

CHAPITRE 5.

**LE « CONTROLE DE GESTION » DE
L'ENTREPRISE MAM PLASTIQUE
SCHEMA DIRECTEUR**

Notre intervention vise à l'introduction du contrôle de gestion dans l'entreprise MAM Plastique. Au cours de notre démarche, nous avons focalisé notre attention sur :

- Les situations de gestion : la nature de l'activité (industrielle), le contexte de mise en œuvre, intervention après un diagnostic globale (voir la phase 1 : Découverte de l'entreprise);
- Les outils : la technicité des outils, le choix des outils pour développer une culture de gestion (budget, tableaux de bord.) et la Chronologie de diffusion des outils de gestion (implantation successive ou simultanée) (voir la phase 2 : choix de la démarche et des outils)
- Les acteurs, en favorisant l'implication dans la démarche de changement pour faciliter l'adhésion, gérer la résistance au changement dans le cas où elle apparaîtrait, encourager l'appropriation de la démarche et des outils.

Nous prenons en compte ces différents éléments d'analyse pour proposer une introduction du contrôle de gestion adaptée aux besoins de l'organisation d'accueil. Nous allons au cours de ce travail nous intéresser à l'instrumentation de la gestion d'une entreprise en croissance, dans une approche cognitive. Nous analysons de ce fait l'implémentation du contrôle de gestion en prenant en compte à la fois les dimensions techniques (qualité technique des outils) et humaines (rôle central occupé des acteurs) du contrôle de gestion. Il ne s'agit pas de la mise en place d'un outil complémentaire (*balanced scorecard*, *ERP*) dans une entreprise ayant une culture de gestion mais d'un processus de développement d'une telle culture par l'implémentation d'un contrôle de gestion dans une logique de changement du mode de gestion actuelle et d'apprentissage. L'objectif de la démarche conduite est de répondre aux besoins des managers relevés par Simon repris par Bouquin :

- Etablir un constat (*scorekeeping*) pour obtenir une réponse à l'interrogation « Les choses vont-elles bien ? » ;
- Attirer l'attention (*attention directing*) permettant de répondre à la question « A quels problèmes faut-il s'intéresser ? » ;
- Aider à la résolution des problèmes (*problem solving*) pour savoir « Parmi les solutions, quelle est la meilleure ? ».

Section 1 : Découverte de l'entreprise

L'objectif de cette phase de découverte de l'entreprise est d'avoir une connaissance précise de l'organisation dans laquelle on intervient, à travers (Bernoux, 2004) :

- Son système rationnel, c'est-à-dire le projet global de l'organisation ;
- Son système stratégique : les acteurs, leurs zones d'incertitude, leurs pouvoirs (analyse stratégique de Crozier et Friedberg) ;

- Son système d'accord par les conventions, les accords ou désaccords existants, les risques éventuels des jeux de pouvoir.

1. Un diagnostic de l'entreprise comme élément déclencheur

Le diagnostic a pour objectif de déceler les points faibles et les points forts de l'entreprise pour corriger les premiers et exploiter au mieux les seconds. Un diagnostic, comme d'ailleurs dans son acception médicale, consiste à mener un examen tendant à identifier un mal, un malaise ou une maladie à partir de symptômes. Parfois cela ne consistera qu'à mettre en relief les points faibles et les points forts de l'entreprise. Mais souvent c'est une étude globale qui est menée, relativement mieux étayée et autrement plus rationnelle, portant sur différentes fonctions et activités. Que l'entreprise Soit au bord de la faillite, qu'elle ressente des difficultés, ou qu'elle connaisse des insatisfactions dans son activité, un diagnostic est toujours le bienvenu pour voir clair dans les facteurs ayant induit cette situation et tenter d'y apporter les mesures à même de surmonter les défaillances constatées. Le diagnostic s'adresse autant à l'entreprise saine qui souhaite néanmoins améliorer ses performances, qu'à l'entreprise en difficulté, à la nuance près que pour cette dernière il devient une obligation, car à moins d'accepter sa disparition il va falloir corriger ses insuffisances, d'où la nécessité de les connaître donc de mener un diagnostic.

1.1. Pourquoi mener un diagnostic ?

Un diagnostic peut être engagé, à titre managérial par les dirigeants de l'entreprise qui souhaitent cerner les performances de leur entreprise ou qui cherchent à s'assurer de la justesse de leur stratégie (activités, produits, marché...). Peter Drucker, éminent spécialiste américain du management et dont les ouvrages ont été de grands succès, estime qu'un dirigeant qui se veut efficace doit consacrer la moitié de son temps à des tâches de diagnostic.

1.2. Les différents types de diagnostics¹

Il existe plusieurs Types de diagnostic (diagnostic financier, stratégique, fonctionnel ou global) en fonction :

- Du Degré de difficultés rencontrées par l'entreprise
- De la Disponibilité des informations internes et externes
- Qualification et l'expérience du diagnostiqueur
- Nombre d'experts sollicités (consultant ou bureau d'études)
- Degré de contribution du personnel.

Dans notre étude une démarche de diagnostic global a été adoptée, Il s'agit d'analyser l'organisation, le fonctionnement et la stratégie de l'entreprise.

¹ Louis Jacques Filion, management des PME de la création à la croissance, Pearson édition, France, 2007.

2. Chronologie du développement de MAM Plastique

La MAMP a été fondée en avril 1970 par Monsieur OUSLIMANE Abderahmane .débutant dans le commerce des denrées alimentaires depuis les années 1950 à El Harrach, il crée en 1960 un commerce de gros en mercerie et cosmétique au 04 rue DJOUADI Abderahmane Alger, commerce opérationnel à ce jour. Profitant de son expérience acquise de la pratique commerciale de produits plastiques au niveau de la mercerie et de l'acquisition d'un terrain à usage industriel sis à la zone industrielle de Oued Semmar, Monsieur OUSLIMANE fonde en avril 1970 la manufacture d'articles en matières plastique (MAMP). Au départ, la MAMP était spécialisée dans l'injection de matières plastiques, suite à l'acquisition d'une presse à injecter semi-automatique munie de moules pour la fabrication d'aiguilles, de crochets, de sifflets pour enfants et de peignes et brosse à cheveux .C'étaient les premiers produits fabriqués par la MAMP.

En 1985, tout en gardant dans sa gamme de fabrication les produits, la MAMP a intégré à son activité la fabrication d'articles scolaires grâce à l'acquisition de nouvelles presses à injecter et des moules pour bûchettes, jetons, mouillettes et ardoises .Ces derniers produits ont connu une notoriété nationale appréciable de par leur qualité. Durant la même période, l'usage de l'emballage plastique se faisait de plus en plus courant avec l'apparition de petites et moyennes entreprises, les grandes surfaces telles que les souks el fellah et les galeries algériennes. Ayant perçus le mouvement de développement du marché, le fondateur à pris la décision d'acquérir des soudeuses pour la fabrication de sacheries, d'une souffleuse pour la fabrication de bouteilles et un moule pour bouchons.

Analysant les perspectives d'évolution du marché de l'emballage dont la demande croissait sans cesse, le fondateur décida l'achat d'une extrudeuse pour la fabrication de films et gaines en plastique (qui étaient le quasi-monopole de l'ENPC), ce qui lui à permis d'élargir la gamme de ses produits. Continuant sa reconversion vers les emballages plastiques ,Monsieur OUSLIMANE céda les presses à injecter et les moules et opta ,à la fin des années 80,pour un plan d'investissement comportant deux extrudeuse :l'une pour la fabrication de films d'emballage grande dimension et de films agricole et l'autre pour la fabrication des gaines et films en polyéthylène basse et haute densité pour la petite sacherie. Cet investissement a donné à l'entreprise une dimension beaucoup plus industrielle dans la mesure où la capacité de production et passée de 02tonnes/jour en 1985 à 10 tonnes/jour en 1990, avec l'introduction de produits nouveaux tels que l'emballage pour matelas de deux places et les films agricoles. Cependant ,le monopole exercé à l'époque par l'unique distributeur de tels produits (ONAPSA) n'a pas permis d'optimiser au mieux l'équipement acquis. Avec la dissolution de cet office, en 1994/1995, le monopole disparaît et le marché des films plastiques se libère, ce qui a permis à la MAMP d'améliorer sensiblement sa productivité en investissant dans la ressource humaine par le recrutement d'agents commerciaux, issus du secteur agricole , et un responsable de production confirmés. C'est ainsi qu'en 1996, la production a connu une amélioration significative en quantité et en qualité avec la fabrication pour la première fois, par la MAMP, du film plastique stabilisé qui était importé (par l'ex ONAPSA).

Depuis cette année, la MAMP n'a cessé de s'améliorer. A la fin de l'année 2001, voyant le marché de l'agro-alimentaire prendre de l'ampleur avec l'avènement de grandes entreprises, la demande en films thermo-rétractables et films étirables a atteint un niveau tel que les capacités productives de la MAMP ne pouvaient suivre aussi bien en quantité qu'en qualité. C'est ainsi que la direction de la MAMP a été amenée à adopter un plan d'investissement d'extension, approuvé par l'APSI, qui consiste en l'acquisition d'une extrudeuse pour la fabrication aussi bien du film étirable que du film thermo-rétractable. De ce fait, La MAMP devient l'un des premiers producteurs de films étirables en Algérie ; ce qui lui a permis d'accroître sa capacité de production et d'enrichir sa gamme de produits et bien entendu, son portefeuille clientèle. S'orientant de plus en plus vers l'avenir, guidé en cela par les résultats et l'expérience acquise par des années d'activité et afin de répondre aux exigences du marché tant du point de vue commercial qu'organisationnel, Monsieur OUSLIMANE décide d'opérer un changement dans la raison sociale à partir de 2006 en transformant la MAMP en « SARL MAMPLASTIQUE ».

3. La démarche d'un diagnostic globale de l'entreprise MAM Plastique¹

3.1. Stratégie passée

Les premières années de l'entreprise

Les premières années de l'entreprise ont été difficiles mais le promoteur a été cohérent dans sa démarche et sa persévérance, en dépit de l'existence de monopole et du contexte de pays sous régime socialiste (monopole, autorisation d'importation, manque de matière première, prix administrés, etc.) L'entreprise a su s'adapter aux problèmes qui se posaient à elle, déclin de segment d'activité, monopole, forte concurrence, par une stratégie réfléchie et sereine, même si beaucoup pensent que l'entreprise n'a pas évolué en terme de vitesse de croissance comme d'autres entreprises qui sont arrivées après elle dans ce segment.

Les cinq dernières années

Les cinq dernières années ont connu un changement important dans la vie de l'entreprise, par sa reconversion sous forme de SARL depuis juin 2006, par l'intégration de l'actif net du propriétaire, et l'introduction d'autres actionnaires, elle a été dotée d'un capital de 400 000DA et par l'augmentation du capital à 4 400 000DA en 2010. L'entreprise a consolidée sa place sur le marché par la fidélisation de ses clients, la proposition de qualité et prix concurrentiels, le renforcement des équipes de production, la réorganisation des services, (service commercial, service comptabilité et finances, service gestion des stocks, service expédition...etc.) En 2010 un plan d'investissement a été lancé, un terrain pour stockage de matière première et produits finis a été acquis et dans le cadre du même plan il a été décidé l'acquisition de une ligne d'extrusion tri couche (en cour de démarrage essais mars 2012), une

¹ Louis Jacques Filion, management des PME de la création à la croissance, Guide d'analyse et de diagnostic d'une PME, Pearson édition, France, 2007, pp 526-542.

refendeuse : projetée à partir de fin 1^{er} semestre 2012 et une soudeuse : projetée à partir de fin deuxième semestre 2012.

La réorganisation des services a permis de départager les tâches et les définir, certaines carences persistent (gestion des stocks, nouveau recru à partir de mars 2012), absence de service qualité, absence de culture d'entreprise et culture organisationnel.

- Succès : fidélisation d'une certaine clientèle, maintien du chiffre d'affaires.
- Echecs : volet impression, perte de clientèle en raison de la qualité.
- Problèmes rencontrés : absence cherté et inaccessibilité assiette foncière et à l'assiette foncière, manque ou absence de financement auprès des banques, (presque du 100% autofinancement, manque de main d'œuvre qualifiée dans le segment de l'extrusion plastique par absence d'école de formation spécialisée) procédure fiscale non linéaire et profusion de lois fiscales rendant la visibilité incertaine pour l'entrepreneuriat.

3.2. Situation actuelle

Facteurs externe généraux: La raréfaction des énergies fossiles (pétrole) forte demande contre le déclin de la production (les spécialistes parle d'horizon 2025 ou 2050) produits polluants avec risque de taxation et d'interdiction, matière première très fluctuante pouvant rendre le produit inaccessible du point de vue cout, guerres.

Facteurs externes sectoriels : Arrivée de nouveau producteurs sur le marché même régional (TUNISIE, MAROC, bassin méditerranéen probable redynamisation du Maghreb, concurrence rude, manque de matière, retard dans la réalisation de plan d'investissement, absence ou manque de financement, déclin de certain produits ou segment tel que le film agricole (problème de recouvrement, de facturation etc.)

3.3. Diagnostic interne

Les problèmes de gestion que connaît l'entreprise :

Définition et ampleur	Causes (facteurs internes et externes)
-Procédures écrites non finalisées ;	-Absence de procédure ; tous font tout ; chevauchement ; non localisation de responsabilité et d'erreurs
-Définition et délimitation des tâches;	-Délimitation des tâches ; un salariés fait trop de tâches ; trop de salariés font peu de tâches ; rentabilité non maîtrisée ; absence de traçabilité.
-L'absence de formation du personnel ;	-formation du personnel : aucun plan de formation n'est infini par la société, sachant que le capital humain est de portée stratégique ; non maîtrise des nouvelles techniques

	de gestion ; retards dans la réalisation des plans (production, finances, approvisionnement, commerce etc.)
- L'absence de canaux de communication intra net ;	-L'absence de canaux de communication intra net ; gain de temps et de cout ; optimisation de l'information ; présence de l'information au temps T
-Le manque de structure tel que bureaux, service ou direction production, département commercial, vestiaires et cantines pour ouvriers. Etc.	-Absence de structure (bureaux pour direction production et département commercial) ; manque de concentration des salariés ; trop d'allé retour entre les services ; risque de perte de documents ; perte de temps ; image de marque de la société ; absence de structure de cantine, vestiaire etc ; l'ouvrier n'est pas mis à l'aise ; peu de concentration ; entraine une productivité réduite.
-Absence d'une structure de comptabilité analytique et de calcul de cout.	-Absence d'une structure de comptabilité analytique ; non maitrise des couts ; marge de manœuvre réduite ; manque d'outil d'aide à a décision (remises de prix à clientèle)

Causes de ces problèmes

Facteurs internes : Absence d'évaluations périodiques et prise de décisions pour régler les carences décelés ; manque de formation et absence de recyclage ; absence de réunion bi annuel en assemblée générale (l'ensemble du personnel).

Facteurs externe : absence d'assiette foncière ; manque de centre e formation dans l'extrusion du plastique.

Forces des dirigeants de MAM Plastique: sagesse, esprit d'initiative, esprit positif, esprit de délégation, esprit de faire confiance, ces qualités ont mis à l'aise l'ensemble du personnel, notamment les cadres.

La stratégie de l'entreprise est basée sur le processus, Proposition, discussion au niveau de la direction, avis des divers services concernés, élaboration et approbation. Chaque service est instruit à construire dans le sens du processus, avec convergence des efforts pour la réalisation de l'objectif. Chaque service à un objectif bien défini, chacune en ce qui le concerne, avec bien sure une concertation et une convergence des efforts.

- ✓ **Service achat :** Réalisation du plan d'approvisionnement en matière première et autres intrants, le lancement des commandes, la construction des tableaux comparatifs

des prix, suivie de la tendance boursière des matières, suivie du cours des devises, la recherche de nouveau fournisseurs et nouvelles sources d'achats.

- ✓ **Service commercial :** Dans les faits, la fonction commerciale est représentée par un responsable commercial chargé des tâches suivantes : Assure la gestion du service commercial, réception et orientation téléphonique, accueil clientèle et visiteurs, capter et faire intéresser tout client potentiel, veille au respect des délais de commandes clients – délais de livraison, gère la flotte roulante et élabore les plans d'expédition, optimise le service expédition, rapproche les quantités livrées, arrêter la facturation fin de mois, contrôler et remplir les chèques émis par les clients, facturation, réception des commandes et inscription avec date de livraisons de commandes, arrête les brouillards de caisse assisté du service financier, encaissements, décaissements pour fournisseurs, relance clientèle, recouvrements, véhicule informations, élabore synthèse commerciale mensuelle, inscription systématique des visiteurs, clients potentiels, tenir la caisse. La gestion commerciale dispose des moyens de contrôle suivant :

-Contrôle établit entre les ventes du logiciel et les ventes enregistré manuellement.

-Comparaison stock sortie ventes pour s'assurer que toute livraison a fait l'objet d'une facturation.

Chaque période de 4 mois un suivie de la clientèle en matière de chiffre d'affaire, d'évolution de la demande et en matière de solvabilité est établi. Les efforts pour améliorer la qualité du produit sont fournit sous forme d'acquisition de nouvel investissement plus performant en matière de la qualité de la production. Il existe un lancement de nouveaux produits tous comme le film étirable. Les prix sont fixés selon deux facteurs principaux : Le marché et le cout de revient Aucun système de calcul des coûts n'est utilisé.

- ✓ **Service production :** Le service production assure la réalisation du plan de charge et carnet de commande client, optimise la rentabilité, chapeaute et suit le personnel productif sous sa coupe, minimisation des couts de production, assure le plan de maintenance des équipements.
 - ✓ **Services comptabilité :** Optimise les ressources financière de l'entreprise, élabore les états financiers, les budgets, t autres états prévisionnels.
 - ✓ **Service gestion des stocks :** Optimisation des stocks, des matières et produits finis, rapprochement zéro.
 - ✓ **Service expédition :** Assure l'expédition des produits finis en optimisant les facteurs temps, matériel roulant, délais de détention des stocks, stock produit finis zéro.
 - ✓ **Service recouvrement :** Assure le recouvrement des créances, relance créances, respect des délais de paiements, assure le chiffre d'affaire encaissé.
-
- ✓ **Direction générale :**

Elaboration et formulation de la stratégie au niveau de MAM Plastique

Les changements récurrents de lois fiscales, sociales, l'accès au foncier, l'accès au crédit, la concurrence déloyale, les pratiques de bureaucratie au niveau de la douane, les impôts...etc. Sont des facteurs de l'environnement que le dirigeant considère comme des contraintes, des occasions d'affaires et des facteurs externes qui peuvent influencer sur les coûts, les marchés, l'activité et l'avenir de l'entreprise. En générale l'entreprise MAM Plastique fait des prévisions à très court terme, par des plans prévisionnels occasionnels et en ce qui concerne les plans à long terme ils sont inexistant. En ce qui concerne la situation de l'entreprise par rapport aux investissements elle est très faible, aucun investissement de 2000 à 2010, une ligne d'extrusion tri couche a été acquise en 2012. Dans un proche avenir (d'ici trois à cinq ans) MAM Plastique envisage d'effectuer des investissements telle que : 100 000 000DA : augmenter les capacités productives, amélioration de la qualité, réduction des couts, gagner de nouvelle part du marché, domaine de l'extrusion du plastique. Les principaux problèmes rencontrés par l'entreprise au cours des dix dernières années sont : Accès aux crédits, accès au foncier, absence d'investissement, non visibilité des lois fiscales, manque de main d'œuvre qualifiée. Des actions ont été prises face aux problèmes survenus dans le passé tous comme : persévérance et adaptation, diversification des sources d'achats, acquisition d'un terrain et construction du site de stockage distant de 15 km de l'usine et en quête de résolution des problèmes actuels de l'entreprise des actions ont été envisagées, la diversification des sources de financement, probable augmentation de capital, plan de formation de la main d'œuvre et du personnel. La portée du marché et ses perspectives, l'importance de la concurrence, la nature du produit novateur, en déclin, et durée de vie, abondance des matières sont des critères retenus par l'entreprise pour prendre de décision concernant la stratégie.

Section 2 : choix de la démarche et des outils de contrôle de gestion

La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée (Fournier, 1992). Elle est souvent assimilée à la fonction comptable ou financière. Plusieurs études montrent que, pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion, dans une PME, n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est fonction du nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

1. Les outils de contrôle de gestion recensés

En se référant aux travaux de Moisdon (1997), il importe de faire plusieurs distinctions. Un outil de gestion n'est pas une règle dans la mesure où une règle peut être informelle : elle peut être justifiée par l'expérience ou le savoir-faire par exemple, et rester tacite alors qu'un outil de gestion sera formalisé. Un outil de gestion est une « formalisation de l'activité organisée ». Rowe, Fernandez et Picory (1994), à travers une étude réalisée dans 102 PME dont 64,3% ont

un effectif inférieur à 50 salariés, ont entrepris de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. Dans cette perspective, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME. Le premier objet de leur recherche, affirment-ils, est de montrer que de nombreux outils de gestion existent dans les PME. Ces outils s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion.

Ainsi les outils de prévision, de suivi, et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation.

-Les outils de prévision : Les outils de prévision sont matérialisés par les plans et les budgets. Il s'agissait de repérer la diffusion de ces outils dans les PME. Les taux élevés de réponses positives conduisent les auteurs à s'interroger sur le degré de confiance à accorder à ces résultats. En effet, parce que l'élaboration de certains outils (plan de formation, plan prévisionnel de rentabilité des investissements) est complexe, les taux de réponses doivent, selon eux, être plus faibles. Toutefois, ils constatent qu'il existe une relation inverse entre le degré de complexité de l'outil et son utilisation dans l'entreprise.

- Les outils de suivi : Les outils de suivi sont représentés dans les tableaux de bord. Ce recensement permet entre autres, de se faire une idée sur la variété des indicateurs que l'on trouve dans un tableau de bord de dirigeant de PME et de leur poids respectif dans l'aide à la décision. Cette étude montre que la gestion à court terme est privilégiée tant au niveau du suivi des indicateurs de rentabilité, de la demande, que de la production.

- Les outils d'analyse : Les outils d'analyse sont matérialisés par la comptabilité analytique, ils sont la concrétisation de l'amendement du contrôle de gestion. Les résultats montrent que dans les PME, c'est la méthode des coûts complets qui est utilisée alors qu'elle est de plus en plus remise en cause par les chercheurs. De plus, le calcul des coûts est utilisé pour remplir ses rôles traditionnels de fixation des prix et de calcul de la marge. Cette liste des outils recensés par Rowe et al. (1994) a été complétée par une autre étude de ces mêmes auteurs (Fernandez et al. 1996).

Les outils recensés à partir de cette étude sont les outils de prévision et de suivi.

2. La construction des budgets et le système budgétaire¹

Le budget est l'outil central du contrôle de gestion. Il est présent dans la quasi-totalité des organisations et constitue bien souvent le cœur de l'activité des contrôleurs.

D'après Bouquin, il « est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation de plans opérationnels ». Il est ainsi le document qui fait le lien entre les prévisions opérationnelles et leur traduction financière. Il y a un lien fort entre les plans stratégiques et les budgets. Le budget doit être la déclinaison annuelle des stratégies, il articule le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme

¹ Nicolas Berland-Yves De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et manageriales, Person education, Paris, 2010, pp 273-292.

(l'annuel et le pluriannuel). En retour, il fournit des informations qui influencent les plans stratégiques. Du budget sont tirés les objectifs financiers imposés ou négociés lors d'un dialogue hiérarchique et qui vont servir de point de référence pour l'évaluation des managers. Cette sous-section explore les divers rôles du budget et les modalités de sa construction. Du fait de leur rôle dans la déclinaison et l'émergence de la stratégie, nous accorderons une attention particulière aux budgets d'investissement.

2.1. Généralités sur les budgets

2.1.1. Définition et rôle des budgets

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financier que non financier, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise. Les budgets financiers sont l'expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaires, la situation financière et les flux monétaires. Alors que les comptes annuels concernent habituellement les exercices passés, on peut aussi établir des comptes pur les exercices futurs (ex. : un compte de résultat prévisionnel, un bilan prévisionnel et un tableau de flux de trésorerie prévisionnel). A l'appui des budgets financiers, on trouve des budgets non financiers indiquant, par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effective du personnel à employer. De nombreuses organisations adoptent le cycle budgétaire suivant :

1. Définition des objectifs de l'organisation, dans son ensemble comme au niveau de ses subdivisions. L'équipe de direction donne son accord au projet.
2. Etablissement d'un cadre de référence, d'un ensemble de prévisions détaillées, auxquels les résultats réels seront comparés.
3. Recherche d'un programme, compte tenu du retour. Si nécessaire, des actions correctives sont entreprises.
4. Redéfinition d'un programme, compte tenu de retour d'expérience et de l'évolution de la situation.

Le budget général réalise la synthèse des prévisions figurant dans les budgets particuliers d'une organisation. Il reflète les décisions relatives à l'exploitation et au financement. Les décisions d'exploitation concernant l'achat et l'utilisation des ressources rares. Les décisions de financement sont relatives à l'obtention des capitaux pour financer les acquisitions.

2.1.2. Utilité du contrôle budgétaire

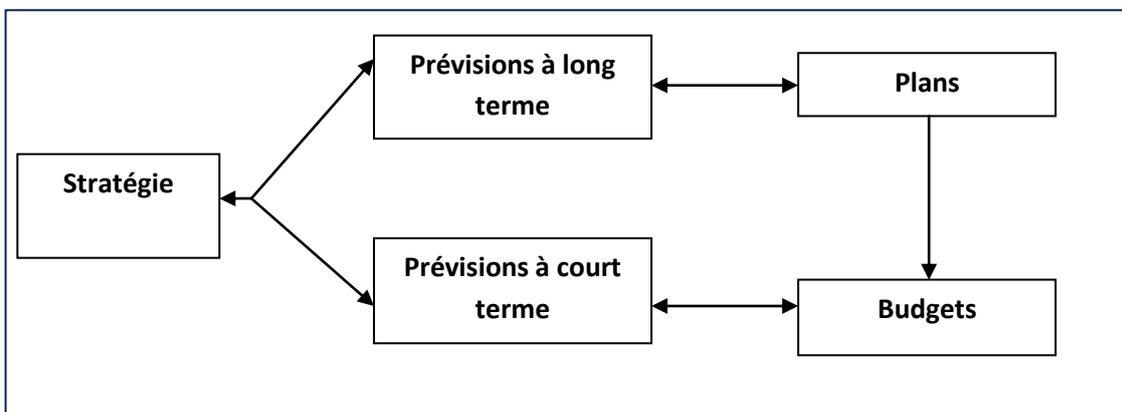
Les budgets (1) obligent à planifier et à exécuter les plans, (2) donnent des critères d'évaluation des résultats, (3) contribuent à la communication et à la coordination et (4) modifient les procédures et les relations dans l'organisation. Par ailleurs, dans les PME, le contrôle budgétaire est souvent négligé. Les chefs des petites entreprises pensent pouvoir s'en

tirer sans système formaliste. Leur autorité et leurs relations directes avec les salariés leur semblent suffisantes.

Stratégie et prévisions : La méthode budgétaire rend davantage de services quand elle est intégrée à la stratégie de l'organisation. Observons la figure 10 La stratégie implique une planification aussi bien à long terme qu'à court terme qui conduit à la formulation de plans (long terme) et de budgets (court terme). Les flèches pointées dans les deux directions signalent que planification, plan et budgets sont interdépendants.

Les budgets apportent aux dirigeants un retour d'expérience sur les effets probables de leurs plans stratégiques, qu'ils peuvent ainsi réviser. Dans le contexte d'une économie en évolution rapide, les consommateurs comparent les offres et en demandent plus pour ce qu'ils payent.

Figure 11 : Interaction la stratégie et la planification



Un cadre d'évaluation des performances : Le recours aux budgets pour mesurer la performance permet de surmonter les deux problèmes rencontrés quand on s'appuie sur les performances passées pour juger des résultats présents. Le premier de ces problèmes est que les résultats du passé intègrent des erreurs et des insuffisances. Prenons le cas d'une société de téléphone mobile qui étudie les performances de ses vendeurs en 2009. Les résultats de 2008 avaient été affectés par les insuffisances de mauvais vendeurs qui, depuis, ont quitté l'entreprise. La barre serait trop basse si les objectifs de nouveaux vendeurs étaient fixés d'après les ventes de 2008. L'autre problème est que l'avenir d'être très différent du passé. Reprenons l'exemple de la société de téléphonie mobile. Son chiffre d'affaire a progressé de 20% en 2009 contre 10% en 2008. Est-ce le signe d'une excellente performance ? Avant de répondre affirmativement, observons qu'en novembre 2008, la Fédération de l'industrie de télécommunication prévoyait pour 2009 une croissance de 40% du chiffre d'affaires de la profession et que, cette même année, le taux de croissance effectif du secteur s'est élevé à 50%.

Il était plus indiqué de retenir, pour les vendeurs, l'objectif de croissance de 40% prévu par la profession plutôt que de s'en tenir au taux de 10% réalisé par l'entreprise l'année précédente.

Coordination et communication : L'ensemble des facteurs de production, des services et des fonctions de l'entreprise sont tendus vers la réalisation de l'objectif commun. La

communication rend cet objectif compréhensible et accepté par tous. La coordination oblige les responsables des différentes divisions à envisager les conséquences de leurs décisions, sur les autres divisions et sur l'ensemble de l'entreprise. Par exemple, les responsables de l'approvisionnement établissent leur programme d'achat en fonction des nécessités de la production. De même, les responsables de la production planifient leurs besoins en ressources humaines et matérielles pour atteindre le volume de production requis pour réaliser les prévisions de chiffre d'affaires. Comment le budget contribue-t-il à la coordination ? La communication est essentielle au succès de la coordination.

Le directeur de la production doit connaître le programme des ventes. Le directeur des achats doit connaître le programme de production, etc. Un document officiel comme le budget constitue un moyen efficace de communiquer, à toute l'organisation des messages stratégiques.

Problèmes humains et problèmes d'organisation : Les budgets aident les dirigeants mais les budgets ont besoin d'aide. C'est la direction générale qui a la responsabilité finale de la planification de l'organisation. Cependant, les responsables à tous les niveaux doivent adhérer au plan et s'impliquer dans tous les aspects du contrôle de gestion. L'engagement de la direction générale est crucial pour que les cadres opérationnels s'impliquent dans l'élaboration et le suivi des budgets. S'ils ont le sentiment que la direction ne croit pas au budget, ils ne seront pas en mesure de participer activement au processus budgétaire. De même, un dirigeant qui réagit à une baisse du chiffre d'affaires en décidant mécaniquement d'une réduction uniforme des charges, n'obtiendra pas de ses subordonnés la sincérité nécessaire à la préparation de leur budget. Réciproquement, la façon dont le budget est organisé a une incidence sur le comportement des responsables. Les budgets ne doivent pas être rigides. Les dirigeants utilisent parfois les budgets pour forcer les changements. Mais « la décentralisation et une mentalité hostile aux contrôles semblent caractériser un nombre croissant d'entreprise ». Cependant, selon Jack Welch, ancien président de General Electric, les budgets ne sont parfois qu'un « bizarre moyen d'absorber l'énergie d'une organisation et d'en chasser la joie ». Jack et Suzy Welch dissent que « l'idéal des gens sur le terrain, est de poursuivre des objectifs qui soient à leur portée. C'est pourquoi leurs plan empilent des couches d'idées dépourvues d'audace ».

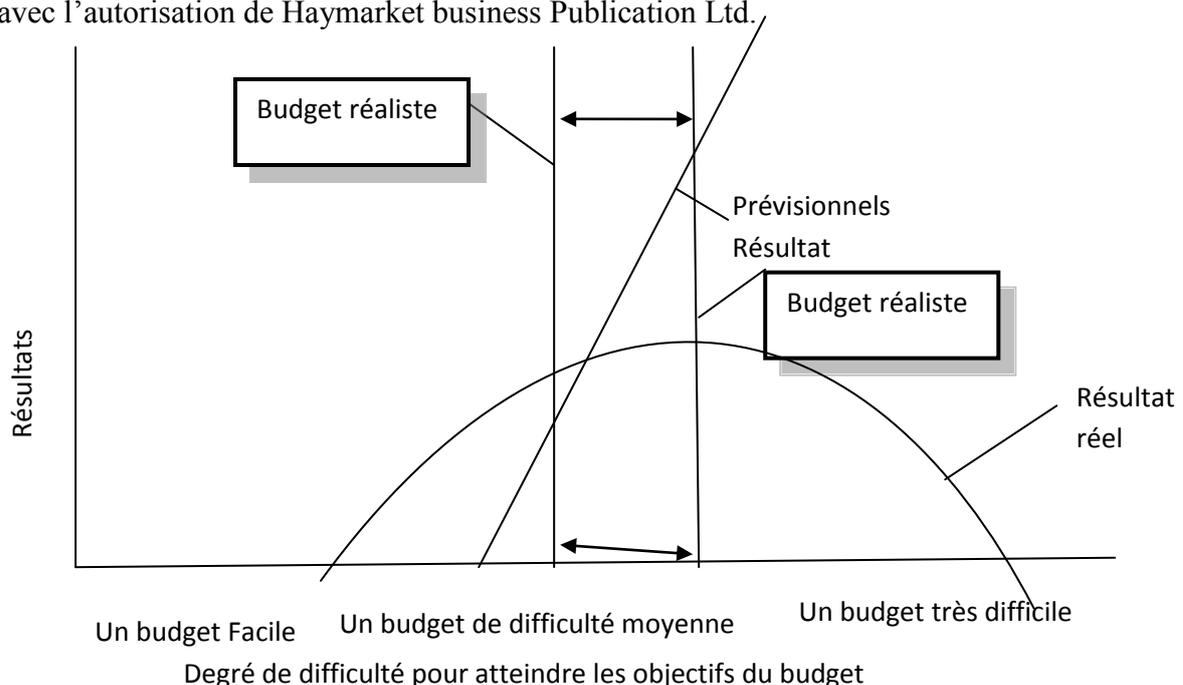
Inversement, « les dirigeants au siège social s'intéressent aussi aux budgets mais dans une perspective opposée. Ils veulent des objectifs qui repoussent les limites. Les gens sur le terrain sont payés pour atteindre ces objectifs. Ils passent un mauvais quart d'heure (ou pire) s'ils échouent. Pourquoi donc feraient-ils preuve d'imagination ? ». Ces auteurs préconisent des systèmes d'intéressement, où « les primes seraient fonction non pas de chiffres négociés en interne mais d'indicateurs observés dans le monde réel : quelles sont les performances de l'entreprise par rapport à l'an dernier et quelle est sa place face à la concurrence ? » Hope et Frazer (2003, p.5) abondent dans ce sens en remarquant qu'il y a des entreprises où les budgets « contribuent puissamment à définir et asseoir des normes culturelle qui dissuadent les gens de terrain de prendre des responsabilités ».

Le contrôle budgétaire ne se réduit pas à l'application de règles et de procédures de calcul et à l'évaluation quantitative des résultats. La procédure budgétaire prend une signification différente selon les circonstances. En pratique, il est rarement possible d'en distinguer les aspects organisationnels des aspects techniques. Il arrive qu'une entreprise établisse un budget idéal mais difficile à respecter, en vue de stimuler les efforts. La motivation du personnel tend cependant à faiblir au-delà du point où les objectifs fixés lui paraissent inaccessibles figure 11. Comment il est improbable que le budget idéal soit respecté, on en établit un second, plus réaliste, qui sert de base aux prévisions financières. Le second budget est en retrait du budget idéal.

S'il est divulgué dans l'organisation, les relations, entre les dirigeants et leurs subordonnés risquent d'en être altérées et la force de motivation du budget idéale est compromise. Lorsque les décideurs prévoient avec certitude les résultats des actions entreprises, les calculs budgétaires suffisent à coordonner et à intégrer les activités de l'organisation. Par exemple, la variation des flux de trésorerie est facilement estimée, ce qui permet d'anticiper les découverts bancaires. Si, par contre, les résultats des actions restent incertains, le budget devient un outil d'apprentissage plus qu'un générateur de réponse toutes faites. Les responsables simulent plusieurs hypothèses et envisagent différents scénarios. Cependant, souvent, les responsables ne sont pas tous du même avis. Même si les résultats des actions ne sont pas remis en cause, la conduite à adopter suscite débats et arbitrages. Les dirigeants sont fréquemment placés devant des choix risqués avec de forts enjeux. Il est alors normal qu'il y ait des débats, des désaccords et même des conflits. Les individus ont des perceptions variées d'un monde trouble et incertain et ils entendent différemment l'avenir.

Figure 12 : Incompatibilité entre les objectifs budgétaires.

Source: Hopwood, 1974, Accounting and Human Behaviour, Londres, Haymarket, Reproduit avec l'autorisation de Haymarket business Publication Ltd.



Par ailleurs, le contrôle budgétaire peut être conçu pour favoriser certaines catégories de dirigeants, par exemple en mettant en relief les données de certaines activités et en passant les autres sous silence. Ainsi, les budgets deviennent des armes en ce sens qu'ils définissent ce qui sera considéré comme significatif et utile. Comment un cadre dirigeant le remarquait : « Vous ne comprendrez jamais le système budgétaire de mon entreprise si vous ne le voyez pas comme les grains d'un chapelet. Il garantit que chaque responsable répète : profit, coût, trésorerie, BFR, etc., au moins une douzaine de fois par jour. » (D'après Hopwood, 1980). Il y a même des circonstances où les objectifs, comme le résultat des actions envisagées, sont incertains. Dans ce cas, la procédure budgétaire n'améliore pas la qualité de la décision ; elle légitime les décisions déjà acquis en leur apportant rationalité et justification.

La conception et la mise en œuvre du contrôle budgétaire reflètera le fonctionnement concret de l'organisation. Les désaccords sur les objectifs et les conséquences de l'action sont inhérents à la vie des entreprises et ils possèdent leur utilité. Les situations très conflictuelles conduisent à « étudier davantage d'options, à mieux comprendre les choix et à prendre les décisions avec plus d'efficacité. » Les équipes de direction sans grands conflits font « des choix stratégiques médiocres » et leurs actions « sont aisés à anticiper de la part des concurrents ». Le système budgétaire reflète et influence la résolution des conflits.

2.1.3. Le processus d'élaboration des budgets

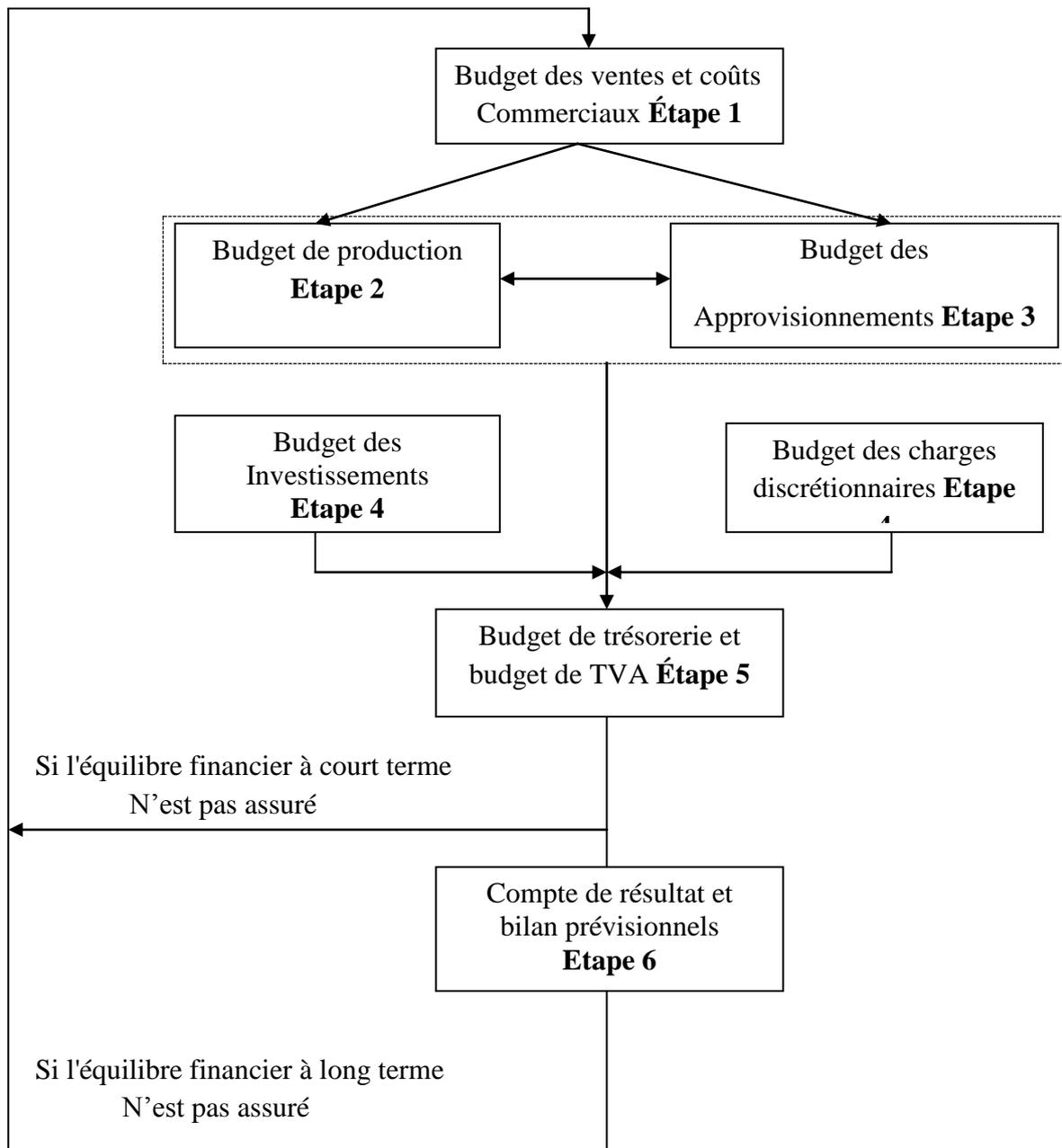
Dans la pratique, on définit un budget pour chaque fonction de l'entreprise. Il est nécessaire de commencer sa construction par les contraintes les plus fortes. Dans une économie de l'offre (par exemple durant les trente glorieuses en France, ou aujourd'hui, dans quelques entreprises qui proposent des innovations technologiques ayant un succès tel qu'elles n'arrivent pas à répondre à la demande), la principale contrainte vient des capacités de production puisque les entreprises n'arrivent pas à satisfaire la demande. Dans ce cas, il faut construire en premier lieu le budget de production. Dans une entreprise familiale, qui a des problèmes de financement, la trésorerie constitue la principale contrainte : c'est par ce budget qu'il faudra débiter. Dans une économie de la demande, la marche de l'entreprise est essentiellement contrainte par la demande du marché. Dans ce cas, il faut commencer par établir le budget des ventes. C'est le cas le plus courant.

La figure 12 synthétise les différentes étapes du processus budgétaire dans le cas classique d'abondance de l'offre. Il faut commencer par réaliser le budget des ventes (étape 1). Ensuite, il s'agit d'établir le programme de production, aussi appelé « plan d'activité », qui permet de définir les quantités à produire et les modalités de production (étape 2). Sur la base de ce programme de production, il est possible de construire le budget des coûts de production et des coûts d'approvisionnement (étape 3). Le budget des investissements et le budget des frais généraux (frais de siège par exemple) sont des budgets discrétionnaires. Ils ne dépendent pas directement du niveau d'activité, mais doivent permettre de la soutenir. Il faut définir le niveau de dépense dans ces domaines en fonction de la stratégie de l'entreprise et du niveau de rentabilité attendu (étape 4). On rassemble ensuite ces différents budgets pour construire le budget de trésorerie (étape 5) ainsi que le compte de résultat et le bilan prévisionnel (étape 6).

Si le budget de trésorerie fait apparaître des besoins de financement auxquels l'entreprise ne peut pas faire face ou si le compte de résultat prévisionnel met en évidence une rentabilité

trop faible, il convient de modifier le niveau des ventes, dans la mesure de ce que l'entreprise peut vendre sur le marché. Le budget est donc un outil fondamental en phase de prévision puisqu'il permet de tester la faisabilité de la stratégie en ce qui concerne les besoins de trésorerie sur le court terme et d'évaluer l'impact de cette stratégie sur le résultat et la rentabilité économique de l'activité.

Figure 13 : Le processus d'élaboration du budget



Déroulement en entreprise d'accueil

L'exercice budgétaire de MAM Plastique s'étale du 1er janvier au 31 décembre. Le processus budgétaire a commencé en septembre. Durant ce mois, il s'agit d'initier des navettes budgétaires avec le patron des opérations pour tester la pertinence des différents plans d'action proposés. Le budget est présenté début octobre au patron. Il revient ensuite vers la mi-novembre avec des prescriptions en termes d'économies à réaliser.

La trame budgétaire est revue chaque année en fonction de la charge de travail occasionnée par le plan de charges, qui s'étale sur plusieurs années.

Il n'est guère possible de se servir des chiffres du passé en les actualisant simplement car le budget reflète une activité non répétitive, faite de projets à chaque fois singuliers, de plans de charges différents d'une année sur l'autre, tant dans leur importance que dans leur répartition dans le temps.

On construit les prévisions en deux temps :

1. Les différents projets communiquent sur les chantiers à venir. Le service de planification et des charges établit ensuite le plan directeur de production. Puis les chefs d'atelier planifient leur propre activité et réfléchissent à d'éventuelles réorganisations et aux moyens à mettre en œuvre.
2. Le département de contrôle de gestion détermine le montant des charges directes. Il inclut notamment les effectifs directs, dont le volume est déterminé par une simple règle de trois, après discussion avec les chefs d'atelier sur le niveau d'efficacité vraisemblable. Ces derniers doivent en revanche construire directement leur budget des frais généraux et des frais indirects, qui prennent en compte les plans de progrès. Ce n'est que dans un deuxième temps que ces budgets sont challengés.

La principale contrainte pesant sur le chiffrage du budget est à nouveau la nécessité d'utiliser des taux de refacturation assez stables, c'est-à-dire qui n'intègrent pas les variations de niveaux d'activité, afin de ne pas pénaliser des projets qui auraient la malchance de se trouver dans un creux d'activité. Les coûts utilisés pour le chiffrage économique ne représentent donc pas la situation instantanée, mais plutôt une tendance moyenne.

On calcule les écarts par rapport au budget en cumulés et mensuellement. Le budget a des conséquences pour le comité de direction en termes de bonus. Ses membres dépendent d'objectifs fixés individuellement et d'objectifs financiers collectifs (issus du compte de résultat). Pour les opérationnels, les objectifs sont composites et comprennent tant des éléments venant du budget que d'autres indicateurs propres à chaque activité.

2.1.4. Les acteurs impliqués

Les contrôleurs de gestion initient la démarche budgétaire et sont les garants de la procédure. Mais la construction budgétaire va impliquer le plus souvent les managers. Ils garantissent que le budget intègre les préoccupations stratégiques de l'entreprise, qu'il est en phase avec ses réalités opérationnelles. Les contrôleurs fournissent le cadre budgétaire permettant de collecter les données. Ils réunissent les données primaires et organisent les

réunions budgétaires permettant la confrontation des points de vue. Les managers fournissent les chiffres, challengent les hypothèses budgétaires et arbitrent sur les grands choix à réaliser.

2.2. L'articulation et la construction des budgets

La construction du budget implique le recueil de données endogènes (capacités de production, coûts, chiffre d'affaires prévisionnel) et exogènes (conjoncture économique et évolution du marché). Cela en fait une démarche longue et qui implique, bien souvent, de nombreux acteurs dans l'entreprise, au-delà des contrôleurs de gestion. Nous développerons les différentes étapes de la construction des budgets opérationnels dans la suite de cette section.

Étape 1 : le budget des ventes et des coûts commerciaux

Le budget des ventes est en général le premier à être construit. La démarche implique de faire des choix sur les quantités vendues de chaque produit ainsi que sur les prix de vente. Si l'entreprise réalise des ventes à l'international, cette prévision suppose de faire aussi des hypothèses sur le taux de change. Cela implique de prendre en compte les facteurs macroéconomiques, l'évolution de la réglementation, le comportement des concurrents et l'évolution de la demande des consommateurs. Lors de cette étape, la place des vendeurs, marketeurs et chefs de produit est évidemment déterminante. Ce sont d'abord eux qui connaissent les produits et les marchés et qui ont la capacité de proposer des prévisions fiables. Pour ce faire, ils s'appuient dans certains cas sur des études conjoncturelles et sectorielles. Lorsque le marché est en croissance constante, il est possible de faire appel à des techniques statistiques et de réaliser une extrapolation linéaire à partir des années précédentes. Bien souvent, on procède à l'estimation des ventes en reconduisant les réalisations de l'année $N - 1$, et en ajoutant ou en soustrayant un pourcentage qui correspond à la tendance générale du marché. Les entreprises qui ont une activité avec peu de clients (par exemple, le BTP, un artisan plombier, un constructeur d'avions, une société de gardiennage) peuvent faire la prévision à partir du portefeuille de commandes et en évaluant le nombre de clients gagnés et perdus. À partir de ce budget des ventes, il est possible de faire celui des coûts commerciaux. On le divise éventuellement par type d'activité : administration de la vente (gestion des clients, facturation), marketing (études commerciales, publicité, promotion), vente (salaires et coût des représentants), livraisons (emballages, expéditions), service après-vente.

Étape 2 : le budget de production

Cette étape peut se décomposer en quatre temps :

1. définition du niveau de production ;
2. calcul de l'utilisation prévisionnelle des moyens ;
3. calcul des capacités de production disponibles pour chaque facteur et comparaison avec l'utilisation prévisionnelle des moyens ;
4. valorisation du programme de production retenu.

Dans un premier temps, il s'agit de définir le niveau de production nécessaire compte tenu du niveau des ventes espérées et du niveau de stock désiré. La production doit permettre de couvrir les ventes prévues et d'arriver au stock final désiré, compte tenu du stock initial.

$$\text{Production} = \text{Vents} + \text{Stock final désiré} - \text{Stock initial}$$

Lorsque le niveau des ventes n'est pas uniforme toute l'année, il faut établir le niveau de production nécessaire sur une période plus courte (le trimestre, le mois, le jour, ou toute autre période de temps adaptée aux variations de l'activité). Selon la politique retenue par l'entreprise, les niveaux de stocks ou de production (notamment dans le cadre d'une politique de production « juste-à-temps ») devront varier en fonction du niveau des ventes. Une fois le niveau de production choisi, il est possible de préciser l'utilisation prévisionnelle des moyens concernant :

- les consommations prévisionnelles de matières ;
- la main-d'œuvre productive nécessaire ;
- le degré d'utilisation des équipements.

Cette utilisation prévisionnelle des moyens doit prendre en compte les rebuts, les défauts de qualité et les temps impayés. Pour chaque facteur de production, il est évidemment nécessaire de vérifier que les capacités de production sont supérieures ou égales aux besoins de production. Lorsque cela n'est pas le cas, deux décisions sont possibles : accroître les capacités de production en faisant des investissements (étape 4) ou limiter les ventes en optimisant l'utilisation du facteur rare. Dans le court terme, seule la seconde solution est bien souvent envisageable. Si l'on ne peut pas produire assez pour satisfaire la demande, comment choisir les produits à produire sur le court terme ?

Pour résoudre ce problème de manière générale et obtenir une solution optimale, on procède par programmation linéaire (méthode du simplexe). Dans le cas particulier où l'on constate un facteur rare, limitant la production, il suffit de maximiser la marge variable par unité de facteur rare. Cela implique de produire en priorité les produits procurant les marges les plus fortes par unité de facteur rare utilisée.

La méthode peut donc se décomposer en deux temps :

1. repérer le facteur rare ;
2. maximiser la marge par unité de facteur rare.

Le budget de production valorise le programme de production. Cette valorisation repose sur les calculs de coût complets effectués dans la comptabilité analytique (ou de gestion). Elle suppose la prise en compte des coûts variables (matières premières, fournitures, énergies...) et fixes (amortissement des machines, main-d'œuvre...), qu'ils soient directs ou indirects. En fonction de cela, on calcule le budget de production. Il nécessite de connaître le montant des achats et doit donc s'établir parallèlement au budget des approvisionnements.

Etape 3 : le budget des approvisionnements

Le programme d'approvisionnement, qui résulte du programme de production, définit les quantités à commander et les dates de commande. Plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière :

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention...). Plus ce coût est élevé, plus la quantité à commander doit être grande. Il s'agit de limiter le nombre de commandes réalisées.
- Le coût de stockage (coût de financement du stock, primes d'assurance, coûts des moyens de stockage - coût des entrepôts, du matériel de manutention -, coût de la dépréciation du stock...). Plus ce coût est élevé, moins le stock doit être volumineux. Il faut donc passer de nombreuses petites commandes.
- Le coût de la rupture de stock. Plus ce coût est élevé, plus la gestion des stocks doit être prudente. Il s'agit de limiter les ruptures (ce qui implique d'avoir un niveau de stock conséquent).

Diverses méthodes permettent d'optimiser ce coût d'approvisionnement (par exemple, le modèle de Wilson).

Le programme d'approvisionnement comprend quatre lignes : les commandes, les livraisons, les consommations et le stock (fin de mois).

Le budget des coûts d'approvisionnement comprend :

- les coûts d'achat, qui dépendent souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais liés aux achats (notamment le transport) ;
- les coûts d'approvisionnement (de passation de commande) et de stockage.

Le budget d'approvisionnement et la synthèse budgétaire de l'entreprise MAM Plastique

Dans le but de minimiser ses stocks de produits finis et de matières premières, l'entreprise doit lancer ses commandes dans le cadre d'une politique d'approvisionnement. MAM Plastique ne dispose pas d'une comptabilité analytique se qui nous a pas donner la possibilité d'avoir les données suivantes:

- Matières premières (MP) : Le nombre d'unités de MP par produit (y compris les frais de livraison et de passation de commande) ;
- Main-d'œuvre directe: Le temps consacré par produit (coût de l'heure de main-d'œuvre); » charges fixes de production;
- Capacités de production maximale;
- Stock initial;
- Stock final;

Le budget d'approvisionnement et la synthèse budgétaire de l'entreprise MAM Plastique (suite)

Pour construire les budgets de production et des achats, elle doit d'abord établir le programme de production, compte tenu du niveau des ventes et des capacités de production. La construction d'un programme de production ensuite un budget de production et celui des achats nécessite l'utilisation des données particulièrement issues de la comptabilité analytique. Dans l'absence de cette dernière nous n'avons pas pu construire les budgets (production, achat).

Etape 4 : Les budgets des centres de coût discrétionnaire

On appelle centre de coût discrétionnaire un centre de responsabilité dont le niveau de dépense n'a pas de rapport direct avec le niveau d'activité. Cela concerne essentiellement l'administration (siège, direction générale, direction financière, service des ressources humaines...) et la recherche et développement. Du fait de l'absence de lien explicite entre le montant de ces dépenses et le niveau d'activité, on définit souvent les budgets en reconduisant ceux de l'année précédente. L'analyse de la valeur et des coûts cachés ou la méthode des budgets base zéro permettent de s'interroger sur la pertinence de cette reconduction systématique.

Dans le cas des budgets de recherche et développement, il est possible de définir le niveau optimal de dépenses à l'aide des méthodes de choix d'investissement. Généralement l'évaluation de cout discrétionnaire fait parti la comptabilité analytique, nous l'avons déjà mentionné auparavant que l'entreprise MAM Plastique ne dispose pas d'une comptabilité analytique donc des données suivantes : frais de sièges trimestriels; investissement envisagé pour l'année. Qui sont nécessaires pour la construction des budgets des centres de coût discrétionnaire.

Etape 5 : le Budget de trésorerie et le budget de TVA

Le budget de trésorerie recense les encaissements et les décaissements relatifs à l'exploitation et aux investissements.

Il est ainsi nécessaire de connaître les délais et dates de paiement pour les divers produits et charges pour l'établir. Les encaissements dépendent des délais accordés aux clients (il faudra penser à insérer dans le budget des encaissements ce que les clients doivent de l'exercice précédent et qui se situe dans le bilan). Les décaissements dépendent des délais accordés par les fournisseurs, l'État, les salariés. Le budget de trésorerie doit s'accompagner du budget de TVA, qui met en évidence la TVA à payer à l'État (qui est la différence entre TVA collectée et déductible). Selon les régimes d'imposition, cette taxe est exigible à des dates différentes. Le flux de trésorerie permet de calculer le niveau de trésorerie de l'entreprise de la manière suivante :

$$\text{Trésorerie initiale} + \text{Flux de trésorerie} = \text{Trésorerie finale}$$

Si la trésorerie finale est négative, il faut prendre en compte les charges financières liées au découvert (en fonction des conditions obtenues auprès de la banque). Lorsqu'il y a des

décalages entre les flux budgétaires et de trésorerie, il est nécessaire de construire un tableau en mettant en ligne les premiers et en colonne les seconds.

Les budgets de trésorerie et de TVA de l'entreprise MAM Plastique

MAM Plastique paie ses charges en fin de mois, excepté les achats de matières premières, qui dépendent du fournisseur en question donc soit ils sont payés à 90 jours date d'expédition, à 60 jours date d'expédition, à terme ou bien contre remise documentaire. Les ventes sont faites au comptant, à crédit sa dépend du client¹. La TVA à décaisser est versée à l'État le 20 du mois suivant.

Etape 6 : le compte de résultat et le bilan prévisionnel

Les différents budgets réalisés permettent de construire un bilan et un compte de résultat prévisionnel. Le compte de résultat est la synthèse des produits et des charges mis en évidence dans les différents budgets. Il permet de mesurer la performance de l'entreprise sur une année donnée. Le bilan est une représentation du patrimoine à une date donnée. On peut le construire à partir du bilan de l'année précédente, en y ajoutant les produits, charges et décalages de trésorerie mis en évidence dans les différents budgets et en évaluant le niveau des stocks.

Le compte de résultat et le bilan prévisionnel de l'entreprise MAM Plastique

Si le niveau de la rentabilité atteint n'est pas à la hauteur des espérances des actionnaires, il est nécessaire de revoir les plans d'action et le budget pour trouver des sources d'économie ou de développement.

3. Le reporting et le pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord²

Les tableaux de bord sont des outils nécessaires à la maîtrise des actions entreprises par l'organisation. Toutefois, s'ils suscitent un intérêt grandissant de la part des managers aussi bien dans le privé que dans le public, ils ne sont pas nouveaux :

- D'aucuns les considèrent comme un « nouvel » outil de gestion. Or, les premiers écrits à leur sujet datent du début du XX^e siècle. Ils ont donc bientôt un siècle d'existence ! D'après Malo¹,

¹ Les encaissements se font de manière régulière au cours du trimestre.

² ² Nicolas Berland-Yves De Rongé, Contrôle de gestion Perspectives stratégiques et manageriales, Person education, Paris, 2010, pp 415-425.

« le tableau de bord est un instrument ou un outil de gestion participant à la vague du management par les chiffres, qui a commencé à déferler dès la fin du XIX^e siècle ».

- De plus, au regard des pratiques d'entreprise, l'expression « tableau de bord » regroupe un ensemble d'outils hétérogènes ayant des contenus, des finalités et des modes de fonctionnement différents. On associe, peut-être un peu trop rapidement, tout outil de gestion nouvellement créé à un système de tableaux de bord (« effet de mode » oblige !).

Ainsi, l'adoption des tableaux de bord par les organisations est davantage liée aux caractéristiques d'une époque qu'à une relative nouveauté : le besoin de réactivité des managers, les scandales financiers liés aux manipulations de l'information financière ou encore les turbulences accrues de l'environnement conduisent à un nouveau style de management fondé sur le fonctionnement de ces outils. Nous allons revenir sur leurs caractéristiques et sur leur utilité dans le pilotage de la performance. Nous mettrons aussi en exergue les principaux enjeux liés à leur implantation. Après avoir présenté la notion de tableau de bord, ses caractéristiques et ses finalités, nous expliquerons les différents défis auxquels se confronte une organisation qui met en place cet outil du contrôle de gestion.

3.1. Un outil de pilotage des activités de l'organisation

Après une présentation des principales caractéristiques d'un système de tableaux de bord, nous allons décrire les rôles primordiaux de cet outil de gestion au sein des organisations.

3.1.1. Une réponse aux besoins actuels de gestion des organisations

Le **tableau de bord** peut se définir comme le regroupement d'un ensemble d'informations synthétiques considérées comme essentielles à la prise de décision des managers, ie : à la mise en place d'actions correctives. Trois caractéristiques définissent les tableaux de bord :

- **La réactivité apportée par l'outil dans le processus de décision.** Le rythme de la comptabilité financière n'est, la plupart du temps, pas adapté à l'urgence de la décision. La mise en place d'un tableau de bord devient un moyen de synchroniser le temps de l'action et celui de l'information. Cette nécessité est particulièrement prégnante dans les organisations soumises à des activités cycliques (comme les entreprises saisonnières). Toutefois, la mise en place d'un tableau de bord ne se soustrait pas à la logique budgétaire et comptable. Au contraire, c'est un moyen de parfaire le système d'information en proposant une nouvelle fréquence d'utilisation des données, complémentaire à celle traditionnellement mise en œuvre.

- **La possibilité offerte au manager d'élargir sa vision de la performance.** Le tableau de bord doit permettre de développer un nouveau regard sur la performance, qui complète celui apporté par la comptabilité financière. Il s'agit de faire apparaître les liens de causalité existants entre, d'une part, les résultats financiers d'une organisation, et d'autre part, les leviers d'action expliquant le niveau de performance atteint. Ainsi, un résultat financier positif peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des coûts, par une politique de prix plus pertinente, mais il peut aussi être la conséquence d'une amélioration de la qualité des produits vendus ou

encore du recrutement de personnes compétentes. Cette seconde caractéristique complète une vision anglo-saxonne de la performance fondée sur une approche très financière.

• **La livraison d'informations synthétiques aux managers des centres de responsabilité.** Le tableau de bord permet de sélectionner quelques indicateurs représentatifs de l'action d'un responsable et de ses conséquences pour la performance de l'organisation. L'outil doit donc être à la fois synthétique et synoptique. Or, nombre de tableaux de bord sont constitués d'une collection importante d'indicateurs.

Si leur nombre est rassurant pour un responsable (toutes les dimensions de la performance semblent finement évaluées), au final ils vont pourtant fortement nuire à une vision d'ensemble de l'activité. Ainsi, le responsable d'un service ne peut espérer piloter sa performance avec un tableau de bord composé de cinq cents indicateurs actualisés tous les mois. Il convient donc de focaliser l'attention du manager sur les quelques facteurs de succès de son action. À cet effet, le tableau de bord sera composé d'un nombre restreint d'indicateurs reflétant le niveau de performance de ces facteurs. La réactivité, le développement d'une vision nouvelle et synthétique de la performance sont des traits distinctifs essentiels car ils constituent une réponse pertinente aux difficultés de gestion actuelles des managers.

3.1.2. Les rôles d'un tableau de bord

Les caractéristiques de cet outil peuvent directement expliquer la pluralité des rôles qui lui sont confiés, les deux principaux étant de :

- piloter les actions entreprises par l'organisation afin de limiter les risques de dérive ;
- favoriser l'échange entre les différents responsables sur les niveaux de performance attendus et réalisés.

De la vérification au pilotage des actions

Traditionnellement, quel que soit le mode de représentation adopté, quatre éléments composent un tableau de bord :

- Données. Il s'agit des différents indicateurs choisis pour évaluer la performance.
- Objectifs. Cette partie du tableau de bord identifie les buts définis par l'organisation.
- Réalisations. Cette information décrit le niveau d'accomplissement des objectifs.
- Écarts. Les comparaisons entre les objectifs déterminés et les réalisations effectuées sont mises en exergue.

Dans le cadre du pilotage des actions, l'utilisation des tableaux de bord se focalise sur une mission : la production d'informations permettant de confronter les objectifs attendus et

effectifs. L'outil devient une véritable « banque de données » qui permettront, in fine, d'évaluer la performance des activités.

Les indicateurs de performance et la stratégie

Ce rassemblement d'informations est principalement destiné aux responsables des organisations. Il constitue, en effet, une aide primordiale au pilotage de leurs actions et donc à leur prise de décision. En fait, il s'agit moins de capter l'ensemble des informations disponibles que de se focaliser sur les variables clés permettant la maîtrise des actions.

À ce niveau, le tableau de bord devient un véritable outil de pilotage des activités. Il fournit une information synthétique et utile à la prise de décision.

Un outil de dialogue

Au-delà des aspects techniques et stratégiques, la richesse de cet outil est à rechercher à deux niveaux :

- **Sur un plan humain.** Il favorise les échanges sur la performance de l'organisation et sur la façon dont les acteurs s'inscrivent dans la stratégie suivie.

Les discussions engagées autour des informations qu'il fournit permettent aux uns et aux autres de s'exprimer, de se confronter. Il peut devenir un outil de gestion des conflits. Il ne s'agit pas ici de régler des oppositions, mais de faire émerger des positions pour essayer de construire des représentations communes de la performance. Ce processus est essentiel car si ces représentations sont partagées, elles deviennent le moteur de l'action individuelle et collective.

- **Sur un plan organisationnel.** Le tableau de bord permet d'améliorer les relations entre les différents centres de responsabilité de l'organisation, il renforce leur coordination, contrairement à une logique budgétaire fortement cloisonnée et hiérarchique. La logique de fonctionnement et de construction de cet outil fédère un ensemble d'acteurs qui, même s'ils travaillent au sein de la même entité, ne sont pas forcément amenés à se rencontrer, à échanger. En mettant l'accent sur le besoin de transversalité, l'outil favorise une meilleure coordination des activités entre les centres. Intégré au contrôle de gestion, le tableau de bord dépasse largement les frontières de cette fonction. S'il permet d'améliorer le système de mesure de la performance, son fonctionnement a aussi des conséquences importantes sur les aspects stratégiques, organisationnels et humains. Ainsi, sa richesse est en grande partie liée à la diversité de ces finalités. Les deux rôles ne sont pas exclusifs. Ainsi, un pilotage pertinent passe par des échanges entre les responsables sur les informations fournies par l'outil.

3.2. Les enjeux de l'implantation d'un système de tableaux de bord

Si l'utilisation de tableaux de bord au sein des organisations répond à la pluralité des attentes des managers, la réussite de leur implantation est conditionnée par trois facteurs clés de succès :

- une définition précise de ce qu'on en attend ;
- un pilotage actif du processus de construction ;
- une détermination pertinente du contenu.

3.2.1. Trois niveaux de tableau de bord

L'implantation d'un tableau de bord au sein d'une organisation est fondée sur la structure de l'entreprise. L'architecture d'un tableau doit refléter les modes de communication, les flux d'informations, qui se déclinent comme suit :

- Un flux descendant. Ces informations concernent la délégation de pouvoir.
- Un flux ascendant. Ces informations permettent aux responsables de rendre des comptes sur leur délégation de pouvoir.
- Un flux transversal. Ces informations sont destinées aux responsables d'un même niveau hiérarchique et leur servent à coordonner leurs actions.

Le principe d'une articulation en poupées gigognes est donc celui qui prévaut dans la construction de l'outil. L'organisation utilise et connecte plusieurs tableaux. Dès lors, il convient de parler d'un système de tableaux de bord. De manière générale, il est possible de décrire trois familles d'instruments.

Le tableau de bord stratégique

Ce tableau de bord est dédié aux membres de la direction générale. Il se donne comme objectif, à partir d'un nombre limité de données, de juger de la mise en place de la stratégie. L'horizon retenu est donc le moyen ou le long terme. L'outil présente une synthèse des informations contenues au sein des tableaux de bord des échelons hiérarchiques inférieurs. Historiquement, l'information financière y occupe une place prépondérante. À titre d'exemple, **un tableau de bord stratégique** regroupera des informations nécessaires à l'analyse du portefeuille de produits : par exemple, le chiffre d'affaires par famille de produits, les parts de marché, le coût de revient.

Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion regroupe des informations nécessaires au pilotage des activités. Le temps de cet outil est donc différent du précédent : en général, il se focalise sur le

court terme. L'objectif est ici de proposer aux différents responsables de l'entreprise des données actualisées régulièrement, qui permettent une réactivité suffisante pour modifier ou anticiper une action.

Le tableau de bord opérationnel

Ce tableau de bord est destiné aux opérationnels (ouvriers, comptables, commerciaux...), qui ont pour mission de gérer l'activité quotidienne de l'entreprise. Il doit donc être très réactif afin de permettre à ses utilisateurs d'adapter leurs comportements, mais aussi de comprendre comment leurs actions individuelles s'inscrivent dans la performance de l'organisation.

Ces tableaux de bord se complètent en répondant à des acteurs qui ont des positions hiérarchiques distinctes et donc des besoins informationnels différents. Par exemple, dans le cadre du suivi d'une politique régionale, les membres de la région vont se positionner différemment. Ainsi, les membres de la direction générale désirent une information sur les réalisations concrètes de la politique initiée, par exemple le nombre de personnes ayant bénéficié des mesures. Les directeurs souhaitent disposer d'une vue d'ensemble du dispositif. Ainsi les indicateurs de répartition du budget par département ou encore des emplois créés par service de la région tenteront de répondre à ce besoin. Enfin, les membres des services administratifs ambitionnent un suivi interne précis du dispositif. Aussi le tableau de bord fera état des dépenses engagées, des crédits restants.

3.2.2. Le processus de construction

Au-delà du choix de l'architecture à adopter pour implanter un système de tableaux de bord, la phase de construction est primordiale. En effet, des choix fondamentaux vont être réalisés (sur le contenu, le mode de fonctionnement, les finalités de l'outil, le rôle des futurs utilisateurs), qui vont influencer fortement la future vie de l'outil de gestion. La construction est donc un processus essentiel dans un projet d'instrumentation.

La **méthode OVAR** (objectif, variable d'actions, responsabilité) est une démarche de création des tableaux de bord inventée au début des années 1980 par des chercheurs du groupe HEC1. Elle ambitionne de contrôler le déploiement de la stratégie au sein de l'organisation en tentant de mettre en adéquation la stratégie et les plans d'action avec les différents niveaux hiérarchiques. Cette méthode propose une démarche de construction en trois étapes:

1- Définir les objectifs : Il s'agit de revenir sur les missions confiées à un responsable de centre pour ensuite définir les principaux objectifs sur lesquels sa performance sera jugée (indicateurs de coût, de chiffre d'affaires et de contribution aux résultats). Cette définition se fait en concertation avec les membres de la direction générale pour que ces derniers relaient, à des niveaux hiérarchiques inférieurs, la stratégie suivie par l'organisation.

2- Déterminer des variables d'action : Il s'agit d'identifier les facteurs qui influent sur la performance des responsables. Trois difficultés conditionnent fortement la pertinence des variables retenues :

- Les variables d'action doivent entretenir un lien de causalité avec les objectifs définis.
- Le responsable du centre doit être en mesure de contrôler les variables sélectionnées. En effet, il ne peut pas être jugé sur des critères dont il ne maîtrise pas l'évolution.
- Les variables d'action ne sont pas exhaustives. Il ne s'agit pas de sélectionner toutes celles qui influencent l'atteinte de l'objectif, mais de choisir des variables synthétiques considérées comme essentielles.

Au final, cette seconde étape se traduit par la sélection d'indicateurs permettant d'appréhender les composants de la performance. Il est ici primordial de faire des choix pertinents. Les responsables de centre doivent déterminer les indicateurs qui représentent le mieux le comportement de la variable dans l'atteinte de l'objectif. Comme l'indique le tableau 39, on mobilise deux types d'indicateurs : ceux relatifs aux objectifs et ceux relatifs aux variables d'action.

Tableau 37 : La grille OVAR

Objectifs	Indicateurs sur objectifs	Variables d'action	Indicateurs sur variables d'action
Objectif 1	Indicateur 1	Variable d'action 1	Indicateur 1
		Variable d'action 2	Indicateur 2
		Variable d'action 3	Indicateur 3
Objectif 2	Indicateur 2	Variable d'action 1	Indicateur 4
	Indicateur 3	Variable d'action 2	Indicateur 5
Objectif 3	Indicateur 4	Variable d'action 3	Indicateur 6

Les indicateurs de performance et la stratégie

Les objectifs affichés dans le tableau 40 sont directement reliés à des variables d'action et des indicateurs en découlent de façon logique. OVAR a mis de l'ordre dans la démarche de construction du tableau de bord. Cette méthode propose une formalisation du processus de construction de l'outil. Si l'objectif premier reste la mise en œuvre d'un pilotage de la performance, d'autres avantages découlent de cette démarche. Dans un premier temps, le déploiement proposé laisse une place importante à la gestion humaine du processus de création de l'instrument. Ce management participatif est un moyen d'éviter des conflits pouvant apparaître ultérieurement au cours de l'utilisation des tableaux de bord. De plus, au niveau organisationnel, cette méthode permet d'étendre le pilotage à l'ensemble de l'organisation via un système de tableaux de bord commun aux différents niveaux hiérarchiques de la structure.

3.2.3. Le contenu du tableau de bord

Le choix des indicateurs constituant le tableau de bord est un enjeu d'importance. Matérialisation concrète des composants de la performance, ils serviront à initier un véritable pilotage des actions de l'organisation.

Définition des indicateurs : Un indicateur est une information chiffrée représentée sous des formes et des unités variées et dont l'utilisation doit aider à la prise de décision. Pour atteindre cet objectif, un indicateur doit posséder un certain nombre de qualités :

- **Quantifiable.** L'indicateur n'est pas cantonné à rendre compte de phénomènes quantifiés (coûts des produits, nombre de rébus, nombre de clients...). Ainsi, des situations très qualitatives, relatives par exemple aux ressources humaines, peuvent faire l'objet de mesure. Il existe même une discipline pour cela : le contrôle de gestion sociale.
- **Pertinent.** L'information dans le système de tableaux de bord doit éclairer le processus de décision.
- **Objectif.** L'indicateur ne doit pas dépendre de l'interprétation du manager ou de l'instrument de mesure. Imaginons un indicateur sur le climat social.

On demande aux salariés leur opinion sur la question. Il est bon alors d'objectiver l'information à l'aide d'autres mesures, telles que le nombre de jours de grève ou le turn-over.

- **Fidèle.** L'indicateur doit toujours donner la même réponse lorsque les situations mesurées sont strictement identiques. Cette qualité dépend souvent de la précision de la définition des éléments constitutifs de l'indicateur (qu'est-ce qu'une «absence », qu'est-ce qu'un « défaut » ?).
- **Simple et compréhensible.** Il est essentiel que ceux dont l'indicateur mesure l'action comprennent et acceptent sa méthode de calcul. Une opacité à ce niveau ou une trop grande complexité peuvent le rendre inopérant.
- **Sensible.** L'indicateur doit être réactif vis-à-vis du phénomène qu'il est censé mesurer. Il faut toutefois se méfier de la volonté de mesure en temps réel. Le ROI est un bon exemple des effets pervers potentiels. La lecture d'un ROI n'a de sens que sur une période assez longue, prenant en général en compte le cycle de vie d'un produit ou d'une industrie.
- **Fiable.** L'information ne peut être contestée, les procédures de saisie et de traitement de l'information sont connues et contrôlées.

Caractéristiques des indicateurs

À partir de cette définition se dégagent les caractéristiques des indicateurs sélectionnés par l'organisation :

• **Les finalités de l'indicateur :**

- Si l'indicateur de suivi accompagne l'action en temps réel, l'indicateur de contrôle se limite à vérifier les conséquences d'une action une fois celle-ci terminée.
- L'indicateur de reporting est une information destinée aux supérieurs, qui leur sert à contrôler la délégation de pouvoir. A contrario, l'indicateur de pilotage aide à l'autocontrôle, en permettant au responsable de juger des conséquences de ses décisions dans l'action.

• **La nature de l'indicateur :**

- Contrairement à la majorité des outils utilisés en contrôle de gestion, les tableaux de bord combinent des indicateurs financiers et non financiers.
- L'indicateur peut être ciblé et donc chercher à mesurer une composante précise de la performance ou, à l'inverse, être global et tenter d'en appréhender de manière synthétique les différentes composantes.

Les caractéristiques de ces indicateurs sont importantes car l'efficacité du système de tableaux de bord mis en place repose, en partie, sur leur définition.

Représentation des indicateurs

La formalisation de l'outil est un élément central de la démarche. La création d'un tableau de bord est, en effet, un moyen d'innover en matière de représentation. À titre d'exemple, il est possible de représenter les indicateurs sous forme de :

- **Chiffres.** Ce mode de représentation est connu, il se concrétise par des mesures d'écart ou encore des ratios.
- **Graphiques.** Ils permettent de décrire une tendance sans communiquer les chiffres réels.
- **Clignotants.** Ces représentations font disparaître les chiffres et proposent directement une interprétation de l'information communiquée comprise par tous.
- **Textes.** Il s'agit d'ajouter au tableau de bord une zone de commentaire où chaque responsable pourra s'exprimer, par exemple, pour expliquer une contre-performance.

Le mode de représentation proposé sur le tableau de bord est essentiel car il détermine, en partie, la compréhension des utilisateurs. Le défi pour les concepteurs consiste donc à créer un outil visible et lisible qui permette à l'ensemble des acteurs de l'organisation de posséder une information compréhensible sur la performance de l'entreprise, mais aussi sur la façon dont leurs actions s'inscrivent au sein de cette performance. L'implantation d'un système de tableaux de bord ne peut se réduire à des enjeux techniques. En effet, cette démarche cristallise des défis humains, organisationnels, qui vont directement conditionner le succès de la future utilisation de l'outil.

Section 3 : mise en œuvre de l'outil : Rôle central occupé des acteurs

1. Une tentative de modification globale

1.1. Objets et enjeux

L'intervention consiste à formaliser et instrumenter la gestion interne de l'entreprise en introduisant un système de contrôle de gestion par la mise en place de quelques outils de type budgets et tableaux de bord lui permettant notamment de l'aider dans la prise de décision et formaliser sa gestion interne. Pour ce faire, une première phase de découverte de l'entreprise et de son fonctionnement a été primordiale. Afin de mieux comprendre les problèmes auxquels l'entreprise est confrontée, nous nous sommes orientés vers les salariés en tant qu'acteur direct du fonctionnement de l'entreprise : « *La première condition d'introduction d'un changement est donc la bonne connaissance des problèmes réels. Faire parler les salariés, être à leur écoute. La connaissance ne peut être fondée que sur une observation attentive et sur la parole de ceux qui vivent les situations de travail* » (Bernoux, 2004). Conscients des jeux d'acteurs se déroulant au sein des entreprises, nous nous sommes également intéressés aux acteurs eux-mêmes (relations de pouvoir, marge de manœuvre, etc.).

Ceci s'apparente à la phase de diagnostic au cours de laquelle on doit découvrir le terrain et s'intéresser aux stratégies des acteurs et à leurs jeux de pouvoir (Pesqueux et Triboulois, 2004).

Le contexte particulier d'intervention (entreprise familiale) nécessite une grande précaution dans la gestion des acteurs et de leurs points de vue. Il fut indispensable de découvrir les personnes clés de l'organisation formelle et informelle grâce notamment à leur ancienneté dans l'entreprise et leurs liens de parenté directs ou indirects avec les actionnaires.

1.2. Déroulement de l'intervention

Une fois le fonctionnement formel et informel de l'entreprise cerné et les acteurs clés associés, nous nous sommes focalisés sur la direction afin d'une part de s'assurer de leur volonté de modifier le fonctionnement actuel de leur entreprise et d'autre part de leur proposer des outils adéquats. Il s'agit de la conduite d'un changement de type descendant dans lequel la direction élabore la nouvelle vision, la communique à ses salariés et favorise la participation. La chronologie d'insertion de ces deux outils (budget, tableaux de bord) chez MAM Plastique se justifie de plusieurs manières. En effet, les dirigeants souhaitent mettre en place des budgets afin de « *savoir où on en est sans devoir attendre le bilan en fin d'année* ». Pour répondre à leur demande, la première étape de rationalisation de la gestion de l'entreprise doit passer par une démarche budgétaire. Elle permettra aux dirigeants de définir de façon formelle, précise et arrêtée des plans stratégiques déclinés en plans d'action puis en budgets. Les budgets en tant qu'outils de prévision, de coordination, d'aide à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs devraient permettre de répondre à la demande de la direction en associant dans la démarche les dirigeants et les chefs de service. Bien entendu, un reporting mensuel est associé aux budgets ce qui permettra de rendre compte de la situation

financière et comptable de l'entreprise aux dirigeants. D'autre part, compléter les budgets par des tableaux de bord devait permettre aux dirigeants d'avoir une information rapide, schématique, facilement lisible et interprétable, permettant de répondre à leur demande de « *piloter l'organisation* » (le dirigeant). Ces deux outils de contrôle de gestion, de par leurs caractéristiques propres, semblent pouvoir répondre aux attentes des dirigeants, même si, *a priori*, le contexte de MAM Plastique révèle certains inconvénients, comme le montre le tableau suivant :

**Tableau 38: Avantages et inconvénients de l'implantation des outils choisis chez
MAM Plastique**

	Points positifs	Points négatifs
Budgets	- les dirigeants sont sensibilisés aux budgets, en ont au moins déjà entendu parler et savent que les autres entreprises en utilisent.	- nécessité d'avoir des connaissances gestionnaires (définition des plans stratégiques, des plans d'action, reporting).
Tableaux de bord	-optique opérationnelle, avec des indicateurs financiers et non financiers -facilité de lecture, de compréhension et d'utilisation	- mise en place longue (doit être construit pour MAM Plastique)

Après la mise en place de quelques outils localisés, nous analyserons leur impact sur les acteurs dans le cadre d'une démarche d'appropriation des outils. Il s'agit de légitimer l'usage d'outils et l'inscrire dans la dynamique de l'action collective : « *C'est la confrontation entre l'outil et l'organisation qui autorise "la découverte progressive des structurations essentielles de l'organisation et de son instrumentation possible"* » (Moison (1997) repris par De Vaujany et Grimand, 2005). L'instrumentation de la gestion interne par l'introduction d'un contrôle de gestion doit prendre en compte les spécificités de l'organisation dans laquelle elle a lieu. « *L'exportation dans la PME des outils et des règles de gestion initiés par les grandes entreprises se confronte fréquemment à une inadéquation de ces outils aux besoins spécifiques de l'entreprise* » Chalayer, Perez et Teyssier (2005). Respectant les préconisations de Nobre (2001), nous avons procédé à une évaluation ontologique des outils : « *L'évaluation ontologique consiste à confronter la nature et l'essence même de l'outil à son utilisation potentielle à partir d'une analyse contingente, c'est-à-dire d'une analyse du contexte dans lequel doit s'insérer l'outil puis d'une réflexion théorique* ».

Nous nous sommes donc intéressés à analyser les caractéristiques de l'outil de gestion au regard de l'entreprise dans laquelle il est introduit.

1.3. Processus d'introduction de la démarche budgétaire

Dans un premier temps, pour mener à bien cette démarche budgétaire, il fallait la présenter à la direction en lui expliquant ses enjeux et conséquences. Il fallait ensuite concevoir l'architecture des budgets.

Il a tout d'abord fallu que la direction détermine ses objectifs stratégiques et fixe les moyens stratégiques pour y parvenir. Ensuite, à partir de ces objectifs et des données comptables des années précédentes, on a élaboré des budgets, en collaboration avec les chefs de service qui allaient devenir responsable d'un budget. Il s'agissait d'attribuer à chaque responsable des objectifs et moyens chiffrés. Après la définition des budgets, on aurait pu mettre en œuvre un contrôle budgétaire. Cela consiste à comparer les résultats obtenus aux prévisions effectuées puis à rechercher les causes d'écart, informer et évaluer l'activité des responsables de budget ainsi que prendre les mesures correctrices. Le budget nous servait alors d'instrument de gestion quantitative grâce au contrôle budgétaire et de moyen de formaliser le fonctionnement de l'organisation par la définition de responsabilités et la transmission d'objectifs. En reprenant les caractéristiques des trois modèles de contrôle budgétaire présentés par Berland (1999), on peut dire que la démarche budgétaire reposait sur :

- La planification stratégique, avec un contrôle budgétaire de type prévision et planification ;
- Le contrôle stratégique, dont le rôle du contrôle budgétaire est la coordination et la socialisation.

Ces deux modèles cherchent respectivement à répondre aux questions suivantes de l'entreprise : «*Quelle sera ma situation financière demain? Comment se forme mon résultat?*» Et «*Mes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le slack organisationnel ?* » Berland (1999), ce qui nous semblait correspondre aux attentes de MAM Plastique, contrairement au contrôle financier qui focalise l'attention sur l'évaluation et la sanction, dans une logique de portefeuille. Au moment de l'intervention, le suivi de l'activité de l'entreprise repose principalement sur le chiffre d'affaires généré. Le chiffre d'affaires est ainsi suivi de très près par le dirigeant. Chaque jour le poids vendu, le prix moyen de vente, les encaissements, les créances sont calculées. La logistique est également suivie par le nombre de produits expédiés par la logistique, etc. Cependant, les chiffres disponibles nécessitent parfois quelques ajustements avant de pouvoir être utilisés. Le troisième temps de la démarche de budgétisation est la mise en œuvre. Pour appliquer ces budgets.

SECTION 4 : Evaluation des résultats de la recherche et recommandations

1. Evaluation des résultats

Les différents tableaux créés par l'étudiante ne parviennent pas à attirer l'attention des dirigeants. Par exemple, parmi les états prévisionnels élaborés : le tableau pour calculer le point mort¹.

Cependant, les dirigeants n'ont pas prêté attention à ce travail, qui ne leur paraissait pas justifié. Les tableaux créés n'ont pas eu les effets attendus et ont soit été abandonnés, soit continués à titre « personnel », avec la conviction qu'ils serviraient ultérieurement. C'est ainsi que les éléments mis en place chez MAM Plastique n'ont, pour la plupart, pas été utilisés tel qu'ils ont été créés. Ils ont en effet soit été adaptés à la culture de l'entreprise soit abandonnés progressivement.

La communication formelle par mail a été abandonnée progressivement et l'on a vu la communication informelle reprendre sa place.

Il est apparu clair à l'étudiante qu'il était nécessaire de simplifier au maximum les éléments présentés aux dirigeants si l'on voulait espérer attirer leur attention car ils ont déjà du mal à lire un tableau ou un graphique. Il fallait trouver le moyen de convaincre les dirigeants de se pencher sur un tableau chiffré, malgré leurs réticences avouées. Les dirigeants sont pris par des activités opérationnelles, proches du cœur de métier, ce qu'ils connaissent le mieux. Drucker-Godard (2000) fait référence à ce comportement courant chez le dirigeant de PME : *« Certains dirigeants, du fait de leur formation, de leur cursus professionnel, de leur centre d'intérêt, se focalisent en priorité sur les questions opérationnelles. Ils ont ainsi une attitude de retrait par rapport au fonctionnement interne de l'organisation et à sa stratégie ».*

2. Les recommandations

Pour l'entreprise familiale et à la gouvernance d'entreprise la recherche d'une bonne gouvernance, c'est-à-dire de processus de direction et de contrôle de l'entreprise qui concilient au mieux, efficacité de la gestion, sécurité pour les actionnaires et pérennité de l'entreprise, est un enjeu essentiel en terme de performance économique et de préservation du patrimoine familial. Mais il est évident que les règles et les standards applicables aux grandes

¹ **Point mort** = charges fixes / taux de marge sur coûts variable ; **Taux de marge sur coûts variables** = (Marge sur coût variable/ Chiffre d'affaires) x100 ; **Marge sur coût variable** = Chiffre d'affaires - Total des charges variables ; **Total des charges variables** = Autres charges variables+prix d'achat des marchandises vendues (achats +/- variation des stocks).

sociétés cotées, ne peuvent pas et ne doivent pas être appliqués en l'état à des entreprises moyennes ou petites, dont l'actionnariat est unipersonnel ou familial. Ces entreprises-là ont besoin de simplicité, de souplesse et surtout de pratiques de gouvernance adaptées à leur taille, à leur culture, à la structure de leur actionnariat. La gouvernance ne doit pas être pour un ensemble de règles obligatoires, de procédures et de sanctions, mais une boîte à outils mise à leur disposition pour améliorer la prise de décision et les relations entre actionnaires, managers et partenaires de l'entreprise.

➤ **Organiser la gouvernance de l'entreprise : rédiger un règlement intérieur**

Il n'est pas ici question du règlement intérieur de l'entreprise, définissant les zones non-fumeurs ou précisant les heures d'ouverture des bureaux et les conditions d'accès aux locaux. Mais du règlement intérieur du conseil.

Car, quelle que soit la forme de gouvernance retenue, conseil formel, cercle d'advisors, consultants, comité scientifique que ou stratégique, ses travaux ont besoin d'être organisés pour être efficaces. Ce règlement intérieur sera élaboré et discuté entre les acteurs du gouvernement d'entreprise, puis présenté aux actionnaires familiaux. Il pourra être approuvé formellement par eux en assemblée générale et s'imposera alors juridiquement aux associés(4), ou sera simplement enregistré, sans avoir de valeur juridique contraignante, mais avec une valeur morale forte. Les principaux sujets abordés dans un tel règlement intérieur sont :

- l'organisation des réunions : dates de réunion, fréquence, documentation, délai de mise à disposition, compte rendu...
- le processus de prise de décision (dans le cas d'un conseil classique) : organisation des votes, délégation, pouvoirs, délibérations...
- la composition du conseil : présence d'indépendants, répartition des sièges entre branches de la famille, règles de limite d'âge, rotation ou remplacement éventuel des membres...
- l'organisation des travaux : avec ou sans comités, avec ou sans spécialisation des administrateurs sur certains types de dossiers ;
- le rappel des devoirs des membres de l'organe de gouvernance⁵ : loyauté, défense de l'intérêt social, absence de conflit d'intérêt, confidentialité, indépendance, diligence, devoir d'expression...
- le choix éventuel d'un mode d'évaluation du bon fonctionnement de la gouvernance (du système... et des participants).

Enfin, l'adoption d'un règlement intérieur est souvent le seul moyen pour une entreprise familiale de recruter un directeur général salarié. Ce directeur général disposant de par la loi des pouvoirs « les plus étendus », c'est-à-dire de pouvoirs illimités, nombre d'entreprises

familiales répugnent à rechercher des compétences en dehors du cercle des associés, même si les talents de ces derniers sont limités. Ils craignent avant tout les conséquences que pourraient avoir sur leur patrimoine les décisions d'un dirigeant non actionnaire. Le règlement intérieur, sans réduire juridiquement les pouvoirs d'engagement du directeur général vis-à-vis des tiers, permet de fixer des limites à la délégation de pouvoir que lui consent le conseil, c'est-à-dire de définir des limites au-delà desquelles il aura à rendre compte personnellement en cas de dépassement. Ces limites porteront classiquement sur des plafonds (d'emprunt, d'investissement, de garanties...) et/ou des types d'opération (acquisitions, cessions, rapprochements, diversifications), voire d'autres recrutements clés. Les associés auront ainsi la certitude que leur patrimoine ne pourra pas être mis à mal par les initiatives d'un dirigeant extérieur sans leur accord.

➤ **La gestion des risques**

Bien gouverner une entreprise, c'est bien la gérer. Un des éléments clés d'une bonne gestion consiste à définir une vision claire et formalisée des objectifs que l'on s'assigne. C'est dans ce contexte que la gestion des risques prend tout son sens. En effet, gérer les risques consiste à identifier et maîtriser les événements majeurs qui peuvent compromettre les objectifs que l'on s'est fixés. Qu'il s'agisse d'objectifs stratégiques ou opérationnels, les risques qu'il convient de gérer sont toujours liés aux objectifs de l'entreprise, ce qui présente l'avantage de pouvoir circonscrire un domaine, par essence infini, à un champ d'application certain où l'inconnu domine malgré tout ! Sous la pression des actionnaires et autres parties prenantes, les législateurs internationaux et les auteurs de code de gouvernance ont recommandé ou imposé qu'une gestion des risques soit formalisée et opérationnelle au sein des sociétés.

➤ **Faire le lien entre la stratégie de l'entreprise et les opérations**

Les décisions stratégiques déterminées par le conseil d'administration ont des répercussions en « cascade » sur l'ensemble des opérations de l'entreprise et donc sur leurs responsables. En effet, si, par exemple, le conseil décide d'accroître les parts de marché d'une gamme d'un produit A de x % à l'exportation, plusieurs départements ou services et personnes clés de l'entreprise vont être impliqués dans cette décision :

- le service «marketing» afin d'apprécier la meilleure façon de séduire les acheteurs étrangers ;
- le service « commercial » qui devra déterminer la politique de prix et les conditions de vente;
- le service « production » qui aura à ajuster ses capacités à la hausse ;
- le service « financier » en vue notamment d'apprécier les conséquences sur le besoin en fonds de roulement, la trésorerie et les modalités de recouvrement ;
- le service « logistique » afin d'adapter les modalités de stockage et d'expédition.

Dès lors, des objectifs spécifiques doivent être assignés aux différents responsables des opérations. Les administrateurs devront avoir l'assurance que les objectifs communiqués par la direction aux services sont cohérents avec la stratégie globale et ont fait l'objet d'une analyse des risques pouvant compromettre leur réalisation. Il apparaît donc primordial que pour toute décision stratégique, une communication avec les responsables opérationnels soit clairement établie afin qu'une réflexion d'impact soit menée dans le but d'apprécier la faisabilité de la décision sur le plan opérationnel. Par exemple, une société de négoce de pièces de rechange à vocation agricole avait décidé d'augmenter son chiffre d'affaires en misant sur le développement des ventes par internet. De gros investissements ont été réalisés sans que le directeur commercial n'ait été suffisamment écouté. L'objectif n'a pas été atteint car les clients distributeurs préféraient toujours utiliser la télécopie ou la commande téléphonique pour leurs achats. Cette erreur d'appréciation de la direction aurait pu être évitée si le conseil avait insisté pour que le directeur commercial soit consulté plus avant.

➤ **Formaliser ses risques pour mieux les gérer**

La gestion des risques s'inscrit dans le cadre d'un processus structuré dont le produit le plus connu en est la cartographie. Avant toute chose, il convient de dissocier deux grandes catégories de risques :

- les risques stratégiques qui sont ceux directement pilotés par la direction générale et le conseil d'administration ;
- les risques opérationnels qui découlent de la stratégie globale et qui se trouvent sous la responsabilité du chef d'entreprise et/ou de son état-major.

-Risques stratégiques

La cartographie des risques stratégiques est généralement présentée sous forme d'un tableau où les risques sont positionnés en fonction de leur gravité (impact financier) et de leur fréquence (probabilité de survenance). La cartographie est établie en deux temps : Avant impact des contrôles internes, et l'on parle alors de cartographie des risques « bruts » ; puis après impact des contrôles internes mis en place, et l'on parlera alors de cartographie des risques « résiduels ». Le passage des risques « bruts » aux risques « résiduels » est indiqué par une flèche allant de l'un à l'autre comme suit :

-Risques opérationnels

Pour des raisons pratiques de lisibilité et de facilité d'exploitation, la cartographie des risques opérationnels est généralement présentée sous forme d'un tableau en colonnes, plus détaillé que la présentation des risques stratégiques (exemple ci-dessous). Ce tableau inclut notamment une colonne de plans d'actions, permettant de guider la personne chargée de surveiller le risque, souvent appelée « propriétaire » du risque. La formalisation de la gestion des risques s'inscrit dans une démarche qui peut être résumée en quatre étapes principales :

L'identification ; L'évaluation ; La phase décisionnelle ; Le suivi et le reporting.

L'identification

Il s'agit de recenser l'ensemble des événements néfastes pouvant altérer la marche de l'entreprise et/ou pouvant remettre en cause la réalisation des objectifs que cette dernière s'est assignés. Identifier les risques ne revient pas seulement à sélectionner des événements mettant en cause les objectifs des actionnaires et/ou de la direction générale, mais également à envisager d'autres cas de figure pouvant affecter de manière significative l'entreprise. Par exemple, l'on constate souvent que l'analyse du « risque fournisseur » (relation entre l'entreprise et ses fournisseurs) porte sur la meilleure négociation possible des prix, l'obtention de la meilleure qualité, sur l'absence de dépendance, le respect des délais de fourniture, etc. En revanche, la « rupture brutale » qui peut donner lieu à des dommages/intérêts conséquents et à des sanctions pénales, est rarement prise en compte.

La rupture brutale, sans préavis, fait rarement partie des objectifs envisagés par l'entreprise : la détection de ce risque nécessite des connaissances juridiques auxquelles vraisemblablement les opérationnels n'ont pas toujours accès en temps utile (avant la décision de rupture et l'assignation judiciaire qui s'ensuit). Cet exemple démontre que l'identification des risques nécessite des compétences pluridisciplinaires, c'est-à-dire la participation de personnes ayant des expertises diverses : le but poursuivi est d'assurer un « maillage fin » permettant de recenser les principaux risques de l'entreprise. Pour identifier efficacement les risques, il convient d'abord d'utiliser les compétences internes de l'entreprise, celles des dirigeants et des responsables opérationnels, complétées par l'expertise d'autres professionnels (juristes, financiers, coach, etc.) en vue d'établir une première base de données regroupant les risques majeurs de l'entité, lesquels sont regroupés en grands thèmes. Le COSO¹ préconise, à titre d'exemple, quatre catégories : les risques stratégiques, les risques liés aux opérations, les risques liés à la finance et ceux liés à la gestion de la compétence. Une fois les risques identifiés, il convient de les évaluer

L'évaluation

À partir de la sélection effectuée, des réunions, discussions, des ateliers d'évaluation des risques vont permettre d'établir une « carte d'état major » : la cartographie des risques. Évaluer un risque revient à : apprécier son impact financier et évaluer sa probabilité d'occurrence. L'impact financier et la probabilité de survenance pourront être exprimés de manière qualitative (élevée, modérée ou faible) sachant que des critères quantitatifs devront être établis afin d'homogénéiser les appréciations des collaborateurs participant à l'évaluation.

La phase décisionnelle

¹ COSO: *Committee of sponsoring organization of the Treadway commission.*

Dès lors que la cartographie des risques est établie, l'entreprise va devoir décider de la suite à donner aux risques majeurs qui la menacent. En pratique, quatre options peuvent se présenter. Elles sont symbolisées par l'acronyme TRAP caractérisant les actions suivantes :

T : Transférer; R : Réduire ; A : Accepter ; P : Proscrire

Transférer le risque consiste à externaliser l'activité génératrice du risque à l'extérieur de l'entreprise ; Par exemple, le fait d'avoir recours à l'affacturage permet de transférer le recouvrement des créances et les risques associés à l'extérieur de l'entreprise.

L'externalisation de la logistique par une société de négoce constitue également une décision de gestion des risques. De même, le recours à l'assurance-crédit auprès d'une compagnie spécialisée permet de transférer le risque de défaillance financière des clients de l'entreprise.

Réduire les risques : si le risque résiduel (c'est-à-dire après impact du contrôle en place) est supérieur au seuil d'acceptation fixé par le conseil, il peut être encore réduit en accroissant le niveau des contrôles ;

Accepter le risque : cette hypothèse est la plus simple puisque l'entreprise considère que le risque résiduel se situe dans les limites que les actionnaires sont prêts à assumer. Aucune action supplémentaire n'est à prendre dans ce cas ;

Proscrire le risque : dès lors que l'externalisation est impossible et qu'un accroissement du niveau de contrôle n'est pas envisageable, l'entreprise s'interroge sur l'option d'arrêt total ou partiel de l'activité concernée.

Le suivi et le reporting

Afin que la gestion des risques ne soit pas un exercice purement statique figeant une situation à un moment donné, un suivi en temps réel des risques majeurs s'impose. À cet effet, il est recommandé de nommer un (ou plusieurs) responsable(s) chargé(s) de suivre l'évolution des principaux risques. Cette tâche peut être valablement confiée à un contrôleur de gestion à défaut d'une personne occupant ce poste à temps plein. L'utilisation de logiciels spécialisés favorise grandement la restitution cohérente et prompte des informations.

➤ **Impliquer et responsabiliser les acteurs**

Gérer les risques n'est pas l'apanage du chef d'entreprise seul mais l'affaire de tous. Les grandes structures intègrent maintenant une cellule « gestion des risques » dans chacun de leurs principaux départements, sous la coordination d'une équipe dédiée au siège central. Les avantages liés à la dissémination de cette activité dans l'entreprise familiale sont nombreux. Tout d'abord, impliquer permet de mieux communiquer et d'échanger sur des solutions possibles. Indépendamment de la réserve naturelle qu'il doit avoir, le chef d'entreprise a tout intérêt à communiquer avec son entourage professionnel. Ses collaborateurs se sentiront

valorisés et lui feront remonter davantage d'informations. Par exemple, c'est en dialoguant avec ses ouvriers et leur encadrement que le dirigeant d'une entreprise de menuiserie industrielle a trouvé des solutions permettant d'améliorer la productivité sans investissement supplémentaire, tout en réduisant les risques opérationnels. Et puis, impliquer c'est aussi responsabiliser ses collaborateurs. Dès lors que des objectifs précis, atteignables et mesurables sans ambiguïté sont attribués, une responsabilisation naturelle est établie. Cette dernière peut être complétée par une délégation de pouvoir juridique. La délégation de pouvoir a pour effet principal de transférer la responsabilité pénale du délégant aux délégataires. Il ne s'agit pas de déresponsabiliser le chef d'entreprise mais au contraire de lui permettre de mieux appliquer sa stratégie en s'appuyant sur une organisation structurée. Ainsi, des magistrats ont jugé responsables des dirigeants n'ayant pas mis en place des systèmes de délégation qui, compte tenu de la complexité de l'entreprise, s'avéraient indispensables afin d'assurer la sécurité des salariés. Pour qu'une délégation de pouvoir soit juridiquement valide, le délégataire doit :

Être **compétent** pour exercer son activité ;

Disposer de l'**autorité** nécessaire à sa fonction ;

Avoir les **moyens** de mener à bien sa tâche.

Il est par ailleurs souhaitable que la délégation soit formellement acceptée par le délégataire, de préférence, sous forme écrite. La délégation de pouvoir ne se substitue pas à la gestion des risques mais contribue à la rendre plus efficace en s'appuyant sur du personnel qualifié et dédié aux problématiques qu'il a à traiter.

➤ **Intégrer le risque pour optimiser les opérations**

La gestion des risques doit être présente à tous les niveaux de l'entreprise. C'est l'affaire de tous et notamment de ses responsables et administrateurs que d'avoir une assurance raisonnable que les objectifs qui ont été approuvés sont réalisables. Ce qui conduit naturellement à la trilogie existant entre les objectifs stratégiques (ou opérationnels), les risques que ces derniers peuvent induire et les contrôles mis en place en vue de réduire les risques à un niveau acceptable. L'essentiel est de s'assurer que le coût du ou des contrôles en place n'est ou ne sont pas supérieur(s) à celui du risque couvert. Dans une entreprise de vente à distance, la direction souhaitait réduire le niveau des créances douteuses et le délai moyen de règlement clients qui était supérieur aux usages de la profession. Pour ce faire, elle a recruté un contrôleur de gestion dont le rôle essentiel était de faire des relances téléphoniques. Mais compte tenu de la faible marge générée par le panier moyen, il est rapidement apparu que les efforts du contrôleur de gestion ne pouvaient pas rentabiliser son coût et qu'un moyen de contrôle efficace aurait été d'exiger le paiement intégral à la commande. Dans les structures de taille moyenne, la tradition du contrôle est souvent orale, voire fondée sur des habitudes et coutumes. Un des moyens simples permettant de savoir si les contrôles en place sont adaptés est de procéder à un diagnostic. Le déroulement du diagnostic peut être résumé comme suit :

- intégrer une limite de risque aux objectifs fixés aux dirigeants de l'entreprise ;
- établir une liste mettant en évidence les 15 principaux risques pouvant compromettre les objectifs précités ;
- pour chacun des risques, procéder à une évaluation de son impact financier et de sa probabilité de survenance avant impact des contrôles ;
- décrire pour chacun des risques les contrôles qui réduisent leur probabilité de survenance ou leur impact ;
- apprécier la pertinence de chacun des contrôles en mettant en relation le coût du contrôle et par rapport au risque qu'il couvre ;
- une catégorie de contrôle qui pourrait éventuellement être plus efficace et efficiente.

Bien que les contrôles de détails (exemple : rapprochement commande/ sortie de stock/facture) soient très efficaces, des contrôles plus globaux tels des analyses fines de la marge peuvent être tout aussi probants et moins coûteux. Ceci mérite réflexion, notamment lorsque l'entreprise utilise des programmes de comptabilité et management permettant d'éditer des états d'anomalies sur des populations complètes.

➤ **Constituer des moyens de preuve de diligence et de bonne foi**

Bien que l'erreur soit humaine, l'être humain ne doit en aucun cas faire preuve de négligence et encore moins être imprudent dans la conduite des affaires. La formalisation des actes de la vie courante de l'entreprise est l'un des moyens permettant de se protéger contre ces travers. Le chef d'établissement veille à l'adaptation des mesures de prévention, afin d'améliorer sans cesse la situation en respectant les principes suivants :

- éviter les risques ;
- évaluer les risques qui ne peuvent pas être évités ;
- combattre les risques à la source ;
- tenir compte de l'état d'évolution de la technique ;
- remplacer ce qui est dangereux par ce (...) qui est moins dangereux ;
- planifier la prévention en y intégrant un ensemble cohérent, la technique, l'organisation du travail, les conditions de travail, les relations sociales...
- donner les instructions appropriées au travailleur ;
- évaluer les risques pour la sécurité et la santé des travailleurs ;

-prendre en considération les capacités de l'intéressé à mettre en œuvre les précautions nécessaires pour la sécurité et la santé...

La démonstration de la diligence du chef d'entreprise en matière de prévention des risques passe par le respect de plusieurs étapes :

-établissement d'une cartographie des risques ;

-revue et son approbation par le conseil d'administration ;

-communication aux principaux responsables de l'entreprise afin d'obtenir l'assurance que les risques majeurs sont couverts par des contrôles appropriés ;

-dans l'hypothèse où un risque majeur n'est pas couvert, expliquer « pourquoi » cette option a été retenue ;

-mise en place d'un système de délégations de pouvoir.

Cet ensemble de mesures n'exonérera peut-être pas totalement le chef d'entreprise (et les mandataires sociaux) de leur responsabilité mais atténuera les sanctions encourues comme en fait état la jurisprudence.

➤ **Servir de réflexion pour le contrôle de gestion et la mission du commissaire aux comptes**

À l'instar du chef d'entreprise, le commissaire aux comptes (CAC) doit aussi être vigilant à l'encontre des risques de l'entreprise. En effet, il oriente et pilote sa mission en mettant l'accent sur les zones à risques de l'entreprise. Il apparaît donc indispensable que des échanges s'établissent, tant avec le chef d'entreprise, qu'avec son contrôleur de gestion, lequel est davantage en prise directe avec les problématiques opérationnelles.

Cette collaboration peut prendre la forme suivante :

Avant le démarrage des travaux du CAC

Lors de la réunion de planification de son intervention (où sont abordés, notamment, les aspects liés au développement, aux résultats y compris les indicateurs de performance, aux événements significatifs de l'exercice tels que les procès, les restructurations...), le chef d'entreprise pourra demander au CAC d'approfondir certains aspects liés aux procédures de contrôle interne. Par exemple, la revue de la fiabilité du calcul des marges par famille de produits, l'efficacité de la séparation des tâches du processus achat, la revue des contrôles d'accès logique du système d'information. Le CAC orientera ses travaux sur ces zones dites « à risques » et rendra compte au chef d'entreprise, et le cas échéant, au conseil d'administration.

Pendant les travaux

Le CAC et ses collaborateurs, sont amenés à déceler des faiblesses ou anomalies qui doivent être immédiatement validées et communiquées à la personne habilitée. Le CAC est « friand » des informations produites par le contrôle de gestion car cela lui apporte une mine d'informations permettant de mieux comprendre la formation des états financiers qu'il aura à certifier. Les échanges qu'il peut avoir avec le contrôle de gestion (ou le directeur financier) sont source d'une meilleure compréhension de la formation du résultat.

À l'issue de la mission

Le CAC doit rendre compte de sa mission aux organes de direction, au conseil d'administration et ultimement aux actionnaires.

Les relations avec le conseil d'administration sont des moments privilégiés pour que les administrateurs puissent conforter leur opinion sur la qualité du contrôle interne de l'entreprise. Pour le CAC, avoir comme interlocuteurs des administrateurs soucieux de la qualité du contrôle interne, est un facteur de confiance.