261398APY_ALAZARD.book Page I Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL ET APPLICATIONS

261398APY_ALAZARD.book Page II Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

EXPERT SUP

L'expérience de l'expertise

Les manuels DCG

DCG 1
- *Introduction au droit*, Manuel et Applications corrigées
  Jean-François Bocquillon, Martine Mariage

DCG 2
- *Droit des sociétés*, Manuel et Applications corrigées
  France Guiramand, Alain Héraud

DCG 3
- *Droit social*, Manuel et Applications corrigées
  Paulette Bauvert, Nicole Siret

DCG 4
- *Droit fiscal*, Manuel et Applications
  Emmanuel Disle, Jacques Saraf, Nathalie Gonthier-Besacier, Jean-Luc Rossignol
- *Droit fiscal*, Corrigés du manuel
  Emmanuel Disle, Jacques Saraf, Nathalie Gonthier-Besacier, Jean-Luc Rossignol

DCG 5
- *Économie*, Manuel et Applications corrigées
  François Coulomb, Jean Longatte, Pascal Vanhove, Sébastien Castaing

DCG 6
- Finance d'entreprise, Manuel et Applications
  Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye-Duprat
- Finance d'entreprise, Corrigés du manuel
  Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye-Duprat

DCG 7
- *Management*, Manuel et Applications corrigées
  Jean-Luc Charron, Sabine Sépari, Françoise Bertrand

DCG 8
- *Systèmes d'information de gestion*, Manuel et Applications corrigées
  Jacques Sornet, Oona Hengoat, Nathalie Le Gallo

DCG 9
- *Introduction à la comptabilité*, Manuel et Applications
  Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Méau
- *Introduction à la comptabilité*, Corrigés du manuel
  Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Méau

DCG 10
- *Comptabilité approfondie*, Manuel et Applications
  Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans
- *Comptabilité approfondie*, Corrigés du manuel
  Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans

DCG 11
- *Contrôle de gestion*, Manuel et Applications
  Claude Alazard, Sabine Sépari
- *Contrôle de gestion*, Corrigés du manuel
  Claude Alazard, Sabine Sépari

La collection Expert Sup : tous les outils de la réussite

- Les **Manuels** clairs, complets et régulièrement actualisés, présentent de nombreuses rubriques d'exemples, de définitions, d'illustrations ainsi que des fiches mémo et des énoncés d'application. Les **Corrigés** sont disponibles, soit en fin d'ouvrage, soit sur le site expert-sup.com , soit dans un ouvrage publié à part.
- La série **Tout-en-Un** propose des synthèses de cours accompagnées de nombreux exercices avec corrigés commentés ; elle permet ainsi de travailler efficacement toutes les difficultés du programme.

261398APY_ALAZARD.book Page III Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL ET APPLICATIONS

Claude ALAZARD
Agrégée d'économie et gestion
Professeur en classes préparatoires au DCG

Sabine SÉPARI
Agrégée d'économie et gestion
Docteur en sciences de gestion
Maître de conférences à l'ENS Cachan

Membres du groupe d'élaboration des programmes (GRECE)

Avec la collaboration
de **José DESTOURS**
pour la Synthèse des outils mathématiques

4e édition

EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.
Le Code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.
Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

© Dunod, Paris, 2016
11 rue Paul Bert 92240 Malakoff
ISBN 978-2-10-074919-5
ISSN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).
Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Pour réussir le DCG et le DSCG VII
L'épreuve n° 11, Contrôle de gestion X
Programme de l'épreuve n° 11, DCG Contrôle de gestion XI
Présentation de l'ouvrage XVI

CHAPITRE INTRODUCTIF : LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE MANAGÉRIAL ACTUEL 1

PARTIE 1 LE CONTRÔLE DE GESTION ET L'ANALYSE DES COÛTS 25

INTRODUCTION : LE CONTRÔLE DE GESTION ET L'ANALYSE DES COÛTS 27

CHAPITRE 1 LA MÉTHODE DES CENTRES D'ANALYSE 37

CHAPITRE 2 LE SEUIL DE RENTABILITÉ 85

CHAPITRE 3 LES COÛTS PARTIELS : VARIABLES OU DIRECTS 118

CHAPITRE 4 LE COÛT MARGINAL 137

CHAPITRE 5 L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES 151

PARTIE 2 LE CONTRÔLE DE GESTION ET LA GESTION BUDGÉTAIRE 167

INTRODUCTION : LE CONTRÔLE DE GESTION ET LA GESTION BUDGÉTAIRE 169

CHAPITRE 6 LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ ET LES PRIX DE CESSION INTERNE 179

CHAPITRE 7 LES OUTILS POUR PRÉPARER LES BUDGETS 207

CHAPITRE 8 LES BUDGETS OPÉRATIONNELS 261

CHAPITRE 9 LES BUDGETS FINANCIERS ET LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE PRÉVISIONNELS 292

CHAPITRE 10 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE DU RÉSULTAT 317

261398APY_ALAZARD.book Page VI Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

PARTIE 3 LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE 363

INTRODUCTION : LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE 365

CHAPITRE 11 LE PILOTAGE DE LA QUALITÉ 372

CHAPITRE 12 LE PILOTAGE DES RESSOURCES HUMAINES 420

CHAPITRE 13 LE PILOTAGE DES ACTIVITÉS : DU COÛT AU MANAGEMENT PAR ACTIVITÉS 447

CHAPITRE 14 LE PILOTAGE DE L'ORGANISATION : LES TABLEAUX DE BORD 491

CHAPITRE 15 LE PILOTAGE AVEC OU SANS LES BUDGETS 540

CHAPITRE 16 LE PILOTAGE DE L'AMÉLIORATION DES PROCESSUS : MÉTHODE DES COÛTS CIBLES 554

CHAPITRE 17 LE PILOTAGE DE PROCESSUS INTÉGRÉS : SUPPLY CHAIN MANAGEMENT 584

CONCLUSION GÉNÉRALE : QUE DEVIENT LE CONTRÔLE DE GESTION ? 604

ANNEXES 609

Synthèse des outils mathématiques 610

Index 632

Table des matières 635

261398APY_ALAZARD.book Page VII Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Pour réussir le DCG et le DSCG

Le cursus des études conduisant à l'expertise comptable est un cursus d'excellence, pluridisciplinaire, vers lequel se dirigent, à raison, de plus en plus d'étudiants.

Dunod dispose depuis de très nombreuses années d'une expérience confirmée dans la préparation de ces études et offre aux étudiants comme aux enseignants une gamme complète d'ouvrages de cours, d'entraînement et de révision qui font référence.

Ces ouvrages sont entièrement adaptés aux épreuves, à leur esprit comme à leur programme, avec une qualité toujours constante. Ils sont tous régulièrement actualisés pour correspondre le plus exactement possible aux exigences des disciplines traitées.

La collection Expert Sup propose aujourd'hui :

– des manuels complets mais concis, strictement conformes aux programmes, comportant des exemples permettant l'acquisition immédiate des notions exposées, complétés d'un choix d'applications permettant la mise en pratique et la synthèse ;
– des livres pratiques originaux, avec la série « Tout-en-Un », spécialement conçue pour l'entrainement et la consolidation des connaissances ;
– les Annales DCG, spécifiquement dédiées à la préparation de l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG et les QCM DCG, ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits » (*Petit fiscal*, *Petit social*, *Petit Compta*, *Petit Droit des sociétés*…).

Ces ouvrages ont été conçus par des enseignants confirmés ayant une expérience reconnue dans la préparation des examens de l'expertise comptable.

Ils espèrent mettre ainsi à la disposition des étudiants les meilleurs outils pour aborder leurs études et leur assurer une pleine réussite.

Jacques Saraf
Directeur de collection

MANUEL
MODE D'EMPLOI

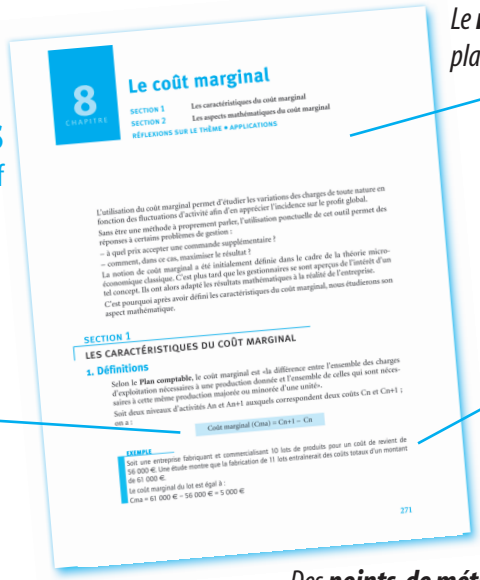
Clair et bien structuré, le cours présente **toutes les connaissances au programme** de l'épreuve DCG 11.
Plus de **150 exemples et thèmes d'application**, présentés dans des rubriques distinctives, sont aisément repérables et permettent l'application immédiate des connaissances à acquérir.

Le cours
complet et progressif

*Le **mini-sommaire** précise le plan du chapitre*

*De nombreux **exemples** et **thèmes d'application** chiffrés et corrigés*

*Les **encadrés** en couleur mettent l'accent sur les définitions et les notions importantes*


8 CHAPITRE

Le coût marginal

SECTION 1 Les caractéristiques du coût marginal
SECTION 2 Les aspects mathématiques du coût marginal
RÉFLEXIONS SUR LE THÈME • APPLICATIONS

L'utilisation du coût marginal permet d'étudier les variations des charges de toute nature en fonction des fluctuations d'activité afin d'en apprécier l'incidence sur le profit global.
Sans être une méthode à proprement parler, l'utilisation ponctuelle de cet outil permet des réponses à certains problèmes de gestion :
– à quel prix accepter une commande supplémentaire ?
– comment, dans ce cas, maximiser le résultat ?
La notion de coût marginal a été initialement définie dans le cadre de la théorie micro-économique classique. C'est plus tard que les gestionnaires se sont aperçus de l'intérêt d'un tel concept. Ils ont alors adapté les résultats mathématiques à la réalité de l'entreprise.
C'est pourquoi après avoir défini les caractéristiques du coût marginal, nous étudierons son aspect mathématique.

SECTION 1
LES CARACTÉRISTIQUES DU COÛT MARGINAL

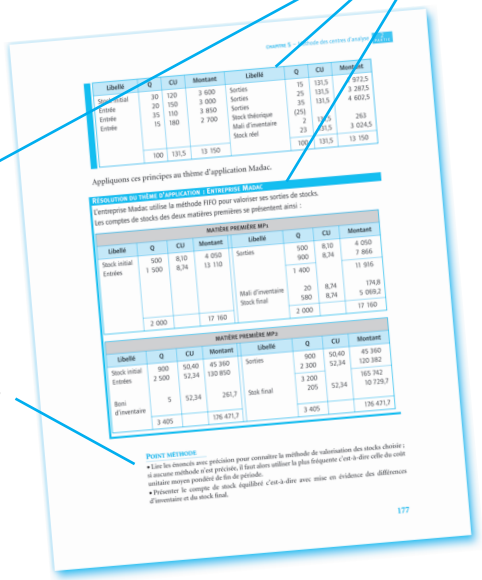
1. Définitions

Selon le **Plan comptable**, le coût marginal est «la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité».
Soit deux niveaux d'activités An et An+1 auxquels correspondent deux coûts Cn et Cn+1 :
on a :

Coût marginal (Cma) = Cn+1 – Cn

EXEMPLE
Soit une entreprise fabriquant et commercialisant 10 lots de produits pour un coût de revient de 56 000 €. Une étude montre que la fabrication de 11 lots entraînerait des coûts totaux d'un montant de 61 000 €.
Le coût marginal du lot est égal à :
Cma = 61 000 € – 56 000 € = 5 000 €

271


Appliquons ces principes au thème d'application Madac.

RÉSOLUTION DU THÈME D'APPLICATION : L'ENTREPRISE MADAC

L'entreprise Madac utilise la méthode FIFO pour valoriser ses sorties de stocks.
Les comptes de stocks des deux matières premières se présentent ainsi :

MATIÈRE PREMIÈRE MP1

Libellé	Q	CU	Montant	Libellé	Q	CU	Montant
Stock initial	500	8,10	4 050	Sorties	500	8,10	4 050
Entrées	1 500	8,74	13 110		900	8,74	7 866
					1 400		11 916
				Mali d'inventaire	20	8,74	174,8
				Stock final	580	8,74	5 069,2
	2 000		17 160		2 000		17 160

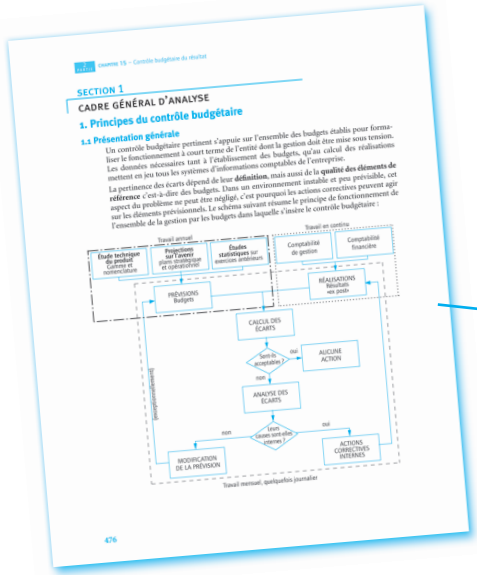
MATIÈRE PREMIÈRE MP2

Libellé	Q	CU	Montant	Libellé	Q	CU	Montant
Stock initial	900	50,40	45 360	Sorties	900	50,40	45 360
Entrées	2 500	52,34	130 850		2 300	52,34	120 382
					3 200		165 742
Bons d'inventaire	5	52,34	261,7	Stok final	205	52,34	10 729,7
	3 405		176 471,7		3 405		176 471,7

POINT MÉTHODE
• Lire les énoncés avec précision pour connaître la méthode de valorisation des stocks choisie ; si aucune méthode n'est précisée, il faut alors utiliser la plus fréquente c'est-à-dire celle du coût unitaire moyen pondéré de fin de période.
• Présenter le compte de stock équilibré c'est-à-dire avec mise en évidence des différences d'inventaire et du stock final.

177

*Des **points de méthode** sont proposés régulièrement*


SECTION 1
CADRE GÉNÉRAL D'ANALYSE

1. Principes du contrôle budgétaire

1.1 Présentation générale

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise sous tension.
Les données nécessaires tant à l'établissement des budgets, qu'au calcul des réalisations mettent en jeu tous les systèmes d'informations comptables de l'entreprise.
La pertinence des écarts dépend de leur **définition**, mais aussi de la **qualité des éléments de référence** c'est-à-dire des budgets. Dans un environnement instable et peu prévisible, cet aspect du problème ne peut être négligé, c'est pourquoi les actions correctives peuvent agir sur les éléments prévisionnels. Le schéma suivant résume le principe de fonctionnement de l'ensemble de la gestion par les budgets dans laquelle s'insère le contrôle budgétaire :

476

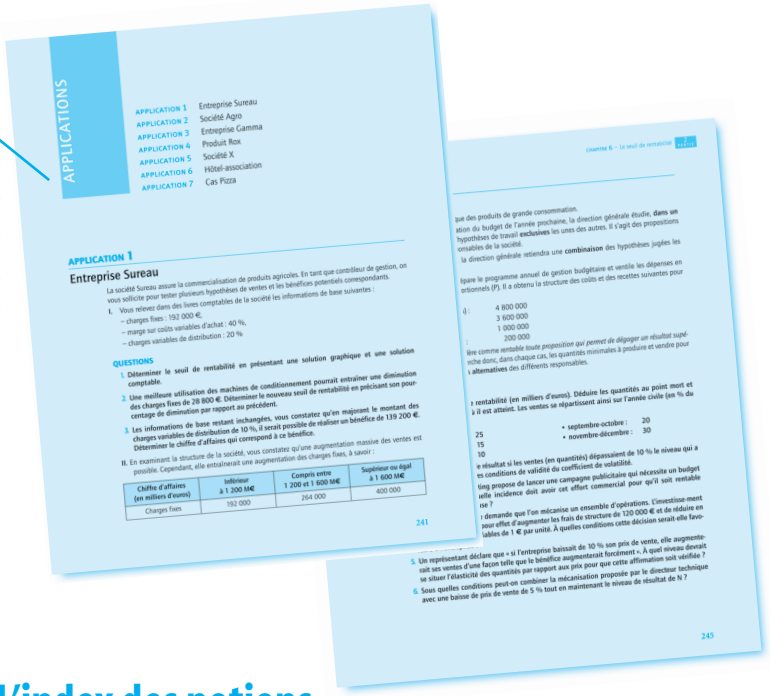
*Les **schémas** et **tableaux** présentent une synthèse visuelle des connaissances*

100 énoncés d'application et cas de synthèse couvrant tous les points du programme permettent la mise en œuvre et la validation des acquis.

En annexe de fin d'ouvrage, **9 fiches de synthèse des outils mathématiques**, un **index** et la **table des matières** détaillée sont autant d'outils complémentaires.

Les énoncés d'application

de thématique variée
et de complexité
progressive
sont regroupés
en fin de chapitre


APPLICATIONS

APPLICATION 1 Entreprise Sureau
APPLICATION 2 Société Agro
APPLICATION 3 Entreprise Gamma
APPLICATION 4 Produit Rox
APPLICATION 5 Société X
APPLICATION 6 Hôtel-association
APPLICATION 7 Cas Pizza

APPLICATION 1
Entreprise Sureau

La société Sureau assure la commercialisation de produits agricoles. En tant que contrôleur de gestion, on vous sollicite pour tester plusieurs hypothèses de ventes et les bénéfices potentiels correspondants.

I. Vous relevez dans des livres comptables de la société les informations de base suivantes :
– charges fixes : 192 000 €,
– marge sur coûts variables d'achat : 40 %,
– charges variables de distribution : 20 %

QUESTIONS

1. **Déterminer le seuil de rentabilité en présentant une solution graphique et une solution comptable.**
2. **Une meilleure utilisation des machines de conditionnement pourrait entraîner une diminution des charges fixes de 28 800 €. Déterminer le nouveau seuil de rentabilité en précisant son pourcentage de diminution par rapport au précédent.**
3. **Les informations de base restant inchangées, vous constatez qu'en majorant le montant des charges variables de distribution de 10 %, il serait possible de réaliser un bénéfice de 139 200 €. Déterminer le chiffre d'affaires qui correspond à ce bénéfice.**

II. En examinant la structure de la société, vous constatez qu'une augmentation massive des ventes est possible. Cependant, elle entraînerait une augmentation des charges fixes, à savoir :

Chiffre d'affaires (en milliers d'euros)	Inférieur à 1 200 M€	Compris entre 1 200 et 1 600 M€	Supérieur ou égal à 1 600 M€
Charges fixes	192 000	264 000	400 000

241

CHAPITRE 6 – Le seuil de rentabilité

…bue des produits de grande consommation.
…ation du budget de l'année prochaine, la direction générale étudie, **dans un** …hypothèses de travail **exclusives** les unes des autres. Il s'agit des propositions …onsables de la société.
…la direction générale retiendra une **combinaison** des hypothèses jugées les …

…pare le programme annuel de gestion budgétaire et ventile les dépenses en …ortionnels (P). Il a obtenu la structure des coûts et des recettes suivantes pour …

…d : 4 800 000
3 600 000
1 000 000
200 000

…ère comme rentable toute proposition qui permet de dégager un résultat supé… riche donc, dans chaque cas, les quantités minimales à produire et vendre pour …s alternatives des différents responsables.

…rentabilité (en milliers d'euros). Déduire les quantités au point mort et …à il est atteint. Les ventes se répartissent ainsi sur l'année civile (en % du …

25 • septembre-octobre : 20
15 • novembre-décembre : 30
10

…e résultat si les ventes (en quantités) dépassaient de 10 % le niveau qui a …es conditions de validité du coefficient de volatilité.

…ting propose de lancer une campagne publicitaire qui nécessite un budget …elle incidence doit avoir cet effort commercial pour qu'il soit rentable …ne ?

…demande que l'on mécanise un ensemble d'opérations. L'investissement …pour effet d'augmenter les frais de structure de 120 000 € et de réduire en …ables de 1 € par unité. À quelles conditions cette décision serait-elle favo…

5. **Un représentant déclare que « si l'entreprise baissait de 10 % son prix de vente, elle augmenterait ses ventes d'une façon telle que le bénéfice augmenterait forcément ». À quel niveau devrait se situer l'élasticité des quantités par rapport aux prix pour que cette affirmation soit vérifiée ?**
6. **Sous quelles conditions peut-on combiner la mécanisation proposée par le directeur technique avec une baisse de prix de vente de 5 % tout en maintenant le niveau de résultat de N ?**

245

La synthèse des outils mathématiques :

9 fiches récapitulent les outils
mathématiques indispensables

Synthèse des outils mathématiques*

Le lecteur trouvera ici un rappel synthétique des outils mathématiques nécessaires. L'ouvrage Outils d'aide à la décision de José Desteurs *(collection Express, Dunod Éditeur) lui offrira par ailleurs, outre des développements sur les thèmes traités, une série de fiches complémentaires ainsi que des exercices corrigés.*

FICHE 1
LA THÉORIE DES GRAPHES

1. Caractéristiques

• Un graphe est un ensemble de couples (x_i,x_j) formés à partir d'une correspondance (relation) définie entre deux ensembles E et F : $\Gamma = \Gamma(x_1,x_2...x_n)$.
• Un graphe orienté est un graphe représenté par des flèches ou des arcs. Il est composé :
– d'un ensemble de sommets notés $X = \{x_1,x_2...x_n\}$,
– d'un ensemble de flèches $U = \{u_1,u_2...u_p\}$, définies par une relation entre les couples (x_i,x_j).
Le graphe est noté $G = (X,U)$.
• En recherche opérationnelle, seuls les graphes sans circuit sont utilisés. Ils sont alors ordonnancés en classant les sommets par niveau (rang).
• L'ordonnance un projet ou un processus consiste à ordonner dans le temps l'ensemble de tâches qui concourent à sa réalisation.
Le but de l'ordonnancement est de :
– déterminer la durée totale de réalisation du projet ;
– connaître le chemin critique ou l'ensemble de tâches qui ne peuvent pas être retardées ;
– pouvoir adapter le projet aux contraintes de résultat (réduire les délais, les coûts...).
• Le déroulement des tâches doit tenir compte des contraintes d'antériorité et des contraintes de temps la tâche (a) est réalisée près la tâche (b) ou à une certaine date.
Les flèches sont munies d'une valeur (durées, coûts, quantités...) à partir desquelles on cherchera à déterminer, parmi tous les chemins ayant la même origine et la même extrémité, celui dont la longueur est optimale (maximale ou minimale).

2. Utilisation des graphes

a) Graphe

Le concept de graphe, largement utilisé en mathématiques, est très utile pour résoudre les problèmes en recherche opérationnelle : optimisation de la gestion d'un processus de production, d'un circuit de distribution, de l'organisation d'une activité administrative, l'ordonnancement d'un projet.
Les graphes sans circuit permettent de déterminer parmi tous les chemins du graphe ayant la même origine et la même extrémité ceux dont la longueur minimale ou maximale (chemin optimal).

* *Par José Desteurs, professeur au lycée d'Aubagne-sous-Bois.*

667

L'index des notions

permet de les retrouver
facilement
dans l'ouvrage

Index

ABB (*Activity Based Budgeting*), 350
Activity Based Budgeting, 596
Affectation, 162
Analyse de la valeur, 549, 560
Analyse socio-technique, 35
Approche contingente de l'organisation, 56
Approche évolutionniste de l'organisation, 58
Approche rationnelle de l'organisation, 49
Approche sociale de l'organisation, 50
Approches contractuelles de l'organisation, 57
Approvisionnement synchrone, 608
Assiette de répartition, 163
Audit financier, 11
Audit interne, 11, 611
Audit qualité, 559
Avenir incertain, 237, 419

Balanced Scorecard, 649
Benchmarking, 592, 608
Besoins dépendants, 403
Besoins en composants, 397, 401
Besoins indépendants, 403
Bilan prévisionnel, 462
Budget d'approvisionnement, 440
Budget de production, 440
Budget de trésorerie, 451, 453
Budget des investissements, 451, 453
Budget des ventes, 440
Budget fondé sur l'activité, 350
Budget fondé sur le processus, 351
Budgétisation par périodes constantes, 446, 448
Budgétisation par quantités constantes, 448
Budgets, 338, 439
Budgets déterminants, 343, 344
Budgets imposés, 342
Budgets négociés, 342
Budgets résultants, 343, 344

Calcul des besoins, 402
Causalité, 155, 588
Centre d'investissement, 363
Centre de coûts, 362
Centre de dépenses discrétionnaires, 362
Centre de profit, 363, 485
Centre de recettes, 362
Centres d'analyse, 162
Centres d'analyse de structure, 163
Centres d'analyse opérationnels, 163
Centres de responsabilité, 361, 362, 477
Centres de responsabilités, 344
Cercles de qualité, 560, 561
Chaîne de valeur, 314, 590
Charges, 162
Charges absentes, 159, 160
Charges calculées, 158
Charges d'usage, 159
Charges de structure, 216, 252
Charges directes, 162, 170
Charges discrétionnaires, 477
Charges étalées, 159
Charges fixes, 215, 216, 219
Charges indirectes, 162
Charges non incorporables, 158
Charges semi-variables, 217
Charges supplétives, 160
Charges variables, 215, 216, 218
Chiffre d'affaires critique, 224
Coefficient d'imputation rationnelle, 285
Coefficient de volatilité, 228
Coefficients saisonniers, 389, 394
Composition d'ancienneté, 535
Composition des ventes, 494
Comptabilité de gestion, 153
Comptabilité par activités, 313
Compte de résultat prévisionnel, 462
Concordance, 185
Contrôle, 8
Contrôle budgétaire, 338, 342, 344
contrôle budgétaire, 476
Contrôle de gestion, 10, 27, 29
Contrôle de gestion sociale, 539
Contrôle de régularité, 8
Contrôle exhaustif, 553
Contrôle interne, 11
Contrôle organisationnel, 10
Contrôle par sondage, 553
Contrôle technique, 549
Contrôleur de gestion, 32, 33
Courbe d'apprentissage, 552
Coût, 60

689

L'épreuve n° 11, Contrôle de gestion

Les auteurs du manuel ont participé au Groupe de travail pour la réforme des examens comptables de l'État (GRECE) pour la commission « contrôle de gestion ».

Ils ont donc conçu et structuré le manuel en fonction des objectifs du programme et des modalités d'évaluation.

Objectifs du programme de l'épreuve DCG 11, « Contrôle de gestion »

Le programme du contrôle de gestion du Diplôme de Comptabilité et de Gestion (niveau Licence) présente une orientation précise et un positionnement spécifique, distincts ceux du Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (niveau Master).

Le contrôle de gestion y est appréhendé dans une approche instrumentale, c'est-à-dire de compréhension et de maîtrise des outils et instruments dans des contextes donnés.

L'hypothèse est que la stratégie de l'organisation est fixée et présentée, elle n'est pas remise en cause. Les critères de performance sont explicités mais ils ne sont pas à découvrir.

La vision de la performance opérationnelle réside dans la mise sous tension permanente et dynamique du rapport satisfaction/coûts (coûts, qualité, délais).

Le cadre d'analyse est une unité organisationnelle : l'unité d'application est de niveau « local » (usine, centres de responsabilité…) dans une entreprise industrielle et/ou commerciale, nationale ou internationale, une entreprise de services. Le programme permet d'aborder le contrôle de gestion dans les PME.

Modalités d'évaluation

Le diplômé bac + 3 est considéré comme un acteur en situation de mise en œuvre de procédures.

Il doit repérer les informations pertinentes et nécessaires à la mise en œuvre des procédures de contrôle et de l'instrumentation associée. Il doit toutefois être capable de porter un jugement sur cette mise en œuvre. Le contexte dans lequel l'outil est utilisé est posé et n'est pas remis en question.

Programme de l'épreuve n° 11, DCG Contrôle de gestion

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 210 heures 18 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques et/ou un ou plusieurs exercices et/ou une ou plusieurs questions	4 heures	1,5

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS	*Dans le manuel*
1. Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier (10 heures)			
Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.		Le contrôle de gestion : définitions, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle. Les missions du contrôle de gestion : contrôle pour qui ? pour quoi ? par qui ? à partir de quoi ? Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation. Le rôle du contrôle de gestion dans la communication et l'animation d'une organisation.	*Chapitre introductif*
2. Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation (45 heures)			
2.1 Contrôle de gestion et théorie des organisations	Montrer la contingence du contrôle de gestion puis l'élargissement de son champ d'application en corollaire de l'évolution des théories des organisations et des configurations organisationnelles.	Les impacts des différentes écoles de pensée sur l'objet et le champ du contrôle de gestion. Les représentations du fonctionnement de l'organisation (fonctions, processus, activités, matrices) et leur prise en compte par le contrôle de gestion.	*Chapitre introductif*
2.2 La construction des modèles de coûts	Présenter les modèles de calculs des coûts comme une représentation (au sens de construction d'image) de l'entité étudiée.	Mise en perspective par rapport au contexte : industrie ou prestations de services ; activités marchandes ou non marchandes. Les coûts comme systèmes de représentation des consommations de ressources.	*Chapitre introductif* ☞

261398APY_ALAZARD.book Page XII Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS	*Dans le manuel*
2.3 Le processus de production des informations nécessaires à la mise en œuvre du contrôle	Saisir les principales caractéristiques d'élaboration et de diffusion des informations produites par la comptabilité financière afin de pouvoir les prendre en compte de façon pertinente en contrôle de gestion.	Les sources d'informations comptables. Les modalités de traitement et de présentation comptables des données.	*Chapitre introductif* *Chapitre 1*
2.4 La prise en compte de données aléatoires	Intégrer dans les modèles de contrôle de gestion des données soumises à des aléas.	Variable aléatoire : fonction de répartition et espérance mathématique (variable discrète et variable continue). Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale. Estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une fréquence, d'une moyenne.	*Annexes mathématiques* *Chapitre 2* *Chapitre 11*
2.5 Contrôle de gestion et performance économique	Identifier des critères de décision et de pilotage des organisations (marchandes et non marchandes).	La performance économique : définition, critères, moyens.	*Chapitre introductif*
3. La mise en œuvre du contrôle de gestion dans des contextes stabilisés (90 heures)			
3.1 Les caractéristiques des processus opérationnels stables et récurrents	Expliciter le pilotage d'une organisation structurée en émettant l'hypothèse que les processus opérationnels peuvent être considérés comme stables et récurrents. Les outils de gestion sont reliés à diverses utilisations : aider la prise de décision, évaluer les conditions d'exploitation, définir la tarification, mettre sous tension l'entité locale, animer la structure.	Régularité des processus et standardisation des produits et/ou des services Caractéristiques du processus de production (flux poussés, flux tirés)	*Intro. à la 1re partie*
3.2 La détermination des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion		Coûts préétablis, coûts constatés. Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse pour évaluer l'évolution des conditions d'exploitation. Coûts de structure et coûts liés à l'activité pour la simulation et pour l'évaluation du risque d'exploitation. Coûts spécifiques pour l'aide à la décision (abandon de produit, faire ou faire faire), pour l'évaluation de la profitabilité des produits, pour la mesure de performance économique des unités de production. Coûts marginaux et différentiels pour l'aide à la décision (commande supplémentaire, utilisation optimale des capacités). Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure. Impacts des changements de prix sur les coûts.	*Chapitre 1* *Chapitre 1* *Chapitre 2* *Chapitre 3* *Chapitre 4* *Chapitre 5*

261398APY_ALAZARD.book Page XIII Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS	*Dans le manuel*
3.3 La structuration de l'organisation en centres de responsabilité	Piloter l'organisation par les budgets sur la base d'un découpage fonctionnel de cette organisation	Approche fonctionnelle de l'organisation et les différents types de centres de responsabilité. Hiérarchie et délégation des pouvoirs, délégation de ressources et contrôle de l'utilisation de ces ressources Prix de cession interne.	*Chapitre introductif* *Chapitre 6*
3.4 Les outils et procédures de la gestion budgétaire	La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation qui comprend une période de budgétisation puis une période de contrôle budgétaire.	Démarches et pratiques budgétaires. Rôles des budgets dans l'organisation et rôle au regard de la stratégie adoptée. Rôles, modalités, pratiques du reporting. Rôles et place des différents acteurs : gestion par exception, motivation, direction par objectifs, évaluation des performances individuelles et collectives. La négociation d'objectifs au sein de l'organisation : communication descendante et communication ascendante.	*Intro. à la 2e partie*
	La budgétisation correspond à la construction d'ensembles cohérents de prévisions chiffrées. Les budgets constituent un mode de mise sous tension d'une organisation et ils permettent d'assurer une bonne maîtrise des délégations au niveau des entités locales lorsque le cadre global de la planification demeure pertinent.	Les outils de construction de budgets dans les domaines : – commerciaux : segmentation de marchés, prévisions des ventes, politique de prix – productifs : optimisation, goulot d'étranglement, ordonnancement, planification des besoins en composants – des approvisionnements : modèles de gestion des stocks avec ou sans pénurie, modèles en avenir aléatoire – de la gestion du personnel : prévisions et analyse des variations de la masse salariale en volume, prix, glissement vieillesse et technicité ; impact de la rotation du personnel ; effet report, effet masse et effet niveau. Les budgets de trésorerie. Le budget d'investissement. Les documents de synthèse prévisionnels. Les enjeux et les limites de la budgétisation. Les procédures budgétaires et l'analyse des écarts pour mettre sous tension les acteurs : le budget comme outil d'incitation. Le contrôle budgétaire dans le cadre d'un centre de profit : décomposition complète à partir de l'écart de résultat.	*Chapitre 7* *Chapitre 8* *Chapitre 9* *Intro à la 2e partie* *Chapitre 10*

261398APY_ALAZARD.book Page XIV Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS	*Dans le manuel*
3.5 Les outils d'amélioration des performances	Mettre en œuvre des outils qui viennent en complément de ceux qui ont une orientation financière, en particulier pour améliorer la qualité et limiter les délais.	Les outils de gestion de la qualité : cercles de qualité, analyse de la valeur, diagramme d'Ishikawa, diagramme de Pareto. Contrôle statistique de la qualité. Les tableaux de bord de gestion pour mettre sous tension les acteurs de l'entité locale.	*Chapitre 11* *Chapitre 14*
4. Les réponses du contrôle de gestion à des contextes non stabilisés 65 heures)			
Il s'agit de présenter ce que peuvent être les réponses du contrôle de gestion, compte tenu, par exemple, de la non-récurrence des processus opérationnels, de la difficulté d'établir des prévisions au regard de l'instabilité des marchés commerciaux, de l'évolution des produits, etc. Au-delà des outils et des méthodes étudiés dans le point précédent, et qui peuvent dans certains cas être utilisés dans des contextes non stabilisés, il convient de prolonger la réflexion par des démarches plus adaptées.			
4.1 Les processus opérationnels dans des configurations organisationnelles nouvelles	Caractériser un processus opérationnel non stabilisé. Expliciter le pilotage d'un processus de production flexible.	Flexibilité des processus, différenciation des biens et des services. Caractéristiques du processus de production : flux tirés, flux tendus, approvisionnements synchrones, gestion en juste à temps. Vision de l'organisation centrée sur le client et sa satisfaction : activités, processus, projets. Gestion de la chaîne logistique (*supply chain*).	*Intro. à la 3e partie* *Chapitre 12* *Chapitre 7* *Chapitre 13* *Chapitre 17*
4.2 L'amélioration continue du rapport valeur/coûts	Montrer que le contrôle de gestion s'adosse à de nouveaux outils dans une optique d'amélioration continue du rapport valeur/coûts et de pilotage en temps réel. Il s'agit non seulement d'améliorer la rentabilité ou la profitabilité, mais aussi la qualité des productions et prestations, les délais. Les méthodes de coûts à base d'activités semblent adaptées à l'établissement des coûts de produits différenciés et semblent faciliter une tarification différenciée. L'amélioration continue du rapport valeur/coûts peut aussi prendre appui sur des démarches d'étalonnage concurrentiel ou de reconfiguration, de gestion de la qualité totale.	Définition et usage des termes : valeur, utilité, coût. Méthodes de détermination des coûts fondées sur l'analyse des activités. Relations coûts, activités et performance dans les cas suivants : sous-traitance, étalonnage concurrentiel (*benchmarking*), reconfiguration (*reengeneering*). Méthode des coûts cibles et analyse de la valeur. Budgets à base d'activités et de processus.	*Intro à la 3e partie* *Chapitre 13* *Chapitre 16* *Chapitre 14*

261398APY_ALAZARD.book Page XV Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS	*Dans le manuel*
4.3 Le pilotage de l'organisation en temps réel		Les tableaux de bord de gestion de l'organisation flexible. Communication interne sur les indicateurs : intérêt et évaluation, retour d'expérience.	*Chapitre 15*

Indications complémentaires

1. On veillera à situer le contrôle de gestion par rapport aux sources d'information comptables et non comptables.

3.2 Le risque d'exploitation sera apprécié en se fondant sur le seuil de rentabilité (en avenir certain et en avenir aléatoire) et sur le levier opérationnel.

3.4 Les outils utilisés dans le domaine commercial s'appuieront sur les méthodes d'ajustement (linéaire et non linéaire), de régression, de lissage exponentiel et sur les séries chronologiques.

4.2 L'approche de la valeur prendra en compte les différentes parties prenantes (stakeholders).

3.5 et 4.3 Les tableaux de bord stratégiques ne font pas partie du programme.

Présentation de l'ouvrage

Objectif

L'objectif essentiel de ce livre est d'aider à la préparation de l'épreuve n°11 du DCG « Contrôle de gestion ». Tous les points du programme sont ainsi traités de façon exhaustive.

L'épreuve cherche à tester deux compétences chez les candidats :

– la connaissance et la maîtrise des techniques du contrôle de gestion ;

– la capacité d'analyse pour prendre du recul par rapport aux techniques dans des cadres organisationnels définis.

L'ouvrage permet de répondre à ces deux exigences avec, d'une part l'exposé des outils, des méthodes et les nombreuses applications progressives pour s'entraîner à la maîtrise des techniques, et, d'autre part, la présentation du cadre d'analyse, de l'utilisation des outils, de leurs limites à chaque stade de l'évolution du contrôle de gestion.

Logique de l'analyse et de la structure de l'ouvrage

Le contrôle de gestion ne peut être déconnecté du management des organisations.

Les outils de gestion sont construits en réponse aux besoins de pilotage perçus par les décideurs compte tenu de la représentation qu'ils se font de l'organisation.

Dans la dynamique d'interactions « formalisations/pratiques » parfois difficile à délimiter, le contrôle de gestion, comme tous les outils de pilotage des entreprises, subit des influences multiples et contradictoires qui le font évoluer en permanence tout en gardant des fondamentaux forts.

Ainsi, il est possible de comprendre qu'au fur et à mesure de l'enrichissement progressif de la représentation des organisations et de la compréhension de leur dynamique de fonctionnement, le contrôle de gestion voit ses objectifs évoluer, son champ s'étendre et ses outils se développer. **Il a toujours été une aide au pilotage mais avec une délimitation de plus en plus riche et une extension du champ des domaines à gérer**.

Cette analyse conduit à structurer l'ouvrage, de manière simple et lisible, en trois étapes distinctes sans pour autant refléter une exacte réalité des interdépendances des évolutions (**les trois termes *analyse, gestion et pilotage* sont utilisés pour montrer l'élargissement du champ du contrôle de gestion**).

261398APY_ALAZARD.book Page XVII Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

• 1re ÉTAPE : **L'organisation appréhendée de manière mécanique, stable, avec un objectif de productivité.**

Le contrôle de gestion a été élaboré dans une vision taylorienne de l'organisation avec des contraintes et des objectifs spécifiques : piloter des coûts pour augmenter la productivité.

⇒ 1re partie : **le contrôle de gestion et l'analyse des coûts**

• 2e ÉTAPE : **L'organisation dont la taille croit, cherche à responsabiliser ses acteurs, élabore une gestion budgétaire pour piloter l'organisation dans sa globalité.**

L'évolution des structures, de la taille, des stratégies, du rôle des acteurs a élargi les besoins d'informations et de variables à suivre.

⇒ 2e partie : **Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire**

• 3e ÉTAPE : **L'organisation, système d'objectifs multiples et contradictoires, au champ d'action plus large, plus complexe et plus incertain, consciente de l'importance des acteurs, essaie de construire de nombreux outils pour piloter toutes les variables de la performance.**

Le contrôle de gestion n'est plus considéré aujourd'hui comme un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais comme un outil de pilotage permanent de multiples variables de toute nature.

⇒ 3e partie : **le contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale**

261398APY_ALAZARD.book Page XVIII Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

261398APY_ALAZARD.book Page 1 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Chapitre introductif : Le contrôle de gestion dans le contexte managérial actuel

SECTION 1 Émergence et premières définitions du contrôle de gestion
SECTION 2 Le contrôle de gestion et son environnement actuel
SECTION 3 Les informations pour le contrôle de gestion
SECTION 4 Le métier du contrôleur de gestion

Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble nécessaire de resituer les motifs d'apparition du contrôle ainsi que les caractéristiques de l'environnement actuel. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

SECTION 1

ÉMERGENCE ET PREMIÈRES DÉFINITIONS DU CONTRÔLE DE GESTION

Une approche historique nous permettra de présenter l'apparition du contrôle de gestion dans les entreprises, son évolution compte tenu de la prédominance des fonctions au sein des organisations et ses liens avec les autres formes de contrôle.

1. L'apparition du contrôle de gestion

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant-J.C. pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres.

La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au XV^{e} siècle, ces besoins se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du XIX^{e} siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

261398APY_ALAZARD.book Page 2 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

1.1 Histoire des « coûts »

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique.

Il est possible de repérer son apparition dès le XV^e siècle :

– la technique comptable d'élaboration de coûts est formalisée par un moine vénitien, Luca Pacioli, en 1494 ;

– des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mines d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Anvers vers 1570, essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce ne sont que des essais ponctuels.

La diffusion des pratiques et des formalisations (pas nécessairement corrélées) sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira en s'amplifiant.

Dans l'histoire de la comptabilité(1), il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs de coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail.

Bertrand Gille(2) parle de « socialisation de la technique » ; ainsi donc, au-delà d'un processus technique, le calcul et l'analyse des coûts comportent des aspects économiques, organisationnels, sociaux, juridiques, et donc transmettent une vision transversale et pluridisciplinaire des entreprises.

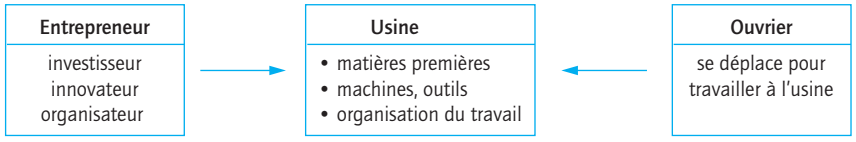
Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

Avant la révolution industrielle, le système de production le plus répandu est celui où l'entrepreneur est un intermédiaire qui se déplace, apporte travail et matières premières chez l'artisan qui est propriétaire de ses outils et responsable de la transformation du produit. Le produit transformé est « revendu » à l'entrepreneur. Ce dernier revient chercher le produit fini (d'où l'origine du terme « prix de revient »).

Dans ce système, l'entrepreneur ne cherche pas à connaître le coût, puisque l'information de la valeur ajoutée lui est donnée par le « prix de revient » qu'il compare au prix d'achat des matières.

Les nouvelles technologies du XVIII^e et du XIX^e siècle bouleversent les sources d'énergie, les machines et poussent ainsi à une organisation de la production : les différentes machines sont regroupées dans des usines où les ouvriers viennent travailler.

LE SYSTÈME REGROUPÉ DE PRODUCTION OU FACTORY



(1) Chatfield, A history of accounting throught, *The dryden press, 1974.*
(2) B. Gille, Histoire des techniques, *La Pléiade, Gallimard, 1978.*

261398APY_ALAZARD.book Page 3 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

L'entrepreneur devient un investisseur et un innovateur. Dès lors il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail.

Dans l'histoire des coûts appliquée aux entreprises industrielles, plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire.

• D'abord c'est la **comptabilité industrielle** qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tout le XIX^e^ siècle (même si des formalisations n'apparaissent, en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870).

Elle consiste à MAÎTRISER les coûts des flux internes à l'organisation, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec des ouvriers dans une optique de CONTRÔLE DE PRODUCTIVITÉ OU OPÉRATIONNEL.

Elle PEUT permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels dans une optique de CONTRÔLE PLUS STRATÉGIQUE.

• Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités. La **comptabilité devient analytique d'exploitation** afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles. L'aspect CONTRÔLE OPÉRATIONNEL devient prédominent.

• À l'heure actuelle, le terme **comptabilité de gestion** permet d'intégrer toutes les techniques de calcul des coûts qui aident les gestionnaires plutôt dans des démarches de contrôle opérationnel pour connaître les coûts de leur organisation.

1.2 Histoire du « contrôle »

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX^e^ siècle et surtout du début du XX^e^ siècle.

• Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le **contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production** mais ne s'appelle pas encore ainsi.

• Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des données prévisionnelles appelées « budgets » et un suivi des réalisations pour en mesurer les écarts ; c'est pourquoi le **contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort**, de **contrôle budgétaire**.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement tout au long du XX^e^ siècle en fonction des besoins des entreprises.

• Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le **contrôle de gestion une aide aux décisions** ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

261398APY_ALAZARD.book Page 4 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

– un processus de **planification**, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
– dans une **structure hiérarchique** découpée verticalement en centres de responsabilité ;
– avec un système de pilotage par le **couple objectifs-moyens** (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur **quatre caractéristiques** :

– stabilité dans le temps ;
– information parfaite des dirigeants ;
– recherche d'une minimisation des coûts ;
– coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

• À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

1.3 Évolution de la prédominance des fonctions de l'entreprise

Tout système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations.

Ainsi, de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Au fur et à mesure de la mise en exergue des différentes fonctions de l'entreprise et de l'importance des interdépendances entre les quatre pôles de la gestion, production – commercial – finance – ressources humaines, les gestionnaires étendent leurs demandes aux outils du contrôle de gestion.

• Avec les grandes entreprises industrielles du début du XX^{e} siècle, les responsables et décideurs de la **production** apparaissent comme les acteurs stratégiques essentiels de l'entreprise.

Le premier champ d'action du contrôle de gestion se limitait alors à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation.

• À partir de la décennie 60, une deuxième fonction primordiale apparaît pour l'ensemble des entreprises : la **fonction commerciale**. Après la forte absorption de la demande, la saturation apparaît et les exigences du marché se traduisent par une diversité et une qualité accrues des produits.

L'entreprise doit alors appliquer la démarche mercatique (l'inverse de celle du producteur dans la phase précédente) pour connaître son marché avant de produire les biens qui seront acceptés.

261398APY_ALAZARD.book Page 5 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Les orientations stratégiques, comme la diversification des produits et des marchés, le raccourcissement du cycle de vie des produits, obligent à de nouveaux choix de production faisant émerger la nécessité d'une certaine flexibilité.

• Il est possible de repérer une troisième phase durant la décennie 70 ; c'est l'émergence, la diffusion et la domination au sein des grandes entreprises de la fonction **ressources humaines**. Les choix stratégiques et les résultats des activités semblent essentiellement corrélés à la gestion des acteurs. En tout état de cause, après cette période, il n'est plus possible de négliger la dimension humaine au sein des organisations.

• La décennie 80 peut constituer une quatrième étape dans l'évolution des dominations des fonctions ; en effet, avec les profondes modifications des marchés financiers, la fonction **finance** apparaît comme prédominante pour assurer la performance des entreprises.

Après la domination successive des quatre pôles de la gestion durant une quarantaine d'années, les années 90 voient apparaître une approche systémique mettant en évidence les influences réciproques, multiples et permanentes de toutes les dimensions de la gestion.

Ainsi, toutes ces phases aboutissent à une vision contemporaine nécessitant l'intégration de toutes les variables de gestion.

Les choix stratégiques comme les choix de production évoluent dans ce nouveau cadre et nécessitent des adaptations des outils d'aide à la décision et au contrôle.

Face à cette interdépendance des fonctions et des activités, les outils de suivi et de contrôle de la production sont étendus et adaptés aux autres fonctions :

– le marketing,

– les ressources humaines,

– la finance.

Le contrôle de gestion doit donc servir au suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise.

2. Les différentes formes de contrôle

2.1 La notion de contrôle

• Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions entreprises.

Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une **norme** ; c'est un **contrôle de régularité**. Il participe alors au « processus de la gestion » :

Information → **Décision** → **Action** → **Contrôle**

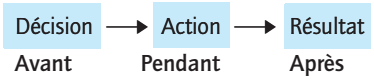
Il est à noter qu'en France, les entreprises et les acteurs développent une culture forte pour ce contrôle de régularité associé à une sanction ou une récompense. Les raisons historiques remontent à Charlemagne, chargeant les *missi dominici* de contrôler les comptes dans les provinces.

261398APY_ALAZARD.book Page 6 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle.

• **Le processus de contrôle** comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation.

Le processus comprend donc en général trois phases :



Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises[1] :

– **finalisation** : quels objectifs ? quelles ressources ? comment employer au mieux ces ressources ? comment évaluer les résultats ?

– **pilotage** : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?

– **évaluation** : quelle mesure des résultats ? quelle efficience ? quelle efficacité ?

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise.

Dans cette décomposition du temps, le **contrôle de gestion est alors positionné comme interface** entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Long terme : Stratégie, planification	→	Contrôle stratégique
		⇓⇑
Moyen terme : Interface	→	Contrôle de gestion
		⇓⇑
Court terme : Gestion quoditienne	→	Contrôle opérationnel, contrôle d'exécution

2.2 Les premières définitions du contrôle de gestion

Anthony[2] définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »

En 1982, le Plan comptable reprenait cette analyse pour définir le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. »

Cette approche limite le contrôle de gestion à des **procédures mécaniques de rétroaction**, sans tenir compte des orientations stratégiques ni du management de l'organisation.

(1) H. Bouquin, op. cit.
(2) R. N. Anthony, Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, *Harvard University, 1965.*

261398APY_ALAZARD.book Page 7 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Depuis la Seconde Guerre mondiale, avec l'évolution de l'environnement, des comportements et des besoins nouveaux sont apparus et les entreprises ont donné des dimensions supplémentaires au contrôle : celles **de conseil et de pilotage de l'organisation**.

Ainsi le besoin de contrôle s'est élargi et s'est diversifié ; de nombreuses formes de contrôle sont apparues. Il semble nécessaire de les définir afin de délimiter et de positionner le contrôle de gestion.

2.3 Le contrôle interne

Le contrôle interne concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci.

L'Ordre des Experts-Comptables (OEC) en donne la définition suivante : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

En 1992, une commission à but non lucratif, Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ou COSO, a senti la nécessité de définir un cadre pour évaluer l'efficacité du contrôle interne.

Cet organisme a défini un référentiel de contrôle interne COSO 1, puis COSO en 2002, utilisé dans le cadre de la mise en place de la loi sur la Sécurité financière pour les entreprises.

Le référentiel COSO définit trois principes :

– le contrôle interne est un processus, pas seulement un recueil de procédures, qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
– le contrôle interne doit permettre une assurance raisonnable d'un management respectant les lois ;
– le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs.

2.4 L'audit

Le terme « audit » est actuellement largement répandu dans les entreprises.

Selon l'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.

L'audit doit permettre de :

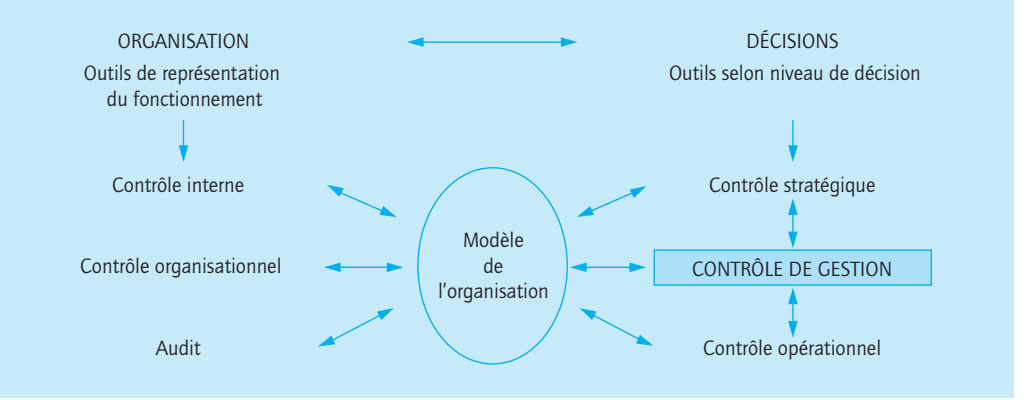
– mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existant ;
– mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité :

– l'audit est une mission ponctuelle ;
– **le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise**.

261398APY_ALAZARD.book Page 8 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Pour essayer de positionner les différents contrôles et les articuler les uns par rapport aux autres, voici une représentation possible :



3. Contrôle de gestion et théorie des organisations

L'analyse des organisations faite par les théories des organisations tout au long du XXe siècle a fait évoluer le cadre et le contenu du contrôle de gestion.

3.1 Les apports de la théorie des organisations

Le contrôle de gestion est complètement dépendant de l'analyse qui est faite des organisations. En effet, selon les représentations proposées par les théories des organisations tout au long du XXe siècle, le contrôle de gestion voit son périmètre évoluer.

L'organisation est définie selon Robbins [(1)]comme « un ensemble de moyens structurés constituant une unité de coordination ayant des frontières identifiables, fonctionnant en continu en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs partagés par les membres participants. »

Les premières représentations classiques de l'organisation utilisées par le contrôle de gestion intègrent trois caractéristiques fortes :

– une structure hiérarchique cloisonnée, donc des centres de responsabilités ;
– une articulation du long terme au court terme par la planification budgétaire ;
– une culture de contrat-objectif pour un contrôle d'exécutant.

Or, ces trois caractéristiques sont remises en cause ; il est ainsi nécessaire d'élaborer une **nouvelle représentation de l'organisation** telle qu'elle fonctionne aujourd'hui pour faire émerger un nouveau contrôle de gestion.

Les théoriciens des organisations ont montré qu'au XXIe siècle, une organisation se décline comme système ouvert avec des frontières instables, comme un lieu de décisions multiples et parfois contradictoires, avec des acteurs aux objectifs et aux comportements différents ; l'organisation est un construit social qui évolue en fonction de nombreux facteurs de contingence.

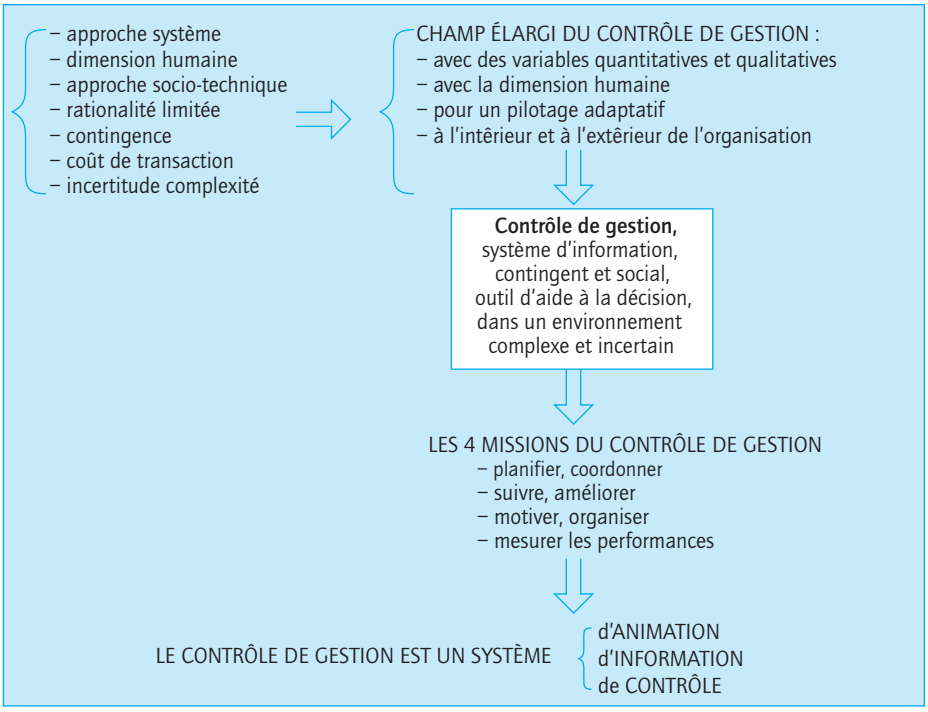
(1) S.P. Robbins, Théorie des organisations, Prentice Hall, 1987.

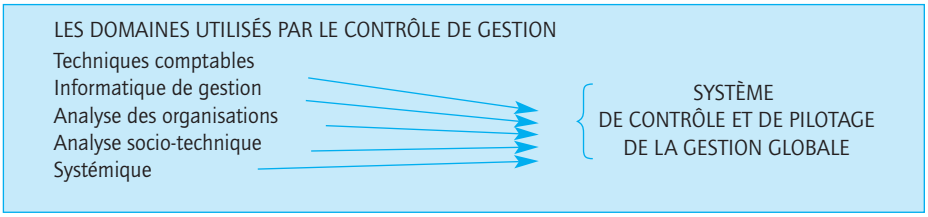
261398APY_ALAZARD.book Page 9 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Il en découle un nouveau cadre d'analyse pour le contrôle de gestion :

– le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un **système**, système d'information pour le système Entreprise ;
– le contrôle de gestion s'insère dans une entreprise et un environnement **complexe** et **incertain** ;
– les objectifs et les paramètres du contrôle de gestion **évoluent** dans le temps et l'espace, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation ;
– le contrôle de gestion s'insère dans un système décisionnel à **rationalité limitée** ;
– le contrôle de gestion doit intégrer une **dimension humaine** et sociale.

Ces caractéristiques ne réduisent pas la portée et l'intérêt du contrôle de gestion mais en modifient le champ d'analyse et obligent à faire évoluer les outils de gestion..





3.2 L'évolution du contrôle de gestion

De fait, le contrôle de gestion se calque sur la structure de l'organisation et les objectifs de l'activité.

261398APY_ALAZARD.book Page 10 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Au fur et à mesure de la compréhension de la dynamique de fonctionnement des entreprises par les théories des organisations et de la prise en compte des évolutions macroéconomiques, il est possible de repérer, pour le contrôle de gestion, trois périodes et trois champs d'action :

1) première période : la fonction production est prioritaire et il faut connaître les coûts dans des structures stables et un contexte certain pour répondre majoritairement à des préoccupations de **contrôle opérationnel** : le contrôle de gestion construit des modèles de coûts qui sont présentés dans la partie 1 du manuel ;

2) deuxième période : il faut mesurer, piloter toutes les fonctions d'une organisation de grande taille, avec des acteurs à responsabiliser. Le contrôle de gestion organise les budgets par fonction et calcule des écarts pour une **mise sous tension de l'entité**. C'est l'objet de la partie 2 de ce manuel ;

3) troisième période : les organisations doivent piloter l'interaction d'activités diverses, dans et hors de leurs frontières, avec des objectifs financiers, mais aussi sociaux et environnementaux. Cette complexité conduit le contrôle de gestion à gérer **une performance globale** en s'appuyant sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, de créer des outils pour piloter des flux et motiver des acteurs. Ces nouveaux enjeux seront présentés dans la partie 3 du manuel.

Il semble important de rappeler les caractéristiques actuelles de l'environnement des organisations pour mieux comprendre les contraintes qui agissent sur les missions du contrôle de gestion.

SECTION 2

LE CONTRÔLE DE GESTION ET SON ENVIRONNEMENT ACTUEL

La fonction contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Dans ce cadre, les directions adressent au contrôle de gestion des demandes nouvelles en termes d'analyse de la performance et de la gestion du couple valeur/coût. Le rôle du contrôle de gestion s'oriente alors vers un pilotage de la **performance globale** et du changement.

1. Les tendances de l'environnement actuel des entreprises

1.1 L'environnement économique

- La **mondialisation** des marchés et des échanges conduit à devoir piloter des entités de nature diverse, avec des acteurs de culture différente.
- Dans ce contexte, la **concurrence** entre entreprises se fait non seulement sur les coûts mais aussi sur d'autres facteurs comme la qualité, la valeur, l'utilité, le temps, l'espace, l'innovation, qu'il faut gérer.
- Cet environnement nécessairement plus complexe, incertain engendre des **risques** multiples qu'il faut évaluer et maîtriser.

1.2 L'environnement technologique

- Avec les contraintes techniques du début du XX^{e} siècle, les entreprises disposaient de machines « rigides » destinées à une seule opération, une seule fonction, un seul produit.

261398APY_ALAZARD.book Page 11 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

À partir de 1960, grâce à la diffusion des technologies de l'électronique pouvant s'intégrer dans tous les métiers, à tous les niveaux de gestion, les rigidités techniques disparaissent.

Les machines et les postes de travail deviennent **polyvalents** et **flexibles**, pouvant changer d'outils, de fonctions, de produits.

Cette souplesse dans la production permet de réduire une contrainte forte des entreprises et de proposer des produits plus diversifiés en petite quantité.

• Cependant, les potentialités des technologies électroniques ne s'arrêtent pas au domaine de la production. Aujourd'hui, le **numérique** impacte toutes les fonctions, tous les processus, toutes les manières de travailler et de décider des acteurs.

Les **frontières** des organisations deviennent **poreuses** avec des partenaires temporaires répartis dans le monde entier.

Les salariés sont connectés en permanence, en temps réel, à de nombreuses personnes, ce qui modifie les processus décisionnels, les procédures de contrôle et de régulation.

Les clients accèdent à de nombreuses informations, sont sollicités en permanence, mais sont aussi mieux connus et ciblés par les entreprises qui récupèrent et traitent leurs données personnelles.

Ainsi, le management hiérarchise différemment les variables à suivre et demande au contrôle de gestion de nouveaux indicateurs ou de nouvelles méthodes pour piloter aussi bien le niveau stratégique que le niveau organisationnel.

1.3 L'environnement sociétal

• La prise de conscience des **contraintes écologiques**, de la limitation des ressources et de la nécessaire intégration d'une dimension éthique par rapport à l'environnement, conduit les entreprises à formaliser et donc ensuite à piloter, des objectifs sociaux, environnementaux, autant que financiers et économiques.

• Les organisations doivent décider et agir dans le cadre du **développement durable** (défini au plan mondial) et de la **responsabilité sociale** des entreprises.

• Les valeurs, le comportement et le rapport au travail des nouvelles générations, issus d'une société en moindre croissance, envahie de **réseaux sociaux,** doivent également être intégrés dans le management des organisations et donc dans les méthodes du contrôle de gestion.

Ainsi, l'environnement économique et technologique paraît aujourd'hui instable, en perpétuelle évolution dans le temps et dans l'espace.

Il ressort que les qualificatifs qui caractérisent le mieux l'état actuel de l'environnement de la gestion sont : **complexe, turbulent, incertain** :

– **complexe** car les interrelations, interdépendances entre toutes les variables, sont difficilement connues et maîtrisées par les gestionnaires ;
– **turbulent** car les évolutions sont rapides, fréquentes, dispersées, nombreuses ;
– **incertain** car ces évolutions sont peu prévisibles et induisent en permanence un état des connaissances fluctuant.

Les besoins en information et la conception des systèmes d'information de l'entreprise dépendent fortement de ces degrés de turbulence et de complexité du contexte de gestion.

261398APY_ALAZARD.book Page 12 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Dans cette perspective, la demande de performance adressée aux organisations se modifie en fonction du contexte économique. Le contrôle de gestion se doit de s'interroger sur la notion même de performance puisqu'il lui est demandé de la piloter et de la mesurer.

2. Le cadre de la performance

Dans ce contexte complexe et incertain, les variables à gérer comme leviers des décisions se multiplient et s'influencent réciproquement, parfois de manière contradictoire ; ainsi, par exemple, le gestionnaire doit piloter la qualité tout en minimisant les coûts, et réduire les délais tout en distribuant des produits et des services sur un espace plus grand.

Le cadre actuel de la gestion est celui de la recherche d'une **compétitivité permanente**, c'est-à-dire d'une position concurrentielle forte tant par les prix que par d'autres paramètres.

Liés à la compétitivité, deux concepts forts apparaissent aujourd'hui dans les objectifs de la gestion, nous allons les présenter avant d'en déduire les variables à piloter : **la performance et la valeur.**

2.1 La performance

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation.

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de **l'efficacité et de l'efficience**.

• L'**efficacité** (traduction de l'anglais *effectiveness*) consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.

• L'**efficience** (traduction de l'anglais *efficiency*) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

Il est possible de délimiter l'efficience avec les deux notions d'**oisiveté** et de **gaspillage**. L'oisiveté est la non-utilisation des capacités de production qui engendre des coûts de capacité. Le gaspillage est l'utilisation dégradée de capacités utiles qui pourraient produire davantage et qui engendrent des coûts de fonctionnement.

Ainsi l'efficience peut être définie[(1)] comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) :

$$\text{Efficience} = \text{Non-gaspillage} \times \text{Non-oisiveté}$$

La performance oblige donc à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

– pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;

– pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût ;

– pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

(1) H. Bouquin, Comptabilité de gestion, *Sirey, 1997.*

261398APY_ALAZARD.book Page 13 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Dans une approche financière restrictive, il est ainsi possible de décomposer un ratio de rentabilité globale en une combinaison de plusieurs indicateurs de performance pour chacun des domaines :

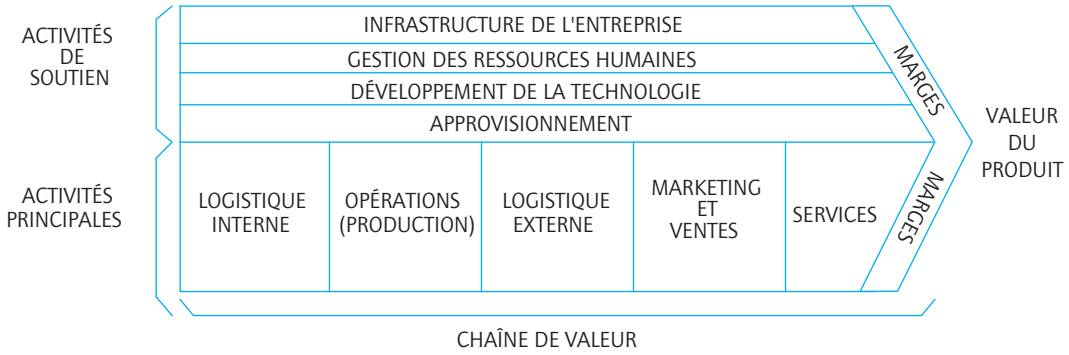
$$\underset{\text{Taux de rentabilité}}{\frac{\text{Résultat}}{\text{Capital}}} = \underset{\text{Profitabilité}}{\frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaires}}} \times \underset{\text{Rotation du capital}}{\frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Actif}}} \times \underset{\text{Structure financière}}{\frac{\text{Actif}}{\text{Capital}}}$$

Cette formule n'intègre pas tous les paramètres influençant la performance mais a pu être considérée au départ comme fondatrice du contrôle de gestion.
Elle a été remise en cause de plusieurs manières pour élargir le champ d'analyse de la performance en introduisant d'autres variables et aboutir à la notion de valeur.

2.2 La valeur

Aujourd'hui, la notion de valeur prend une importance cruciale dans la gestion, au-delà de son sens économique premier. La valeur concerne le produit et l'entreprise.

- La valeur d'un produit n'est pas seulement la différence entre un prix de vente et un coût de revient mais l'appréciation subjective et fluctuante, par la demande, de l'utilité apportée par les fonctions d'un produit.
- La valeur d'un produit ne s'obtient pas seulement par l'activité de transformation de matières premières en biens et ne se limite pas à la notion de valeur ajoutée ; elle découle aussi de l'apport de toutes les activités principales et de soutien de l'organisation comme l'analyse la notion de « chaîne de valeur » de M. Porter :



La valeur de l'entreprise dépendra ainsi, en partie, de la valeur de ses produits et de ses activités. Le gestionnaire n'agit plus seulement en fonction des coûts mais doit piloter **le couple valeur-coût**.

L'approche en termes de valeur oblige donc à gérer les activités, à remettre en cause éventuellement l'organisation et son système d'information.

De plus, la notion de valeur s'est aussi étendue à la perception de cette production par des acteurs extérieurs. La valeur ne repose plus seulement sur le travail mais est fondée sur l'échange, résultant de l'appréciation par les clients des différents paramètres contenus dans le produit-service proposé. La **valeur est aussi appréciée de manière différente par d'autres parties prenantes de l'entreprise comme les actionnaires, les banques, les fournisseurs mais aussi les salariés.**

261398APY_ALAZARD.book Page 14 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

La demande unanime de toutes les parties prenantes aux entreprises est la création de valeur ; quelle que soit sa taille, quelle que soit son activité, une entreprise est qualifiée aujourd'hui de performante si elle est capable de créer de la valeur ; mais comment la définir et pour qui ?

L'entreprise doit créer de la valeur pour ses clients, c'est-à-dire leur offrir des biens et des services qui vont satisfaire pleinement leurs besoins. L'entreprise doit créer de la valeur pour ses collaborateurs, c'est-à-dire leur proposer, au-delà du salaire, des possibilités de participation et de promotion. L'entreprise doit créer de la valeur pour les actionnaires c'est-à-dire accroître la valeur de leurs actions par des résultats financiers élevés.

Enfin, l'entreprise doit aujourd'hui répondre aux demandes de la société civile qui lui enjoint de respecter l'environnement et de préserver le futur par un développement contrôlé et socialement responsable.

La valeur n'est pas seulement associée au domaine financier, même si elle l'inclut.

L'approche financière consiste à assimiler tout actif à un actif financier dont la mesure correcte est celle de la valeur actuelle des flux attendus de cet actif, compte tenu du risque qui lui est lié. Mais la valeur actionnariale n'est pas suffisante pour piloter toutes les dimensions de ce concept.

La valeur est également associée à des domaines non financiers ; c'est l'approche d'intégration : la logique d'intégration analyse la valeur comme une synthèse de différentes composantes, organisationnelles, concurrentielles, en tenant compte des compétences fondamentales, des savoir-faire, de la coopération et de la coordination de l'organisation ; elle suppose une vision élargie de la performance et nécessite donc l'élaboration d'indicateurs comprenant des aspects non financiers.

3. Les conséquences pour le contrôle de gestion

La modification de l'environnement économique, les nouvelles acceptions de la performance, la recherche de l'optimisation valeur/coût poussent les organisations à demander au contrôle de gestion de redéfinir ses objectifs et d'être une aide au pilotage opérationnel mais **surtout une aide au pilotage stratégique.** Dans cette perspective, il devient possible de proposer une nouvelle définition pour le contrôle de gestion.

3.1 Les objectifs actuels du contrôle de gestion

a) La performance de l'entreprise

Les contraintes de l'environnement, et la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité… Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de **pilotage de la performance globale**.

b) L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus

261398APY_ALAZARD.book Page 15 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à **formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus** pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant d'autres visions du coût complet, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

c) La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif, Bouin et Simon proposent un tableau qui croise ces variables.

IMPACT DES ACTIVITÉS SUR LES AXES DE LA CRÉATION DE VALEUR

Activités (non exhaustif)	Nature du risque (exemples)	Impact valeur			
		Client	Salarié	Actionnaire	Société
Vendre	Concurrence • Nouveaux entrants • Marketing et politique de prix • Phase de vie des produits ou service	×		×	
Approvisionner Gérer les stocks Livrer	Indisponibilité des produits • Niveau de stock • Obsolescence des produits • Système d'information défaillant	×		×	
Produire	Qualité • Quantité • Coûts • Délais	×		×	×
Investir	Adéquation avec la stratégie • Quantification • Critères de choix et de rentabilité		×	×	×
Investir	Sélection • Qualification des hypothèses • Calculs de sensibilité • Processus décisionnel • Procédure d'engagement • Système de suivi		×	×	×
Gestion et management des ressources humaines	Satisfaction du personnel • Délégation de pouvoir • Compétence • Programmation/ gestion des ressources • Conformité avec le droit du travail	×	×	×	×
Gestion administrative, économique et comptable	Performance des processus de collecte/ traitement et restitution • Information comptable ou de gestion erronée • Sécurité des actifs • Fraude • Système d'information défaillant • Plans budgets erronés • Tableaux de bord non pertinents	×	×	×	×
Gestion environnementale	Image de marque • Législation	×	×	×	×

X. Bouin, F.X. Simon, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, 2004, p. 15.

261398APY_ALAZARD.book Page 16 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Ainsi, le contrôle de gestion peut valoriser les impacts de ces activités sur la création de valeur pour les parties prenantes, selon différents critères avec des degrés d'occurrence (d'apparition) de risque divers.

Il est possible de synthétiser ces tendances pour en délimiter les **objectifs du contrôle** de gestion :

Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était la :	*maîtrise des coûts*	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	*l'amélioration continue des processus*	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

L'objectif actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.

Les décideurs ne demandent pas seulement au contrôle de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats *a posteriori* mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

3.2 Définitions actuelles du contrôle de gestion

Aujourd'hui, dans le contexte actuel, le contrôle au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles, stratégiques et organisationnels, au-delà de ses premières fonctions opérationnelles de calcul de coûts et de gestion des budgets :

– l'aide au pilotage de la performance globale ;
– l'aide au pilotage du changement organisationnel.

a) Le contrôle de gestion pour piloter la performance

Deux fonctions :

– **aider à piloter l'efficacité**, c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (exemple : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents) ;
– **aider à piloter l'efficience**, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (exemple : un calcul d'écart pour réduire un coût de production et atteindre un point mort).

261398APY_ALAZARD.book Page 17 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Il serait restrictif d'associer le contrôle de gestion à la seule seconde fonction.

Ainsi, le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme avec le court terme, de la stratégie à l'exécution. C'est pourquoi, il existe deux fonctions essentielles synthétiques et complémentaires du contrôle de gestion :

– **informer les décideurs** par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, pour aider aux décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles ; mettre en relation les objectifs et les ressources, gérer la performance par le couple valeur-coût ;

– **aider à réguler les comportements** des acteurs, à gérer le changement organisationnel, à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

b) Le contrôle de gestion comme outil de pilotage du changement

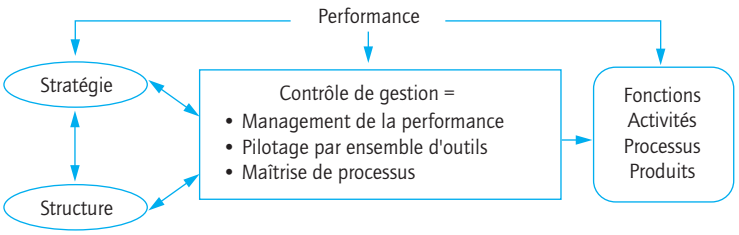
De manière corrélée, le contrôle de gestion peut aussi être une aide pour **piloter le changement** :

– aide à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/ coût ;

– aide à l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaisen ;

– aide au changement organisationnel, comme nous venons de le voir avec la régulation des comportements.

SCHÉMA SYNTHÉTIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION AUJOURD'HUI



d) Le contrôle de gestion actuel

Le contrôle de gestion peut être défini aujourd'hui comme :

Un processus, comprenant des outils de calcul, d'analyse, des méthodes, tant quantitatifs que qualitatifs, pour piloter des produits, des activités, des processus d'une organisation.

Au-delà de la connaissance des coûts, le contrôle de gestion cherche à **aider aux décisions** tant tactiques que stratégiques, à **organiser et à améliorer le fonctionnement** des activités, à **accompagner le changement**, à **orienter les acteurs**, à aider la réflexion et à **piloter** l'ensemble des variables managériales de **la performance globale.**

SECTION 3

LES INFORMATIONS POUR LE CONTRÔLE DE GESTION

Il s'agit de repérer les besoins en informations pour le contrôle de gestion, ses sources de données et son rôle dans le système d'information de l'entreprise.

261398APY_ALAZARD.book Page 18 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

1. Le contrôle de gestion, système d'information pour l'entreprise

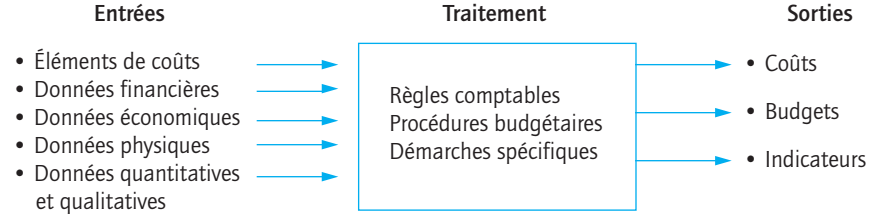
H.C. Lucas définit le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ».

Cette définition s'applique tout à fait au contrôle de gestion.

1.1 Le système d'information « contrôle de gestion »

Si l'on veut représenter la boîte noire du contrôle de gestion, avec ses inputs, ses outputs et la transformation effectuée, on obtient :

– **en entrée** : les charges et les produits de la comptabilité financière ainsi que d'autres données de la comptabilité de gestion ; les flux financiers externes et les flux internes constituent les entrées du système d'information ;
– **traitement** : les procédures comptables, l'établissement des budgets, le calcul des coûts et des écarts sont les traitements de ce système d'information ;
– **en sortie** : les coûts, les budgets, les plans, les coûts, les écarts, sont les sorties du système d'information « contrôle de gestion ».



Les interactions entre le système d'information et le système de décision sont très fortes. Le contrôle de gestion, comme système d'information, influence donc les décisions de l'entreprise, tant tactiques que stratégiques.

1.2 La place du contrôle de gestion dans les systèmes d'information de l'entreprise

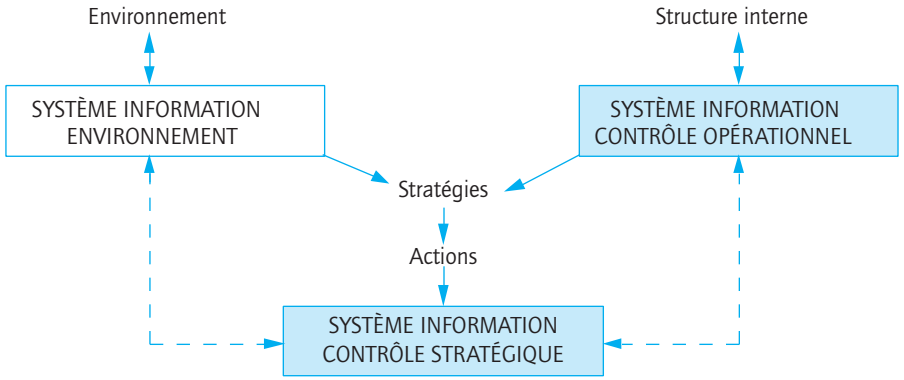
Plusieurs systèmes d'information interviennent pour les prises de décision. Il est possible d'en repérer trois principaux :

– le système d'information sur l'environnement ;
– le système d'information contrôle de l'opérationnel ;
– le système d'information du contrôle stratégique.

Très présent dans le deuxième système, le contrôle de gestion apparaît également dans le dernier.

Leur intégration peut être représentée dans le schéma suivant :

261398APY_ALAZARD.book Page 19 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09



(Le contrôle de gestion apparaît dans les cadres colorés.)

1.3 La diversité des outils utilisés par le système d'information « contrôle de gestion »

Les services du contrôle de gestion ont souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes, les procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Ils se servent donc de nombreux outils d'aide à la décision « piochés » dans différentes disciplines et transformés pour leurs besoins ou conçoivent des outils spécifiques.

L'essentiel est de comprendre la diversité et la transversalité des techniques : des outils statistiques sont utilisés par toutes les fonctions de l'entreprise et, à l'inverse, la fonction commerciale utilise des techniques quantitatives de gestion comme des outils quantitatifs d'autres disciplines (mathématiques, statistiques, RO, informatique) autant que des techniques de sciences humaines.

2. Les sources d'informations pour le contrôle de gestion

Les premières informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans la comptabilité financière et dans l'organisation en général.

2.1 La comptabilité financière

Le contrôle de gestion étant apparu historiquement après la comptabilité financière et se voulant être une « loupe » sur les charges d'une entreprise, il est logique que la comptabilité (auparavant générale maintenant financière) soit une source d'information pour le contrôle de gestion.

La comptabilité est donc, jusqu'aux années 70, la source essentielle des analyses menées par le contrôle de gestion ; d'ailleurs, l'organisation du travail fondée sur les principes tayloriens se retrouve dans ce système d'information comptable et correspond aux objectifs assignés au contrôle de gestion.

En France, la première méthode de calcul des coûts formalisé est celles des **sections homogènes**. Ces travaux sont apparus avant la Deuxième guerre mondiale et se sont développés dans les entreprises dans les années d'après-guerre. On parle alors de **comptabilité industrielle**. En 1982, le PCG a défini les notions fondamentales de coût et clarifié la méthode qui est rebaptisée « **méthode des centres d'analyse** ». Il utilise alors le terme de « comptabilité analytique » et non celui de « **comptabilité de gestion** » qui est apparu plus tardivement.

261398APY_ALAZARD.book Page 20 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

La **comptabilité de gestion** organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle présente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

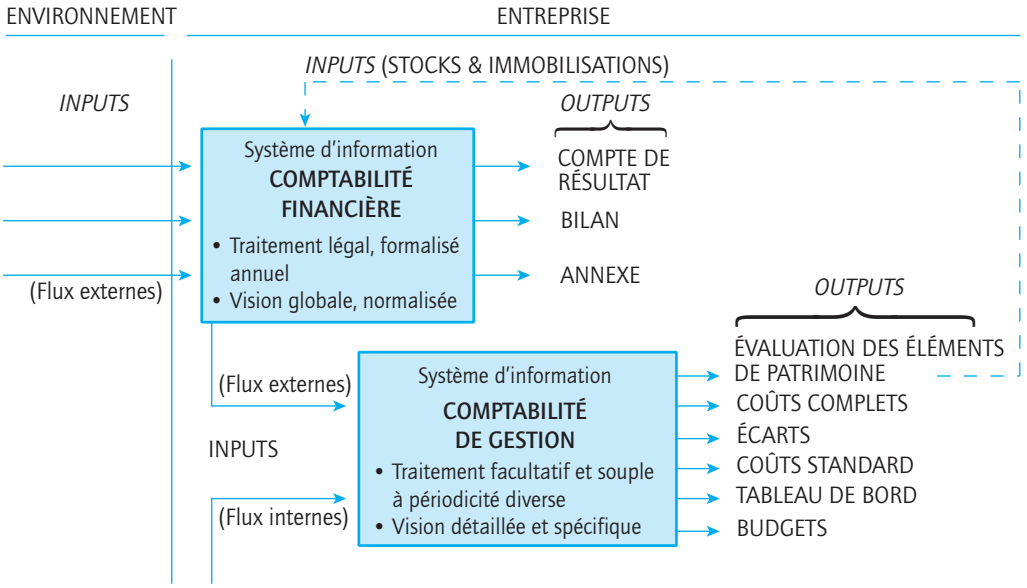
La **comptabilité financière** donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaires. Base de calcul de l'impôt, fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales, la comptabilité financière est incapable avec sa seule logique de répondre à des questions indispensables au calcul du résultat.

Elle doit puiser dans l'architecture des coûts de la comptabilité de gestion les informations nécessaires à :

– l'évaluation des stocks et des encours dont l'importance croît avec des processus productifs de plus en plus complexes ;
– l'évaluation des productions d'immobilisations faites par l'entreprise.

Le schéma suivant reprend les liens entre les comptabilités.

LE CHAÎNAGE DES DEUX SYSTÈMES D'INFORMATION :
comptabilité financière et comptabilité de gestion



Les angles d'attaque de ces comptabilités diffèrent par les utilisations de leurs informations ; en effet, la comptabilité financière est « réservée » à ceux qui financent les activités, les tiers qui ont besoin d'évaluer la situation de l'entreprise, alors que la comptabilité de gestion est utilisée par ceux qui gèrent pour aider à positionner l'entreprise par rapport aux concurrents. Cependant, cette dichotomie ne reflète pas complètement la réalité car les pratiques conduisent à utiliser des informations d'où qu'elles viennent, pourvu qu'elles soient pertinentes pour les décisions.

261398APY_ALAZARD.book Page 21 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

2.2 Les informations sur l'organisation

Le contrôle de gestion a besoin d'informations sur les paramètres concrets de réalisation des activités pour décomposer les charges, affecter les temps de travail, comme par exemple :

– sur les processus de production : les temps machines utilisés, les quantités fabriquées, les plannings de travail, les pannes, les absences… ;

– sur les processus de soutien : le nombre de commerciaux, d'opérateurs, le temps de traitement d'une commande, d'une facture, les caractéristiques des fournisseurs et sous-traitants…

Le contrôle de gestion peut aussi capter des informations dans son environnement pour mener des comparaisons avec des entreprises concurrentes : statistiques nationales par branches et secteurs, enquêtes et études sur mesure, ainsi que des informations sur la conjoncture comme les taux de croissance, d'inflation, de crédit, etc.

Enfin, le contrôle de gestion est bien sûr dépendant des tendances d'harmonisation internationale car il utilise des données comptables et financières issues des systèmes comptables imposés. Cependant, les démarches et les techniques du contrôle de gestion ne sont pas soumises à des normalisations européennes ou internationales ; chaque entreprise élabore ses systèmes de prévisions, de contrôle, ses tableaux de bord « sur mesure » en fonction de ses besoins.

Pourtant, la mise en place des normes IFRS à compter du 1er janvier 2005 a renforcé les liens entre les deux comptabilités :

– la comptabilité financière a de plus en plus besoin d'informations pour valoriser à la juste valeur les éléments patrimoniaux des groupes qui ne peuvent être obtenus que par une comptabilité de gestion appropriée : valeur des actifs immatériels, flux futurs actualisés de certains investissements… ;

– la comptabilité de gestion puise ces données de base dans le compte de résultat de la comptabilité financière qui, dans une perspective française, distingue de façon précise les éléments d'exploitation des éléments exceptionnels.

La focalisation des IFRS sur le bilan au détriment du compte de résultat oblige la comptabilité de gestion à une vigilance accrue sur la nature des charges à intégrer aux coûts, dans la mesure où la distinction entre éléments récurrents et non récurrents tend à disparaître dans le compte de résultat optique IFRS.

SECTION 4

LE MÉTIER DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Le rôle du contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action.

1. Le rôle du contrôleur de gestion

1.1 Évolution des missions

En essayant de délimiter les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :

261398APY_ALAZARD.book Page 22 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

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

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

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

Ses qualités de **communicateur** et de **pédagogue** sont alors essentielles :

– communiquer avec clarté :
  - des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
  - les évolutions nécessaires à mettre en œuvre,
  - les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage et pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;

– expliciter avec rigueur :
  - les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies,
  - les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions,
  - l'accompagnement des changements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

1.2 Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

– **spécialiste** : maîtriser les outils pointus,
  et généraliste : organiser, coordonner les procédures ;
– **opérationnel** : gérer l'exécution,
  et fonctionnel : conseiller les décideurs ;
– **technicien** : intégrer la dimension technique,
  et humain : gérer les hommes et les groupes.

Ainsi, apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit :

– mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;

261398APY_ALAZARD.book Page 23 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

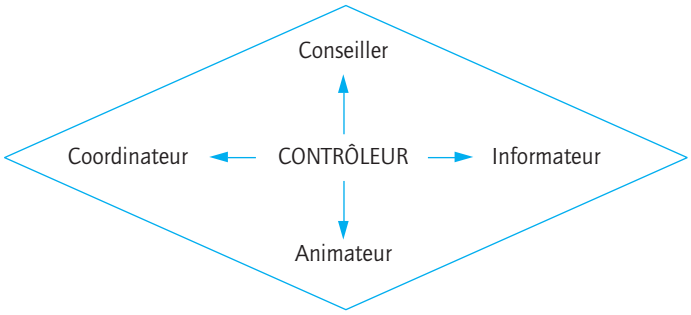
– former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;

– informer et conseiller les décideurs.

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les **compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction**.

Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire.

Le contrôleur ne contrôle plus… il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.



Un tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon[(1)] :

Qualités techniques	Qualités humaines
• Rigoureux, méthodique, organisé • Fiable, clair • Cohérent • Capable de synthèse • Faisant circuler l'information sélectionnée • Maîtrisant les délais • Connaissant les outils	• Morales : honnêteté, humilité • Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion • Mentales : ouverture, critique, créativité • Collectives : écoute, accompagnement, implication • Sociales : gestion des conflits • Entreprenariales : esprit d'entreprise

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

2. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité, conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

(1) X. Bouin, F.-X. Simon, Les nouveaux visages du Contrôle de gestion, *Dunod Éditeur, 4e éd. 2015.*

261398APY_ALAZARD.book Page 24 Vendredi, 29. juillet 2016 9:41 09

Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles :

– **au directeur général** : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;
– **au directeur financier** : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai…) ;
– **au même niveau que d'autres directions** : cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être également directeur financier et administratif.

Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, au plan hiérarchique, et au contrôleur de gestion central, au plan fonctionnel.

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