

Christophe Chauvet

**LE CONTRÔLE**

**DE GESTION**

*... mais c'est très simple !*

- Principes et mécanismes de base
- Mises en situation et exercices
- Conseils pratiques

**DUNOD**

Couverture : Hunh Ho Thanh  
Éditorial : Marie-Cécile de Vienne et Églantine Assez  
Fabrication : Maud Gilles  
Mise en pages : Nord Compo

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 1<sup>er</sup> 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, 2022

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff  
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-083534-8

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> 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

Introduction .....	5
Le fil rouge .....	9
<b>Chapitre 1</b> Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?.....	11
<b>Chapitre 2</b> Les coûts complets .....	25
<b>Chapitre 3</b> Les coûts partiels.....	61
<b>Chapitre 4</b> La démarche budgétaire .....	91
<b>Chapitre 5</b> Le contrôle.....	135
<b>Chapitre 6</b> Le pilotage de la performance.....	167
Lexique.....	195



# Introduction

Le grand public associe très facilement les enregistrements d'opérations d'achat et de vente à la comptabilité, les notions de publicité et de prospection commerciale au marketing, celles de recrutement et gestion de la paie aux ressources humaines ou encore la définition du meilleur couple produit-marché à la stratégie. En revanche, quand on évoque le contrôle de gestion, les réponses sont beaucoup moins spontanées. Cela tient sans doute à la spécificité de cette branche de la gestion qui est au confluent de différentes disciplines.

Alors que la comptabilité permet de connaître le résultat global de l'entreprise, et *in fine* de savoir si elle est ou non rentable, le contrôle de gestion va beaucoup plus loin. Il permet d'identifier l'origine de ce résultat et de connaître quels produits ou services sont bénéficiaires ou déficitaires, de connaître leur rentabilité, de savoir quels sont ceux qui méritent d'être abandonnés ou reconfigurés car ils sont trop coûteux ou ceux qui doivent être développés. Le contrôle de gestion permet donc de calculer très précisément le coût des produits et ainsi de déterminer leur prix de vente idéal. En outre, il permet de savoir à partir de quelle date ou de quelle quantité vendue l'entreprise est profitable. C'est aussi un outil pour prévoir ce que seront les ventes de l'entreprise, la production, les achats et ainsi repérer si des besoins d'investissements en matériels ou en ressources humaines sont nécessaires pour répondre à la demande telle qu'elle s'exprimera sur le marché. Au-delà de cette dimension prévisionnelle, le contrôle de gestion s'intéresse au calcul et à l'analyse des écarts entre ce qui était prévu et ce qui s'est effectivement réalisé afin de valider la stratégie et les choix opérationnels des dirigeants. De cette façon, il est possible d'être plus efficace dans l'utilisation de ses ressources afin d'améliorer ses performances et maximiser ainsi ses profits.

On le voit, le contrôle de gestion est au cœur de la gestion des organisations. Ce livre permet de revenir sur l'ensemble des éléments nécessaires pour comprendre cette discipline. À l'aide d'exemples simples il est très aisé de saisir l'ensemble des concepts abordés qui, au premier abord, pourrait apparaître comme techniques. Les applications corrigées permettent d'appréhender toutes les dimensions et implications concrètes de celles-ci dans la gestion quotidienne des organisations et notamment celle des entreprises. Les exercices proposés, de difficultés variables, permettent quant à eux un approfondissement de la discipline et une maîtrise de celle-ci dans toutes ses dimensions.

L'ouvrage est structuré de manière que chaque chapitre traite d'une thématique particulière.

- Le premier chapitre est l'occasion de définir le contrôle de gestion, de présenter ses principaux objectifs, de s'intéresser au rôle du contrôleur de gestion et de préciser quelques éléments de vocabulaire ;
- Le second chapitre étudie les différentes méthodes des coûts complets ; le troisième aborde celles des coûts partiels. Ces deux chapitres sont complémentaires en ce qu'ils présentent les différentes techniques de calcul et d'analyse des coûts ainsi que leurs implications ;
- Le quatrième chapitre traite de la démarche budgétaire qui consiste pour le contrôleur de gestion à formuler des prévisions sur ce que sera l'activité de l'entreprise à l'avenir afin d'identifier et anticiper au mieux les ressources qui seront nécessaires à son activité ;
- Le cinquième chapitre est centré sur la notion de contrôle et plus précisément sur le calcul et l'analyse des écarts entre ce que l'entreprise avait prévu et ce qui s'est effectivement réalisé. Le contrôle porte aussi sur la qualité des produits et services fabriqués et vendus car ils peuvent avoir non seulement un impact direct sur le coût de production, mais également sur l'image ou la réputation de l'entreprise ;
- Le sixième et dernier chapitre présente et analyse la notion de performance, les moyens de l'optimiser et ainsi de répondre à la question suivante : Comment l'entreprise peut-elle améliorer ses résultats financiers ? Cela peut passer par la recherche du prix de vente idéal par exemple, ou encore par une modification de l'organisation interne en découplant l'entreprise en centre de responsabilités.

## COMMENT LIRE CE LIVRE ?

Avec un tel plan, l'ouvrage peut être abordé de deux façons. Pour les débutants en contrôle de gestion, il est recommandé de le lire dans l'ordre car les notions et éléments théoriques sont définis et abordés de manière progressive avec une difficulté croissante. Pour ceux qui ont déjà des notions en contrôle de gestion, il est possible de lire l'ouvrage dans n'importe quel ordre puisque chaque chapitre étudie de manière indépendante une branche de la discipline.

Pour aider à la lecture, chaque chapitre est rédigé selon une même architecture avec des repères visuels qui facilitent les apprentissages.

Chaque **paragraphe** permet d'aborder les définitions des concepts et de présenter les éléments clefs de chaque notion. De nombreux **exemples** illustrent chaque concept venant d'être abordé afin d'en faciliter la compréhension.

Les **applications** constituent un fil rouge tout au long des chapitres. À travers plusieurs entreprises très différentes, le lecteur est invité à traiter de problèmes concrets rencontrés par chacune d'entre elles.

À la fin de chaque chapitre, un ou des **exercices de synthèse** sont proposés pour appliquer et approfondir ses connaissances. Leurs corrigés, comme un chapitre complémentaire sur des rappels mathématiques, sont disponibles sur le site de l'éditeur, ou en scannant les Qr-codes suivants.



**Rappels mathématiques**  
<http://dunod.link/coges01>



**Corrigés des exercices**  
<http://dunod.link/coges02>





# Le fil rouge

Ce livre aborde tous les éléments du contrôle de gestion à travers l'histoire de trois entreprises présentées *via* le récit de M. Martin, responsable d'un cabinet d'audit spécialisé dans le conseil aux organisations privées. Ces trois exemples illustrent tout au long des six chapitres les différentes applications proposées. Ils constituent le fil rouge de l'ouvrage.

## La boutique des tendances

Mme Leroy, jeune trentenaire, est en reconversion professionnelle. Après avoir travaillé comme salariée pour une grande chaîne de distribution, elle a décidé de reprendre un magasin en plein centre-ville d'Amiens. C'est un commerce qui vivotait et elle a choisi de proposer à la vente des objets de décoration, de design ainsi que des produits tendances en mêlant collections éphémères et objets intemporels. Elle a sollicité le cabinet d'audit de M. Martin afin de l'accompagner dans sa gestion quotidienne.

## Ô Plaisir gourmand

M. Roux est un quinquagénaire extrêmement dynamique. Il habite Senlis. Il y a de cela dix ans, il a repris l'entreprise fondée par son grand-père et développée par son père. Installée depuis l'origine dans les Hauts-de-France, celle-ci fabrique des gâteaux, gaufres et bonbons traditionnels. Cela fait déjà dix ans que le cabinet d'audit de M. Martin travaille avec ce client qui possède de multiples structures indépendantes établies dans plusieurs villes de la région. M. Roux fourmille de projets et le cabinet est là pour le conseiller dans son développement.

### **Optimiz Compagnie**

M. Richard est un homme d'affaires d'une soixantaine d'années. Investisseur installé à Lille depuis près de vingt ans, son travail consiste à acheter des entreprises en difficultés et les restructurer, soit pour les revendre une fois qu'elles sont devenues rentables, soit pour les garder au sein de sa holding. Très attaché au patrimoine industriel et aux savoir-faire locaux, les entreprises qu'il conserve sont souvent des « coups de cœur » pour une marque ou un produit. Depuis son installation dans le nord de la France, il a recours aux conseils du cabinet de M. Martin, tant pour l'aider à effectuer un diagnostic des affaires qu'il convoite que pour l'aider à les restructurer de façon à optimiser ses investissements.

En plus de ces trois entreprises types, M. Martin présentera quelques-uns de ses autres clients auprès desquels il est intervenu de manière très spécifique.

# 1

## CHAPITRE

# Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

Nous sommes à la mi-septembre, il est 8 h 00 et c'est déjà un temps d'automne qui s'est installé à Amiens. Il fait très frais, il y a un léger brouillard et les premiers marrons sont tombés au sol. M. Martin traverse le parc de l'évêché au pied de la plus grande cathédrale gothique de France pour rejoindre les locaux d'une grande école de commerce. Depuis près de 5 ans il y dispense des cours en contrôle de gestion. À côté de son cabinet d'audit, il a toujours eu à cœur de transmettre ses connaissances et susciter des vocations. M. Martin consacre une demi-journée par semaine à la formation d'étudiants en gestion. Le cours débute à 8 h 15, l'amphithéâtre est plein. Il s'installe à son bureau.

– « Bonjour à tous. Bienvenue dans ce premier cours de contrôle de gestion, je m'appelle M. Martin, je suis le directeur d'un cabinet d'audit et nous allons passer 18 heures ensemble sur ce premier semestre.

– Qui parmi vous a déjà fait de la gestion ?

Une dizaine de mains se lèvent dans l'amphithéâtre.

– Qui parmi vous a déjà fait de la comptabilité ?

À peine six mains restent levées.

– Qui parmi vous a déjà fait du contrôle de gestion ?

L'amphithéâtre ne réagit pas. Certains commencent à chuchoter avec leurs voisins.

– Quelqu'un sait-il à quoi s'intéresse le contrôle de gestion et ce qu'on va étudier ?

– On va contrôler la gestion, lance un étudiant.

M. Martin sourit. Chaque année il entend la même réponse.

– C'est presque cela. Un des objectifs du contrôle de gestion consiste à analyser les résultats d'une entreprise afin de comprendre pourquoi elle fait des bénéfices ou des pertes.

Dans un tel cadre, que va-t-on contrôler selon vous ?

Un étudiant lève la main.

– Je pense que l'on va contrôler le montant des recettes et des dépenses.

– Tout à fait et la plupart de ces informations se trouvent dans les comptes de l'entreprise : la comptabilité est donc la matière première de l'auditeur. Mais le contrôle de gestion, c'est aussi l'élaboration de prévisions et la construction d'outils permettant de piloter l'entreprise.

Voyons tout cela en détail... »

# 1 | DÉFINITIONS ET OBJECTIFS

## ENTRE DÉFINITION HISTORIQUE ET CONCEPTION MODERNE

Avant de définir plus précisément le contrôle de gestion, revenons à l'origine des deux termes qui composent cette expression.

On peut faire remonter le mot « contrôle » au <sup>XIV</sup><sup>e</sup> siècle et plus précisément à 1367. Le Centre national de ressources textuelles et lexicales (CNRTL) précise que le mot « *contreroouille* » désigne à l'époque un « registre tenu en double pour vérifier les informations contenues dans un autre registre ». Ainsi, un premier enregistrement d'opérations intervenait sur un rôle, c'est-à-dire un rouleau de parchemin, et ces informations étaient également reportées sur un second document (le contre-rôle) détenu par un tiers et qui permettait *in fine* de contrôler la conformité des opérations. L'idée était de s'assurer qu'aucune erreur d'enregistrement ou malversation ne pouvait avoir lieu à travers ces deux enregistrements.

Dans son acception moderne, le mot contrôle revêt deux significations. Le premier est celui de la **vérification**. C'est le sens d'un contrôle des individus, un contrôle des choses, ou un contrôle des procédures. Le second est celui lié à un **commandement** sur les personnes ou les choses. Cette dimension renvoie plus directement à l'action d'un dirigeant ou d'un manager sur ses équipes. Le contrôle est donc à la fois une incitation à faire quelque chose et la vérification que cette chose a bien été effectuée.

D'après le CNRTL, le mot gestion, remonte au <sup>XV</sup><sup>e</sup> siècle et vient du latin *gestio* qui signifie « **action de gérer** » ou « **d'exécuter** ». On peut ainsi l'entendre comme « l'action de diriger un service ou d'assurer une fonction effective ». On peut administrer un foyer, gérer un domaine, une entreprise ou n'importe quelle organisation par exemple.

Aujourd'hui, quand on parle de gestion, ou de management si on utilise la traduction anglaise, deux dimensions sont étroitement mêlées. **L'efficacité** tout d'abord, qui consiste à atteindre un objectif (qui peut porter sur la notoriété, la croissance) et **l'efficience** ensuite qui ajoute au sens précédent un objectif de minimisation des ressources utilisées afin d'éviter les dépenses inutiles, les détours ou les gaspillages.

D'une certaine manière, le contrôle de gestion est la traduction française de *management control*. Si l'on retient la définition communément admise de **Robert N. Anthony** (1965), le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

On peut alors en déduire que le contrôle de gestion s'est développé sur deux axes :

- un **axe technique** qui permet de contrôler l'allocation optimale des ressources conformément à l'objectif de la structure et vérifier ainsi si celui-ci a été atteint ;
- un **axe managérial** consistant à piloter les hommes à travers des processus et procédures de telle sorte que chacun œuvre dans le sens de l'intérêt commun.

Historiquement, le contrôle de gestion est apparu dans la sphère publique. Les souverains voulaient en effet contrôler les finances publiques à travers des enveloppes allouées à chaque ministère afin de réaliser les missions qui leur étaient confiées. L'idée était de trouver une solution à ce que **Michael Jensen et William Meckling** (1976) ont appelé plus tard **la relation d'agence**. En raison d'une asymétrie d'information, il n'est pas toujours possible de vérifier la réalité d'une dépense ou d'une mission effectuée. Pour éviter un biais inflationniste, l'ordonnateur confie alors un budget pour effectuer une tâche. Le budget étant en principe limitatif, à charge pour l'exécutif de rester dans l'enveloppe préalablement définie pour conduire ses travaux. Puis c'est la sphère privée qui s'en est emparée et c'est à travers le développement des grandes entreprises, notamment américaines, qu'il a acquis ses lettres de noblesse. La croissance de la taille des entreprises et de leur complexité organisationnelle rend difficile tout contrôle direct. Comme dans la sphère publique, c'est une démarche budgétaire qui a alors été mise en place et les contrôles ne s'opèrent qu'*a posteriori* par le calcul d'écarts. Aujourd'hui, à l'aune d'une recherche d'efficacité dans un contexte de ressources rares et de budgets contraints, le contrôle de gestion a été réintroduit dans le management public. En France, la « Rationalisation des choix budgétaires » (RCB), permet de contrôler l'efficacité de la dépense publique à travers une analyse

coûts-avantages. Elle a été déclinée à partir de 2007 sous le vocable de « Révisions générales des politiques publiques » (RGPP) et à partir de 2012 par celui de « Modernisation de l'action publique » (MAP). Désormais, toutes les organisations utilisent de manière systématique le contrôle de gestion pour piloter leur performance.

## LES QUATRE PRINCIPAUX OBJECTIFS DU CONTRÔLE DE GESTION

Les objectifs du contrôle de gestion seront très différents selon le type de structure dans lequel il opère. Dans les entreprises, quelle que soit leur taille, l'objectif est principalement financier puisqu'il s'agit de s'assurer que le résultat comptable est bien positif. Pour les autres structures comme les associations, coopératives ou mutuelles, l'objectif principal est d'équilibrer les comptes car à terme, faute de trésorerie suffisante, une accumulation de pertes mettrait en péril la viabilité de l'organisation. Même la sphère publique est amenée à être vigilante quant à l'équilibre de son budget. Faute de quoi l'endettement croissant pourrait limiter sa solvabilité et l'équilibre ultérieur ne pourra être retrouvé qu'au prix d'augmentation d'impôts ou de réformes structurelles d'autant plus douloureuses qu'elles auront été différées. Par conséquent, la notion de rentabilité, même *a minima*, est toujours présente quelle que soit l'organisation concernée, publique ou privée. Le contrôle de gestion est ainsi intimement lié à la comptabilité et à la finance et quatre grands objectifs peuvent être mis en avant. Selon le type de structure concernée, ces objectifs seront plus ou moins développés.

### Analyser les résultats

Le premier consiste à **analyser les résultats de l'organisation**. Quand les structures sont très petites et simples, comme dans un commerce qui ne vendrait qu'un seul produit, la comptabilité générale suffit à comprendre le résultat : les produits étant liés aux ventes, les charges étant uniquement liées aux achats, le résultat apparaît très facilement. En revanche, dès lors que la taille de la structure augmente et que la complexité de l'organisation s'accroît, comme cela peut être le cas dans des entreprises industrielles avec un processus de production découpé en plusieurs ateliers, le résultat global obtenu à travers

les documents de synthèse ne suffit plus. Il faut alors mettre en place une comptabilité analytique pour le désagréger et obtenir les résultats par produit, atelier ou fonction. Le contrôle de gestion permet ainsi de **comprendre l'origine du résultat**.

### Effectuer des prévisions

Le second objectif consiste à **effectuer des prévisions**. Quand l'environnement des entreprises est stable, c'est-à-dire que les produits sont anciens, qu'il y a peu d'innovations technologiques, que l'intensité de la concurrence est faible, la prévision est très aisée à faire car il ne s'agit dans ce cas que de reconduire les données passées augmentées du taux de croissance désiré. Malheureusement, dans de nombreux secteurs d'activité, l'environnement est instable. Aux chocs exogènes peuvent s'ajouter l'entrée de nouveaux concurrents, l'introduction d'innovations de ruptures... Dans ce cas, le contrôleur de gestion est amené à construire différentes hypothèses plus ou moins optimistes et à étudier les conséquences que celles-ci auront. L'idée est d'estimer ce que seront les ventes pour déterminer le volume à produire, et donc les achats à faire et la trésorerie nécessaire à chaque échéance. En ce sens, le rôle du contrôleur de gestion permet d'**anticiper au mieux l'évolution de l'entreprise**.

### Réaliser des contrôles

Le troisième est celui des **contrôles**. Toute prévision est par essence même incertaine. Il convient alors de vérifier à intervalles réguliers si les résultats obtenus sont conformes à ceux qui avaient été prévus. De cette façon peuvent être mis en évidence différents écarts. L'analyse de ces écarts permet d'infléchir, de changer, d'accélérer les dispositifs alors mis en œuvre et ce sans attendre le résultat annuel obtenu dans les documents de synthèse. C'est le cœur du contrôle de gestion que de s'assurer, grâce à des contrôles fréquents, que les actions mises en place conduisent bien aux objectifs qui avaient été définis et permettent ainsi de valider, ou non, la stratégie définie initialement par les dirigeants et actionnaires.

### Aider la prise de décision de la direction

Le quatrième et dernier objectif est celui **d'aider la prise de décision de la direction**. À travers l'ensemble des techniques et processus mis en place,

le contrôleur de gestion est en mesure d'élaborer un ensemble d'indicateurs (coûts, marges, seuil de rentabilité, prévisions, écarts, ratios) permettant de servir de guide pour une prise de décision. Il est ainsi possible de savoir s'il faut continuer à développer un produit ou arrêter sa production, s'il faut délocaliser une activité ou la sous-traiter, s'il faut externaliser une fonction ou l'internaliser. Grâce au contrôle de gestion, la direction dispose des informations objectives qui lui permettent de **valider sa stratégie** et, le cas échéant, de **construire des scénarios de développement, en vue d'améliorer ses performances**.

## LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Dans une organisation, le rôle du contrôleur de gestion dépend très souvent de sa place dans la structure. Est-il rattaché à la direction générale ? Est-il dans un service indépendant ? Est-il dans le service de comptabilité générale ? Selon la réponse à ces questions, sa position hiérarchique dans l'organigramme révèle l'intention de la direction vis-à-vis des missions qu'elle entend lui confier.

Cette place est elle-même fonction de la taille de la structure (une TPE n'a pas la même structure qu'une PME ou une TGE) ou d'éléments contingents ainsi que l'évoque **Henry Mintzberg**.

Dans les **structures simples** et **bureaucraties mécaniques** où les activités sont très répétitives et l'organisation est proche des types taylorien ou fordien, le rôle de contrôleur de gestion ne consiste qu'à contrôler les coûts dans le cadre de processus productifs très standardisés. L'objectif est de s'assurer du respect des processus et du cahier des charges du bureau des méthodes. Le rôle du contrôleur de gestion est alors de calculer et faire respecter les standards.

Dans les **structures bureaucratiques professionnelles**, proche de ce qu'avait décrit **Max Weber**, où le travail est réalisé par des employés hautement compétents et qualifiés – ou dans les **adhocraties** où l'activité n'est jamais répétitive car ces structures fonctionnent principalement par projet (comme ce peut être le cas dans les agences de publicité, les laboratoires de recherche) – le contrôle de gestion consiste principalement en une démarche budgétaire dans laquelle l'objectif est d'allouer les ressources de manière