

# DSCG 3

# Management et contrôle de gestion

## L'essentiel en fiches

**3<sup>e</sup> édition**

Sabine **SÉPARI**

Maître de conférences à l'ENS Cachan

Guy **SOLLE**

Professeur des universités émérite,  
Université de Lorraine

Louis **LE CŒUR**

Professeur agrégé  
Université de la Nouvelle-Calédonie



EDITIONS  
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

## Collection « Express Expertise comptable »

### DCG

- J.-F. Bocquillon, M. Mariage, *Introduction au droit*, DCG 1
- L. Siné, *Droit des sociétés*, DCG 2
- V. Roy, *Droit social*, DCG 3
- E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal*, DCG 4
- P. Vanhove, J. Longatte, *Économie*, DCG 5
- F. Delahaye-Duprat, J. Delahaye, *Finance d'entreprise*, DCG 6
- J.-L. Charron, S. Sépari, F. Bertrand, *Management*, DCG 7
- J. Sornet, *Systèmes d'information de gestion*, DCG 8
- C. Disle, *Introduction à la comptabilité*, DCG 9
- R. Maéso, *Comptabilité approfondie*, DCG 10
- F. Cazenave, *Anglais*, DCG 12

### DSCG

- V. Roy, G. Meyer, *Gestion juridique, fiscale et sociale*, DSCG 1
- P. Barneto, G. Gregorio, *Finance*, DSCG 2
- S. Sépari, G. Solle, L. Le Cœur, *Management et contrôle de gestion*, DSCG 3
- R. Obert, *Comptabilité et audit*, DSCG 4

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, 2018

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

[www.dunod.com](http://www.dunod.com)

ISBN : 978-2-10-076232-3

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.

# Table des matières

## Introduction : Position du contrôle de gestion

|                |                                                                                                                |   |
|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>Fiche 1</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion : identification et place par rapport aux autres contrôles | 1 |
| <b>Fiche 2</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Le contrôleur de gestion                                                          | 9 |

## Structure et contrôle de gestion

|                |                                                                                    |    |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Fiche 3</b> | <b>Management</b> • Les structures organisationnelles                              | 16 |
| <b>Fiche 4</b> | <b>Management</b> • Les tendances des structures organisationnelles                | 23 |
| <b>Fiche 5</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion et l'évolution des structures  | 29 |
| <b>Fiche 6</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Les informations pour le contrôle de gestion          | 40 |
| <b>Fiche 7</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion et les critères de performance | 56 |

## Changement et contrôle de gestion

|                 |                                                                                        |    |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Fiche 8</b>  | <b>Management</b> • Le changement organisationnel                                      | 74 |
| <b>Fiche 9</b>  | <b>Management</b> • La gestion du changement                                           | 79 |
| <b>Fiche 10</b> | <b>Management</b> • Le management des connaissances et l'apprentissage organisationnel | 90 |
| <b>Fiche 11</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Contrôle de gestion et processus                          | 99 |

## Ressources humaines et contrôle de gestion

|                 |                                                                                           |     |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fiche 12</b> | <b>Management</b> • Les compétences et la gestion des compétences                         | 107 |
| <b>Fiche 13</b> | <b>Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines | 112 |

## Stratégie et contrôle de gestion

|                 |                                                               |     |
|-----------------|---------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fiche 14</b> | <b>Management</b> • La stratégie et le diagnostic stratégique | 124 |
|-----------------|---------------------------------------------------------------|-----|

## Table des matières

|                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fiche 15 Management</b> • Les choix stratégiques                                                     | 130 |
| <b>Fiche 16 Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion<br>et la gestion du périmètre d'une entité | 137 |
| <b>Fiche 17 Contrôle de gestion</b> • Le contrôle de gestion<br>et le pilotage stratégique              | 150 |

## Décision et contrôle de gestion

|                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Fiche 18 Management</b> • Les parties prenantes<br>et le gouvernement d'entreprise | 160 |
| <b>Fiche 19 Management</b> • L'éthique des affaires                                   | 168 |
| <b>Fiche 20 Contrôle de gestion</b> • Contrôle de gestion<br>et gouvernance           | 173 |
| <b>Index</b>                                                                          | 186 |

# Le contrôle de gestion : identification et place par rapport aux autres contrôles

1

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Les conceptions usuelles du contrôle de gestion
- 2 Une évolution de l'organisation et de son contrôle
- 3 Quelle place du contrôle de gestion par rapport aux autres contrôles ?

## 1 Les conceptions usuelles du contrôle de gestion

### a. Définitions de base

R. Anthony<sup>1</sup>, en 1965, présente le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers 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 poursuivis par l'organisation et définis par ses dirigeants.

Ultérieurement, en 1982, l'ancien Plan comptable général français (PCG 82) avait défini le contrôle de gestion de la façon suivante : « C'est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants 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. »

### b. La conception usuelle

Lorsque la politique générale de l'entreprise se décompose en sous-objectifs réalisables à des niveaux locaux à court et moyen terme, l'interdépendance entre les activités de niveau stratégique et celles de niveau opérationnel prend la forme d'un mécanisme d'allocation des ressources de type « *top-down* ». C'est ainsi que dotation et utilisation des ressources constituent le fondement du contrôle budgétaire, sous-ensemble instrumental du contrôle de gestion. Dans tous les cas, on respecte la méthodologie suivante : après avoir réalisé un diagnostic externe et interne, il s'agit, *ex ante*, de définir des manœuvres stratégiques, de créer les structures adéquates à cette mise en œuvre, sous-entendu de réfléchir à l'allocation optimale des ressources.

1. R.N. Anthony, *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*, Harvard University, 1965.

Dans un environnement prévisible, si les moyens d'atteindre les objectifs poursuivis sont bien définis et maîtrisables, l'entreprise met en place des ressources humaines et financières, élabore des programmes prévisionnels, des budgets, puis observe les résultats et les performances obtenues. Le contrôle de gestion représente alors autant un ensemble de procédures, d'outils et de structures dont la finalité est l'analyse, *a posteriori*, des écarts entre prévisions et réalisations, que les réflexions sur les mesures correctives à mettre en œuvre pour réduire ces écarts lorsque ceux-ci dépassent les valeurs admissibles. Dans cette perspective, les prévisions apparaissent comme des standards auxquels les employés de l'entreprise doivent se conformer.

Toutefois, de manière plus simple, le contrôle de gestion peut s'exercer par simple surveillance de l'évolution de valeurs constatées (c'est souvent le cas dans nombre de PME), notamment en s'identifiant comme un contrôle budgétaire.

### c. Des conceptions complémentaires plus actuelles

Le contrôle est aussi compris, sans doute de manière plus récente en raison de l'évolution des organisations et de leurs modalités de fonctionnement, comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies décidées à leur niveau. On peut, par exemple, se référer aux définitions suivantes :

- R.N. Anthony, 1988<sup>1</sup> : Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.
- H. Bouquin, 1998<sup>2</sup> : Le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence... ; il aide (aussi) les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.
- R. Simons, en 1995<sup>3</sup>, présente le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation (R. Simons, 1995). Insistant plus sur l'implication des responsables et sur l'usage des systèmes de contrôle de gestion qui diffèrent selon les entreprises, que sur les différences entre les systèmes de contrôle eux-mêmes, sans doute assez similaires, R. Simons décrit des systèmes de contrôle « diagnostique » qui, sur la base d'indicateurs de mesure, visent le contrôle des résultats et le respect des standards. Il décrit aussi des systèmes « interactifs » représentés par des systèmes d'informations que les managers utilisent pour interagir avec leurs subordonnés et pour s'impliquer dans leurs décisions.

1. R.N. Anthony, *The Management Control Function*, Harvard University Press, 1988.

2. H. Bouquin, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, PUF, 1998 (7<sup>e</sup> éd. 2006).

3. R. Simons R., *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, 1995.

Le besoin de contrôle résulte de l'existence d'interactions globales dans l'organisation entre les managers (Anthony et Govindarajan, 1995)<sup>1</sup> en fait, le contrôle est une activité d'orientation qui porte sur le système d'acteurs (Besson, 1997)<sup>2</sup>.

On pourrait citer d'autres définitions et d'autres approches. On terminera par R. Teller<sup>3</sup> : Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la « reconfiguration » de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface, notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché.

Ces définitions témoignent de l'évolution de la conception et du rôle du contrôle de gestion dans le temps. Le lien avec la seule comptabilité de gestion s'est élargi. En outre, selon les organisations dans lesquelles il va prendre corps et en fonction des contextes et des objectifs (qui peuvent être évolutifs) une dimension ou une autre pourra être privilégiée. Une dimension organisationnelle et de GRH, dimension plus technique, processuelle, plus financière, ou encore l'aide à l'évolution de la stratégie peuvent apparaître comme dominantes. Toutes ces conceptions, qui ne se contredisent pas d'ailleurs, confirment (et cela apparaissait déjà dans la définition d'Anthony en 1965) que le processus de contrôle de gestion est actuellement relié au management puisqu'il implique les managers. Le « contrôle est au centre de la théorie du management » selon H. Bouquin (2005, p. 9).<sup>4</sup>

## 2 Une évolution de l'organisation et de son contrôle

### a. Rappel : le contexte usuel

Les techniques usuelles du contrôle témoignent d'une réponse à des besoins qui se sont exprimés dans un contexte particulier<sup>5</sup> caractérisé par la stabilité et la prédictibilité des événements. Ces caractéristiques ont favorisé une perspective instrumentale du contrôle de gestion et son adossement à la comptabilité des coûts<sup>6</sup>. Le contrôle, dans cette vision normative, consiste à limiter les écarts entre le réel et le préétabli *i.e.* entre la réalité incontestable et le *scénario* planifié et décliné en procédures à suivre.

1. R.N. Anthony et V. Govindarajan, *Management Control Systems*, 9<sup>e</sup> éd., McGraw-Hill, 1997.

2. P. Besson, *Dedans, dehors – Les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, 1997.

3. R. Teller (1999), *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Éditions Management et Société, Caen.

4. H. Bouquin (2005), « Introduction », *Les grands auteurs en Contrôle de gestion*, H. Bouquin (ed), éditions EMS.

5. Il est souvent fait référence au modèle taylorien.

6. Comptabilité analytique désignée plus couramment aujourd'hui par comptabilité de gestion. Le glissement sémantique n'est pas neutre.

Les procédures prévoient des mesures correctives afin de « remettre la situation sous contrôle ».

Globalement, le contrôle de gestion participe à la modélisation des critères de la performance et s'adosse à la modélisation des dispositifs organisationnels. Or, lorsqu'il y a évolution de ces dispositifs cela met en exergue une recherche permanente de cohérence et de pertinence de l'instrumentation de gestion, et de son usage, avec la stratégie.

## b. L'évolution du contexte organisationnel

Aujourd'hui, pour de nombreuses entreprises, les dispositifs organisationnels, c'est-à-dire la réalité sur laquelle on souhaite agir, changent ; on peut même dire que la transformation des organisations n'est pas chose récente. Elle a été largement exposée au cours de ces vingt dernières années. Dès lors, les besoins des entreprises, en termes de contrôle, changent puisque la définition même de la performance évolue et que les critères de performance sont variés et variables.

De plus en plus souvent, on perçoit des contextes d'imprévisibilité à moyen ou long terme, des contextes de marché où la stabilité n'est plus assurée, elle aussi, à moyen terme (le secteur de la haute technologie, de la téléphonie mobile, par exemple). La conception du contrôle s'éloigne alors d'une recherche de conformité des comportements à des procédures.

Incontestablement, la référence à « l'organisation machine » qui peut être pilotée par un agent extérieur perd de sa pertinence.

Une lecture transversale des organisations, associée à la notion de processus, prend fréquemment le pas sur les conceptions verticales et cloisonnées notamment lorsque les entreprises retirent les « cloisons » qui les isolent des fournisseurs et des clients en vue de mieux positionner leurs processus d'entreprise dans les chaînes de valeur pertinentes.

Dans le cas d'entreprises en réseau, par exemple, des sources de performance, ou a contrario de non-performance, dans les espaces relationnels, intra ou inter organisationnels, ouvrant ainsi de nouveaux champs d'analyse pour le contrôle.

En outre, on peut noter que la mise en oeuvre de solutions de *supply chain*, l'utilisation de logiciels de type ERP<sup>1</sup>, par exemples, renforcent la transversalité des organisations.

## c. L'évolution concomitante des outils de contrôle de gestion

Les dispositifs du contrôle deviennent consubstantiels à l'organisation ; ils doivent répondre aux besoins de pilotage, dans certaines organisations, de ces processus transversaux et de coopération des individus tout en contribuant de manière quasiment permanente à la revitalisation des dispositifs organisationnels. De ce fait, le contrôle de gestion devient un mode d'animation des structures organisationnelles.

1. Les ERP (*Enterprise Resource Planning*) et les ERM (*Enterprise Resource Management*) permettent de gérer de manière globale l'ensemble des ressources d'une entreprise en recherchant des critères d'efficacité et en permettant l'évolution du système d'information de gestion.

Actuellement, la perception de l'entreprise s'affirme souvent dans plus de transversalité et renforce un paradoxe pour le contrôle : laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leurs comportements au regard des objectifs poursuivis.

On se rapproche d'un contrôle par les résultats et il convient d'accepter une logique dynamique et réactive nécessitant anticipation.

Ici, le tableau de bord, par exemple, n'est plus un simple outil de contrôle mais un instrument d'aide au pilotage pour les acteurs/responsables.

Il peut en être de même pour l'ABC (*Activity-Based Costing*) qui ouvre la voie à un ABM (*Activity-Based Management*) ; en effet, les techniques comptables de ce type facilitent une révision, une nouvelle description du processus logistique en élargissant la relation produit/objet aux fonctions de support. À ce titre, le processus apparaît comme une représentation plus transversale ; le management des processus (ABM) vise à améliorer les schémas de production dans une perspective stratégique de réponse au contexte dominant. La méthode prend en compte les nouveaux besoins organisationnels et s'efforce d'apporter des éléments de réponse puisqu'elle a pour objectif premier de détecter les activités fondamentales à piloter puis à rechercher l'efficacité de leur enchaînement (notion de processus) tout en rendant compte de l'importance croissante de la coordination.

### 3 Quelle place du contrôle de gestion par rapport aux autres contrôles ?

W. Ouchi<sup>1</sup> a présenté en 1979 une typologie qui vise à relier les mécanismes de contrôle au regard de caractéristiques organisationnelles. Étaient ainsi présentés trois systèmes dominants :

- le contrôle par le marché. Lorsque les objectifs définis sont explicites, ordonnés, logiques, il est possible de mettre en place au sein de l'organisation des mécanismes « de marché » pour organiser les activités et les échanges. Cela met en exergue une logique de contrôle par les résultats qui prévaut sur la recherche de la conformité des comportements des individus à des procédures préétablies ;
- le contrôle par la bureaucratie qui correspond à la recherche du respect des procédures édictées ;
- le contrôle clanique qui repose sur des rites, des habitudes ou des regroupements d'individus.

A. Burlaud (2000)<sup>2</sup> montre aussi que différentes formes de « contrôle de la gestion » coexistent avec le contrôle de gestion dans une organisation. Généralement, elles

1. W.G. Ouchi, « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Sciences*, 1979, p. 833-848.

2. A. Burlaud, « Contrôle et gestion », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2000, p. 521-532.

s'exercent ou sont mises en œuvre simultanément. Elles doivent alors être connues, prises en compte et gérées de façon à ce que leur coexistence et leurs actions réciproques et variables soient adaptées en fonction des besoins et contraintes de l'entreprise face à un moment et un contexte donnés.

Ces différentes formes sont par exemple (Burlaud 2000, Burlaud et Simon 1997)<sup>1</sup> :

- le contrôle par la hiérarchie, plus ou moins fort selon le type de structure adopté, l'histoire de l'entreprise, les conceptions des managers ;
- le contrôle par le règlement et les procédures ;
- le contrôle par la culture d'entreprise ou les valeurs ;
- le contrôle par la morale ou l'éthique ; etc.

## Applications

### 1 CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités qui contribuent à la maîtrise de l'entreprise et à la production de données fiables et conformes aux exigences légales et réglementaires. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière et assure :

- la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- la qualité de l'information ;
- la prévention des fraudes et irrégularités ;
- l'application des instructions de la direction générale.

Le contrôle interne concerne de nombreux acteurs de l'entreprise, mais tout particulièrement le directeur général et le directeur financier, responsables de la préparation des comptes, ainsi que le conseil d'administration et son comité d'audit qui vérifient l'efficacité des systèmes de contrôle interne et arrêtent les comptes.

L'information produite doit respecter de nombreux critères de qualité, notamment de réalité, exhaustivité, séparation des exercices, exactitude, et classification. Les points de vigilance concernent le suivi des immobilisations et des stocks, tant sur le plan comptable que physique, l'existence d'une procédure d'achats efficiente, le calcul du chiffre d'affaires, les procédures de paie, le suivi de la trésorerie, l'optimisation fiscale et l'identification des engagements de l'entreprise.

Écrit d'après l'article « Le contrôle interne de l'information comptable »,  
*Revue Fiduciaire Comptable*, n° 34, décembre 2006

**En quoi le contrôle interne se différencie-t-il du contrôle de gestion ?**

1. A. Burlaud, C. Simon, *Le Contrôle de gestion*, La Découverte, 1997.

## Corrigé

|                       | Contrôle interne                                                                                                                                                                                           | Contrôle de gestion                                                                                                                                                                             |
|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Nature</b>         | Ensemble de sécurités                                                                                                                                                                                      | Procédures de pilotage de la performance et d'animation des hommes                                                                                                                              |
| <b>Objectifs</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Protection du patrimoine</li> <li>• Qualité de l'information</li> <li>• Prévention des fraudes</li> <li>• Application des instructions de la direction</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conception du circuit d'information</li> <li>• Suivi de l'atteinte des objectifs fixés</li> <li>• Coordination des acteurs et des décisions</li> </ul> |
| <b>Manifestations</b> | Vérifications comptables et physiques                                                                                                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Calcul et analyse des coûts et des résultats</li> <li>• Budgets</li> <li>• <i>Reporting</i> et tableaux de bord</li> </ul>                             |

## 2 ANALYSE DES COÛTS

(...) Dans toute organisation, les acteurs décideurs, c'est-à-dire les gestionnaires en exercice, cherchent à mettre en place des systèmes d'information de gestion, aides à la décision, que la comptabilité générale, ne leur apporte pas. Dans le secteur des services cette allégation est présentée avec beaucoup d'intensité car la comptabilité dans son approche fondamentale classe les ressources et les charges par nature afin d'effectuer une surveillance du niveau général de trésorerie, puis de réaliser une appréciation globale de la rentabilité de l'organisation. En revanche, on possède peu d'informations sur la décomposition du coût général des tâches et des actions<sup>1</sup> accomplies au sein de l'entreprise, ni même sur ce qui cause ces consommations et fait varier leur niveau. Les activités opérationnelles concourent souvent, au-delà de la production de biens, à la formation d'une multitude de services qui peut rendre la production de l'organisation plus difficilement identifiable.

L'analyse des coûts cherche à répondre à ce besoin d'information de gestion pour le pilotage et de manière générale, le contrôleur de gestion aura à justifier de la pertinence des résultats apportés par les techniques de calcul des coûts de prestations des services mises en œuvre. Ces techniques devront concilier objectivité, fiabilité et pertinence. Les critères de décision quantitatifs qui résulteront du schéma de construction analytique ne devront pas générer méprise ou confusion lors de leur utilisation. Il conviendra d'explicitier suffisamment les modalités de calcul et les hypothèses de modélisation retenues.

En comptabilité de gestion il existe nombre d'outils mais pour la plupart hérités du contrôle « industriel » ; ces outils ne sauraient être transférés tels quels au secteur des services. (...)

Texte extrait de T. Garrot, « Le processus : une voie de refonte du contrôle de gestion dans les entreprises de services. Application au secteur public non marchand », 16<sup>e</sup> congrès, Association Française de Comptabilité, Montpellier, 18 et 19 mai 1995, Actes du congrès, vol. II, p. 977-995.

**En prenant appui sur le texte, présenter sommairement les questions que pose l'analyse des coûts, notamment lorsqu'il s'agit de prestations de services et les raisons pour lesquelles une réflexion sur les méthodes et leur usage est souvent lancée.**

1. Une référence au Plan comptable général 1982 nous autoriserait à utiliser avec confusion le terme activité. Le coût de revient complet peut être assimilé au coût de l'ensemble des « activités », PCG 1982, Chapitre A, Titre A2.

## Corrigé

L'information sur les coûts peut prendre un caractère stratégique lorsqu'elle est associée à des prises de décision d'importance, à des options stratégiques. Au-delà du pilotage opérationnel, la comptabilité de gestion peut, dans une « approche par les produits », aider le contrôleur et les managers à la décision en termes de retrait, de développement, de création de familles de produits sur le marché par exemple. Cette approche par les produits est souvent qualifiée de « classique ». Toutefois, une approche par les activités composant la chaîne de valeur du produit ou du service est souvent associée à la discussion qui porte sur la pertinence des outils, dits traditionnels, dans le contexte des prestations de services ; cette discussion peut être reliée (entre autres et non exhaustivement) à deux origines. Tout d'abord, il existe des obstacles conceptuels et techniques qui rendent les méthodes d'analyse des coûts peu adaptées au secteur des services par exemple :

- l'immatérialité de la production réalisée ;
- une séparation sans doute plus difficile à effectuer entre coût d'existence (fixe) – coût de fonctionnement (variable) ce qui peut ôter toute pertinence à des coûts unitaires standards (base d'une tarification) dont la relative fixité à l'unité ne saurait être prouvée ;
- on a aussi souvent affaire à une production multiple ou production en produits (services) joints qui engendrera d'inévitables répartitions de charges indirectes, etc.

La deuxième origine se situe dans les transformations environnementales qui influencent directement les modes organisationnels. Nous entrons véritablement au cœur des problèmes de toute entité économique, industrielle ou prestataire de services. En effet, aucun outil comptable en termes d'analyse des coûts n'est faux.

Tous ces outils « possèdent » un contexte économique d'origine et il convient de vérifier que leurs hypothèses de base se vérifient encore. Par exemple, la méthode des sections homogènes correspondait aux principes tayloriens qui ne prévalent plus forcément aujourd'hui. La situation actuelle nous demande de parler de flexibilité, de diversité, de valeur client, la complexité des organisations impose une globalisation de la gestion.

Souvent, dans les entreprises de services, le concept de qualité totale qui cherche à mettre le client au cœur des préoccupations des managers et qui force à repenser les processus productifs classiques est présent et mobilise l'attention des managers. Cette acceptation conduit les organisations à s'adapter à toutes les attentes, à toutes les exigences des clients ou des usagers ce qui implique une très grande souplesse et une certaine réactivité. Les systèmes de contrôle dans ce cadre doivent répondre à deux défis :

- être capable de modéliser et de gérer la complexité des services rendus qui vont vers une diversité grandissante ;
- parallèlement, offrir aux dirigeants des informations suffisamment globales et fiables pour qu'ils puissent décider.

Certains outils et concepts nous paraissent capables de répondre à ces objectifs. Le processus et l'activité sont au cœur de l'organisation, ils se complètent et entrent dans une modélisation complète ouvrant les possibilités d'un nouveau contrôle.

Véhiculés par l'approche ABC et ABM (voir fiche 11), ces concepts apportent une vision différente de l'entreprise en général et de l'organisation de services en particulier.

Il s'agit alors pour le contrôleur de gestion, en abordant les notions de processus et d'activités puis en se penchant sur les outils développables dans cette démarche, de montrer comment l'approche ABC peut répondre au besoin de gestion globalisée identifié antérieurement.

Dans certains cas, il ne faut pas oublier qu'il s'agit moins de connaître les coûts des « produits ou des services réalisés » que d'intégrer l'information comptable dans un système de pilotage, ce dernier devant imprégner tous les niveaux décisionnels de l'organisation. L'information comptable doit être au service des personnes qui usent d'autonomie, responsables de la fixation des objectifs, de la coordination des activités et de l'analyse comptable de leurs résultats. C'est sans doute à ce moment-là que l'on peut employer le terme de comptabilité de gestion, voire de comptabilité de management.

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Contrôle et rôle du contrôleur
- 2 Les fonctions du contrôleur
- 3 Exemples de fiches de postes

### 1 Contrôle et rôle du contrôleur

Si l'on retient comme conception principale du contrôle de gestion qu'il s'agit de l'articulation entre la stratégie et l'opérationnel, alors le contrôleur de gestion :

- rend compte à sa direction du résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage stratégique de l'entreprise ;
- aide les responsables opérationnels en leur apportant des informations nécessaires au pilotage opérationnel.

On situe alors le contrôle de gestion entre niveau stratégique et niveau opérationnel et il se comprend comme un « medium » entre stratégie et opérationnel.

En synthèse, on peut dire qu'il participe dans bien des cas à la gestion de l'activité et la prise de décision. C'est l'acteur principal du processus de contrôle même si sa fonction ne recoupe jamais totalement toutes les activités de contrôle. En effet, une partie des activités de contrôle peut être assurée par d'autres, les opérationnels notamment.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à l'élaboration puis au pilotage du processus budgétaire ; il est aussi responsable de l'élaboration puis de l'évolution des indicateurs de performance notamment opérationnelle.

Dans une PME, par exemple, le contrôle de gestion peut être exercé simultanément avec d'autres fonctions comme la comptabilité, la gestion du personnel, l'informatique. Dans les grandes entreprises, la fonction est plus spécialisée et, en synthèse, on peut concevoir son activité comme celle aidant autant les responsables fonctionnels à prendre des décisions que les responsables opérationnels à contrôler leurs activités.

Sa position dans l'organisation, dans l'organigramme, dépend de la taille de l'organisation, de son mode de fonctionnement, de sa structure, etc. Ainsi, il peut être rattaché à la direction générale, à la direction financière, ou encore rattaché à une usine, à un secteur d'activité... Cela oriente la forme et le degré de ses interventions.

## 2 Les fonctions du contrôleur

### a. Une variété d'objectifs et de rôles pour le contrôleur de gestion

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de :

- Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting...).
- Conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies.
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps.
- Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.
- Coordination horizontale et verticale.
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques.
- Conseil et animation, etc.

Certes, l'étendue de leurs champs d'action est aussi fonction de la taille de l'organisation, de leur position dans l'organigramme de l'entreprise. Selon les cas, leurs missions adoptent une dimension plus ou moins technicienne, plus ou moins budgétaire et/ou financière..., orientées vers le long terme ou vers le court terme et *in fine* dans une vision plus ou moins parcellaire ou *a contrario* très générale de l'organisation.

#### ■ Les tâches potentielles

Les missions et tâches opérationnelles du contrôleur de gestion, de manière non exhaustive, peuvent se décliner ainsi :

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise.
- Calculs et pilotage des coûts (les contrôleurs de gestion garantissent la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des calculs de coûts, ils assurent une gestion stratégique de ces coûts et prennent les décisions d'organisation qui en découlent).
- Élaborer des prévisions puis assurer un contrôle budgétaire en analysant notamment les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives, en effectuant un suivi du budget de trésorerie, etc.
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques.
- Coordonner les activités.
- Élaborer ou participer à l'élaboration de rapports de gestion.
- Assurer le *reporting* des résultats aux instances hiérarchiques puis éventuellement conseiller les décideurs (direction générale, managers) lors de prise de décision liée à l'opérationnel.
- Gérer des projets ; etc.

### ■ La complémentarité avec d'autres fonctions

Il existe une complémentarité évidente entre le contrôle de gestion et d'autres dispositifs comme la gestion des ressources humaines par exemple (lorsque l'un des rôles du contrôle par exemple se rattache à l'orientation du comportement des individus) ou encore le marketing.

Pour assurer ces missions, le contrôle s'appuie sur des outils de pilotage tels que les indicateurs issus de la comptabilité de gestion, les documents budgétaires, les tableaux de bord opérationnels, etc. En outre, il doit assurer la cohérence des dispositifs de contrôle de gestion avec le système d'information de l'entreprise. En contrepartie de dispositifs de contrôle, il doit aussi vérifier, sans doute en collaboration avec la direction des ressources humaines, la pertinence et l'efficacité des systèmes de motivation et d'incitation des individus (primes, etc.) sur lesquels s'appuie toute activité de pilotage. Il doit travailler aussi en relation avec les équipes du marketing, pour des raisons de connaissances du marché client et de son évolution, notamment si des pratiques de *target costing* ou d'analyse de la valeur sont mises en œuvre.

De manière générale, il assure une fonction transverse surtout si, par exemple, il est responsable d'activités et de processus tels que la gestion d'un process qualité, ou d'une gestion des matières et produits en juste à temps.

### b. Un rôle somme toute évolutif

Les missions du contrôleur prennent des configurations nouvelles en raison, soit de l'évolution des technologies et notamment des technologies de l'information et de la communication (c'est le cas avec l'introduction des ERP par exemple), soit d'innovations managériales (le passage à un management par les processus, ABC/ABM par exemple, semble investir le contrôleur d'un nouveau rôle d'animation des managers opérationnels favorisant l'apprentissage organisationnel), ou bien encore de changements organisationnels.

Pour ce dernier cas, on peut se référer, pour illustration, au cas des administrations publiques où la fonction de contrôle de gestion est relativement récente ; on observe dans ces cas que les contrôleurs ont (partiellement) à gérer le changement organisationnel qui constitue un phénomène nouveau et marquant. En effet, les notions de coûts, d'indicateurs de performance, de rapports de performance constituent des outils novateurs dans ces organisations qui impactent les activités et les habitudes organisationnelles. L'application de la LOLF<sup>1</sup>, généralisée en 2006, a instauré un nouveau mode de gestion dans les administrations fondé sur une logique de performance et de gestion de résultat<sup>2</sup>.

De manière générale, il est mis en œuvre une démarche de performance prenant appui sur des projets annuels de performances (PAP) *ex ante*, et des rapports annuels de per-

1. Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001.

2. Voir pour informations [www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr)