

mini Manuel

de
contrôle de gestion

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



mini Manuel

de

contrôle de gestion

Cours + QCM/QROC

Bernard Augé

Maître de conférences à l'université Montpellier 1

Gérald Naro

Professeur en sciences de gestion
à l'université Montpellier 1

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 1^{er} 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, 2011

ISBN 978-2-10-054938-2

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^e et 3^e 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.

Comment utiliser ce Mini-Manuel

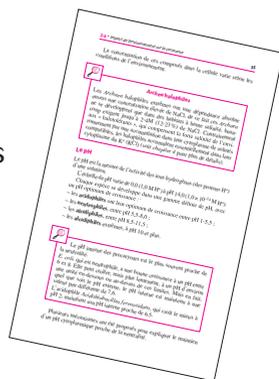
La page d'entrée de chapitre



Elle donne le plan du cours, ainsi qu'un rappel des objectifs pédagogiques du chapitre

Le cours

Le cours, concis et structuré, expose les notions importantes du programme



Les rubriques



Une erreur à éviter



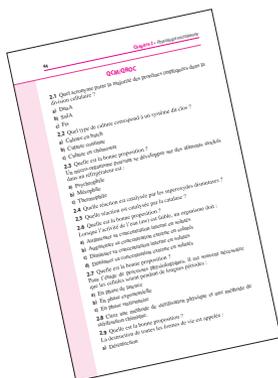
Un peu de méthode



Un exemple pour comprendre



Les points clés à retenir



Les exercices, QCM ou QROC

Ils sont proposés en fin de chapitre, avec leur solutions, pour se tester tout au long de l'année.

Table des matières

Partie 1

Objectifs, missions et organisation du contrôle de gestion

1	Les objectifs, missions et dispositifs de contrôle de gestion	3
	1.1 Éléments de définition du contrôle de gestion	3
	1.2 Les objectifs et missions du contrôle de gestion	8
	1.3 Les processus et dispositifs de contrôle de gestion	14
2	L'organisation du contrôle de gestion en centres de responsabilité	19
	Introduction	19
	2.1 La notion de centre de responsabilité	19
	2.2 Les différents types de centres de responsabilité	20
	2.3 La problématique des cessions entre centres de responsabilité	24
3	Le positionnement et les relations du contrôle de gestion au sein de l'organisation	29
	Introduction	29
	3.1 Le contrôle de gestion, la fonction contrôle de gestion, le contrôleur de gestion	29
	3.2 Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme	30
	3.3 Les relations du contrôle de gestion avec les autres fonctions	31

Exercice	33
Solution	36

Partie 2

Le système budgétaire

4 Du plan aux budgets	41
Introduction	41
4.1 Plan stratégique et plans opérationnels	42
4.2 La notion de budget et de cycle budgétaire	45
4.3 L'interdépendance budgétaire	49
Exercices	53
Solutions	56
5 Les budgets déterminants	69
Introduction	69
5.1 Budgets de ventes et budgets des frais commerciaux	69
5.2 Budget des approvisionnements	73
5.3 Budget de production	80
Exercices	91
Solutions	93
6 Les budgets résultants et la synthèse budgétaire	111
Introduction	111
6.1 Budget d'investissement	111
6.2 Budget de trésorerie	121
6.3 Budgets fonctionnels et de direction générale	124
6.4 Synthèse budgétaire établie par le contrôleur de gestion	126
Exercices	127
Solutions	130

Partie 3

Le contrôle budgétaire, le pilotage et le reporting

7	Le contrôle budgétaire des centres de coûts : les écarts sur coûts de production	141
	7.1 Principes généraux du contrôle budgétaire par écarts	141
	7.2 Le contrôle budgétaire des centres de coûts : les écarts sur coûts de production	143
	Exercice	166
	Solution	166
8	Le contrôle budgétaire des centres de revenus et de profit : les écarts sur CA, de marge sur CA et de résultat	171
	Introduction :	171
	8.1 Les écarts sur CA	172
	8.2 Les écarts de marge sur chiffre d'affaires	180
	Conclusion : apports et limites du contrôle budgétaire par écarts	186
	Exercices	188
	Solutions	190
9	Le pilotage et la reddition des comptes : tableaux de bord et reporting	197
	9.1 Principes généraux du pilotage par les tableaux de bord	197
	9.2 Méthodologies de construction des tableaux de bord	201
	9.3 Du pilotage au reporting	208
	Exercices	211
	Solutions	214

Conclusion générale : enjeux et perspectives du contrôle de gestion	219
1. Les enjeux actuels du contrôle de gestion	219
2. En perspective : vers une approche rénovée du contrôle de gestion	223
Bibliographie	229

Objectifs, missions et organisation du contrôle de gestion

Chapitre 1	Les objectifs, missions et dispositifs de contrôle de gestion 3
Chapitre 2	L'organisation du contrôle de gestion en centres de responsabilité 19
Chapitre 3	Le positionnement et les relations du contrôle de gestion au sein de l'organisation 29

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, généralement incarné par son directeur, le Contrôleur de gestion, il remplit plusieurs missions au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels. Dans le cadre de ces missions, il s'appuie sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion, tels que par exemple, la comptabilité analytique, les budgets ou les tableaux de bord. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier. Un tel positionnement, variable selon les entreprises, se caractérise par des relations plus ou moins étroites avec les autres fonctions de l'entreprise.

Les objectifs, missions et dispositifs de contrôle de gestion

OBJECTIFS

- Définir le contrôle de gestion et les concepts qu'il mobilise.
- Comprendre les finalités et missions du contrôle de gestion.
- Décrire les principaux processus et dispositifs de contrôle de gestion.

PLAN

- 1.1 Éléments de définition du contrôle de gestion
- 1.2 Les objectifs et missions du contrôle de gestion
- 1.3 Les processus et dispositifs de contrôle de gestion

1.1 ÉLÉMENTS DE DÉFINITION DU CONTRÔLE DE GESTION

Vouloir définir le contrôle de gestion n'est pas chose aisée. Les définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques propres à ce qui relève tout à la fois d'une fonction managériale – *la fonction « Contrôle de Gestion »* –, d'un ensemble de techniques quantitatives de gestion favorisant l'aide à la décision et le contrôle des ressources ou encore, d'un champ disciplinaire qui s'enseigne à l'université ou dans les écoles de management et constitue un objet de recherche. Car le contrôle de gestion est un domaine en constante évolution. Depuis ses premières apparitions sous une forme structurée et formalisée, au début du xx^e siècle dans de grandes sociétés américaines organisées en divisions, ses concepts et ses outils n'ont cessé de faire l'objet de redéfinitions et d'améliorations permanentes, quand il ne s'agissait pas, plus radicalement, de profondes remises en cause et de déconstructions en vue de reconcevoir un contrôle de gestion plus en phase avec les grandes mutations technologiques, organisationnelles et stratégiques du moment.

Afin de mieux appréhender cet objet complexe et changeant, il convient d'abord de préciser différentes acceptions du verbe « contrôler » utiles à sa compréhension, pour ensuite retenir quelques définitions suffisamment génériques et éprouvées pour apporter à notre compréhension quelques invariants fondamentaux.

a) Que signifie « contrôler » ?

Contrôler peut signifier en premier lieu « vérifier ». Cela nous renvoie aux origines même du mot « contrôle », né de la notion de « contre-rolle », du latin médiéval « *contra rotulus* ». Apparu à la cour d'Angleterre au XIII^e siècle, ce double registre administratif faisait alors office de duplicata en permettant, par confrontation, de vérifier l'exactitude des informations portées sur un premier registre ou « rôle ». Le contrôle de gestion assure ainsi une mission de vérification de la conformité des actions à un corpus de règles. Dans une vision plus moderne, à travers plusieurs missions du contrôle de gestion, il s'agit encore aujourd'hui, de vérifier que les comportements et les actions, sont bien conformes à un référentiel de règles et de procédures, mais aussi à des objectifs ou des standards budgétaires, par exemple. Là, le contrôle est inséparable de la comparaison.

Contrôler peut signifier en second lieu « maîtriser », au sens anglo-saxon du verbe « *to control* ». Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise. Celle-ci, soumise à des perturbations et turbulences, doit être en mesure de garder son cap, voire d'en changer si cela s'impose. Cette représentation du contrôle renvoie à l'idée du pilotage, très importante dans le contrôle de gestion moderne.

Mais contrôler peut aussi renvoyer à la notion d'influence. Il s'agit « d'influencer » ou, plus précisément, d'orienter les comportements dans le sens de l'accomplissement des buts organisationnels. Comment s'assurer, en effet, que l'ensemble des membres d'une même entité, lorsqu'ils agissent ou décident, le font bien dans le respect des buts organisationnels ? Cela nous renvoie à la notion de contrôle organisationnel ; concept issu de la sociologie des organisations, plus large et englobant que la simple notion managériale de contrôle de gestion. Généralement, on retient trois grands mécanismes de contrôle organisationnel qui permettent ainsi d'orienter les comportements dans le sens des buts organisationnels :

- ▶ *Le contrôle des actions ou contrôle des comportements.* On l'appelle aussi souvent contrôle par les règles, dans la mesure où il s'agit de s'assurer que, dans l'exercice de leurs activités, les membres de l'organisation respectent bien un ensemble de règles et de procédures prescrites. Au-delà du contrôle par les règles, il est aussi possible de contrôler les comportements en vue d'éviter notamment les pratiques déviantes ou à risque, voire simplement, de protéger les personnes contre leur propre étourderie, en mettant en place des solutions techniques qui jouent en quelque sorte, mécaniquement, un rôle de « garde-fou ».

Exemple. En gestion de production, les techniques japonaises dites de « Poka Yoke » ont pour but de rendre impossible l'introduction dans la machine d'une pièce si celle-ci n'est pas conforme.

- *Le contrôle des résultats.* Il s'agit alors de fixer à l'avance la nature des résultats à atteindre, généralement sous la forme d'objectifs mesurables par des indicateurs de performance. Souvent inscrit dans le cadre d'un management par objectif, le contrôle des résultats est en effet inséparable de l'évaluation des performances. Pour beaucoup, c'est l'essence même du contrôle de gestion moderne.



Dès le début du xx^e siècle, les managers responsables d'une division de Dupont de Nemours, étaient évalués – *et récompensés* – sur la base d'un Indicateur, le « R.O.I. ou *Return on Investment* », qui en rapportant les bénéfices aux actifs engagés, permettait d'évaluer dans quelle mesure les objectifs de rentabilité fixés à l'avance par leur hiérarchie et définis en termes de retour sur investissement, étaient atteints. Un tel système, initié à l'origine par Donaldson Brown, qui le développa chez Dupont de Nemours puis chez General Motors, était alors appelé « *décentralisation avec contrôle coordonné* ». Aujourd'hui encore, les directeurs de centres de profit, filiales, divisions ou « business units », sont ainsi évalués sur leurs résultats en termes de rentabilité ou de création de valeur actionnariale. À un niveau plus opérationnel, les commerciaux font également l'objet d'un management fondé sur leurs résultats en termes de chiffre d'affaires ou de marge commerciale.

- *Les contrôles sociaux.* Il s'agit de processus plus ou moins formels, fondés sur des mécanismes de socialisation, par lesquels les membres de l'organisation intériorisent les buts de l'organisation et partagent des orientations et des valeurs communes.



La culture organisationnelle, ensemble de valeurs partagées, faite de mythes, de symboles et de rituels communs, joue ici un rôle important, en ce qu'elle produit des codes de conduite, plus ou moins tacites, intériorisés par les individus. Les systèmes de sélection, d'intégration et de formation, la communication interne,

les projets d'entreprise appelés également « missions statements » dans les pays anglo-saxons, ou encore, les chartes éthiques et codes de déontologie, s'inscrivent dans cette logique.

Si le contrôle de gestion, du moins dans sa pratique moderne, se présente par essence comme un modèle de contrôle des résultats, il comporte également une part de contrôle par les règles. En effet, dans beaucoup d'entreprises, c'est le contrôle de gestion qui est garant des règles et procédures en matière d'engagement de dépenses, par exemple. De même, en contribuant à créer une « culture du résultat », le contrôle de gestion participe à la production de valeurs communes et à un partage des représentations au sein de l'organisation. En cela, il joue un rôle dans les contrôles sociaux.

Enfin, les premières formalisations du contrôle de gestion assimilent celui-ci à une fonction de régulation. S'inspirant de la théorie des systèmes et des théories de la cybernétique, le contrôle de gestion est conçu alors comme un système de régulation cybernétique, par lequel il s'agit de comparer régulièrement les résultats de la production du système à un ensemble de standards ou de normes préétablis. En cas de d'écarts entre les résultats et les standards, une boucle de rétroaction doit alors ramener le fonctionnement du système aux normes. À l'image d'un thermostat, il s'agit là d'une vision mécaniste du contrôle de gestion qui est aujourd'hui sujette à de nombreuses critiques. Nous y reviendrons en troisième partie lorsqu'il s'agira de souligner les limites du contrôle budgétaire par écarts, qui donne une représentation assez fidèle de cette conception cybernétique du contrôle de gestion.

b) Quelques définitions fondamentales

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion. L'une des plus classiques est, sans conteste, celle que donnent Robert Anthony, John Dearden et Thomas Vancil, dans leur ouvrage fondateur publié en 1965¹ ; sans doute le premier manuel de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion y est défini comme « *le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels* ».

Le contrôle de gestion est ainsi présenté sous l'angle des processus ou activités qui garantissent aux managers efficacité et efficience

1. Anthony R., Dearden J., Vancil Th. (1965), *Management Control Systems. Cases and Readings*, Homewood, Irwin.

à la fois dans l'acquisition et la gestion des ressources (financières, technologiques, humaines, etc.). Deux mots clés sont importants à ce niveau : la notion d'efficacité, qui traduit l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés et le concept d'efficacité qui fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés. On rajoute souvent à cela la notion d'économie, qui traduit le fait que les ressources ont été obtenues au moindre coût. Économie, Efficacité et Efficacité – les 3 « E » – forment alors les trois piliers de la performance.

Mais cette première définition du contrôle de gestion revêt, au premier abord, une dimension essentiellement technico-économique. Ce dernier se réduit au contrôle de l'allocation optimale des ressources de l'entreprise. Il ne faut pas oublier les derniers termes de la définition qui précisent bien que ce contrôle doit être réalisé dans l'accomplissement des buts organisationnels. Au-delà de cette vision technico-économique, le contrôle de gestion comporte bien une dimension stratégique et managériale. C'est bien ce qu'a voulu traduire Robert Anthony lorsque, bien plus tard, en 1988, il nous donne une seconde définition : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* »¹. Ici, en effet, l'accent est mis bien davantage sur une dimension managériale essentielle du contrôle de gestion : il s'agit alors d'orienter le comportement des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques. Par sa fonction de traduction des finalités de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels, quantifiables notamment sous la forme d'indicateurs de performance, le contrôle de gestion doit ainsi produire une vision partagée des buts stratégiques et favoriser ainsi l'alignement stratégique. Il s'avère alors un puissant vecteur de mise en cohérence au sein de l'organisation. Henri Bouquin, professeur à l'université Paris Dauphine², précise alors qu'il conviendra d'appeler contrôle de gestion « *l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

À travers ces trois définitions, apparaissent d'ores et déjà les objectifs et missions du contrôle de gestion, qu'il convient à présent de préciser.

-
1. Anthony R. (1988), *La Fonction contrôle de gestion*, Publi-Union
 2. Bouquin H. (2008), *Le Contrôle de gestion*, Paris, PUF, 8^e édition revue et mise à jour (1^{re} éd. 1986) ; du même auteur, voir également : Bouquin H. (2005), *Les Fondements du contrôle de gestion*, PUF, « Que sais-je ? », n° 2892, nouvelle rédaction (1^{re} éd. 1994).

1.2 LES OBJECTIFS ET MISSIONS DU CONTRÔLE DE GESTION

À quoi sert le contrôle de gestion dans une organisation ? Si l'on s'appuie notamment sur les définitions étudiées précédemment et sur les diverses significations que l'on peut prêter au contrôle de gestion, il semble possible de classer ses objectifs et missions au sein de deux dimensions inséparables :

- **La première dimension est de nature technico-économique.** Elle procède essentiellement de calculs économiques et mobilise à cette fin tout un appareillage de techniques quantitatives et d'outils de gestion. Le contrôle de gestion doit garantir aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Pour cela, il apporte son expertise en matière de modélisation, d'aide à la décision et d'évaluation des performances.
- **La deuxième dimension est de portée managériale.** Elle présente un caractère plus immatériel. Le contrôle de gestion est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. S'il peut apporter son expertise dans l'aide à la décision stratégique, il joue un rôle central dans le déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux niveaux les plus opérationnels. On parlera alors d'alignement stratégique. Cela est d'autant plus important dans des structures organisationnelles décentralisées en de multiples centres de responsabilité autonomes (filiales, divisions, établissements, services, ateliers, etc.). Tout en favorisant l'autonomie et l'exercice des responsabilités, le contrôle de gestion joue alors un rôle majeur de coordination à travers la production de représentations partageables et l'orientation des comportements en vue de l'atteinte des objectifs stratégiques.

a) Une dimension technico-économique : modéliser, aider à la décision et évaluer les performances

Le contrôle de gestion doit permettre en premier lieu de modéliser des relations de causalités complexes afin de favoriser, en second lieu, la prise de décisions et l'évaluation des performances. Instrument de calcul économique, il devient alors le garant d'une gestion économe, efficiente et efficace des ressources de l'entreprise.

En déployant ses outils et méthodes, le contrôle de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes comme ceux afférents à la maîtrise de la relation coûts – valeur, aux décisions d'investissement et de financement, à la gestion des portefeuilles de produits ou d'activités, au lancement de nouveaux produits, à la fixation des prix ou encore, de manière plus opérationnelle, à l'optimisation de la taille des séries sur une ligne de production. Modéliser