

PRÉPARATION À

# Comptabilité analytique et contrôle de gestion

2<sup>e</sup> édition

A. MIKOL • J.-C. DE GUARDIA • H. STOLOWY

**CLÉ**

DUNOD

Nc

# Comptabilité analytique et contrôle de gestion

8°V

106342

DUNOD

### — Des mêmes auteurs —

- **Entraînement à - Cas pratiques de comptabilité analytique et contrôle de gestion** (*épreuve n° 7 du DECF*), Alain Mikol et Hervé Stolowy, 5<sup>e</sup> édition - CLET-DUNOD, 1993.
- **Entraînement à - Cas pratiques d'organisation et gestion de l'entreprise** (*épreuve n° 3 du DECF*), Alain Mikol, 3<sup>e</sup> édition - CLET-DUNOD, 1991.
- **Entraînement à - Cas pratiques de gestion financière** (*épreuve n° 4 du DECF*), Alain Mikol, 5<sup>e</sup> édition - CLET-DUNOD, 1993.
- **Entraînement à - Cas pratiques de révision, évaluation et contrôle interne** (*épreuve n° 6 du DECF et n° 1 du DESCF*), Alain Mikol, Pascale Delvaile, Catherine Hébert et Hervé Stolowy, 3<sup>e</sup> édition - CLET-DUNOD, 1992.
- **Gestion comptable et financière**, Alain Mikol, 3<sup>e</sup> édition - PUF, 1992, collection *Que Sais-Je ?* n° 2328.
- **Les mécanismes financiers de l'entreprise**, Jean-Yves Eglem, Alain Mikol et Hervé Stolowy, Montchrestien, 2<sup>e</sup> édition, 1991.
- **Les tableaux de financement et de flux**, Hervé Stolowy, PUF, 1989, collection *Que sais-Je ?* n° 2488.

65

152 0499

**ALAIN MIKOL**

Docteur en gestion  
Professeur-associé à l'ESCP  
Maître de Conférences à l'ENA

**JEAN-CHARLES DE GUARDIA**

Saint-Gobain  
Direction des études économiques

**HERVÉ STOLOWY**

Expert-comptable diplômé  
Professeur-associé à l'ESCP  
Maître de Conférences à l'ENA

# Comptabilité analytique et contrôle de gestion

Préface de THIERRY MARRAUD

Directeur de la Branche Papier-Bois de Saint-Gobain

2<sup>e</sup> édition

**CLÉJ**

**DUNOD**

## 4 collections pour la préparation des examens de l'Expertise Comptable

- DPECF
- DECF
- DESCF

### — Collection Préparation à

Des manuels de préparation conformes aux programmes officiels de nombreux examens dont ceux de l'Expertise Comptable.

### — Collection Entraînement à

Des livres pour s'entraîner aux épreuves de l'examen : exercices et études de cas avec corrigés pour de nombreux examens dont ceux de l'Expertise Comptable.

### — Collection Annales corrigées de l'Expertise Comptable

Rééditée et actualisée chaque année, cette collection dirigée par Jacky Mailler donne, pour chaque épreuve, les sujets et les corrigés depuis la création des examens.

### — Collection Prépa Express DPECF

Une série de livres qui privilégie la méthode à mettre en œuvre pour bien utiliser ses connaissances. Avec des cas d'auteur corrigés pour s'entraîner.

- ... un guide annuel pour donner à l'étudiant tout ce qu'il faut savoir sur les examens, les études, les programmes, les équivalences, les renseignements pratiques etc... :

**GUIDE DES EXAMENS  
DE L'EXPERTISE COMPTABLE**  
*par Jacky Mailler*

- ... et un **catalogue** de livres relatifs aux techniques mises en œuvre par les praticiens libéraux et salariés de la comptabilité, de l'audit et de la gestion.

Catalogue gratuit adressé sur simple demande écrite ou téléphonique à :

**DUNOD**

15, rue Gossin  
92543 Montrouge Cedex  
Tél. : (1) 40 92 65 00  
Fax : (1) 40 92 65 97

© DUNOD, Paris, 1993  
ISBN 2-10-001204-5  
2<sup>e</sup> édition : Mars 1993

Toute représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, est illicite et constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du code pénal.



## Préface

*Le management à l'américaine des années soixante a fait preuve, en partie, d'inefficacité. En rigidifiant l'entreprise dans un réseau complexe de contraintes, il a conduit certaines firmes à une relative inertie, peu préparées à affronter et à surmonter la crise économique entraînée par les deux chocs pétroliers.*

*Les enseignements sont là : de l'organisation oui, mais adaptée aux hommes et non l'inverse. Les hommes changeront, l'organisation devra s'adapter. De la production évidemment mais aux ordres du marché. De la finance bien entendu, mais qui ne cultivera pas cette méfiance distinguée à l'égard du produit. S'ajouteront bien d'autres ingrédients pour forger le succès : l'attention des dirigeants au personnel de l'entreprise, le parti pris de l'action contre celui de la réflexion, l'attention permanente aux désirs du consommateur, la qualité érigée en dogme, la souplesse dans la rigueur des procédures,...*

*Qui s'étonnera donc que le contrôle de gestion ait changé ? Né à une époque où l'on avait du mal à le séparer de la toute jeune comptabilité analytique, grandi alors que contrôle et sanction étaient bien proches, il lui faut désormais se rapprocher du « contrôle optimal » : non plus des sanctions, mais un ensemble de méthodes, d'outils, de clignotants divers, et surtout pour le contrôleur de gestion une sorte de culture générale.*

*C'est bien - tout en sacrifiant aux contraintes des examens - ce que les auteurs ont essayé de traduire : la diversité des moyens mais aussi une logique. Peu importera donc au praticien, même si elles sont nécessaires aux étudiants, les nuances subtiles entre coûts de fabrication standard et coûts préétablis, entre centres auxiliaires et centres hors exploitation, à la condition que l'ensemble du budget s'y déverse et que, à période convenue, on mette en face les coûts réels calculés selon une maille d'analyse strictement identique.*

*Au contrôleur de gestion qui aura à bâtir son système, nous aurons deux conseils de bon sens à donner :*

- 1. garder présent à l'esprit qu'il est un rouage primordial de la performance de l'entreprise : il connaît les coûts ; les firmes qui les maîtrisent, dominent le marché ;*
- 2. le système doit être simple et rapide : l'entreprise a besoin en permanence d'anticiper afin de pouvoir corriger en temps voulu sa trajectoire.*

*A lui donc d'éviter que sa firme soit comme le poisson qui, dit un proverbe chinois, pris dans la nasse commence seulement à réfléchir.*

**Thierry Marraud**

Directeur de la Branche Papier-Bois  
de Saint-Gobain



# Preface

The purpose of this book is to provide a comprehensive overview of the current state of research in the field of [topic]. It is intended for researchers and students alike, and is designed to be both a reference work and a teaching text. The book is organized into several parts, each focusing on a different aspect of the field. The first part provides a historical context for the research, while the second part discusses the theoretical foundations. The third part presents empirical findings, and the fourth part offers a critical analysis of the current state of the field. The book is written in a clear and concise style, and is intended to be accessible to a wide range of readers. It is hoped that this book will provide a valuable resource for anyone interested in the field of [topic].

Author's Name  
Institution  
Year



# Présentation

*Une entreprise doit fixer des objectifs de vente, prévoir des moyens de production, organiser ses activités, contrôler les résultats.*

*Le contrôle de gestion est au cœur de tous ces systèmes (1<sup>e</sup> partie). Il prend appui sur des techniques, dont en particulier la comptabilité analytique et la gestion budgétaire, pour mesurer des coûts, prévoir les résultats, suivre les réalisations (2<sup>e</sup> partie). Néanmoins, le domaine du contrôle de gestion ne s'arrête pas à celui du calcul de coûts et d'écarts : il s'étend à de nombreuses méthodes, dont en particulier les démarches raisonnées qui permettent de mesurer les performances (3<sup>e</sup> partie) et de choisir les investissements (4<sup>e</sup> partie).*

*Ce livre est également destiné aux membres des entreprises qui désirent se familiariser avec le contrôle de gestion. Rédigé par deux enseignants et un praticien, son contenu traditionnel est complété par des exemples tirés de la vie industrielle réelle. L'index figurant en fin d'ouvrage aidera le lecteur à trouver aisément la signification des mots qu'il rencontre dans sa vie professionnelle.*

*Ce livre est principalement destiné aux étudiants qui souhaitent disposer d'un manuel présentant toutes les théories du contrôle de gestion qu'il leur est usuellement nécessaire de connaître, et qui ont besoin de trouver des illustrations chiffrées pour les appuyer. Les étudiants qui souhaitent préparer l'épreuve de contrôle de gestion du diplôme d'expertise comptable pourront en compléter la lecture par celle de notre ouvrage de cas corrigés « Cas pratiques de comptabilité analytique et contrôle de gestion », qui leur est tout particulièrement destiné.*

**Alain Mikol    Jean-Charles de Guardia    Hervé Stolowy**



# Plan général

*Une table des matières détaillée figure à la fin du livre*

**Préface de Thierry Marraud**

**Présentation**

**Première partie**

## **PRÉSENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION**

Chapitre 1 : Les objectifs du contrôle de gestion

Chapitre 2 : Le contrôle de gestion de la production

**Deuxième partie**

## **CONTRÔLE DE GESTION ET MESURE DES RÉSULTATS**

---

**Titre 1 : *COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET MESURE DES RÉSULTATS OBTENUS***

---

Chapitre 3 : Présentation de la comptabilité analytique

Chapitre 4 : Composants et saisies des coûts

Chapitre 5 : La méthode des coûts complets et les centres d'analyse

Chapitre 6 : Problèmes particuliers liés au calcul des coûts

Chapitre 7 : Les charges variables et le seuil de rentabilité

Chapitre 8 : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Chapitre 9 : La méthode des coûts variables

Chapitre 10 : La méthode du coût direct

Chapitre 11 : L'analyse fonctionnelle

Chapitre 12 : Le coût marginal

---

**Titre 2 : DÉTERMINATION DES RÉSULTATS PRÉVISIONNELS**

---

- Chapitre 13 : L'élaboration des coûts préétablis et des coûts standard  
Chapitre 14 : Introduction aux budgets : le processus budgétaire et prévisionnel  
Chapitre 15 : Élaboration des différents budgets

---

**Titre 3 : SUIVI DES RÉALISATIONS**

---

- Chapitre 16 : Le suivi budgétaire  
Chapitre 17 : L'analyse des écarts  
Chapitre 18 : Le tableau de bord

**Troisième partie****CONTRÔLE DE GESTION ET MESURE DE PERFORMANCE**

- Chapitre 19 : Mesure de performance et évaluation du personnel  
Chapitre 20 : Les centres de responsabilité  
Chapitre 21 : Les prix de cession interne  
Chapitre 22 : La méthode des surpluses  
Chapitre 23 : L'apport des théories des organisations au contrôle de gestion  
Chapitre 24 : Développements particuliers du contrôle de gestion

**Quatrième partie****MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION,  
PLANIFICATION ET STRATÉGIE**

- Chapitre 25 : Le choix des investissements  
Chapitre 26 : Du contrôle de gestion à la stratégie

**Tables financières**  
**Bibliographie**  
**Index alphabétique**  
**Table des matières**



# Première partie

## du **Présentation**

# du **contrôle de gestion**

*Le contrôle de gestion n'est pas une fonction de l'entreprise destinée à acheter, vendre ou gérer, mais elle crée le cadre et les outils nécessaires pour que les fonctions d'achat, de vente et de gestion travaillent de manière cohérente et efficiente.*

*Les objectifs du contrôle de gestion font l'objet du chapitre 1. Une illustration, choisie dans le domaine du contrôle de gestion de la production, est proposée au chapitre 2.*

## I - DÉFINITION DU CONTRÔLE DE GESTION

Avant de définir le contrôle de gestion, il est nécessaire de définir le contrôle en général. En fait, plusieurs termes ont été utilisés pour désigner le contrôle :

### 1.1 Le contrôle en général

L'ensemble des entreprises s'accorde à penser que l'action de «gérer» est celle de «mettre en œuvre», en la réalisant de manière la plus efficace possible, les objectifs de l'entreprise.

Le mot «contrôle», par contre, peut avoir plusieurs significations dans différents domaines de l'activité. Les significations de nos «exemples», rapportés par l'auteur, sont en général au nombre de quatre :

- Vérification de la réalisation des objectifs ;
- Contrôle de la qualité ;
- Contrôle de la sécurité ;
- Contrôle de la conformité ;



THY 2 : DETERMINATION DES RESULTATS PREVISIONNELS

- Chapitre 13 : L'évaluation des coûts et des résultats standard
- Chapitre 14 : Introduction des budgets : le processus budgétaire et prévisionnel
- Chapitre 15 : Présentation des différents budgets

THY 3 : SUIVI DES RESULTATS

- Chapitre 16 : Le suivi budgétaire
- Chapitre 17 : L'analyse des écarts
- Chapitre 18 : Le tableau de bord

Le contrôle de gestion n'est pas une fonction de l'entreprise destinée à contrôler les ventes ou gérer, mais elle crée le cadre et les outils nécessaires pour que les ventes soient réalisées et que les objectifs de l'entreprise soient atteints.

Les objectifs de contrôle de gestion sont l'objet de ce livre. Les objectifs de gestion sont le résultat de la production d'activités au sein de l'entreprise.

- Chapitre 21 : Les prix de coûts internes
- Chapitre 22 : La méthode des surplus
- Chapitre 23 : L'apport des théories des organisations au contrôle de gestion
- Chapitre 24 : Développement particuliers du contrôle de gestion

Quatrième partie

**MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION,  
PLANIFICATION ET STRATEGIE**

- Chapitre 25 : Le rôle des investissements
- Chapitre 26 : Un contrôle de gestion à la stratégie
- Tables financières
- Bibliographie
- Index alphabétique
- Table des matières



# Chapitre 1

## Les objectifs du contrôle de gestion

### Résumé

*Le contrôle de gestion est le processus par lequel on s'assure que des ressources ont été utilisées de manière efficiente pour atteindre des objectifs. Le contrôle de gestion repose sur deux moyens :*

- *des moyens techniques (comptabilité analytique, analyse d'écart),*
- *des moyens relationnels (aider, motiver, faire participer le personnel au choix d'objectifs).*

*Les aspects les plus visibles du contrôle de gestion sont l'établissement de budgets, leur contrôle, et l'information des responsables par l'élaboration de tableaux de bord.*

Ce chapitre introductif a pour objectif de définir le contrôle de gestion (§ 1), puis d'en présenter les moyens (§ 2) et l'objet (§ 3). Le contrôle de gestion doit être distingué de fonctions que l'on peut qualifier de connexes (§ 4). Il convient enfin de pas en négliger la dimension humaine (§ 5).

## 1 — DÉFINITION DU CONTRÔLE DE GESTION

Avant de définir le contrôle de gestion (§ 1.2), il faut évoquer le « contrôle » et la « gestion » (§ 1.1). Enfin, plusieurs termes doivent être précisés (§ 1.3).

### 1.1 LE « CONTRÔLE » DE LA « GESTION »

L'ensemble des auteurs s'accorde à penser que l'action de « gestion » consiste, au sein d'une organisation, en la réalisation d'objectifs par la combinaison la plus efficiente des moyens.

Le mot « contrôle », par contre, peut avoir plusieurs significations dont chacune permet aux auteurs de développer tel aspect ou telle particularité du contrôle de gestion selon le domaine qu'ils entendent privilégier. Les significations du mot « contrôle », retenues par les auteurs, sont en général au nombre de quatre :

- **Vérification** : le contrôle des billets, le contrôle d'identité.
- **Pouvoir** : contrôle d'un individu (agir sur lui), prise de contrôle d'une société.

- **Surveillance, régulation** : mise sous contrôle d'une machine, contrôle des naissances.
- **Maîtrise** : contrôle d'une voiture, «self-control».

## 1.2 LE CONTRÔLE DE GESTION

Selon R. Anthony, J. Dearden et R. Vancil (1), «le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables s'assurent de ce que les ressources nécessaires sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs que se fixe l'organisation».

On remarque que cette définition peut se rattacher au quatrième sens du mot «contrôle» évoqué ci-dessus (notion de maîtrise). Il peut être intéressant de rappeler que l'expression «contrôle de gestion» est en fait la traduction de l'anglais «management control», langue dans laquelle le terme «control» a effectivement le sens de maîtrise.

La définition d'Anthony, Dearden et Vancil, acceptée par la plupart des auteurs et des praticiens, mérite des explications au plan terminologique.

## 1.3 TERMINOLOGIE

Il est important de développer quatre termes essentiels de la définition précédente : le processus, les objectifs, l'efficacité et l'efficience.

### 1.3.1 Le processus

Le terme de «processus» souligne le caractère dynamique du contrôle de gestion : le processus est un «ensemble de phénomènes consécutifs conçus comme formant une chaîne causale progressive» (Lexis Larousse).

Le processus du contrôle de gestion s'inscrit dans celui, plus vaste, de la politique et de la stratégie de l'entreprise. On peut considérer que le processus du contrôle de gestion commence par l'élaboration de plans à court terme (1 à 3 ans), traduits dans les budgets annuels, ces derniers fixant des buts quantitatifs et qualitatifs, et allouant des moyens.

Puis le processus comprend l'analyse des écarts entre le budget et le réel (le «réalisé») et s'achève sur (voir schéma page suivante) :

- des actions correctives au niveau de l'exécution,
- et une information des dirigeants et des responsables opérationnels.

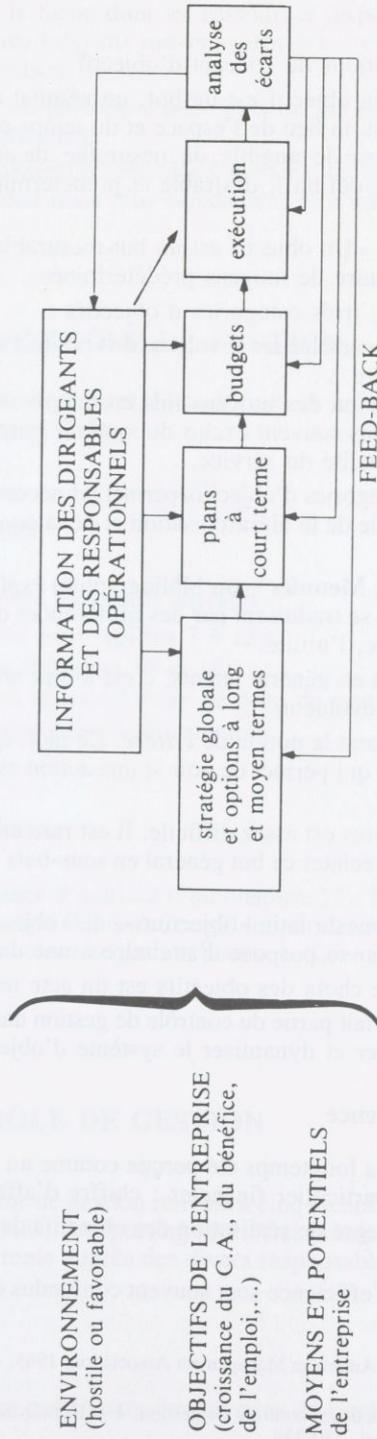
Dans certaines situations, en cas d'écarts élevés, les budgets, voire la stratégie de l'entreprise, peuvent être modifiés.

On remarque enfin que l'exécution et, de là, la réalisation partielle ou complète des objectifs de l'entreprise, conduit à modifier :

- l'environnement (des parts de marché ont été conquises, les concurrents ont ou n'ont pas réagi...),
- les moyens à la disposition de l'entreprise, et son potentiel,
- les objectifs eux-mêmes (suivi d'une politique de croissance du bénéfice après avoir réussi une politique de croissance du chiffre d'affaires, ouverture vers l'exportation après avoir conquis le marché intérieur...).

(1) «Management control is the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives». R. ANTHONY, J. DEARDEN et R. VANCIL : «Management control systems». Irwin, U.S.A., 1972, p. 5.

Schéma du processus de contrôle de gestion (1)



(1) Dans ses aspects prévision/conseil/contrôle. Voir §§ 3.1 et 3.3

### 1.3.2 Les objectifs

Il existe de nombreuses définitions du concept d'objectif.

**A) Pour C. Hughes (1) :** «Un objectif est un but, un résultat à atteindre et non pas une tâche ou une fonction à accomplir. C'est un lieu de l'espace et du temps où s'inscrit l'état de chose auquel on veut parvenir, c'est quelque chose de tangible, de mesurable, de précieux vers lequel nous tendons. Un objectif est concret, explicite, définitif, désirable et prédéterminé. Il guide notre action et nous aide à planifier.»

**B) Selon P. Leboulleux (2) :** «Un objectif est un but mesurable, à atteindre par un responsable dans un délai donné et dans le cadre de moyens prédéterminés».

Il existe, selon P. Leboulleux, trois catégories d'objectifs :

- **les objectifs d'activité** qui vont caractériser le volume de «production» de l'organe : chiffre d'affaires à atteindre, quantités à produire...;
- **les objectifs de coûts**, expression des moyens mis en œuvre : budget de personnel...;
- **les objectifs d'efficacité**, le plus souvent exclus du système parce qu'ils sont difficiles à cerner : taux de service d'un stock, qualité du service...

La coexistence de plusieurs catégories d'objectifs permet (et nécessite) la démultiplication des objectifs. C'est le problème considérable de la hiérarchisation et de la coordination des objectifs au travers de la structure.

**C) M. Capet, G. Causse et J. Meunier** (voir bibliographie) expliquent que les *buts* sont des intentions qui sous-tendent l'action. Ils se traduisent par des préférences qu'on pourrait, suivant les économistes, mesurer grâce à un indice, l'utilité.

Les buts, les préférences, sont en général latents, c'est-à-dire non exprimés, non conscients. Les buts sont multiples. De plus, ils évoluent.

Ces auteurs définissent également la notion de *critère*. Ce mot, qui vient du grec «Kriterion» (qui sert à juger), représente un indice qui permet de voir si une action est conforme aux buts et de choisir entre deux actions.

La traduction d'un but en critères est assez difficile. Il est rare en effet qu'à un but général corresponde un seul critère. Il faut donc éclater ce but général en sous-buts auxquels on fera alors correspondre des critères.

Quant au terme *objectif*, il vient du latin «objectum», de «objecere» (placer devant). En gestion, l'objectif désigne le résultat qu'on se propose d'atteindre à une date donnée.

Nous remarquons ainsi que le choix des objectifs est un acte technique majeur du management.

La technique des objectifs, qui fait partie du contrôle de gestion dans sa conception moderne consiste précisément à expliciter, organiser et dynamiser le système d'objectifs de l'entreprise.

### 1.3.3 L'efficacité et l'efficience

L'efficacité d'une entreprise a longtemps été perçue comme un concept unidimensionnel et mesurée par un seul indicateur, en particulier financier : chiffre d'affaires, profit, rentabilité...

L'**efficacité** correspond au degré de réalisation des objectifs de l'entreprise. L'efficacité est donc le fait d'atteindre un but.

Les concepts d'efficacité et d'efficience sont souvent confondus et il est important de les distinguer.

(1) Charles L. Hughes : «Goal setting». American Management Association, 1965. «Négocier les objectifs». Hommes et Techniques, 1969.

(2) Pierre Leboulleux : «Choix des objectifs et contrôle de gestion. 1 - Définir des objectifs contrôlables». Revue Hommes et Techniques n° 318, avril 1971, pp. 330-336.

L'efficacité tient compte de la façon dont les ressources disponibles sont utilisées. L'efficacité compare les résultats (prévus ou réalisés) aux moyens (prévus ou réalisés). C'est donc une notion relative qui sous-entend une comparaison :

- par rapport à d'autres objets ou personnes (être plus ou moins efficace) ;
- par rapport à une norme d'efficacité.

A titre d'illustration, un médicament est efficace s'il guérit, un médicament est plus efficace qu'un autre s'il parvient au même résultat mais plus rapidement et à un coût moindre.

## 2 — LES MOYENS DU CONTRÔLE DE GESTION

Ces moyens sont de deux sortes, complémentaires et indissociables : moyens techniques (§ 2.1) et moyens relationnels (§ 2.2).

### 2.1 LES MOYENS TECHNIQUES

Le contrôle de gestion a recours aux outils suivants :

- la comptabilité analytique (voir les chapitres 3 à 12) ;
- la gestion budgétaire (voir les chapitres 14 et 16) ;
- les tableaux de bord financiers et les tableaux de bord de gestion (voir le chapitre 18), pour la saisie, le traitement et la transmission d'informations.

### 2.2 LES MOYENS RELATIONNELS

Le contrôleur de gestion doit aider et motiver (voir chapitre 23). Pour ce faire, il doit être, si possible, directement rattaché à la Direction Générale, ce qui lui permet de jouer pleinement son rôle. Dans la pratique, on constate que le contrôleur de gestion peut se trouver rattaché au directeur administratif et financier.

## 3 — L'OBJET DU CONTRÔLE DE GESTION

Fonction multiforme, le contrôle de gestion renvoie à cinq tâches principales : la prévision (§ 3.1), le conseil (§ 3.2), le contrôle (§ 3.3), le reporting (§ 3.4) et la mise au point de procédures (§ 3.5). Elles s'exercent de manière différente auprès des divers responsables opérationnels et de la direction générale.

### 3.1 LA PRÉVISION

La prévision est mise en œuvre par chacun des services de l'entreprise avec l'aide du service de contrôle de gestion.

- **Au niveau des responsables opérationnels**, les tâches de prévision concernent :
  - l'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers ;
  - la définition des moyens à engager pour chaque objectif ;
  - la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.
- **Au niveau de la cellule centrale de contrôle de gestion**, il s'agit de :
  - s'assurer de la compatibilité et de la cohérence des budgets entre eux ;
  - s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise ;
  - faire se confronter les différents services lors de leur élaboration ;
  - proposer à la Direction Générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort, entre les différentes options.

Le contrôleur de gestion a donc un rôle important en tant que concepteur et animateur du processus budgétaire. L'élaboration des budgets, leur exécution et leur suivi peuvent être distingués d'un point de vue théorique, mais en pratique ces phases sont indissociables et font partie d'un même processus de « gestion prévisionnelle », entièrement centré sur la prise de décision et l'action des dirigeants opérationnels.

### 3.2 LE CONSEIL ET L'AIDE

Cette fonction de conseil est exercée auprès de différents responsables opérationnels comme auprès de la Direction Générale. Elle a pour but de :

- fournir aux responsables des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates ;
- les aider à réviser en permanence leur gestion en fonction :
  - des résultats qu'ils ont obtenus ;
  - des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise) ;
  - de la conjoncture économique générale.

### 3.3 LE CONTRÔLE

Il s'agit du suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un « tableau de bord » (voir chapitre 18) dans lequel figurent les données significatives de production, d'activité commerciale, de stockage ou de situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions (voir le chapitre 17 : « L'analyse des écarts »).

Ce travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable opérationnel concerné.

Le contrôleur de gestion intervient en tant que conseil en organisation du système de contrôle. La comparaison des données réelles aux données préétablies permet la mesure des performances des entités de gestion et de leurs responsables (voir le chapitre 19).

### 3.4 LE «REPORTING»

Il s'agit de la conception et de la rédaction de rapports de synthèse. Ils sont conçus dans un but d'aide à la décision. Concrètement, il s'agit de faire remonter l'information vers la Direction Générale ou la maison mère.

L'information doit être synthétique, pertinente et normalisée (voir chapitre 18).

### 3.5 LA MISE AU POINT DES PROCÉDURES

C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :

- les indicateurs de gestion significatifs ;
- les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient faites sur une base homogène.

On trouvera ci-après des petites annonces concernant des postes liés au contrôle de gestion. On peut remarquer que les cinq rôles qui viennent d'être décrits sont pondérés de façon différente selon les entreprises.

Notre société est filiale d'un groupe Américain, leader dans son domaine (Arts Graphiques). Nous fabriquons en France et commercialisons dans le monde entier (85% de C.A. à l'exportation) des biens d'équipement lourd. Nous sommes implantés dans le Sud de l'Oise (60 km de Paris) et nous recherchons, notre

## Contrôleur de Gestion Industriel

(300 KF+)

**Sa mission :**  
Adjoint du Directeur Financier, il devra, à la tête d'une équipe de 5 personnes :

- assurer l'intégrité des données industrielles de façon à obtenir en terme de coûts le reflet le plus exact possible de la réalité,
- améliorer les systèmes et procédures en veillant à leur application,
- maintenir un tableau de bord de la production,
- établir un reporting mensuel vers la société mère à Chicago,
- analyser les tendances et établir des prévisions en matière de coûts, d'inventaires, d'investissements et de qualité.

**Son profil :**

- études supérieures financières et/ou école de commerce,
- expérience impérative de quelques années en cabinet d'audit international,
- Bonnes connaissances des bases de données, de la micro-informatique et des techniques modernes de gestion industrielle
- anglais courant.

Adressez C.V., lettre manuscrite, photo et prétentions sous réf. 26786 F à BLEU Publicité - 17, rue du Docteur Lebel 94307 VINCENNES CEDEX - qui transmettra

LA RÉUSSITE PAR LA COMPÉTENCE

## jeune contrôleur de gestion

Cette Société, Filiale d'un important groupe pétrolier à une vocation industrielle d'avenir. Premier producteur français dans son domaine, elle réalise un chiffre d'affaires consolidé de plus de 900 MF et emploie 1200 personnes.

Au sein de la Direction Financière, vous serez responsable du contrôle de gestion : animation de la procédure budgétaire et des tableaux de bord, reporting, analyses ponctuelles pour le compte de la Direction.

De plus vous aurez une action particulière sur la gestion de la trésorerie.

- Environ 26 ans, vous êtes diplômé de l'enseignement supérieur (ESCP, ESSEC, SUP de CO...). Une première expérience de 2 ans en Cabinet ou en Entreprise vous a permis de parfaire vos connaissances comptables et de maîtriser les techniques de contrôle budgétaire.
- Diplomatie, sens de l'analyse et implication sont les atouts indispensables à votre réussite.

Pratique de l'informatique nécessaire, anglais souhaité.

Jouez gagnant avec un Groupe qui réussit, vous bénéficierez de son image, de marque, de sa solidité financière et de larges possibilités d'évolution.

Merci d'adresser lettre manuscrite, CV, photo et prétentions sous réf. F 21Q à notre Conseil :

ARCO -25, rue Cambon - 75001 PARIS

ARCO

L'un des premiers groupes français de négoce international de produits agro-alimentaires, implanté mondialement, nous cherchons, pour l'une de nos sociétés (350 salariés dont 140 à notre siège parisien).

## un contrôleur de gestion, HF

Venez analyser nos opérations sur les marchés à terme des matières premières, en relation avec nos services commerciaux, établir des situations prévisionnelles, interpréter les écarts et faire les rapports de synthèse, dans un environnement informatisé (base de données et tableur).

Diplômé d'études supérieures, vous vous êtes déjà frotté à l'entreprise avec une première expérience en contrôle de gestion ; vous souhaitez travailler dans un groupe très formateur. Votre connaissance de l'anglais et vos qualités de communication vont faciliter votre intégration.

Notre consultante, Mme M.C. TESSIER, vous remercie de lui écrire (réf. 5364 LM)



**ALEXANDRE TIC S.A.**  
10, RUE ROYALE - 75008 PARIS  
LYON - GRENOBLE - LILLE - NANTES - TOULOUSE - STRASBOURG

MEMBRE DE SYNTEC

## télématique et communication, un mariage réussi

Jeune société performante de conseil en télématique (15 MF) liée à l'un des premiers groupes français de communication, notre développement nous conduit à accueillir à Paris un

## contrôleur de gestion

Aux côtés de nos ingénieurs et techniciens, venez suivre la vie de nos affaires (une centaine par an), développer la comptabilité analytique, élaborer et suivre nos budgets en nous alertant sur les écarts, gérer la trésorerie et les investissements, bien sûr établir le reporting pour le groupe.

A 30 ans minimum, avec une bonne formation comptable et de gestion, vous avez 4 à 5 ans d'expérience opérationnelle en contrôle de gestion. Aller loin avec nous est votre ambition.

Merci d'écrire à Mme M.C. TESSIER, (réf. 5196 LM)



**ALEXANDRE TIC S.A.**  
10, RUE ROYALE - 75008 PARIS  
LYON - GRENOBLE - LILLE - NANTES - TOULOUSE - STRASBOURG

MEMBRE DE SYNTEC

Tertiaire - Paris

## CONTROLEUR BUDGETAIRE

Cette société d'assurances (bientôt 200 pers. et plus d'un milliard de francs) est la jeune filiale française d'un puissant groupe international. Elle est dotée d'une structure souple et de divisions opérationnelles par marchés, soutenues par les départements fonctionnels. Sa progression constamment supérieure à 30 % fait d'elle le chef de file des filiales européennes. Le Directeur financier s'adjoint un jeune contrôleur budgétaire.

Sa mission est de participer à l'élaboration des budgets, et de les suivre (collecte des données, mise en forme, analyse, commentaires, diffusion). Il assure, sous forme anglosaxonne, les reportings globaux et de détails mensuels et trimestriels. De plus, il traite toute étude à la demande de la Direction. Il optimise, dans son domaine, tout système d'information nécessaire au management.

Nous souhaitons rencontrer un jeune diplômé (ESCP, SUP de CO...) justifiant d'une première expérience l'ayant rompu à l'utilisation de mécanismes comptables et à l'utilisation des moyens informatiques (PC, LOTUS...), acquis si possible au sein d'une société anglosaxonne. En tout cas, il possède un bon niveau d'anglais.

Merci d'adresser lettre de candidature, C.V complet, photo et rémunération actuelle sous réf. F 7 2361 B a

EGOR S.A.

8, rue de Bern - 75008 PARIS

**egor**

## contrôleur de gestion

Rejoignez un grand groupe de communication et devenez le principal collaborateur du DAF de l'une de ses filiales (500 MF, 80 collaborateurs).

Vous prenez en main le reporting, élaborez les budgets et analysez les chiffres. Vous assurez de plus l'évolution de notre système de gestion en créant une base de données économiques et financières.

Dynamique, la trentaine, avec une bonne formation supérieure (école de gestion + DECS), vous avez déjà exercé vos talents en contrôle de gestion et maîtrisé parfaitement l'outil informatique (mini et micro).

Vos perspectives d'évolution sont à la hauteur de votre réussite.

Notre consultante, Mme M.C. TESSIER, vous remercie de lui écrire (réf. 5339LM)



**ALEXANDRE TIC S.A.**  
10, RUE ROYALE - 75008 PARIS  
LYON - GRENOBLE - LILLE - NANTES - TOULOUSE - STRASBOURG

MEMBRE DE SYNTEC

Région Pyrénées - Une importante entreprise de fabrications mécaniques faisant appel à des technologies avancées, cherche son

## chef du service comptabilité analytique

Venez, au sein des services comptables et financiers, à la tête d'une équipe importante, perfectionner les méthodes et procédures de détermination des coûts et contribuer à développer le contrôle budgétaire.

A 35 ans environ, diplômé en gestion plus DECS, votre solide expérience de la comptabilité analytique et du contrôle budgétaire acquise en milieu industriel, vous permet de vous affirmer immédiatement comme un interlocuteur de poids. La pratique de systèmes de gestion informatisés est indispensable, l'anglais est un plus.

Ecrivez à notre consultante, M.J. POMES (réf. 3110 LM).



**ALEXANDRE TIC S.A.**  
97, RUE RIQUET - 31000 TOULOUSE  
PARIS - LYON - GRENOBLE - LILLE - NANTES - STRASBOURG

MEMBRE DE SYNTEC

En guise de synthèse, il est possible de citer la description proposée par A. Khemakhem (1) : « le contrôleur (de gestion) apparaît sous quatre aspects dans l'entreprise. Il est un observateur, un conseiller, un coordinateur, un animateur ». Ajoutons que le contrôleur de gestion n'est cependant pas un décideur : il ne doit pas se substituer aux responsables opérationnels.

#### 4 — LE CONTRÔLE DE GESTION ET LES FONCTIONS CONNEXES

Il faut distinguer le contrôle de gestion de trois fonctions connexes : la planification (§ 4.1), l'audit interne (§ 4.2), et le contrôle budgétaire (§ 4.3).

##### 4.1 CONTRÔLE DE GESTION ET PLANIFICATION

La planification est le processus par lequel la direction d'une entreprise arrête des objectifs, prend des décisions stratégiques, en prévoit le mieux possible les conséquences, formule des plans à long et moyen terme et s'occupe de l'obtention de ressources externes (voir chapitre 26).

Le tableau ci-dessous indique quelques-unes des principales différences entre la planification et le contrôle de gestion :

	CONTRÔLE DE GESTION	PLANIFICATION
Horizon .....	A court terme	A long terme
Objectifs .....	Conduire aux résultats recherchés	Montrer les résultats probables
Personnes concernées .....	Tous les responsables opérationnels	La Direction Générale Son État-Major
Disciplines de base dominantes .....	Comptabilité et Psychosociologie	Économie (micro et macro)
Caractère .....	Structuré	Non structuré et imaginatif

##### 4.2 CONTRÔLE DE GESTION ET AUDIT INTERNE

L'auditeur interne fait du contrôle-vérification, le contrôleur de gestion doit faire du contrôle-maîtrise-aide. Tous deux mettent en place des circuits d'information et se préoccupent de leur efficacité, mais l'auditeur interne privilégie la sauvegarde et la protection du patrimoine, alors que le contrôleur de gestion privilégie la mesure des performances et la motivation du personnel.

La distinction entre le contrôleur de gestion et l'auditeur interne n'est néanmoins pas toujours claire dans de nombreuses entreprises françaises :

— Au niveau des hommes, ils ont souvent la même formation et sont nommés contrôleurs de gestion après quelques années dans l'audit interne, ou réciproquement.

(1) A. KHEMAKHEM : *La dynamique du contrôle de gestion*, Bordas 1971, 2<sup>e</sup> édition 1976, 591 pages, extrait p. 547.

- Au niveau des fonctions, ils sont très souvent tous deux rattachés à un département administratif, comptable ou financier.
- Au niveau des rôles et des tâches, leur responsabilité respective vis-à-vis des procédures de contrôle interne et des circuits d'information est souvent mal définie.

Tableaux comparatif des deux fonctions

AUDIT INTERNE	CONTRÔLE DE GESTION
<ul style="list-style-type: none"> <li>— Action intermittente</li> <li>— Fonctionnel</li> <li>— Intervention a postériori</li> <li>— Fonction de constatation</li> <li>— Rechercher l'information de façon indépendante</li> </ul> <p><i>Objectif</i> : évaluer l'exactitude du flux d'informations et l'efficacité de l'action.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Responsabilité permanente</li> <li>— Opérationnel dans les services financiers</li> <li>— Prévisionnel. Aide à définir des objectifs à atteindre (plans, programmes)</li> <li>— Reçoit l'information et demande des explications</li> </ul> <p><i>Objectif</i> : mettre en place des méthodes de prévision et un système d'informations aux directions et aux services.</p>

Source : Institut Français des Auditeurs Consultants Internes

#### 4.3 CONTRÔLE DE GESTION ET CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire est généralement défini comme un des aspects techniques du contrôle de gestion consistant à comparer périodiquement les prévisions budgétaires aux réalisations (voir chapitre 16). Cette comparaison est faite par un employé ou par un logiciel ; l'explication des différences relève, par contre, de la responsabilité d'un cadre chevronné.

## 5 — LA DIMENSION HUMAINE DU CONTRÔLE DE GESTION

La dimension humaine du contrôle de gestion est fondamentale (voir chapitre 23). En effet, si cette fonction privilégie trop l'aspect comptable et financier, elle risque d'être vouée à l'échec. Plusieurs éléments doivent être considérés :

- Le contrôle de gestion, en raison du terme « contrôle », risque d'être facilement assimilé à une fonction d'inspection. Le contrôleur doit convaincre ses interlocuteurs que sa mission est orientée vers la maîtrise de la gestion. S'il ne réussit pas, les responsables opérationnels peuvent avoir tendance à élever des barrières dans la circulation de l'information afin de se protéger.
- Pédagogie : le contrôleur de gestion a un rôle de formation vis-à-vis des cadres opérationnels. En effet, il doit vendre le système de contrôle de gestion et convaincre les cadres concernés de son utilité, il doit fournir des explications et former ses utilisateurs.
- La mise en place d'un système de mesure de performances (voir le chapitre 19) peut entraîner des effets pervers.

L'importance de la dimension humaine du contrôle de gestion ne doit cependant pas faire du contrôleur un psycho-sociologue. L'idéal consiste certainement à réaliser un « panachage » entre l'aspect technique et l'aspect humain de la fonction.

## 6 — ENQUÊTE SUR L'IMAGE DU CONTRÔLE DE GESTION

Une enquête réalisée au deuxième semestre 1989 auprès de contrôleurs de gestion mais également de directeurs et responsables opérationnels (1), permet de se faire une bonne image du contrôleur de gestion de la fin des années 1980. Les principales conclusions de cette enquête sont les suivantes :

1. la fonction contrôle de gestion est plutôt une fonction de passage dans une carrière : la population des contrôleurs se renouvelle très régulièrement (âge moyen = 37 ans) ;
2. la direction financière reste le mode de rattachement hiérarchique favori des services de contrôle de gestion central tandis que les contrôleurs de division dépendent à 75 % des directeurs de division ;
3. on note sur 15 ans une extension des compétences des services de contrôle de gestion qui chapeautent désormais la comptabilité analytique (76 % des cas) et la planification (52 % des cas) mais toujours pas la comptabilité générale (en régression même) ;
4. les organigrammes des entreprises sont très mal connus voire non publiés. Il en résulte un grand flou même chez les personnes les plus concernées ;
5. le budget reste la première occasion de contact avec le contrôleur, avant l'analyse des résultats périodiques ;
6. l'implication de la direction générale et la formation des opérationnels sont les facteurs-clés de réussite du contrôle de gestion selon les contrôleurs. La situation n'a guère changé en 15 ans ;
7. les contrôleurs estiment que les connaissances et les diplômes sont moins importants que les qualités humaines dans l'exercice de leur métier. Ils sont rejoints sur cette question par les directeurs et les opérationnels ;
8. les contrôleurs souhaitent ardemment développer les fonctions de conseil et d'aide à la décision, mais se heurtent aux réticences du terrain, en particulier des opérationnels qui souhaitent surtout que les contrôleurs restent sur les fonctions techniques ;  
*Dans les faits, les contrôleurs sont obligés de promouvoir des projets en désaccord en partie avec leurs aspirations ;*
9. les contrôleurs et la fonction contrôle sont jugés très favorablement par les directeurs et les opérationnels, plus favorablement que les contrôleurs ne le pensaient. L'avis des directeurs est toujours meilleur que l'avis des opérationnels ;
10. l'audit interne est moins bien perçu que le contrôle de gestion, mais cette image n'a aucun impact semble-t-il sur l'image du contrôle de gestion ;
11. il existe des contrôleurs systématiquement optimistes sur leur image et d'autres systématiquement pessimistes. Ils ne marquent guère la différence entre leur image auprès des directeurs et leur image auprès des opérationnels.

Il existe de même des contrôleurs « de terrain » qui multiplient les contacts avec tout le monde et qui sont les plus satisfaits de leurs relations et des contrôleurs qui « sortent » moins, que ce soit pour rencontrer des opérationnels ou pour rencontrer leur directeur.

(1) E. Chiapello : « L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France », *Echanges* n° 92, 4<sup>e</sup> trimestre 1990, pp. 13-31.

**Questions**

- 1) Dans une P.M.E. d'environ cent personnes, le dirigeant peut-il être à la fois :
  - le principal acteur (il agit en général, selon sa formation, soit en tant qu'ingénieur soit en tant que vendeur),
  - et le contrôleur de gestion ?
- 2) Peut-on envisager la mise en place d'un contrôle de gestion en l'absence d'une stratégie claire ?
- 3) Les écarts entre la réalité et le prévisionnel doivent-ils être seulement constatés, ou constatés et expliqués ?
- 4) Le coût d'un département de contrôle de gestion est-il inférieur ou supérieur au montant des économies qu'il entraîne : dans une entreprise de 50 personnes ? dans une entreprise de 500 personnes ? dans une entreprise de 2000 personnes ?
- 5) Un contrôle de gestion peut-il être efficace si les responsables opérationnels ne participent pas au choix des objectifs ?
- 6) Le contrôleur de gestion exerce, entre autres, une mission de conseil et d'information : peut-il réellement tenir ce rôle s'il n'a pas lui-même, auparavant, dirigé une usine ou un service ?
- 7) On demande généralement à un contrôleur de gestion d'être un « interlocuteur » un « diplomate » et d'être « doué pour la communication » ; ces seules qualités suffisent-elles ?

## Chapitre 2

# Le contrôle de gestion de la production

### Résumé

*Un technicien connaît les éléments quantitatifs d'une fabrication (matières premières consommées, cadences de production, rendement...), mais il ignore le plus souvent leur correspondance en francs. Raisonner en francs, pas seulement en quantités, permet de porter un jugement sur les dépenses réalisées ou envisagées.*

Le contrôle de gestion s'applique dans des entreprises d'activité diverses : entreprises industrielles, commerciales, de services...

Nous complétons la présentation faite au chapitre 1 par l'exemple du contrôle de gestion de la production (§ 1), par son application dans une usine de fabrication de verre (§ 2) et par un exemple des problèmes pouvant se poser dans la réalité (§ 3).

## 1 — PRÉSENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA PRODUCTION

Le premier soin d'une entreprise industrielle soucieuse d'améliorer ses résultats — ou, au moins de les maintenir à un niveau déterminé — est, outre l'optimisation de sa politique commerciale, d'obtenir un coût de production aussi bas que possible pour ses produits.

De nombreuses méthodes existent pour analyser les coûts de revient mais ce sont presque toutes des méthodes purement comptables.

C'est en cela que se distingue le contrôle de gestion de la production : il fait intervenir tous les responsables de l'usine, c'est-à-dire tous ceux qui, aux différents niveaux, engagent réellement les dépenses, depuis le directeur de l'usine jusqu'au chef d'équipe. Il implique donc une décentralisation des responsabilités.

Que demande-t-on à ces responsables ?

De participer à l'analyse détaillée des dépenses qu'entraîne la fabrication. Chacun, dans le domaine dont il a la responsabilité, pourra ainsi :

- connaître les dépenses actuelles (§ 1.1),
- juger de leur nécessité (§ 1.2),

- prévoir le montant des dépenses futures (§ 1.3),
- examiner, de façon critique, le réel et les prévisions et prendre, au vu des résultats, les mesures appropriées (§ 1.4).

### 1.1 CONNAÎTRE LES DÉPENSES ACTUELLES

Un technicien connaît *les éléments purement techniques* d'une fabrication :

- quantités de matières premières,
- cadence de production,
- rendement,
- réglages à effectuer, etc.

Il sait aussi, en général, combien *d'hommes* sont nécessaires pour faire fonctionner l'installation. S'il est un peu curieux (et s'il dispose des instruments adéquats), il connaîtra même la consommation d'électricité, de vapeur, de gaz, de fioule, etc., qu'entraîne la marche de l'installation. Mais il n'aura probablement pas calculé ce que coûte l'emploi d'un ouvrier supplémentaire, ni ce que représente l'économie de 500 tonnes de vapeur. Ce n'est pas surprenant : sa formation a privilégié les quantités, les consommations, les points de rendement, etc., mais non les valeurs monétaires.

Et pourtant, il aurait certainement mieux senti l'importance de l'économie réalisée, si, au lieu de lui parler de 500 tonnes de vapeur, on lui avait dit aussi que le coût de la production était, grâce à cela, réduit de 1500 francs ! Un franc, chacun sait ce que cela représente, mais une tonne de vapeur ?

D'autre part, cette conversion en francs de tous les éléments techniques d'une fabrication réserve souvent bien des surprises à celui qui l'a fait, et qui constatera :

- qu'il y avait des éléments auxquels il n'avait pas songé et qui sont loin d'être négligeables (ex. consommation d'eau, d'air comprimé) ;
- que la valeur relative des différentes consommations, et surtout des différents éléments techniques, n'est pas du tout celle qu'il croyait (obnubilé depuis longtemps par le rendement, il se rendra compte par exemple, de l'importance de l'utilisation de la main-d'œuvre et de la cadence qu'il avait négligées jusque là - ou vice versa) ;
- que ce n'est pas nécessairement en produisant plus que l'on diminuera les coûts de revient.

### 1.2 JUGER DE LA NÉCESSITÉ DES DÉPENSES ACTUELLES

Cette prise de conscience des coûts de fabrication doit normalement amener chaque responsable à se demander :

- si chacune des dépenses engagées pour la fabrication est vraiment indispensable ;
- s'il ne serait pas possible (sans perturber la production, naturellement) de réduire une dépense, ou même de la supprimer.

Et, si ce n'est pas un réflexe immédiat de chaque responsable, on peut être certain que le directeur de l'usine ou l'ingénieur chargé de la fabrication s'intéressera suffisamment à cet « examen de conscience », pour le provoquer, le cas échéant.

Cela conduit nécessairement à une étude détaillée des coûts dans leurs différentes natures dans le cadre du ou des centres de responsabilité concernés, ainsi qu'au niveau des éléments composants des coûts de revient.

### 1.3 PRÉVOIR LE MONTANT DES DÉPENSES FUTURES

Le programme de fabrication est établi en tenant compte des prévisions commerciales, de la capacité des installations et de la politique de stockage ; combien, dans des conditions *normales* de production, dépensera-t-on pour le réaliser ?

— L'évaluation détaillée des dépenses de production permettra de :

- Répartir les fabrications entre les différentes unités de fabrication, compte tenu de conditions économiques et non plus seulement de conditions techniques.
- Déterminer à l'avance, avec une précision suffisante, le montant total des dépenses de production et, par conséquent, le résultat prévisionnel de la division ou de la société.

En effet, au niveau de la division, et a fortiori de la société, le contrôle de gestion est essentiellement un contrôle de gestion de RÉSULTATS. Il convient que les *résultats prévisionnels soient aussi réalistes que possible*.

- Posséder une référence, *le budget*, à laquelle on viendra, tout au long de l'année, comparer les réalisations (voir chapitres 14 à 16). Notons bien que cette référence n'a pas la rigidité des budgets de l'Etat : elle est assez souple pour pouvoir s'adapter à tout moment à l'activité réelle des usines (c'est le principe de la flexibilité des budgets).

Les responsables utiliseront d'autant plus volontiers le budget comme référence qu'ils auront participé de façon plus étroite à son élaboration ; ce sera LEUR budget, et non un document établi dans le plus grand secret, sans aucune intervention de leur part.

- Calculer des COÛTS DE REVIENT PRÉÉTABLIS aux différents stades de la fabrication, pour tous les produits, en mettant en évidence, les coûts d'élaboration à chaque stade de fabrication et en donnant une analyse des principales natures de coût (voir chapitre 13).

### 1.4 EXAMINER DE FAÇON CRITIQUE LE RÉEL ET LES PRÉVISIONS ET PRENDRE LES MESURES APPROPRIÉES

Les éléments contenus dans le budget constituent avant tout une référence à laquelle les éléments réels sont comparés tout au long de l'année. Cette confrontation constitue le contrôle budgétaire qui a pour objet de mettre en valeur ce qui est exceptionnel, et cela seulement.

Le budget est donc une hypothèse de travail acceptée, en quelque sorte un contrat. Les résultats réels confrontés à cette référence donneront lieu à une analyse objective des écarts. Cette analyse mettra en évidence et séparera ce qui est répétitif ou systématique, et occasionnel. A la suite de cet examen, le responsable s'attachera à bâtir un plan d'action pour prendre les mesures correctives nécessaires (voir l'analyse des écarts au chapitre 17).

## 2 — EXEMPLE D'UNE USINE DE FABRICATION DE VERRE

Le contrôle de gestion d'une usine comprend l'étude des circuits de fabrication (§ 2.1), de la nature des charges (§ 2.2) et de l'activité (§ 2.3).

### 2.1 CIRCUITS DE FABRICATION

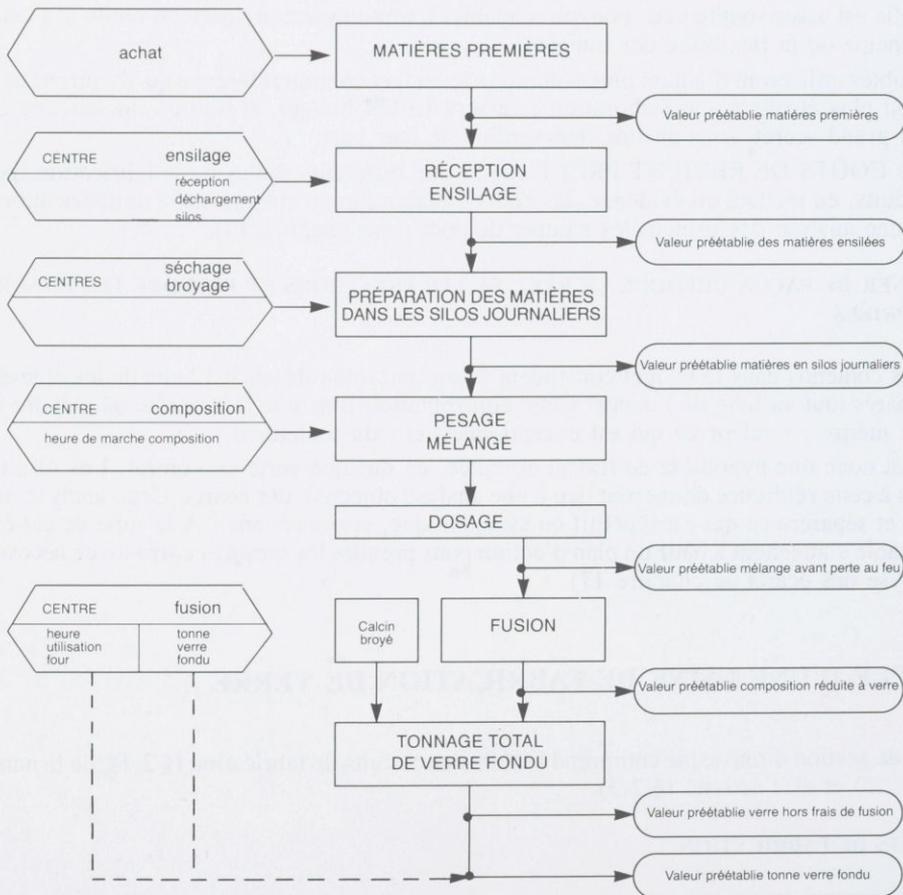
La base d'élaboration d'un budget repose sur la connaissance précise des processus et des circuits de fabrication de tous les produits.

Cela nécessite une schématisation claire des circuits sous l'angle de la connaissance des coûts (circuits, stades de fabrication) : cf. page suivante, schéma type de production de verre fondu.

Au niveau de chaque stade de fabrication, et pour un circuit donné, on isole la machine ou l'ensemble de machines pour lesquelles on est en mesure de définir pour chaque produit :

- des normes techniques, telles que :
  - rendement,
  - cadence,
  - consommation,
- des contraintes, telles que :
  - capacité maximum d'utilisation,
  - répartition d'un produit sur plusieurs circuits.

### Schéma type de production du verre fondu



\* calcin = chutes de verre récupérées.

## 2.2 NATURES DES CHARGES

Rappelons quelles sont, parmi les charges que peut engager une usine, les principales natures :

- matières premières,
- charges de personnel,
- énergies et fluides,
- fournitures,
- travaux et prestations des entreprises extérieures,
- charges d'administration (déplacements, fournitures de bureau, documentation, téléphone, etc.),
- autres charges de structure (impôts et taxes, assurances, etc.).

Cette liste est volontairement limitée et simplifiée. Il est bien évident que, pour les besoins du contrôle de gestion, les natures seront plus ou moins détaillées selon les circonstances (voir chapitre 14).

## 2.3 ACTIVITÉ

L'activité des installations de production est fonction de la politique commerciale, qui agit sur la demande globale adressée à l'usine, et de la répartition entre circuits de fabrication.

L'activité pour chaque produit découle donc de ces hypothèses par application des normes techniques (voir les coûts préétablis au chapitre 13). Son élaboration détaillée détermine l'activité des installations à chaque stade de fabrication et par conséquent celle des centres de responsabilité.

On notera que l'activité a une influence sur les coûts au niveau de l'absorption des charges fixes et que des variations importantes d'activité, d'une période sur l'autre, peuvent rendre les comparaisons de coût délicates.

C'est pourquoi, dans le cadre d'études, on peut utiliser une activité moyenne qui tient compte des activités réelles des années précédentes.

### Remarque :

Bien entendu, les difficultés d'un contrôle de gestion de la production peuvent varier considérablement d'un secteur à l'autre. Par exemple, chez un céréalier, les problèmes du responsable de la production peuvent être résumés ainsi : étaler sur trois ans la production :

- en fonction de la demande et des capacités de stockage,
- en tenant compte des contrats de vente signés et des capacités de production des agriculteurs sous contrat,
- et en estimant les aléas du climat, les maladies végétales possibles, les résultats de la recherche et développement, et la concurrence.

## 3 — EXEMPLE DE PROBLÈMES LORS DE LA SAISIE DES COÛTS DE PRODUCTION

(Extrait d'un rapport de stage étudiant).

*L'usine fabrique des yaourts, du lait (UHT, stérilisé, pasteurisé), du fromage et du beurre dans cinq ateliers indépendants. Ceux-ci possèdent deux caractéristiques communes : l'incapacité de déterminer les coûts de production, et des courbes de rendements très accidentées. En effet, d'un jour à l'autre, le ratio produits engagés/produits finis par exemple peut varier du simple au double, cela malgré un outil de production récent et performant, piloté par un ordinateur Accos 300. Pourquoi une telle situation ?*

Parce que l'ensemble des personnels ne se préoccupe que des volumes produits sans prêter une attention particulière à la quantité de matières premières engagée et aux pertes. Les dosages manuels (arômes...) sont effectués à la « louche » (en dépit des standards précis rappelés pour chaque série mise en fabrication et les possibilités de contrôle), ce qui, de plus, rend la qualité aléatoire ; les normes obligatoires définies par les services de santé et d'hygiène ne sont pas toujours respectées (surtout en ce qui concerne la teneur en matières grasses) et conduisent à des pertes pour cause de non-conformité ; les yaourts, les fromages produits à des moments différents ont rarement la même consistance...

Tout cela aboutit finalement à augmenter d'une façon considérable les coûts de production et les difficultés de gestion. Mais ouvriers et cadres de l'usine n'accordent à ces phénomènes qu'un intérêt réduit ; ils se réfugient dans le cocon de la tradition : « ça a toujours tourné comme ça ! ». Il est nécessaire de préciser ici que la motivation reste faible malgré des mécanismes d'intéressement peut être trop généreux car liés au résultat net de l'entreprise, dont la plupart des personnels de l'usine se sentent éloignés et peu responsables.

Daniel BOESHERTZ  
E.S.C.P., 1988

\* \*

\*

### Questions

- 1) Peut-on négliger des économies à réaliser sur les coûts de production dans la mesure où l'on fabrique des produits peu onéreux, de grande consommation et bénéficiant d'un marché porteur ?
- 2) Robotiser un processus de production conduit généralement à une réduction du personnel ouvrier. Un contrôleur de gestion doit-il se préoccuper du réemploi de ceux-ci et inclure le coût de ce réemploi dans le coût total de l'investissement de robotisation ?
- 3) Un budget de production a été fixé : constitue-t-il une norme à respecter ou un objectif à atteindre ?
- 4) Une menuiserie a pour rôle de fabriquer des tabourets en bois :
  - on lui fixe un objectif de 100 tonnes de tabourets, et elle ne fabrique alors que des tabourets à trois pieds, dont l'utilisation est dangereuse,
  - on lui fixe un objectif de 100 tonnes de tabourets à 4 pieds, et elle fabrique alors des tabourets de 100 kg, totalement inutilisables,
  - on lui fixe un objectif de 10000 tabourets à quatre pieds, et elle fabrique alors des tabourets en allumette destinés à des maisons de poupée.
 Qu'aurait dû faire le contrôleur de gestion ?
- 5) Une usine doit-elle produire, le service commercial étant ensuite chargé d'écouler la production, ou l'usine doit-elle produire en fonction de directives fixées par le service commercial ?

## Deuxième partie

# Contrôle de gestion et mesure des résultats

Titre 1 (chapitres 3 à 12) : *Comptabilité analytique et mesure des résultats obtenus*

Titre 2 (chapitres 13 à 15) : *Détermination des résultats prévisionnels*

Titre 3 (chapitres 16 à 18) : *Suivi des réalisations*

<b>Chapitre 8</b>	<b><i>LA MÉTHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES</i></b>	93
	1. Présentation	93
	2. Illustration chiffrée	94
<b>Chapitre 9</b>	<b><i>LA MÉTHODE DES COÛTS VARIABLES</i></b>	95
	1. Présentation	95
	2. Avantages et limites de la méthode des coûts variables	96
	3. Illustration chiffrée	97
<b>Chapitre 10</b>	<b><i>LA MÉTHODE DU COÛT DIRECT</i></b>	99
	1. Présentation	99
	2. Liens entre le coût complet, le coût variable et le coût direct	100
	3. Avantages et limites de la méthode du coût direct	100
<b>Chapitre 11</b>	<b><i>L'ANALYSE FONCTIONNELLE</i></b>	101
	1. Présentation	101
	2. Compte de résultat fonctionnel anglo-saxon	102
	3. Répartition fonctionnelle des charges par nature	104
<b>Chapitre 12</b>	<b><i>LE COÛT MARGINAL</i></b>	105
	1. Définition	105
	2. Coût marginal et charges fixes	105
<b>TITRE 2 – DÉTERMINATION DES RÉSULTATS PRÉVISIONNELS</b>		107
<b>Chapitre 13</b>	<b><i>L'ÉLABORATION DES COÛTS PRÉÉTABLIS ET DES COÛTS STANDARD</i></b>	109
	1. Présentation de la méthode des coûts préétablis	109
	2. Fixation des normes	110
	3. Coût préétabli des produits fabriqués	114
<b>Chapitre 14</b>	<b><i>INTRODUCTION AUX BUDGETS : LE PROCESSUS BUDGÉTAIRE ET PRÉVISIONNEL</i></b>	119
	1. Présentation	119
	2. Schéma du processus budgétaire et prévisionnel	120
	3. Illustration chiffrée : société Bukner	121
<b>Chapitre 15</b>	<b><i>ÉLABORATIONS DES DIFFÉRENTS BUDGETS</i></b>	125
	1. Existence d'un système budgétaire	126
	2. Qualité des prévisions	129
	3. Les différentes catégories de budgets	130
	4. Cohérence des budgets et élaboration des comptes prévisionnels	132
	5. Illustration chiffrée : société Décaissdivers	138
	6. Élaboration d'un budget dans une société industrielle	145

<b>TITRE 3 – SUIVI DES RÉALISATIONS</b>		157
<b>Chapitre 16</b>	<b>LE SUIVI BUDGÉTAIRE</b>	159
	1. Définition	159
	2. Les qualités d'un contrôle budgétaire	160
	3. L'utilité du suivi budgétaire	161
	4. Les limites du suivi budgétaire	161
<b>Chapitre 17</b>	<b>L'ANALYSE DES ÉCARTS</b>	163
	1. La détermination et la décomposition des écarts	163
	2. Mise en lumière des causes des écarts	193
	3. Mise en œuvre d'actions correctives	194
	4. Exemple de rapport de gestion de décomposition d'écarts	195
	5. Exemple de suivi quotidien	197
<b>Chapitre 18</b>	<b>LE TABLEAU DE BORD</b>	199
	1. Définition	199
	2. Objectifs	200
	3. Construction	200
	4. Avantages	206
	5. Exemples : société Labopharma et société Dupin	206
<hr/>		
<b>Troisième partie</b>		
<b>CONTRÔLE DE GESTION ET MESURE DE PERFORMANCE</b>		215
<hr/>		
<b>Chapitre 19</b>	<b>MESURE DE PERFORMANCE ET ÉVALUATION DU PERSONNEL</b>	217
	1. Définition de la mesure de performance	218
	2. Les fonctions d'un système de mesure de performance	218
	3. Difficultés d'application de la mesure de performance	220
	4. Le choix d'un critère de mesure de performance	223
<b>Chapitre 20</b>	<b>LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ</b>	225
	1. Caractéristiques générales des centres de responsabilité	225
	2. Les centres de coût	227
	3. Les centres de profit	229
	4. Les centres d'investissement	230
<b>Chapitre 21</b>	<b>LES PRIX DE CESSION INTERNE</b>	233
	1. Les objectifs des prix de cession interne	233
	2. Le choix d'un prix de cession interne	234
	3. Les prix de cession et l'évaluation des performances	236