



## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier (10 heures)

**Le contrôle de gestion** peut se définir comme **un processus d'aide à la décision** dans une organisation, permettant une intervention **avant, pendant et après** l'action. Il constitue également un mode de régulation des comportements.

Il doit être positionné par rapport **au contrôle stratégique**, sachant que le programme porte fondamentalement sur **le contrôle opérationnel**. Il convient donc d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.

- **Identifier** le rôle et la place **du contrôle de gestion** en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service).
- **Distinguer** les différentes définitions de la performance.
- **Caractériser** la notion de pilotage.

#### Savoirs associés

- Les notions de contrôle, contrôle **stratégique** et contrôle **opérationnel**.
- Les notions de **valeur, utilité, coût, pilotage et performance**.
- **Le contrôle de gestion** : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle.
- **Les missions et les utilisateurs** du contrôle de gestion.
- Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation.
- **Les qualités** attendues du contrôleur de gestion.

### 1) Le contrôle de gestion et le management

#### a) Le contexte actuel du management

- L'environnement économique
- L'environnement technique et technologique (la mécanisation, la révolution numérique...)
- L'environnement sociétal

#### b) Le pilotage de la performance

La recherche **d'une compétitivité permanente**, c'est-à-dire une position concurrentielle forte, est liée à **trois concepts** :

- **La performance**
- **La valeur**
- **L'utilité**





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### La performance :

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante. En gestion, **la performance** est définie comme l'association **de l'efficacité et de l'efficience**. **L'efficacité** consiste, pour une entreprise, à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et **l'efficience** correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

La recherche de la performance impose une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, laquelle intègre plusieurs niveaux d'évaluation.

**Exemple :** Pour **la production**, la performance réside dans l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau de qualité élevé. Pour **la vente**, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence entre valeur et coût. Pour la finance, c'est la rentabilité, c'est-à-dire le rapport d'un résultat au capital investi.

Dans une première approche financière, il est possible de décomposer un ratio de rentabilité globale en une combinaison de plusieurs indicateurs de performance.

$\text{Taux de rentabilité} = \text{Profitabilité} * \text{rotation du capital} * \text{structure financière}$
--

**Taux de rentabilité = Résultat/capital**

**Profitabilité = Résultat/Chiffre d'affaires**

**Rotation du capital = Chiffre d'affaires/Actif**

**Structure financière = Actif/Capital**

### La valeur :

**La valeur** d'un produit n'est pas seulement la différence entre un prix de vente et un coût de revient ; c'est aussi l'appréciation subjective et fluctuante, par la demande, de l'utilité apportée par les fonctions d'un produit. (Chaîne de valeur de PORTER).

**La chaîne de valeur** regroupe les activités principales et de soutien d'une organisation qui, ensemble, apportent de la valeur au produit mis sur le marché.

La valeur de l'entreprise dépend ainsi, en partie, de la valeur de ses produits et de ses activités. Le gestionnaire n'agit plus seulement en fonction des coûts, mais pilote **le couple Valeur/Coût**.

### L'utilité :

**La notion d'utilité** a d'abord été définie par les économistes puis par les gestionnaires pour piloter **le couple Valeur/coût**. **L'utilité** est une mesure du bien-être ou de la satisfaction obtenue par la consommation d'un bien, donc liée à un besoin.





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### 2) Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion

#### a) L'émergence du contrôle de gestion

D'un point de vue historique, deux tendances se distinguent :

- Le calcul et l'analyse des coûts ;
- Le contrôle des activités

Quelle que soit l'activité, un manager a besoin de connaître les dépenses qu'il engage pour un bien avant de décider notamment de son prix, de son développement, de sa qualité et de ses évolutions.

**Un coût** est la somme des charges relatives à un élément, dans un référentiel reconnu (un système comptable).

Une nouvelle organisation de la production naît au 19<sup>ème</sup> siècle : les machines sont regroupées dans des usines (factories) ou les ouvriers viennent travailler. L'entrepreneur devient un investisseur et un créateur ; il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail. Le vocable évolue en conséquence. Aujourd'hui, l'expression « comptabilité de gestion » intègre toutes les techniques de calcul des coûts permettant au gestionnaire de déterminer les coûts de son organisation dans une optique de contrôle opérationnel.

**Le contrôle de gestion** se positionne à l'interface entre le **contrôle stratégique** et le **contrôle opérationnel**. Il permet de réguler l'activité, sur le MT, en contrôlant la transformation des objectifs de LT en actions courantes.

#### b) **Le CG et le pilotage de la performance : de nouvelles variables à intégrer**

Le passage d'une performance ponctuelle à une **performance globale** contraint les organisations à mettre en place des démarches transversales inter métiers pour agir sur toutes les variables et tous les champs de la performance (qualité, RH ou valeur). Le contrôle de gestion n'est plus seulement une aide à la gestion, qui mettrait en œuvre un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais une **fonction transversale**.

La prise en compte de toutes ces dimensions conduit à élargir le cadre de la gestion et à réfléchir sur des facteurs à intégrer dans le pilotage, au-delà des coûts, des marges, des écarts, des seuils ou encore des budgets.

- Quel niveau de qualité faut-il atteindre ? Comment ? sur quels éléments ?
- Comment définir le périmètre d'activité de l'entreprise ?
- Quel type et quel niveau de risque peut-on accepter et comment gérer ce risque ?

**Le contrôle de gestion** doit mesurer des variables quantitatives « classiques » (coûts, marges, écarts) et des variables plus qualitatives (qualité, risque, innovation, flexibilité). L'instabilité du contexte actuel rend rapidement obsolètes les paramétrages de pilotage ; il s'agit donc :

- **De réactualiser plus souvent les indicateurs**, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations ;
- **De piloter en temps réel**, de construire des **tableaux de bord** et d'utiliser des simulations permettant de modifier les paramètres pour faciliter la prise de décision.
- **De piloter la valeur perçue par le client**. Le suivi de la qualité perçue par le client est de plus en plus complexe. Il nécessite de piloter et d'internaliser la qualité (délai, service, disponibilité) dans des processus ;
- **De piloter la valeur en se différenciant des concurrents**. Fonder la valeur sur les facteurs clés de succès (Key Success Factors).





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### c) Le CG et les autres formes de contrôle

- **Le contrôle interne**

L'OEC définit le contrôle interne comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ayant pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

- **L'audit**

Selon l'Institut Français des auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI), l'audit interne est une activité autonome d'expertise, au service du management, pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit fournit un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.

### 3) La place du contrôle de gestion dans les entreprises

Le contrôle de gestion est une des fonctions assurant la survie et le pilotage des organisations. Son rôle évolue à mesure que l'environnement et les conditions économiques redéfinissent la place et la nature des organisations dans les sociétés.

La mission et l'organisation du contrôle de gestion varient beaucoup selon la taille de l'entreprise.

**Les Très Petites Entreprises (TPE)** ne présentent pas de structure organisationnelle formelle. Le système d'information est souple, réactif, voire flou. Le management est de type « chef d'orchestre ».

Le chef d'entreprise prend en charge la quasi-totalité des travaux de gestion. Le contrôle de gestion est alors souvent réduit :

- A l'élaboration d'un BP
- A la construction d'une ébauche de comptabilité analytique (établissement de devis)
- A des calculs de seuil de rentabilité pour des opérations ponctuelles

**Les PME (de 10 à 500 salariés)** présentent souvent un organigramme complet et précis. Le CG apparaît via le service de la comptabilité analytique. L'accent est mis sur la comptabilité financière par obligation légale et fiscale. Les travaux de comptabilité de gestion se résument à la création d'un réseau analytique permettant l'affectation et l'imputation des charges par centre d'analyse.

La rentabilité est appréciée globalement. La mesure de performance des acteurs est introduite par l'emploi d'indicateurs quantitatifs simples consignés dans des tableaux de bord :

- Mesure de la productivité des opérationnels de production ;
- Mesure des rebuts, pannes, accidents du travail ;
- Rendement des commerciaux

La démarche de planification stratégique couplée à la mise en place d'un système budgétaire complet reste absente de ce contrôle de gestion embryonnaire.





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

**Le CG dans les grandes entreprises** est à la fois plus complexe et plus formalisé. C'est le contrôleur de gestion qui en a la charge. Sa mission dépasse le « simple » contrôle a posteriori et débouche sur un véritable rôle d'animateur et d'incitateur des comportements des acteurs :

- Définition des centres de responsabilité (centre de profit, de CA, d'investissement...)
- Mise en place de prix de cession interne
- Création et articulation d'un cadre budgétaire développé
- Consolidation des budgets en provenance des filiales
- Création d'instrument de mesure de la performance (tableau de bord, travaux de reporting...)

**Remarque :** Le contrôle de gestion peut aussi être très utile dans les organisations publiques, dans les structures organisationnelles hybrides (PPP), dans les entreprises liées aux nouvelles technologies, dans les services, etc...

### 4) La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Il est nécessaire de rappeler qu'un véritable service de CG est rare dans les entreprises et que sa présence est limitée aux grandes entreprises. L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Cependant, deux possibilités semblent émerger.

- **Une position fonctionnelle :** le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi a posteriori et donc davantage à un service de comptabilité analytique baptisé contrôle de gestion. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limitée à l'exercice comptable et sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité financière et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.
- **Une position d'état-major :** Le contrôle de gestion occupe une place de staff ou d'état-major disposant, non pas d'une autorité hiérarchique, mais d'une autorité de spécialité. Le contrôle de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information. L'horizon du contrôleur de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient dans le processus de planification stratégique, dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs et dans la prise de décision à long terme (choix d'investissement, partenariat...)

**En conclusion**, il n'existe pas de solution unique universelle mais des options plus ou moins adaptées à des environnements spécifiques. L'organisation et les missions du CG vont donc dépendre de la nature de l'organisation de l'entité, sa taille, son secteur d'activité...

Afin de remplir cette mission, le contrôleur de gestion doit être pourvu de nombreuses qualités (**esprit analytique, objectivité, indépendance, curiosité saine, discrétion mais aussi pédagogie, dialogue et dispositions à la communication**) et savoir-faire techniques :

- Méthodes de calcul de coûts,
- Budgets,
- Contrôle budgétaire,
- Pilotage de la performance
- Maîtrise du tableur mais aussi d'un PGI...





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### 5) Le contrôle de gestion, système d'information et d'aide à la décision

Dans la culture française et l'histoire des entreprises, le contrôle est d'abord perçu comme le respect d'une norme. Contrôle de type taylorien - optimisation et sanction : dépassé, contrôle visant à orienter les décisions vers des niveaux de performances "satisfaisants" et à favoriser l'apprentissage.

#### a) Les positions académiques : analyse systémique et recherche opérationnelle

L'approche systémique vient de la biologie. Dans les années 30 : impasse de biologistes qui ont identifié tous les éléments constitutifs d'une cellule, mais ne parviennent pas à comprendre leurs relations - mise en évidence de l'importance des interactions. 1968 : théorie générale des systèmes : ensemble d'éléments en interaction ouverts sur l'environnement qui visent à lutter contre l'entropie (tendance du système à se détruire) à partir de processus de régulation (feed-back).

**La cybernétique** : discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Le contrôle de gestion est le sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire.

- **Système d'information**: ensemble des infos et des systèmes de traitement de ces infos dans l'entreprise. Actuellement surabondance d'infos (surtout dans les pays occidentaux) et doutes sur leur fiabilité. L'information seule n'est pas suffisante, il faut qu'elle circule : c'est la communication.
- **Le système de décision** : Le système d'information nourrit le système de décision puisque l'information est la matière première essentielle à la prise de décision. Les outils quantitatifs d'aides à la décision du contrôle de gestion proposent des méthodes simples pour l'analyse en univers incertain, mais critiquables et variables selon les secteurs pour l'analyse en univers certain.

#### b) Définition et objectif de la comptabilité analytique

Le nouveau PCG donne la définition suivante :

« La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs sont les suivants :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise,
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des biens et des services pour les comparer au prix de vente,
- Etablir les prévisions de charges et de produits d'exploitation,
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions. » La comptabilité analytique est un outil de la prise de décision au sein de l'entreprise. Elle permet des simulations, d'avoir plus rapidement une idée sur les conséquences d'une ou plusieurs décisions.

**A cet égard, le PCG rappelle deux principes fondamentaux :**

- Quelques chiffres significatifs sont plus efficaces qu'une qui n'est pas consultée faute de temps
- et un renseignement approximatif (mais suffisamment approché) et rapide est souvent plus utile qu'un renseignement plus exact mais connu plus tard.





## ACG641 – Le positionnement du contrôle de gestion

### 6) Les différents coûts

#### a) Notions de prix et de coût

Le terme de prix ne devrait être utilisé, selon le PCG, que pour les transactions (relations de l'entreprise avec l'extérieur) : on parle ainsi de prix d'achat pour des marchandises ou des MP, de prix de vente pour des PF ou des services.

Un coût, par contre, est une somme de charges ; il est donc propre à l'entreprise et peut être calculé en fonction de différents regroupements :

- par fonction économique (coût de production, de la distribution...)
- par centre de responsabilité (coût du service après-vente, atelier...)
- par moyen d'exploitation (coût par usine ou par magasin...)
- par activité d'exploitation (coût par produit vendu, ou par service...)
- par circuit de distribution (coût par famille de client ou par secteur géographique...)

#### b) Le contenu des coûts

Le Plan Comptable Général indique :

« Pour une période déterminée, la **Comptabilité Analytique d'Exploitation** permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la CG, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges »

On peut distinguer :

- **Les coûts complets** : Le coût complet traditionnel dans lequel on incorpore toutes les charges de la CG n'est pas le plus intéressant. Il faut lui préférer le coût complet économique pour lequel on procède à des ajustements : exclusion de certaines charges du calcul ; minoration ou majoration pour d'autres ; voire prise en compte de charges non enregistrées en CG.
- **Les coûts partiels** : Le coût variable ne comprend que les charges qui varient avec l'activité, excluant donc les charges de structure considérées comme fixes.
- **Le coût direct** comprend, outre les charges variables, celles des charges de structure qui sont incorporables sans calcul intermédiaire, c'est-à-dire celles qui concernent le coût recherché.

### Synthèse

La comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion nous amène à dresser le tableau suivant :

Critères	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
<b>Au regard de la loi</b>	OBLIGATOIRE	FACULTATIVE
<b>La vision sur l'entreprise</b>	GLOBALE	DETAILLEE
<b>Horizon</b>	PASSE	PRESENT/FUTUR
<b>Règles</b>	Principe de séparation des exercices, du coût historique, de prudence, de non compensation, de continuation d'exploitation, de permanence des méthodes.....	SOUPLESSE

