

Formation et pratiques pro

# CONTRÔLE DE GESTION

Romain Appercel



# 1. QU'EST-CE QUE LE CONTRÔLE DE GESTION ?

## 1.1. CARACTÉRISTIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

### 1.1.1. DÉFINITIONS



Le contrôle de gestion consiste à vérifier si tout se passe en conformité avec les plans adoptés, les instructions émises et les principes établis par la Direction Générale et la Direction Financière.

Son principal objectif est de mettre en évidence les faiblesses et les erreurs et de suggérer des mesures correctives pour éviter qu'elles ne se reproduisent afin d'accroître les performances d'une entreprise.

Ainsi, le processus de contrôle de gestion implique une comparaison entre le réel et l'attendu et met en évidence les déviations, le cas échéant.

Autrement dit, le processus de contrôle de gestion vise à mettre en évidence le fait que tout se déroule conformément au plan et, par conséquent, à obliger les événements à se conformer au plan.

Nous pouvons dire que le contrôle de gestion est tourné vers l'avenir puisqu'il vise à mettre en évidence toute déviation du plan en vue d'y incorporer des actions correctives.

## 1.1.2. CARACTÉRISTIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION

Les caractéristiques du contrôle de gestion sont indiquées ci-dessous.

### 1.1.2.1. Une fonction de gestion

Le contrôle de gestion est effectué par des opérationnels afin de confirmer que tout se déroule conformément au plan.

### 1.1.2.2. Processus dynamique

Lorsque des plans stratégiques sont mis en œuvre, le processus de contrôle de gestion devient impératif pour vérifier s'il y a une déviation, un écart. Nous le verrons dans la suite de l'ouvrage, le principal livrable du contrôle de gestion est une analyse des écarts.

### 1.1.2.3. Activité continue

Le contrôle de gestion est un processus continu. La direction du contrôle de gestion et la direction générale examinent continuellement les actions de l'entreprise afin de confirmer que leurs performances sont sur la bonne voie. Cela permet d'éviter le gaspillage des ressources et l'inefficience des processus. Cette inefficience se traduit par la volatilité dans l'exécution des processus. Ce point sera abordé dans la partie consacrée à la méthodologie Lean Six Sigma.

### 1.1.2.4. Le contrôle de gestion est tourné vers l'avenir

Le contrôle de gestion est prospectif. Il est orienté vers l'avenir. Le contrôleur de gestion ne peut pas contrôler ce qui a trait au passé ou ce qui s'est déjà produit. En effet, le contrôle de gestion permet de vérifier les performances qui sont actuellement réalisées ou qui vont être réalisées dans un avenir proche.

L'importance pour le contrôleur de gestion est de savoir développer une vision prospective et doit savoir dépasser la simple vision court terme caractéristique de nos sociétés contemporaines.

Le contrôle de gestion doit permettre de renouer avec une véritable pensée stratégique sur le long terme.

Le contrôleur de gestion dans son rôle de business partner doit essayer de seconder de plus en plus la direction générale dans la mise en place et la déclinaison des plans d'actions stratégiques. En effet, une direction générale

### 1.1.2.5. Le contrôle de gestion est étroitement lié à la planification

Il est souvent dit à juste titre qu'il peut y avoir une planification sans contrôle de gestion mais il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans planification.

En effet, c'est au plan stratégique ou au budget que nous pouvons comparer les performances réelles afin de déterminer les écarts éventuels.

## 1.1.3. COMPARAISON DES CARACTÉRISTIQUES DE LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

La comptabilité financière se concentre sur la fourniture d'informations financières historiques aux utilisateurs externes à l'entreprise. Les utilisateurs externes sont ceux qui ne font pas partie de l'entreprise, y compris les actionnaires, les créanciers, les banques ou l'État.

Les comptables sont tenus de suivre un ensemble de règles comptables qui exigent l'uniformité dans l'enregistrement et la présentation de l'information financière. Ces informations résumant généralement les résultats globaux de l'entreprise et ne fournissent pas d'informations détaillées et aisément interprétables.

Le contrôle de gestion se concentre sur les utilisateurs internes : les cadres, les responsables de département et tout autre personnel de l'entreprise qui utilisent les informations comptables et financières pour prendre des décisions opérationnelles.

Les informations comptables issues du contrôle de gestion ne doivent pas nécessairement être conformes aux référentiels comptables.

En fait, la conformité aux divers référentiels comptables peut être un frein à l'obtention d'informations utiles à des fins de prise de décision interne.

Par exemple, lors de l'établissement du coût des stocks pour une ou plusieurs unités de production, certains référentiels comptables exigent que les frais généraux d'exploitations, tels que les loyers et les coûts d'exploitation, soient inclus.

Cependant, à des fins de prise de décision opérationnelle, il peut être plus judicieux d'inclure aussi les coûts directement liés au produit, tels que les commissions de vente ou les frais administratifs et de gestion.

Le contrôle de gestion se concentre souvent sur la réalisation des projections des flux futurs de trésorerie ou cash flow pour les différentes directions d'une entreprise lors des lancements de nouveaux produits.

Une autre caractéristique des données issues du contrôle de gestion est leur niveau de détail et de finesse et de granularité élevé. Concrètement, les professionnels parleront souvent du niveau de maille des analyses.

Les informations financières du rapport annuel donnent un aperçu général des résultats financiers d'une entreprise mais ne fournissent aucune information détaillée sur chaque produit ou chaque activité d'une entreprise car les informations, telles que la rentabilité des produits, proviennent des études réalisées par la fonction contrôle de gestion.

Enfin, les informations issues du contrôle de gestion prennent souvent la forme de mesures non financières.

Par exemple, une entreprise peut mesurer le pourcentage de produits défectueux fabriqués ou le pourcentage de livraisons réalisées aux clients dans les délais. Ce type d'informations non financières proviennent également de la fonction contrôle de gestion.

Il existe de nombreux problèmes associés à la détermination de la rentabilité d'un produit, y compris la façon d'allouer des coûts qui ne sont pas facilement attribuables à un produit en particulier et il existe aussi des difficultés à déterminer si les informations sur les produits et les coûts du produit sont suffisamment précises pour prendre des décisions de gestion et stratégiques pertinentes. Ces questions importantes seront abordées tout au long de ce livre.

En bref, la comptabilité financière fournit des informations financières historiques aux utilisateurs externes conformément à différents référentiels comptables. Le contrôle de gestion fournit des informations financières et non financières détaillées aux utilisateurs internes qui utilisent ces informations à des fins de prise de décision, de planification et de contrôle.

Les états financiers fournis aux actionnaires comprennent le compte de résultat, l'état des capitaux propres, le bilan et les états des flux de trésorerie.

Tous sont préparés conformément à des référentiels comptables nationaux et internationaux.

Les reportings élaborés par les équipes de contrôle de gestion sont préparés pour les opérationnels d'une entreprise et ne sont pas en principe conçus pour être diffusés hors de l'organisation. Ils peuvent inclure un budget trimestriel pour les différentes activités et un état des dépenses pour chaque activité de l'entreprise, par exemple les ventes à emporter pour un restaurant, les retours de marchandises défectueuses en pourcentage des ventes mensuelles totales, les projections de flux de trésorerie à utiliser pour décider d'ouvrir un nouveau magasin et les projections de vente pour chaque produit d'un magasin.

En synthèse les principales différences entre la comptabilité et le contrôle de gestion sont :

	<b>Comptabilité</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
Nature	Il s'agit d'une technique et d'un processus réglementaire d'enregistrement des opérations d'une entreprise.	C'est une branche spécialisée de la comptabilité.
Périmètre	Les techniques d'établissement des coûts et des comptes d'une entreprise comprennent des principes et des règles qui régissent les procédures de calcul et des enregistrements des charges et des produits	Le contrôle de gestion implique la classification, l'affectation et le contrôle et le pilotage des coûts.
Processus	Le processus de calcul et d'enregistrement des coûts consiste à les déterminer par les méthodes des coûts historiques, des coûts standards ou des coûts marginaux.	Le contrôle de gestion implique l'établissement de budgets, les coûts standards ou les coûts réels des opérations, la classification, l'enregistrement et les répartitions des dépenses entre les différentes directions d'une entreprise.

## 1.2. LES ÉLÉMENTS ESSENTIELS D'UN BON PROCESSUS DE CONTRÔLE DE GESTION



Pour être efficace, le processus de contrôle de gestion doit posséder les caractéristiques suivantes :

### 1.2.1. ADÉQUATION

Le système de contrôle de gestion suivi par la direction d'une entreprise doit être adapté au type d'activité auquel il est appliqué.

## 1.2.2. COMPRÉHENSIBLE

Le système de contrôle de gestion suivi doit être facilement compréhensible par tous les membres de l'entreprise. En particulier par ceux qui vont l'utiliser. Il s'agit du concept d'appropriation des outils de gestion. Le lecteur peut approfondir cette notion en lisant l'ouvrage « *Sociologie des outils de gestion Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion* » sous la direction d'Ève Chiapello et Patrick Gilbert.

## 1.2.3. ÉCONOMIQUE

Le système de contrôle de gestion doit être rentable. Il ne doit pas être un système coûteux qui dépasse les moyens de l'entreprise. Avec un niveau de dépenses optimisé, le système de contrôle de gestion doit apporter plus de bénéfices à l'entreprise.

## 1.2.4. FLEXIBILITÉ

Le système de contrôle de gestion suivi par la direction d'une entreprise doit être suffisamment flexible pour permettre des changements réels et opérationnels.

## 1.2.5. MOINS DE TEMPS

Le processus de contrôle de gestion doit prendre moins de temps et produire des résultats rapidement, car l'objectif d'un système de contrôle de gestion est de vérifier les écarts réels et potentiels dans un avenir proche.

En effet, à quoi sert de livrer fin avril à un directeur opérationnel un reporting de suivi de ses frais généraux, de ses effectifs ou de sa production à fin mars N. Si les chiffres de la période terminée arrivent trop tard par rapport au démarrage de la période suivante, les chiffres ne servent à rien car aucune mesure corrective ne peut être mise en place.

En effet, les chiffres n'ont de valeur que s'ils sont livrés rapidement afin que des actions correctives puissent être prises.

## 1.2.6. TOURNÉ VERS L'AVENIR

Le système de contrôle de gestion doit être prospectif, car on ne peut pas corriger ce qui s'est déjà produit dans le passé.

### 1.2.7. OBJECTIVITÉ

Les normes fixées doivent être dans la mesure du possible de nature objective plutôt qu'être subjective. Cela permet d'éviter les préjugés dans l'évaluation des performances. Le contrôleur de gestion est un homme, son jugement est donc soumis à des biais cognitifs nombreux qui peuvent entraver sa prise de décision.

Le lecteur peut approfondir cette notion en lisant l'ouvrage collectif : *L'erreur humaine : Modèles et représentations (Perspectives organisationnelles)*, sous la dir. de Gilles Teneau, coord. Nicolas Dufour et Max-Pierre Moulin, L'Harmattan, 2015.

### 1.2.8. CONFORME À LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Pour éviter toute confusion, la responsabilité des personnes au sein de l'entreprise dans l'exécution du processus de contrôle de gestion doit être clairement délimitée.

À cette fin, le contrôle de gestion doit être conforme et compatible avec le modèle organisationnel de l'entreprise.

### 1.2.9. INDIQUER LES POINTS CRITIQUES

Un système de contrôle de gestion efficace doit non seulement mettre en évidence les déviations, mais aussi les points d'amélioration de la gestion opérationnelle.

### 1.2.10. SUGGÉRER DES ACTIONS CORRECTIVES

Un bon système de contrôle de gestion ne se contente pas de se concentrer sur les déviations, mais suggère également des actions correctives à entreprendre selon différents niveaux de priorité.

## **1.3. LES DEUX FONCTIONS DU CONTRÔLE DE GESTION : PLANIFICATION ET CONTRÔLE**

Les deux fonctions les plus importantes du contrôle de gestion qui permettent à la direction générale de planifier le futur d'une entreprise et d'évaluer la mise en œuvre des projets sont appelées la planification et le contrôle.

La planification est le processus d'établissement des objectifs et de communication de ces objectifs aux salariés de l'entreprise.

La fonction de contrôle est le processus d'évaluation de la mise en œuvre des plans de l'entreprise.

### 1.3.1. PLANIFICATION

Les entreprises formalisent leurs plans de développement en créant un budget, qui est une série de reportings et d'analyses utilisés pour quantifier les plans stratégiques et opérationnels d'une entreprise pour l'avenir.

Par exemple, un cabinet de conseil, planifie l'avenir en établissant un budget indiquant les heures de travail nécessaires pour effectuer des prestations de conseil pour chaque client.

Le processus de création d'un budget pour chaque client permet à l'entreprise de planifier ses futurs besoins en personnel et de communiquer ces besoins.

Plutôt que d'espérer simplement que tout fonctionnera comme par magie, le cabinet projette les heures de travail requises pour les années futures, projette les embauches de nouveaux consultants et planifie le personnel nécessaire pour chaque client.

Un budget peut prendre diverses formes :

- *Un compte de résultat budgété (ou prévisionnel) indique les prévisions futures de résultat.*
- *Un budget d'investissement montre les besoins d'investissements à long terme.*
- *Le budget des flux de trésorerie décrit les entrées et sorties de trésorerie futures.*

Nous fournissons plus d'informations sur la façon dont les budgets peuvent être utilisés à des fins de planification dans la partie consacrée à la gestion et au contrôle budgétaire.

La planification stratégique est le processus par lequel une entreprise définit sa stratégie. La Direction Générale prend des décisions sur l'allocation de ses ressources pour poursuivre cette stratégie, y compris concernant son capital et son personnel.

Diverses techniques d'analyse stratégique peuvent être utilisées dans la planification stratégique, notamment : l'analyse SWOT utilisée par les étudiants dans leur mémoire de fin d'étude n'est pas la seule. Lors d'une analyse, il ne faut pas hésiter à réaliser plusieurs analyses stratégiques car c'est dans la confrontation des points de vue que naissent les connaissances nouvelles et originales :

- *l'analyse SWOT : forces, faiblesses, opportunités et menaces en français (en anglais : Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats),*
- *l'analyse PEST : politique, économique, sociale et technologique,*
- *l'analyse STEER : facteurs socioculturels, technologiques, économiques, écologiques et réglementaires,*
- *EPISTEL : environnement, politique, informatique, social, technologique, économique et juridique.*