

DSCG 3

Management et contrôle de gestion

MANUEL ET
APPLICATIONS

EXPERT SUP

L'expérience de l'expertise

Les manuels DSCG

- DSCG 1** • *Gestion juridique, fiscale et sociale*, Manuel et Applications
Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude
- DSCG 2** • *Finance*, Manuel et Applications
Pascal Barneto, Georges Grégorio
 - *Finance*, Corrigés du manuel
Pascal Barneto, Georges Grégorio
- DSCG 3** • *Management et contrôle de gestion*, Manuel et Applications
Pascal Fabre, Sabine Sépari, Guy Solle, Hélène Charrier, Catherine Thomas
- DSCG 4** • *Comptabilité et audit*, Manuel et Applications
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse
 - *Comptabilité et audit*, Corrigés du manuel
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse
- DSCG 5** • *Management des systèmes d'information*, Manuel et Applications
Michelle Gillet, Patrick Gillet
- DSCG 6** • *Épreuve orale d'économie se déroulant partiellement en anglais*, Manuel et Applications
François Coulomb, Jean Longatte, Pascal Vanhove, Anne-Marie Schwartz, Catherine Van Renterghem

La collection Expert Sup propose tous les outils de la réussite

- Les **Manuels** clairs, complets et régulièrement actualisés, présentent de nombreuses rubriques d'exemples, de définition, d'illustration ainsi que des énoncés d'application.
- Les **Corrigés** sont disponibles en fin d'ouvrage ou dans un ouvrage publié à part.
- Les **Cas pratiques** proposent de s'entraîner avec des cas de synthèse se complétant pour couvrir l'ensemble du programme.

DSCG 3

Management et contrôle de gestion

MANUEL ET APPLICATIONS

Corrigés inclus

Pascal FABRE

Professeur des universités en sciences de gestion
Professeur à l'IAE de Franche-Comté

Sabine SÉPARI

Agrégée d'économie et gestion
Docteur en sciences de gestion
Maître de conférences à
à l'École normale supérieure de Cachan

Guy SOLLE

Professeur des universités en sciences de gestion émérite
Université de Lorraine

Hélène CHARRIER

Agrégée d'économie et gestion
Titulaire d'un DEA de sciences de gestion
Professeur à l'IUT de Tours
Responsable de formation du DSCG

Catherine THOMAS

Professeur des universités
en sciences de gestion
Université de Nice



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements



d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

© Dunod, Paris, 2014

5 rue Laromiguière 75005 Paris

ISBN 978-2-10-071601-2

ISSN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Pour réussir le DCG et le DSCG	VII
Présentation du manuel	IX
Manuel, mode d'emploi	X
Programme de l'épreuve	XIII
PARTIE 1 Organisation et contrôle de gestion	1
INTRODUCTION Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier	3
Section 1 Le positionnement du contrôle de gestion	4
Section 2 Les trois rôles du contrôleur de gestion et la connexion entre contrôle de gestion, contrôle stratégique et contrôle opérationnel	5
Section 3 Le contrôle de gestion et son intégration dans le dispositif global de contrôle interne	8
Section 4 Les principes de contrôle et l'éthique du contrôleur de gestion	10
Section 5 Le contrôle de gestion et le management	12
CHAPITRE 1 Structure et contrôle de gestion	15
(M*) THÈME 1 Structures et évolution des modèles d'organisation	17
Section 1 Les configurations structurelles	17
Section 2 Les déterminants des structures	21
Section 3 Le management des structures	23
(CDG*) THÈME 2 Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation	27
Section 1 Le contrôle de gestion : interface stratégie/organisation	27
Section 2 Le contrôle de gestion et la performance	29
Section 3 Le contrôle de gestion et la modélisation des coûts d'une organisation	32
(CDG) THÈME 3 Contrôle de gestion et systèmes d'information	36
Section 1 Les systèmes d'information et les sources d'information	36
Section 2 Le contrôle de gestion et les systèmes d'information et de communication	39
Analyses transversales (M/CDG) • Applications	46
CHAPITRE 2 Changement et contrôle de gestion	75
(M) THÈME 4 Conduite du changement	77
Section 1 Le diagnostic du changement organisationnel	77
Section 2 La conduite du changement	80
Section 3 Les outils de la conduite du changement	83
(CDG) THÈME 5 Contrôle de gestion et amélioration des processus	89
Section 1 L'analyse des dysfonctionnements organisationnels	91
Section 2 L'amélioration des processus	91
Analyses transversales (M/CDG) • Applications	99

(*) M = Management, CDG = Contrôle de gestion.

CHAPITRE 3	Ressources humaines et contrôle de gestion	135
(M)	THÈME 6 Gestion des compétences	137
	Section 1 Les missions et objectifs généraux de la fonction ressources humaines	137
	Section 2 La gestion des compétences	139
	Section 3 La gestion prévisionnelle des emplois et des compétences : définition et enjeux	144
(CDG)	THÈME 7 Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines	146
	Section 1 Les outils classiques de pilotage et de suivi des opérations en gestion des ressources humaines	146
	Section 2 Les principaux indicateurs	148
	Section 3 Les tableaux de bord sociaux	152
	Section 4 L'aide à la décision en matière de gestion des ressources humaines	155
	Analyses transversales (M/CDG) • Applications	160
PARTIE 2	Stratégie et contrôle de gestion	187
CHAPITRE 4	Décision stratégique et contrôle de gestion	189
(M)	THÈME 8 Analyse et choix stratégique	191
	Section 1 L'analyse et le diagnostic des orientations stratégiques	192
	Section 2 Le diagnostic stratégique	195
	Section 3 Les choix stratégiques	208
(CDG)	THÈME 9 Gestion du périmètre de l'entité et contrôle de gestion des groupes	220
	Section 1 La décentralisation de la fonction contrôle de gestion	222
	Section 2 L'utilisation d'outils de contrôle adaptés	228
(CDG)	THÈME 10 Contrôle de gestion et aide au processus stratégique	234
	Section 1 Le système d'information de gestion et l'aide au diagnostic stratégique	234
	Section 2 Les méthodes de planification et la mise en œuvre des décisions stratégiques	237
	Section 3 Le tableau de bord de direction générale et le contrôle de la réalisation des objectifs stratégiques	239
	Analyses transversales (M/CDG) • Applications	245
CHAPITRE 5	Gouvernance et contrôle de gestion	279
(M)	THÈME 11 Analyse des parties prenantes et structure de gouvernance	281
	Section 1 Les parties prenantes	281
	Section 2 Les attentes des parties prenantes	284
	Section 3 L'éthique des affaires et les attentes sociétales	285
(CDG)	THÈME 12 Système d'information des parties prenantes pour la gouvernance	288
	Section 1 Le contrôle de gestion et gouvernance	288
	Section 2 Le contrôle de gestion et la communication vers les différents partenaires	291
	Analyses transversales (M/CDG) • Applications	297
ANNEXES		315
	Corrigés des applications	317
	Bibliographie	421
	Index	425
	Table des matières	427

Pour réussir le DCG et le DSCG

Le cursus des études conduisant à l'expertise comptable est un cursus d'excellence, pluridisciplinaire, vers lequel se dirigent, à raison, de plus en plus d'étudiants.

Dunod dispose depuis de très nombreuses années d'une expérience confirmée dans la préparation de ces études et offre aux étudiants comme aux enseignants une gamme complète d'ouvrages de cours, d'entraînement et de révision qui font référence.

Ces ouvrages sont entièrement adaptés aux épreuves, à leur esprit comme à leur programme, avec une qualité toujours constante. Ils sont tous régulièrement actualisés pour correspondre le plus exactement possible aux exigences des disciplines traitées.

La collection Expert Sup propose aujourd'hui :

- des manuels complets mais concis, strictement conformes aux programmes, comportant des exemples permettant l'acquisition immédiate des notions exposées, complétés d'un choix d'applications permettant l'entraînement et la synthèse ;
- des livres de cas originaux, avec la série « Tout l'entraînement » spécialement conçue pour le travail et la bonne assimilation du programme ;
- les annales DCG, corrigées et actualisées, spécifiquement dédiées à la préparation de l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG et DSCG, et de test des connaissances avec les quiz multimédias en ligne du DCG (quiz-dcg-dscg.com), ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits Experts » (*Petit fiscal*, *Petit social*, *Petit Compta*, *Petit Droit des sociétés*, etc.).

Ces ouvrages ont été conçus par des enseignants confirmés ayant une expérience reconnue dans la préparation des examens de l'expertise comptable.

Ils espèrent mettre ainsi à la disposition des étudiants les meilleurs outils pour aborder leurs études et leur assurer une pleine réussite.

Jacques Saraf
Directeur de collection

Présentation du manuel

Pour se préparer au mieux à l'épreuve n° 3 du DSCG en tenant compte des connaissances et de l'épreuve, l'ouvrage se fixe trois objectifs :

- **positionner les connaissances de management et de contrôle de gestion** selon une logique croisée intégrant logiquement les points communs des deux programmes ;
- **proposer des analyses transversales** associant management et contrôle de gestion, facilitant ainsi le travail d'intégration et de compréhension de l'épreuve ;
- **entraîner aux épreuves à partir d'études de cas transversales** qui associent les deux domaines autant par les calculs que par l'analyse.

Ainsi les auteurs, ayant participé à l'élaboration des programmes et des épreuves, proposent la structure suivante :

Pour chaque chapitre :

1. Repérage des connaissances dans les deux domaines :
 - Management
 - Contrôle de gestion
2. Analyses transversales Management/Contrôle de gestion
3. Applications

Pour les connaissances de base et les fondamentaux, se référer aux ouvrages de management et de contrôle de gestion pour le niveau DCG⁽¹⁾.

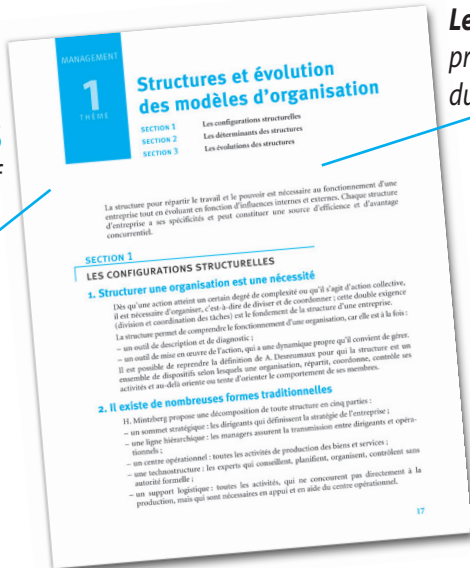
(1) J.-L. Charron, S. Sépari, DCG 7, Management, Manuel et applications, Dunod, 2014.
C. Alazard, S. Sépari, DCG 11, Contrôle de gestion, Manuel et applications, Dunod, 2013.

MANUEL MODE D'EMPLOI

Clair et bien structuré, le cours présente **toutes les connaissances au programme** de l'épreuve DSCG 3
Plus de **100 exemples, tableaux et illustrations** présentés dans des rubriques distinctives, sont aisément repérables
et permettent de mieux assimiler les connaissances à acquérir.

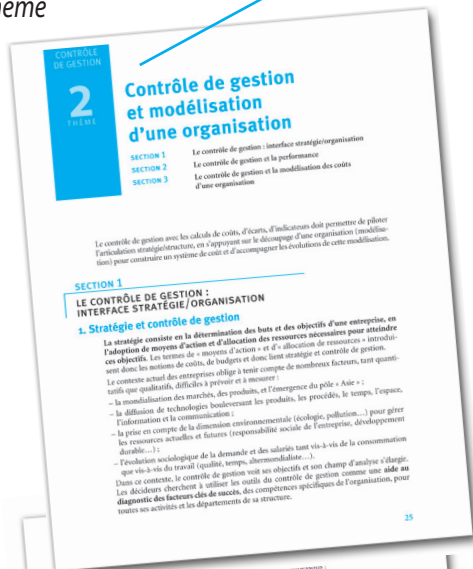
Le cours
complet et progressif

**Les thèmes
de management**



Le mini-sommaire
présente le plan
du thème

**Les thèmes de contrôle
de gestion**



**ANALYSES
TRANSVERSALES**

MANAGEMENT/CONTRÔLE DE GESTION

1. En quoi le contrôle de gestion, peut-il être modifié par la mise en œuvre de dispositifs de gestion intégrés ?
2. Le management des risques et le contrôle de gestion
3. D'autres formes de contrôle de la structure

**Les analyses
transversales**

Management/
Contrôle de gestion

1. EN QUOI LE CONTRÔLE DE GESTION PEUT-IL ÊTRE MODIFIÉ PAR LA MISE EN ŒUVRE DE PRODIGES DE GESTION INTÉGRÉS ?

Le contrôle de gestion explore le système d'animation de l'organisation, y inclut les éléments nécessaires pour assurer ses actions de communication, notamment mais non exclusivement pour ses actions de communication interne. Le contrôle de gestion au sens le plus large, façonné par ses actions de communication interne à des fins d'aide à la prise de décisions opérationnelles apporte des informations aux managers à des fins d'aide à la prise de décisions opérationnelles et/ou stratégiques.

1.1 Les démarches ERP

Ces ERP se définissent, depuis la fin des années 90, par ce qui précède, au sein des organisations, une approche par processus mobilisant plusieurs services fonctionnels, approche qui intègre tout des systèmes d'information conçus par et pour ces services fonctionnels. Mais, toutes les implantations d'ERP ne se valent pas toujours par ses succès. En effet, l'ERP, d'accompagnement des implantations d'ERP ne se valent pas toujours par ses succès. En effet, l'ERP, d'accompagnement des implantations d'ERP ne se valent pas toujours par ses succès. En effet, l'ERP, d'accompagnement des implantations d'ERP ne se valent pas toujours par ses succès.

Stratégie d'analyse	Stratégie d'action
Le modèle d'analyse propose un système de management articulé sur des axes de travail pour faire face à toutes les situations. Les actions sont définies en fonction des besoins, mais elles s'ajustent, non plus dans un cadre préétabli, mais dans un système de négociation et de coordination.	Le modèle d'action propose de mener une plus grande part d'actions au-delà de ce qui est prévu dans le cadre préétabli. Les actions sont définies en fonction des besoins, mais elles s'ajustent, non plus dans un cadre préétabli, mais dans un système de négociation et de coordination.
Les centres de décision sont liés du terrain.	Les centres de décision sont liés du terrain.
Des cellules intermédiaires assurent la liaison entre le terrain et le siège principal.	La communication est grandement facilitée pour un ajustement mutuel entre les tâches des différents acteurs de l'entreprise.
La communication entre les divisions et départements implique, outre le rôle de médiateur, une prise de décision plus globale.	La préférence et la pluralité d'acteurs sont mises en avant pour faciliter notamment la communication inter-départements.
L'entreprise est conçue, les tâches de ses cellules sont hiérarchisées.	Le contrôle de performance est décentralisé au niveau des cellules de terrain. Ceci permet de mieux adapter le contrôle de la performance.
Le contrôle de la performance est effectué par une cellule spécialisée.	L'évaluation permanente des clients est la base du contrôle de la performance.
Le contrôle de la performance est fondé sur des critères quantitatifs.	Le contrôle de la performance est fondé sur des critères qualitatifs et de services.

A. J. Ferrand, Les nouveaux modèles de travail, PUF, Essais-Économiques, 2005.

Les évolutions de l'environnement, les influences et les facteurs à prendre en compte obligent les entreprises à reconstruire leur conception des tableaux de bord qui prennent mieux en

Les managers cherchent à construire de nouveaux tableaux de bord qui prennent mieux en compte de nouveaux besoins :

- une aide à la prise de décisions en temps réel ;
- une décentralisation des décisions proches du terrain ;
- des objectifs diversifiés pour des acteurs différents.

Il semble nécessaire d'intégrer plusieurs domaines dans le système d'objectifs :

Désirables	Contraintes
Financière et comptable	Rentabilité, risque
Client	Satisfaction, fidélité
Organisation interne et personnel	Capacité, compétences
Environnement et public	Efficacité
Processus internes et système qualité	Qualité
Partenaires externes	Satisfaction
Système d'information	Performance, efficacité

CONTRÔLE DE GESTION

De nombreux **tableaux**
et **schémas de synthèse**

Programme de l'épreuve n° 3, DSCG Management et contrôle de gestion*

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 180 heures 20 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être accompagnées de commentaires d'un ou plusieurs documents et/ou d'une ou plusieurs questions	4 heures	1,5

NB : les deux sous-parties de ce programme sont présentées séparément mais la compétence à acquérir doit permettre de réaliser une étude liant le management et le contrôle de gestion.

A. MANAGEMENT

Thèmes	Sens et portée de l'étude	Notions et contenus
1. Évolution des modèles d'organisation (15 heures)	Approfondir les éléments de théorie des organisations abordés dans le programme de « management » du DCG, en particulier l'évolution des formes organisationnelles.	Rappel des grandes formes structurelles (simple, fonctionnelle, divisionnelle, matricielle). Les déterminants des structures. Structures et cultures. Évolution des formes structurelles et nouvelles formes d'organisations : structures par projet, réseaux. Transversabilité et gestion par les processus. Entreprise virtuelle et nouvelles technologies de l'information et de la communication. Hybridation des structures organisationnelles (public/privé).
2. Management stratégique (35 heures)	Donner une culture stratégique permettant de comprendre l'environnement concurrentiel dans lequel évolue l'organisation. Repérer les facteurs qui sous-tendent la capacité stratégique de l'entreprise et qui permettent aux managers de formuler des choix stratégiques.	
2.1 Analyse et choix stratégiques	Apporter les éléments essentiels de l'analyse stratégique et replacer l'organisation dans son environnement pour parvenir à la formulation de choix stratégiques.	Rappel des principaux éléments de diagnostic stratégique et introduction du concept de chaîne de valeur. Les choix stratégiques : - la segmentation stratégique et l'identification des domaines d'activité stratégiques, - les stratégies génériques : stratégie de coût et effet d'expérience, stratégie de différenciation, stratégie de focalisation, - compétition et collaboration. Les modalités de développement : - croissance interne, croissance externe, - stratégies relationnelles, - diversification, - recentrage, - stratégies de mondialisation/globalisation, - stratégies d'innovation.

* Arrêté du 8.03.2010.


<p>2.2 Analyse des parties prenantes et structures de gouvernance</p>	<p>Aborder la problématique du gouvernement des entreprises en soulignant la cohérence souhaitable entre les structures de gouvernance et l'analyse des parties prenantes.</p>	<p>Cartographie des grandes parties prenantes de l'entreprise : – les actionnaires et le « gouvernement d'entreprise », – les créanciers, – les clients et les usagers, – les salariés, – les fournisseurs, – les pouvoirs publics. Les attentes des parties prenantes : les objectifs contradictoires et les jeux de pouvoir. L'éthique des affaires : la position éthique des individus et des managers, la responsabilité sociale de l'entreprise et le développement durable.</p>
<p>3. Conduite du changement (15 heures)</p>	<p>Le changement implique souvent des bouleversements, des instabilités, voire des crises. Quels sont les processus à l'œuvre ? Comment les gérer ? Par ailleurs, la conduite d'un changement suppose un certain nombre d'opérations. Dans cette perspective, l'attention est portée sur la gestion opérationnelle des projets de changement.</p>	<p>Le diagnostic de la situation de changement. Les styles de conduite du changement. Les leviers du changement. Management en mode projet et innovation. Apprentissage organisationnel et management des connaissances.</p>
<p>4. Gestion des compétences (15 heures)</p>	<p>Former à la gestion de l'évolution, de l'évaluation et de maintenance des compétences.</p>	<p>Les approches d'identification des compétences : connaissances professionnelles, potentiel estimé, savoir-faire opérationnel. La contribution du concept de compétence à la gestion de l'emploi par l'entreprise. Gestion stratégique des compétences : gestion de la formation, gestion des carrières. Rémunérations et valorisation des compétences individuelles et collectives : enjeux pour l'organisation, enjeux pour le salarié.</p>

Indications complémentaires

- 2.1 Dans les modalités de développement doivent être étudiées : les fusions/acquisitions, les alliances et partenariats.
 4.1 On mettra en exergue les différences entre compétence et qualification.

B. CONTRÔLE DE GESTION ET PILOTAGE STRATÉGIQUE

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS
<p>1. Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier (10 heures)</p>	<p>Alors que le programme de contrôle de gestion du DCG est centré sur le contrôle opérationnel, celui du DSCG privilégie le contrôle stratégique. Le contrôle de gestion est situé par rapport à l'audit et au contrôle interne en dégageant leurs similitudes et leurs nécessaires complémentarités. L'accent est mis sur le rôle du contrôle de gestion dans la communication interne et externe</p>	<p>Le contrôle de gestion : son rôle et sa place dans les organisations. Le contrôleur de gestion, son travail d'information et de communication dans et pour l'entreprise, son éthique et sa déontologie. Le contrôle de gestion comme aide à la communication financière à destination des institutionnels et des partenaires. Les formes d'audit : interne et externe, légal et contractuel. Les champs de l'audit opérationnel, stratégique, social, organisationnel. Le contrôle interne. Les relations de l'audit et du contrôle interne avec le contrôle de gestion.</p>
<p>2. Le contrôle de gestion et la modélisation d'une organisation (10 heures)</p>	<p>Le contrôle de gestion doit appréhender les conséquences organisationnelles des stratégies de développement national et international d'une entité aux frontières floues. Il convient d'identifier les critères de performance globale des organisations qu'elles soient industrielles, commerciales ou de services, marchandes ou non-marchandes (associations, collectivités publiques) et de montrer les liens existants entre performance économique, performance financière et performance sociale et sociétale. Dans ce cadre le contrôle de gestion peut être compris comme une aide au changement organisationnel.</p>	<p>Le contrôle de gestion comme interface entre la stratégie et l'organisation Les facteurs clés de succès d'une organisation. Les risques stratégiques, organisationnels et opérationnels. Les critères de performance économique, financière, sociale, environnementale. Le contrôle de gestion, aide à l'évolution de la structure</p>
<p>3. Les sources d'information du contrôle de gestion (10 heures)</p>	<p>Analyser les liens entre les informations comptables et financières et le contrôle de gestion.</p>	<p>Les informations fournies par la comptabilité : approche quantitative et approche qualitative. Informations de pilotage et communication financière.</p>
<p>3.1 Les sources</p>	<p>Porter un jugement sur la pertinence de ces sources d'informations.</p>	<p>Incidences de la normalisation comptable sur le contrôle de gestion.</p>

 <p>3.2 Les autres sources d'informations</p>	<p>Le contrôle ne peut se satisfaire des seules informations comptables et financières. Il doit prendre appui sur d'autres sources d'informations dont il faut évaluer la pertinence.</p>	<p>Les informations fournies par des sources de nature sociale, sociétale, environnementale : approche quantitative et approche qualitative Incidences des normes et des processus de certification de qualité sur le contrôle de gestion. Éthique et développement durable : incidences sur la conception et les modalités du contrôle de gestion.</p>
<p>4. Stratégie et contrôle de gestion (40 heures)</p>	<p>Le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un apport à la stratégie, sans occulter ses limites, ses insuffisances par rapport à une démarche stratégique. Il doit vérifier l'adéquation des méthodes et des outils mis en œuvre, au regard de la stratégie puis des critères de performance globale et de création de valeur retenus.</p>	
<p>4.1 La gestion du périmètre de l'entité</p>	<p>Appréhender les différentes modalités de gestion du périmètre de l'entité.</p>	<p>Le contrôle de gestion dans la mise en œuvre des politiques : – d'intégration (acquisitions, fusions), – d'externalisation (filialisation, scission, apport partiel d'actif), – de coopération (mise en commun d'activités dans les groupes d'intérêt économique, sociétés en participation, gestion déléguée), – de coordination (entreprise en réseau), Les prix de cession interne.</p>
<p>4.2 Le contrôle de gestion et le diagnostic stratégique</p>	<p>Analyser le contrôle de gestion comme aide au diagnostic et au choix de la stratégie.</p>	<p>Le contrôle de gestion et le diagnostic stratégique (analyse concurrentielle, technologique, organisationnelle). Le contrôle de gestion et la planification. Le contrôle de gestion et les plans prévisionnels : plan d'activité, plan de financement, plan d'entreprise (business plan). Intérêts et limites de la gestion budgétaire.</p>
<p>4.3 Le contrôle de gestion et le pilotage stratégique</p>	<p>Analyser comment le contrôle de gestion participe au pilotage stratégique.</p>	<p>Contrôle de gestion et pilotage de la performance globale. Les tableaux de bords stratégiques. Le management par les processus. Le management des capacités (yield management). Les coûts cibles et l'analyse de la valeur.</p>
<p>4.4 Le contrôle de gestion et les parties prenantes de la gouvernance</p>	<p>Certaines informations produites par le contrôle de gestion constituent une source d'information pour les parties prenantes de la gouvernance.</p>	<p>Le contrôle de gestion et la gouvernance. Le contrôle de gestion et la communication en direction des différentes parties prenantes. La dimension culturelle des outils de gestion.</p>
<p>5. Modifications organisationnelles et contrôle de gestion (30 heures)</p>		
<p>5.1 Le contrôle de gestion et les systèmes d'information et de communication</p>	<p>Montrer comment et pourquoi les technologies de l'information et de la communication influencent la compréhension puis la mise en œuvre du contrôle de gestion.</p>	<p>Le contrôle de gestion et les logiciels de gestion intégrés. Le contrôle de gestion et les modes de transmission électronique de l'information.</p>
<p>5.2 Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines</p>	<p>Prendre en compte l'importance grandissante des ressources humaines dans la création de valeur.</p>	<p>Les outils du contrôle de gestion pour gérer les ressources humaines : suivi de la masse salariale, bilan social, tableaux de bord sociaux, indicateurs de gestion sociale. Le contrôle de gestion et la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences. Le contrôle de gestion et la gestion des connaissances et des savoirs. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Les situations de gestion de crise : négociation, conciliation, médiation, arbitrage.</p>
<p>5.3 Le contrôle de gestion et les processus</p>	<p>Utiliser le contrôle de gestion pour faire évoluer les processus.</p>	<p>Analyser des dysfonctionnements organisationnels. Diagnostic des processus existants : l'usage des rapports d'audit et/ou de contrôle interne. Amélioration des processus : management par les processus, démarches de progrès continu, analyse de la valeur.</p>

Indications complémentaires

5. Au-delà des organisations industrielles, il convient de prendre en compte les spécificités des organisations de services, des organisations publiques, des associations pour analyser la pertinence des outils du contrôle de gestion. Cette étude de pertinence doit envisager les outils utiles tant au pilotage opérationnel qu'au pilotage stratégique.

CORRESPONDANCE MANUEL/PROGRAMME		
STRUCTURE MANUEL	CORRESPONDANCE AVEC LES POINTS DU PROGRAMME	
	MANAGEMENT	CONTRÔLE DE GESTION
Introduction : Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier		1. (10 h) Positionnement du contrôle de gestion et analyse du métier
Partie 1 : Organisation et contrôle de gestion		
Chapitre 1 : Structure et contrôle de gestion		
Thème 1 M* : Structures et évolution des modèles d'organisation	1. (15 h) Évolution des modèles d'organisation	
Thème 2 C* : Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation		2. (10 h) Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation 3. (10 h) Sources d'information du contrôle de gestion 5.1 (10 h) Contrôle de gestion et systèmes d'information et de communication
Thème 3 C : Contrôle de gestion et systèmes d'information		
Chapitre 2 : Changement et contrôle de gestion		
Thème 4 M : Conduite du changement	3. (15 h) Conduite du changement	
Thème 5 C : Contrôle de gestion et amélioration des processus		5.3 (10 h) Contrôle de gestion et processus
Chapitre 3 : Ressources humaines et contrôle de gestion		
Thème 6 M : Gestion des compétences	4. (15 h) Gestion des compétences	
Thème 7 C : Contrôle de gestion et gestion de ressources humaines		5.2 (10 h) Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines
Partie 2 : Stratégie et contrôle de gestion		
Chapitre 4 : Décision stratégique et contrôle de gestion		
Thème 8 M : Analyse et choix stratégiques	2.1 (17 h 30) Analyse et choix stratégiques	
Thème 9 C : Gestion du périmètre de l'entité et contrôle de gestion des groupes		4.1 (10 h) Gestion du périmètre de l'entité
Thème 10 C : Contrôle de gestion et aide du processus stratégique		4.2 (10 h) Contrôle de gestion et diagnostic stratégique 4.3 (10 h) Contrôle de gestion et pilotage stratégique
Chapitre 5 : Gouvernance et contrôle de gestion		
Thème 11 M : Analyse des parties prenantes et structures de gouvernance	2.2 (17 h 30) Analyse des parties prenantes et structure de gouvernance	
Thème 12 C : Systèmes d'information des parties prenantes pour la gouvernance		4.4 (10 h) Contrôle de gestion et parties prenantes de la gouvernance

* M = Management. C = Contrôle de gestion.

1

PARTIE

ORGANISATION ET CONTRÔLE DE GESTION

INTRODUCTION

Positionnement du contrôle de gestion et identification des métiers

CHAPITRE 1

Structure et contrôle de gestion

CHAPITRE 2

Changement et contrôle de gestion

CHAPITRE 3

Ressources humaines et contrôle de gestion

Introduction : Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier

- SECTION 1 Le positionnement du contrôle de gestion
- SECTION 2 Les trois rôles du contrôleur de gestion et la connexion entre contrôle de gestion, contrôle stratégique et contrôle opérationnel
- SECTION 3 Le contrôle de gestion et son intégration dans le dispositif global de contrôle interne
- SECTION 4 Les principes de contrôle et l'éthique du contrôleur de gestion
- SECTION 5 Le contrôle de gestion et le management

On examinera successivement le positionnement du contrôle de gestion, les différents rôles du contrôleur de gestion, l'intégration du contrôle de gestion dans le dispositif global de contrôle interne, les principes de contrôle et l'éthique du contrôleur de gestion, enfin les relations du contrôle de gestion et du management.

SECTION 1

LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION

Après une délimitation stricte du contrôle de gestion liée à la production et à son contrôle en termes de coûts et de productivité, il apparaît aujourd'hui que son cadre d'action s'élargit et se rattache à toutes les fonctions d'une entreprise dans une optique stratégique et opérationnelle.

Évolution actuelle du contrôle de gestion

Le contrôle gestion demeure un ensemble de modalités qui, au sein d'une organisation, vise à articuler les décisions stratégiques et les activités opérationnelles. Il s'agit fondamentalement d'assurer un suivi des critères de performance et, de manière corollaire, de réduire les risques de non-performance. **Le caractère contingent du contrôle de gestion** a souvent été reconnu et, de ce fait, le fonctionnement de l'organisation, la manière dont la stratégie est comprise puis déclinée, la nature des critères de performance retenus, constituent un contexte qui influence le contrôle de gestion, son exercice et le type de méthodes mises en œuvre. **Le contrôle peut ainsi, selon les cas, être plus proche de la gestion des ressources financières, de l'accompagnement des individus dans l'exercice de leurs activités, de la gestion de la production...**

De manière dynamique, les évolutions des organisations, de leur stratégie, de leur structure et de leur mode de fonctionnement, de leurs critères de performance, influencent le contrôle de gestion et sa compréhension.

Dans une vision classique de l'organisation, et sans doute la plus ancienne, les décisions stratégiques se trouvent dissociées des décisions opérationnelles. Au niveau stratégique, il s'agit d'assurer le positionnement de l'entreprise sur un marché face à un environnement donné. Une fois la stratégie définie sous l'angle de la politique générale de l'entreprise, elle est décomposée en sous-objectifs réalisables à des niveaux locaux à court et moyen terme.

Après avoir réalisé un diagnostic externe et interne, il s'agit, de manière prévisionnelle, de définir des manœuvres stratégiques, de créer les structures adéquates à cette mise en œuvre tout en assurant une allocation optimale des ressources.

Il est possible alors de retenir la définition du contrôle de gestion proposée par R.N. Anthony, en 1965 : le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

La place du contrôle de gestion a ainsi été précisée et les outils correspondants développés. Ces derniers, les budgets par exemple, permettent de piloter la relation d'interdépendance entre niveau stratégique et niveau opérationnel. De manière générale, les méthodes de contrôle visent à identifier l'information pertinente, la rassembler, la codifier et à la faire remonter le long de la chaîne hiérarchique.

S'il y a toujours eu transformation des organisations, on assiste tout de même, depuis les années 80, à une évolution caractéristique du management des individus au sein de certaines entreprises ainsi qu'à des modifications de structures. En outre, dans certains secteurs, l'horizon économique et commercial des entreprises a perdu de sa stabilité et de sa prévisibilité.

Une recherche de flexibilité et de réactivité des entreprises se superpose, voire se substitue, à la seule recherche de productivité. Cette quête de la flexibilité, à laquelle s'est adossée celle de l'innovation dans les années 90, est allée de pair avec l'émergence de nouvelles configurations organisationnelles, elles-mêmes soutenues par l'évolution des technologies de l'information et de la communication. Ainsi, les organisations sont-elles devenues moins fonctionnelles et moins cloisonnées. On parle alors d'organisations transversales, d'organisations processuelles, d'entreprises innovantes, d'entreprises apprenantes...

D'autres définitions, et notamment les deux retenues ci-dessous, témoignent de l'évolution de la conception et du rôle du contrôle de gestion dans le temps :

- R.N. Anthony, 1988 : Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.
- H. Bouquin, 1998 : Le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence... Il aide (aussi) les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.

SECTION 2

LES TROIS RÔLES DU CONTRÔLEUR DE GESTION ET LA CONNEXION ENTRE CONTRÔLE DE GESTION, CONTRÔLE STRATÉGIQUE ET CONTRÔLE OPÉRATIONNEL

Les missions du contrôleur de gestion recouvrent les trois champs du contrôle (de gestion, opérationnel, stratégique). Il s'agit de :

- la construction et l'animation du système budgétaire et le suivi des performances ;
- le conseil et l'aide à la maîtrise des opérations ;
- l'aide à la décision stratégique et à la mise en œuvre de la stratégie.

1. La construction et l'animation du système budgétaire et le suivi des performances

Le contrôleur de gestion est traditionnellement responsable de la mise en place du système budgétaire et de son animation (construction annuelle des budgets). Il doit également assurer un suivi efficace de la performance des différents centres de responsabilité et proposer à ceux-ci un diagnostic régulier de leurs activités par le biais des tableaux de bord. Dans les organisations décentralisées, il est responsable du *reporting* permettant ainsi à la direction générale d'apprécier la performance des filiales ou succursales. Il lui appartient alors de pouvoir fournir, en temps voulu, aux dirigeants et aux responsables opérationnels,

les informations adaptées à leurs besoins et d'en garantir la fiabilité et l'homogénéité. Il lui appartient également de faire évoluer ce système en fonction des modifications de structures de l'entité ou de l'évolution de son portefeuille d'activités.

Pour ce faire, le contrôleur de gestion s'appuie essentiellement sur le système d'information comptable et financier (en particulier pour alimenter en données la comptabilité de gestion) mais il utilise également des sources d'informations complémentaires issues des sous-systèmes opérationnels (production, logistique, commercial, GRH).

Le contrôleur de gestion peut être également impliqué, de façon plus marginale, dans la fourniture d'informations destinées au *reporting* sociétal et environnemental. On désigne par ce terme les rapports destinés aux actionnaires mais aussi aux autres parties prenantes (distributeurs, consommateurs, collectivités locales, ONG, consommateurs, salariés actuels et potentiels).

À ce niveau, il est nécessaire pour le contrôleur de gestion de disposer d'un système d'informations sociétales et environnementales adapté. Il peut, en effet, être amené à calculer les charges engagées par l'organisation ou déterminer des indicateurs d'activité pour ce qui est des actions en faveur des salariés, du développement durable ou du commerce équitable.

Selon les objectifs de l'organisation, ces informations peuvent être utilisées comme instrument de promotion et de dialogue avec les parties prenantes mais elles peuvent être également intégrées dans le système de contrôle de gestion en tant qu'indicateurs.

2. Le conseil et l'aide à la maîtrise des opérations

Le contrôleur de gestion doit consacrer une partie significative de son temps à aider les opérationnels au niveau de la prise de décision et de la maîtrise des opérations. Cette aide à la maîtrise des opérations passe par la mise en œuvre d'outils de pilotage adaptés ainsi que le diagnostic permanent des méthodes et outils de gestion utilisés par les opérationnels.

2.1 La mise en place d'outils de pilotage

Ces outils auront généralement un triple objectif :

- permettre aux opérationnels le suivi de leur activité et de leur performance à travers une batterie de tableaux de bord adaptée comportant des indicateurs comptables mais aussi de nombreux indicateurs physiques. Bien entendu le contrôleur de gestion devra mettre en place, en collaboration avec les services opérationnels, voire avec l'informatique et la comptabilité, le système de saisie des données permettant l'alimentation de ces tableaux de bord ;
- faciliter la coordination des fonctions et des services par la mise en place de budgets alimentés en informations par les opérationnels et structurés par le contrôleur de gestion (le budget étant par essence une procédure de coordination) ;
- permettre l'orientation des programmes d'amélioration continue (Kaisen) et des campagnes de réduction de coûts par la mise en place de systèmes de coûts adaptés tels la comptabilité ABC, les coûts de non-qualité ou les coûts cachés.

2.2 L'audit des méthodes et outils de gestion

Le contrôleur de gestion étant le garant de la fiabilité des informations économiques et des indicateurs de gestion, il doit vérifier en particulier l'existence de procédures adaptées permettant l'obtention d'informations fiables et pertinentes. On pense évidemment aux

procédures budgétaires et d'élaboration des tableaux de bord mais plus en amont il doit également s'impliquer dans les procédures d'inventaire, aider à la mise en place de systèmes de saisie des temps main-d'œuvre, se pencher sur la fiabilité des rapports d'activité des vendeurs.

Le contrôleur de gestion étant également censé être le promoteur d'une démarche permanente d'amélioration des performances, il est fatalement amené à mettre en évidence les dysfonctionnements et les insuffisances dans l'organisation de l'entreprise, à faire des propositions d'amélioration et à participer avec le concours des opérationnels à la mise en place de nouvelles méthodes et procédures de gestion.

3. L'aide à la décision stratégique et à la mise en œuvre de la stratégie

Le contrôleur de gestion est de plus en plus amené à jouer un rôle de conseil auprès des opérationnels et de la direction générale, en particulier pour évaluer avec eux les conséquences économiques et financières de leurs décisions.

■ *Il va aider à l'élaboration des choix stratégiques par la mise en place d'outils d'aide à la décision adaptés*

- Méthodes de choix d'investissements incluant la dimension stratégique en prenant en compte des éléments extra-comptables tels l'amélioration de la qualité, une flexibilité accrue, une meilleure coordination, ceci grâce à une analyse multicritères ou à un chiffrage des coûts d'opportunités.
- Étude de rentabilité des produits sur leur cycle de vie avec prise en compte des coûts de conception et des coûts de retraits et mise en place de méthodes d'analyse des coûts permettant d'éclairer les opérationnels sur les meilleurs choix de conception.
- Détermination de l'efficacité des activités et des processus de l'entreprise par une analyse transversale des coûts (comptabilité ABC) facilitant ainsi les décisions d'externalisation ou de réallocation de ressources.
- Recueil, traitement et analyse d'informations externes en provenance de la clientèle ou des concurrents et permettant aux dirigeants de se positionner au mieux.

■ *Il va assurer également l'intégration de ces choix stratégiques avec les plans d'actions annuels et pluriannuels (ce qui est classique) mais également avec la gestion opérationnelle*

- Adoption d'un système budgétaire et de calcul de coûts cohérent avec le découpage en domaines d'activité stratégiques.
- Mise en place d'un système de tableaux de bord adaptés, intégrant des indicateurs stratégiques comptables mais aussi extracomptables.

SECTION 3

LE CONTRÔLE DE GESTION
ET SON INTÉGRATION DANS LE DISPOSITIF
GLOBAL DE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne n'est pas une fonction mais un ensemble de dispositifs visant à assurer :

- la sauvegarde des biens ;
- la fiabilité et l'exhaustivité de l'information ;
- le respect des politiques, plans, procédures, lois et règlements ;
- l'utilisation économique et efficace des ressources ;
- la réalisation des objectifs et des buts attribués à une activité ou un programme.

Le contrôle de gestion et les audits financiers ou opérationnels, entre autres, s'insèrent dans ce dispositif global de contrôle interne.

La relation entre le contrôle de gestion et le contrôle interne est double. D'une part, un contrôle de gestion efficace ne peut fonctionner sans qu'un contrôle interne minimum assure la fiabilité des informations utilisées par celui-ci. D'autre part, un contrôle de gestion performant fait partie intégrante du dispositif de contrôle interne.

1. Une organisation rigoureuse du contrôle :
base préalable d'un contrôle de gestion efficace

La mise en place de processus administratifs structurés et plus généralement l'existence d'un bon contrôle interne sont des points extrêmement importants qui doivent être suivis avec beaucoup d'attention par le contrôleur de gestion car ils conditionnent la fiabilité de l'ensemble des informations qu'il aura à traiter comme l'illustre le tableau ci-après.

CONTRÔLE INTERNE ET CONTRÔLE DE GESTION	
Points clés du contrôle interne	Intérêt pour le contrôle de gestion
Point 1 : Une organisation adaptée	
Comportant : – un organigramme ; – des fiches de définition de fonction. Respectant le principe de séparation des fonctions ; pas de cumul entre : – une fonction opérationnelle ; – une fonction comptable ou de contrôle ; – une fonction de protection.	Une aide précieuse pour le découpage en centres de responsabilité et la détermination des facteurs clés par centre pour l'élaboration des tableaux de bord. La fiabilisation des informations en provenance : – de l'inventaire permanent ; – du contrôle de production ; – de la paie ; – de la comptabilité.
Point 2 : Un système de documentation et d'information efficace	
Comportant : – un plan comptable adapté ; – un manuel comptable explicitant le fonctionnement des comptes et précisant les méthodes comptables en vigueur ; – un manuel de procédures ; – des tableaux de bord.	Une fiabilisation des informations issues de la comptabilité générale. Ces éléments sont d'autant plus importants que l'on a affaire à une comptabilité intégrée du type ORACLE ou SAP. En effet, chaque pièce fait l'objet d'une saisie simultanée en comptabilité générale et analytique sans compter les imputations par projets ou produits. Ceci nécessite une grande rigueur dans les opérations de saisie et une très bonne information des opérateurs.



Points clés du contrôle interne	Intérêt pour le contrôle de gestion
Point 3 : Des procédures de contrôle systématiques	
Concernant la réalité : - contrôles physiques : immobilisations, stocks, personnel, caisse ; - validation par recoupement externe : créances, banques, stocks. Concernant l'exhaustivité : - prénumérotation et contrôle des séquences numériques ; - rapprochement des documents afférents à la même opération ; - existence de fichiers avec un système de classement ad hoc.	<ul style="list-style-type: none"> • La mise à jour du fichier immobilisation, indispensable pour une bonne répartition des charges d'amortissements (dans la pratique on constate souvent des écarts importants dus à du matériel mis au rebut ou transféré d'un centre à l'autre sans autorisation). • L'examen de la fiabilité de l'inventaire permanent (des écarts importants dus à un mauvais contrôle des entrées et des sorties ne sont pas rares). Le contrôleur de gestion est d'ailleurs souvent chargé de l'organisation de l'inventaire physique du stock. • Une bonne appréhension des charges réellement engagées et des produits réalisés, dans le respect du principe de séparation des exercices.
Point 4 : Des moyens matériels de protection	
Permettant une limitation de l'accès aux biens et aux valeurs. Assurant une protection efficace de l'information.	<ul style="list-style-type: none"> • La fiabilisation de l'inventaire permanent et un meilleur contrôle des flux d'entrées et de sorties. • La protection des données informatiques de gestion contre le piratage, les erreurs de manipulation et les virus.
Point 5 : Un personnel compétent, actif et intègre	
Assuré par : - des procédures de recrutement ; - une politique de formation et de rémunération adaptée ; - un contrôle rigoureux de l'activité.	<ul style="list-style-type: none"> • Un personnel mieux formé aux outils de gestion, spécialement l'informatique (il est fréquent qu'une formation inadaptée à un nouvel outil informatique entraîne des problèmes considérables d'obtention et de fiabilisation des informations de gestion). • Un personnel plus sensibilisé aux problèmes de contrôle.
Point 6 : Un système de supervision	
Prévoyant des procédures d'autorisation : visas, signatures... Incluant un système de supervision : - assurée par la direction ; - relayée par les chefs de service ; - complétée par les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion.	La limitation des dérapages budgétaires par un contrôle a priori des engagements importants et un suivi a posteriori mais régulier des consommations budgétaires avec procédure d'autorisation pour les dépassements.

2. Le contrôle de gestion et l'audit et leur intégration dans le dispositif global de contrôle interne

Parmi les six éléments constitutifs du contrôle interne précédemment évoqués, deux impliquent plus particulièrement la présence dans l'organisation d'un système de contrôle de gestion opérationnel.

2.1 L'apport du contrôle de gestion au système d'information de l'organisation et sa connexion avec la comptabilité financière

Les procédures de contrôle de gestion sont un élément fondamental d'un bon contrôle interne et permettent par là même de fiabiliser les résultats de la comptabilité financière. L'examen des tableaux de bord permet, en effet, une détection plus précoce des fraudes, soit par les services internes, soit par les auditeurs externes. Par exemple :

- un détournement de recettes mis en évidence par une baisse inexplicable des recettes réelles par rapport aux recettes budgétées ;

– des vols de marchandises ou des achats fictifs détectés du fait d'une augmentation anormale de la consommation ou des achats revendus par rapport à la production réalisée ou au chiffre d'affaires.

Il permet également de mettre en évidence des gaspillages. Par exemple :

- un taux de déchet excessif par rapport aux normes (mauvaise qualité des approvisionnements, incompétence du personnel) ;
- des frais de déplacement abusifs de la force de vente par rapport aux ventes réalisées ;
- le non-respect de la politique tarifaire de l'entreprise (remises trop importantes).

2.2 La contribution du contrôle de gestion aux dispositifs de supervision et ses relations avec l'audit des activités de l'organisation

Une organisation ne peut s'autocontrôler totalement. Il est nécessaire de mettre en place des procédures de supervision de façon à s'assurer que les contrôles mis en place :

- fonctionnent sans anomalie ;
- sont adaptés aux besoins ;
- ne nécessitent pas de modifications.

Le contrôle de gestion et l'audit participent, tous deux, à cette politique de supervision. Le contrôle de gestion permet une supervision *a priori* par le biais de l'établissement des budgets et des plans d'actions. Il intègre également une supervision *a posteriori* par la mise en évidence des écarts et l'analyse de ceux-ci avec les responsables opérationnels concernés. L'audit financier ou opérationnel intègre une revue des pratiques et des procédures qui va mettre en évidence les failles du contrôle interne et leurs éventuelles conséquences. Le contrôle de gestion permet alors de mieux évaluer l'impact financier des risques encourus. Ceci facilite la mise en place des procédures de contrôle interne adaptées (ni sous dimensionnés, ni surdimensionnés).

SECTION 4

LES PRINCIPES DE CONTRÔLE ET L'ÉTHIQUE DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Le contrôle de gestion faisant partie intégrante du contrôle interne, ses principes lui sont également applicables. On peut également déduire de ceux-ci des principes éthiques transférables au contrôleur de gestion :

1. Principe d'organisation

L'organisation du système de contrôle doit être pensée au préalable de façon à assurer un minimum d'efficacité et de cohérence et non résulter d'un empilement d'outils mis en place au gré des circonstances. En particulier, les procédures d'utilisation des outils doivent être prévues à l'avance. Il en est de même des méthodes de calcul (coûts, budgets ou indicateurs) de façon à rechercher la plus grande homogénéité.

L'organisation doit également être **adaptée et adaptable**. Il convient entre autres de faire coller le système de contrôle à la structure de l'entité, en particulier au niveau des centres de responsabilité. Si une entreprise est organisée par fonctions, il n'est pas souhaitable de bâtir un contrôle de

gestion autour des processus transversaux. Par contre, si l'entreprise se réorganise en ce sens, l'organisation du contrôle de gestion devra être rebâtie en fonction de cette nouvelle structure.

L'organisation du système de contrôle doit être formalisée et vérifiable. Ceci passe, entre autres, par l'établissement d'un manuel de procédures relatif à l'établissement des budgets, de la comptabilité de gestion et des tableaux de bord.

2. Principe d'universalité

Le système de contrôle doit concerner l'**intégralité de l'entité contrôlée**. À cet égard, le contrôleur de gestion doit lutter contre les pressions des baronnies locales visant à mettre certains services à l'écart (le marketing, la recherche...). Il doit également vérifier que les filiales (y compris celles situées à l'étranger) sont incluses dans le périmètre du contrôle de gestion et que sont également prises en compte les fonctions externalisées.

3. Principe d'intégration

Le système de contrôle doit **inclure des procédures d'autocontrôle** qui permettent de détecter les erreurs ou les anomalies dans les informations recueillies. Il s'agit, par exemple, du rapprochement entre les résultats de la comptabilité financière et ceux de la comptabilité de gestion ou de la justification des écarts entre inventaire physique et inventaire permanent.

4. Principe d'harmonie

Le système de contrôle doit être adapté aux **caractéristiques de l'organisation**, à celles de son environnement et aux missions et objectifs qui lui sont impartis. Le coût de mise en place et de fonctionnement du système doit également être proportionnel à l'intérêt des informations recueillies.

5. Principe de permanence

Les méthodes et procédures de contrôle de gestion (comme les méthodes comptables) doivent être appliquées de **façon permanente** afin de permettre les comparaisons intertemporelles et de garantir une certaine objectivité. Par exemple, il n'est pas question pour un contrôleur de gestion de modifier les clés de répartition à la demande pour arriver à un résultat *ad hoc* (pour démontrer par exemple qu'un service est inefficace ou un produit non rentable). Seule une modification substantielle de l'organisation et/ou des conditions d'exploitation autorise une dérogation à ce principe.

Inversement, toute modification substantielle des conditions d'exploitation (diversification produits/marchés, internationalisation, externalisation d'une partie des activités) doit entraîner une adaptation du contrôle de gestion. Il en est de même en cas de modification de l'organisation (nouvelles méthodes de production, nouvelle répartition des tâches et des responsabilités).

6. Principe d'information

L'information doit être utile mais aussi pertinente. Le contrôleur de gestion ne peut se contenter de produire une information « utile » à son destinataire. Il doit également vérifier la pertinence de cette information. Celle-ci doit être adaptée à son objet et à son utilisation et disponible dans les temps et les lieux voulus. Ceci implique, par exemple pour les

tableaux de bord, un véritable travail de « marketing » de la part du contrôleur de gestion pour analyser les besoins des différents destinataires.

L'information doit être objective. Elle doit être impartiale et ne pas avoir été déformée dans un but particulier. Le contrôleur de gestion doit donc s'employer à vérifier la fiabilité de ses sources d'information. La plus grande objectivité est aussi requise du contrôleur de gestion lui-même qui doit se garder de manipuler l'information (même à la demande de la direction) que ce soit dans ses méthodes de calcul ou dans la présentation de ses résultats.

L'information doit être communicable. Les destinataires doivent pouvoir en tirer, sans ambiguïté, tous les renseignements dont ils ont besoin. Ceci implique du contrôleur de gestion un souci pédagogique constant à la fois dans la présentation et dans l'analyse des résultats. Ceci implique également un travail de fond sur le caractère significatif des informations collectées (exemples : calculs de coûts non représentatifs de la consommation réelle de ressources, indicateurs de résultat présentés comme des indicateurs d'impact).

L'information doit être vérifiable. Le contrôleur de gestion doit s'assurer de la fiabilité de ses sources d'information (d'où la nécessité de son implication dans le contrôle interne). Il doit pouvoir justifier les chiffres obtenus en remontant, si nécessaire, jusqu'aux documents de base. Il doit également pouvoir fournir ses méthodes de calcul avec toutes les explications nécessaires. Un système hermétique n'inspire pas confiance et les chiffres qui en sont issus peuvent alors être perçus comme contestables et peu crédibles.

7. Principe d'indépendance

Ce principe implique que les **objectifs du système de contrôle sont à atteindre indépendamment** des méthodes, procédés et moyens de l'organisation. Dans la pratique, ceci signifie qu'il est toujours possible de bâtir un système de contrôle efficace. En effet l'apport pour l'organisation (si le principe d'harmonie est respecté) est censé être supérieur aux coûts engagés (au niveau de la conception et de l'exploitation). Ceci signifie également que le système de contrôle doit s'adapter à de nouveaux procédés pour garder sa fiabilité. L'utilisation d'ERP aboutit, par exemple, à une saisie unique des données et supprime de ce fait un certain nombre de contrôles réciproques (double tenue du stock par le magasin et la comptabilité matière). Il convient alors de renforcer les contrôles au niveau de la saisie initiale et de la transmission des données.

Ces principes sont un guide pour l'action du contrôleur de gestion, en particulier lors de situations délicates ou litigieuses. Bien évidemment leur mise en pratique dépend également des rapports de force existants dans l'organisation et de l'influence qu'a pu acquérir le contrôleur de gestion.

SECTION 5

LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE MANAGEMENT

Le mot management a une étymologie française puisqu'il vient du verbe « mesnager », organiser, ranger.

Dans une entreprise il s'agit d'organiser le travail et la coordination, de traduire les choix stratégiques en plans, programmes, budgets, de motiver et d'inciter les acteurs pour que leurs comportements convergent, de suivre et contrôler les opérations pour éventuellement adapter et modifier.

Manager c'est décider dans toutes les situations, à tous les niveaux hiérarchiques, dans un contexte de complexité et d'incertitude. Le management est la recherche d'un équilibre permanent cohérent mais instable pour la structure, les actions, les acteurs.

Le management peut être défini aujourd'hui de manière très générale comme l'ensemble des techniques d'organisation et de gestion de l'entreprise pour conduire les individus. Il s'agit donc d'optimiser l'usage des ressources humaines d'une organisation dans le cadre des objectifs visés. Le management est-il une science ? Même si la conduite des individus a fait l'objet d'études et de théories comme l'organisation scientifique de Taylor, le management ne peut être une science exacte car il touche l'humain ; il intègre nécessairement des qualités intuitives, relationnelles, des sensibilités et des expériences, ce qui peut permettre de dire que le management est un art et une science, rassemblant des connaissances formalisées et des capacités personnelles : c'est l'art de diriger, c'est l'art du possible. Le management cherche donc à diriger le mieux possible les ressources humaines en gérant toutes les dimensions du facteur « travail » de plus en plus considéré comme le facteur « savoir » : le management recherche ainsi l'efficacité et l'efficience dans le recrutement, la formation, la motivation et la participation, la communication et les relations sociales, la mobilité et la gestion des connaissances de tous les acteurs tout en exerçant un certain degré de pouvoir et de direction.

Le contrôle de gestion, par ses outils, ses méthodes, ses champs d'action, participe directement au management. En reprenant ses trois rôles :

- la construction et l'animation du système budgétaire et le suivi des performances ;
- le conseil et l'aide à la maîtrise des opérations ;
- l'aide à la décision stratégique et à la mise en œuvre de la stratégie ;

il est aisé de le relier aux objectifs et aux missions du management.

Le management en tant que conduite des acteurs peut parfaitement s'appuyer sur les trois axes d'action du contrôle de gestion.

C'est pourquoi il semble intéressant de relier les thèmes de management et ceux de contrôle de gestion par domaine, pour en montrer les interdépendances positives mais aussi les limites et les conflits potentiels ; ainsi la structure de l'ouvrage croise, dans chaque chapitre, les connaissances de management et de contrôle de gestion pour en présenter des analyses transversales.