

CONFORME AU
PROGRAMME

*Tout en
couleur !*

Éric Margotteau

*Sous la direction
d'Alain Burlaud*

DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL
+ APPLICATIONS
+ CORRIGÉS

Compétences et savoirs associés



COURS COMPLET

- **32 chapitres** : présentation approfondie des différentes acceptions du contrôle de gestion et des missions actuelles du contrôleur de gestion
- Notions essentielles, exemples suivis, synthèses illustrées



PLUS DE 70 APPLICATIONS CORRIGÉES

- Exercices à réponses courtes
- 40 cas pratiques s'appuyant sur des situations professionnelles concrètes



PRÉPARATION À L'ÉPREUVE

- Méthodologie
- Sujets inédits



Compléments numériques
gratuits sur **www.editions-foucher.fr**

foucherconnect.fr



DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL + APPLICATIONS + CORRIGÉS

Sous la direction d'Alain Burlaud

Éric Margotteau, *Agrégé d'économie et de gestion*
Enseigne le contrôle de gestion en classe préparatoire au DCG

Préface

Le monde de la comptabilité, du contrôle de gestion, de l'audit, de la finance et du droit des affaires bouge. L'enseignement de ces disciplines aussi, s'ajustant en permanence aux évolutions politiques (la normalisation comptable), économiques, juridiques, éthiques et technologiques (la révolution numérique) qui transforment l'exercice du métier : apparition de normes mondiales pour la formation initiale des professionnels de la comptabilité (*International Federation of Accountants*), de normes européennes (*Common Content Project*), réorganisation des études universitaires en trois niveaux (licence, master, doctorat ou LMD) dans la plupart des pays.

Les réformes des études supérieures comptables

Les études comptables supérieures comportent aujourd'hui trois diplômes :

- le diplôme de comptabilité et de gestion, DCG (bac + 3, grade licence) ;
- le diplôme supérieur de comptabilité et de gestion, DSCG (bac + 5, grade master) ;
- le diplôme d'expertise comptable, DEC, diplôme final qui ne peut être présenté qu'après le stage professionnel réglementé de trois ans, soit 8 ans après le bac.

Le cursus a connu les évolutions récentes suivantes : après une refonte complète en 2007, l'ouverture à la « validation des acquis de l'expérience » (VAE) du DCG et du DSCG (2010), puis du DEC (2018), l'obtention du grade licence pour le DCG et du grade master pour le DSCG (ce qui signifie qu'ils ouvrent les mêmes droits qu'une licence ou un master), les programmes ont fait l'objet d'une nouvelle révision en 2019.

Ce cursus conserve l'esprit d'ouverture qui a fait son succès depuis plus d'un demi-siècle : des unités d'enseignement (UE) indépendantes et capitalisables, la compensation des notes (avec, toutefois, des notes éliminatoires), des entrées possibles à différents niveaux avec des dispenses d'épreuves, des sorties à chaque niveau avec des débouchés professionnels clairement identifiés, des diplômes reconnus et appréciés, délivrés par l'État. Depuis 2006, la « mesure » de chaque UE en unités *European Credit Transfer System* (ECTS) facilite la portabilité des acquis dans les différents établissements d'enseignement supérieur, y compris à l'étranger.

Le cursus intègre pleinement le dispositif de validation des acquis de l'expérience. Enfin, la réforme de 2019 introduit dans les programmes la notion de « compétences », en lien avec les connaissances, pour les rendre plus lisibles et plus attractifs, tant pour les étudiants que pour leurs futurs employeurs. En effet, le monde du travail raisonne en termes de compétences acquises.

Pour correspondre à ce nouveau référentiel, la collection « Expertise comptable » des Éditions Foucher a été entièrement remaniée en 2019.

La réécriture des ouvrages s'inscrit dans une démarche de qualité, de recherche d'excellence qui se construit pas à pas, souvent grâce au dialogue que nous entretenons avec nos lecteurs et les professeurs des différentes disciplines concernées.

Qu'apporte la collection « Expertise comptable » des Éditions Foucher ?

Depuis plus de quarante ans, les Éditions Foucher publient des ouvrages de référence préparant aux examens comptables de l'État, également très appréciés par les étudiants des universités, grandes écoles, IUT, classes post-baccalauréat des lycées et, aussi, largement utilisés dans le cadre de la formation continue.

Aujourd'hui, la collection « Expertise comptable » répond totalement aux ambitions d'un cursus reconnu et recherché, aux nombreux débouchés professionnels.

Chaque ouvrage est un outil multimédia utilisant au mieux l'ergonomie de plusieurs supports. Le livre offre le meilleur confort de lecture, des possibilités d'utilisation nomade, la facilité d'appropriation et de mémorisation des contenus en annotant et en surlignant.

Le numérique apporte aussi la possibilité de mises à jour instantanées et d'applications dynamiques comme l'utilisation du tableur.

Le contenu des ouvrages, fruit du travail des meilleurs auteurs et spécialistes des différentes disciplines, est mis en valeur par une présentation particulièrement soignée.

Outre les manuels et les applications et cas, mis à jour régulièrement, la collection, qui couvre l'ensemble des unités d'enseignement du DCG et du DSCG, offre une série, « Tout le DCG » et « Tout le DSCG », comprenant des mémos et des batteries d'exercices corrigés pour faciliter vos révisions.

Enfin et surtout, les ouvrages de la collection « Expertise comptable » ont pour ambition de donner un sens à la connaissance ; ils privilégient le raisonnement sur la description, la déduction sur l'énumération. Ils développent une pratique raisonnée des différentes disciplines qui, conformément à l'esprit du LMD, conduit à la réussite académique et professionnelle.

Quelles perspectives universitaires et professionnelles ?

Le cursus comptable supérieur est marqué par une triple ouverture.

- Ouverture sur **l'université** : les ECTS associés à chaque épreuve du DCG ou du DSCG et le grade licence pour le DCG ou master pour le DSCG permettent des passerelles dans l'ensemble des universités de l'Espace européen de l'enseignement supérieur qui regroupe 48 pays.
- Ouverture sur les **métiers** : les nouveaux diplômes comptables de l'État ayant le grade licence ou master, correspondent à des repères précis et appréciés des employeurs pour tous les métiers de la comptabilité : comptabilité financière, contrôle de gestion, audit, finance. Tous offrent de très beaux débouchés. De plus, la validation des acquis de l'expérience (VAE) rapproche encore plus étroitement profession et formation.
- Ouverture sur le **monde** : les professions comptables sont celles qui sont le plus ouvertes sur le monde, qu'elles soient exercées en entreprise, dans l'économie sociale et solidaire, dans le secteur public ou en cabinet.

Quel projet personnel ?

Que faut-il de plus pour réussir dans cette voie ? Simplement un peu d'ambition, les moyens de ses ambitions et de bons outils. Cet ouvrage de la collection « Expertise comptable » est un excellent outil au service de votre ambition.

Alain BURLAUD

Professeur émérite du Conservatoire national des arts et métiers

Programme

CONTRÔLE DE GESTION (UE 11)

Niveau L : 200 heures – 14 ECTS

COMPÉTENCES	SAVOIRS ASSOCIÉS	MANUEL
1. LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION ET L'IDENTIFICATION DU MÉTIER (10 heures)		
Sens et portée de l'étude 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.	■ 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 du contrôle de gestion. ■ 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.	Chapitre 1 Chapitre 2
2. LA DÉTERMINATION ET L'ANALYSE DES COÛTS COMME RÉPONSE À DIFFÉRENTS PROBLÈMES DE GESTION (80 heures)		
Sens et portée de l'étude Le calcul de coûts permet de répondre à des obligations légales (évaluation des stocks et des productions immobilisées), mais il constitue également un des outils du pilotage d'une organisation. Il doit permettre le diagnostic et l'aide à la prise de décisions.		
2.1 La construction des modèles de coûts		
Sens et portée de l'étude Il s'agit d'appréhender les principales caractéristiques d'élaboration et de diffusion des informations produites par la comptabilité financière et de les retraiter afin de pouvoir les prendre en compte de façon pertinente en contrôle de gestion. La modélisation des coûts doit être comprise et analysée en fonction des caractéristiques de la structure d'une organisation et de ses facteurs de contingence.		
■ Identifier les coûts, marges et résultats à calculer. ■ Justifier l'existence des différences d'incorporation. ■ Justifier la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs. ■ Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.	■ Rôles de la comptabilité de gestion. ■ Sources d'informations de la comptabilité de gestion. ■ Définition d'un coût, d'une marge, d'un résultat. ■ Typologie des coûts. ■ Réseau d'analyse comptable. ■ Produits et charges incorporés. ■ La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.	Chapitre 3

2.2 Le choix d'une méthode de calcul de coûts

Sens et portée de l'étude Les coûts comme outils de gestion sont reliés à diverses utilisations, notamment évaluer les conditions d'exploitation, déterminer une tarification, segmenter un marché, en vue de préparer la prise de décision.

- Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné.
- Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion.
- Calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées.
- Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.
- Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse.
- Coûts complets calculés à partir du modèle à base d'activités.
- Coûts partiels : direct, variable, marginal.
- Coûts spécifiques pour :
 - l'aide à la décision (abandon de produit, faire ou faire faire) ;
 - l'évaluation de la rentabilité.
- Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure.
- Indicateurs du risque d'exploitation.
- Seuil de rentabilité

Chapitre 4
Chapitre 5
Chapitre 6
Chapitre 7

2.3 La prise en compte de données aléatoires

Sens et portée de l'étude Il s'agit d'introduire l'aléa dans les modèles de contrôle de gestion en présentant les outils qui permettent de répondre à des problèmes de gestion en avenir aléatoire : risque d'exploitation, calcul du chiffre d'affaires, d'une marge et d'un résultat.

- Calculer et interpréter une espérance et un écart sur type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits.
- Identifier la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités.
- Déterminer et interpréter le seuil de rentabilité en avenir aléatoire.
- Variables aléatoires discrètes et continues : fonctions de distribution et de répartition, espérance mathématique, variance et écart type.
- Propriétés de l'espérance et de la variance pour le seul cas de variables aléatoires indépendantes.
- Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale.
- Approximation des lois.

Chapitre 13
Chapitre 14
Chapitre 15

3. LA GESTION BUDGÉTAIRE (65 heures)

Sens et portée de l'étude Le pilotage d'une organisation s'effectue souvent dans le cadre d'une organisation décentralisée et nécessite d'établir des prévisions, puis de les confronter à la réalité afin d'apprécier la performance.

3.1 La structuration de l'organisation et la gestion budgétaire

Sens et portée de l'étude Il s'agit de montrer que la gestion budgétaire se calque sur la configuration structurelle d'une organisation et suit son évolution. Il est intéressant de montrer que plusieurs découpages sont possibles : par centres de responsabilité, par activité, par processus.

- Distinguer et caractériser les différents centres de responsabilités.
- Proposer des indicateurs associés à un centre de responsabilités pour en évaluer la performance.
- Comparer plusieurs configurations budgétaires
- Centres de responsabilités : définition, typologie, objectifs, moyens et évaluation de la performance.
- Budget par centres, par activité, par processus.
- Rôles et place des différents acteurs : motivation, direction par objectifs, évaluation des performances individuelles et collectives.
- Négociation d'objectifs au sein de l'organisation : communication descendante et communication ascendante.

Chapitre 8
Chapitre 10
Chapitre 11

3.2 Les outils et procédures de la gestion budgétaire

Sens et portée de l'étude Les budgets constituent un mode de mise sous tension d'une organisation et permettent d'assurer une bonne maîtrise des délégations au niveau des entités locales lorsque le cadre global de la planification demeure pertinent. Il s'agit de montrer les liens avec la stratégie, la planification stratégique et opérationnelle, ainsi qu'avec la comptabilité financière pour établir les comptes prévisionnels.

La gestion budgétaire englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation, de la budgétisation au contrôle budgétaire.

■ Identifier une organisation budgétaire adaptée. ■ Déterminer et appliquer une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur. ■ Élaborer et résoudre une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement. ■ Déterminer le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain et le stock optimal en avenir aléatoire. ■ Concevoir un budget des approvisionnements en tenant compte des solutions d'approvisionnement. ■ Déterminer et commenter une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions. ■ Rédiger une note de synthèse sur la politique salariale. ■ Distinguer l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée, établir le lien entre les deux et commenter. ■ Rédiger une note de synthèse sur les écarts calculés ■ Établir un bilan et un compte de résultat prévisionnel.	■ Les démarches et pratiques budgétaires. ■ Stratégie, planification, plans, programmes, budgets. ■ Les enjeux et limites de la budgétisation. ■ Les rôles des budgets dans l'organisation au regard de la stratégie adoptée. ■ Les outils de construction de budgets dans les domaines : – commerciaux (segmentation de marchés, prévisions des ventes, politique de prix) ; – productifs (optimisation, goulot d'étranglement, ordonnancement) ; – des approvisionnements (modèles de gestion des stocks en avenir certain, modèles en avenir aléatoire, budgétisation des approvisionnements, implications du juste-à-temps) ; – de la gestion du personnel (prévisions et analyse des variations, ou écarts, de la masse salariale). ■ Les procédures budgétaires pour mettre sous tension les acteurs. ■ Le contrôle budgétaire dans le cadre d'un centre de profit (analyse des écarts sur coûts, chiffre d'affaires, marge et résultat). ■ Le bilan et le compte de résultat prévisionnels.	Chapitre 9 Chapitre 16 Chapitre 17 Chapitre 18 Chapitre 19 Chapitre 20 Chapitre 21 Chapitre 22 Chapitre 23 Chapitre 24 Chapitre 25 Chapitre 26
---	---	---

4. LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES (45 heures)

Sens et portée de l'étude Mettre en œuvre des outils et des méthodes qui viennent en complément de ceux qui ont une orientation financière, en particulier pour améliorer la qualité et limiter les délais. L'amélioration continue du rapport valeur/coût peut aussi prendre appui sur des démarches d'étalonnage concurrentiel ou de reconfiguration, de gestion de la qualité totale.

Il s'agit de montrer toutes les démarches et techniques pour piloter en temps réel des variables quantitatives ou qualitatives, par exemple avec des tableaux de bord pour la production, pour les ressources humaines, pour l'environnement.

- Identifier les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné.
- Exploiter les outils de gestion de la qualité.
- Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés.
- Concevoir un tableau de bord de gestion.
- Commenter un tableau de bord de gestion.

- Performance : définition, formes.
- Méthode des coûts cibles.
- Analyse de la valeur.
- Étalonnage concurrentiel (*benchmarking*), reconfiguration des processus (*reengineering*).
- Coûts liés à la qualité et à la non qualité, coûts cachés.
- Contrôle statistique de la qualité, estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une moyenne, d'une proportion.
- Outils de gestion de la qualité.
- Rôles et modalités du *reporting*.
- Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.

Chapitre 30
Chapitre 28
Chapitre 27
Chapitre 29
Chapitre 31
Chapitre 32

Sommaire

Préface	3
Programme	5
Introduction	11
Chapitre 1. L'organisation et la place du contrôle de gestion dans les entreprises	13
Chapitre 2. Le contrôle de gestion dans une approche contingente	27
Partie 1 La comptabilité de gestion	39
Chapitre 3. Le passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion	41
Chapitre 4. La méthode des coûts complets	61
Chapitre 5. La comptabilité par activités	77
Chapitre 6. Les méthodes de coûts partiels	93
Chapitre 7. Point méthode : synthèse de l'emploi des méthodes de calcul de coût	129
Partie 2 Le système budgétaire	135
Sous-partie 1 : La budgétisation : outil adapté à un contexte stabilisé	
Chapitre 8. Performance et centres de responsabilités	139
Chapitre 9. La budgétisation : étape finale de la planification et vecteur d'animation	147
Chapitre 10. L'articulation budgétaire	155
Chapitre 11. La construction et la présentation des budgets	165
Chapitre 12. Le pilotage par les coûts préétablis	171
Chapitre 13. Les techniques de prévision	179
Sous-partie 2 : La budgétisation dans un contexte non stabilisé	
Chapitre 14. Les techniques de prévision en avenir probabilisé	205
Chapitre 15. La prise de décision en avenir probabilisé et en avenir incertain	217
Chapitre 16. La budgétisation basée sur une veille du marché	227
Chapitre 17. Vers la gestion sans budget	233
Sous-partie 3 : Les outils budgétaires adaptés aux différentes fonctions de l'entreprise	
Chapitre 18. La fonction commerciale	243
Chapitre 19. La fonction production	257
Chapitre 20. La fonction approvisionnement	285

Chapitre 21.	La fonction ressources humaines	311
Sous-partie 4 : La confrontation des chiffres réels aux données budgétées		
Chapitre 22.	Le suivi et le contrôle budgétaire	329
Chapitre 23.	Point méthode : Post-évaluation et écarts	335
Chapitre 24.	Post-évaluation (écarts) de l'activité productive	339
Chapitre 25.	Post-évaluation (écarts) de l'activité commerciale	355
Chapitre 26.	L'écart sur résultat	363
Partie 3	Les outils d'amélioration de la performance	369
Chapitre 27.	Les coûts cachés	371
Chapitre 28.	La gestion de la qualité	379
Chapitre 29.	Estimation et échantillonnage	385
Chapitre 30.	Le coût cible	393
Chapitre 31.	La construction de tableaux de bord	403
Chapitre 32.	Piloter par <i>reporting</i>	417
Partie 4	Entraînement	423
	Conseils méthodologiques	425
	Applications	429
Annexes		489
Index		493
Table des matières		495



Corrigés téléchargeables sur www.editions-foucher.fr et www.foucherconnect.fr

Introduction

Dans cet ouvrage, l'accent est particulièrement mis sur l'articulation des différentes parties et donc des connaissances. C'est pour cette raison qu'un effort introductif est mené systématiquement afin de bien expliquer le cheminement. En effet, les connaissances (elles sont très nombreuses pour l'obtention du DCG) pour être mémorisées et utilisables doivent être **comprises et non simplement apprises**. C'est à ce prix qu'elles peuvent se transformer en compétences.

Le premier sens donné au terme contrôle correspond à la notion de surveillance, d'inspection ou encore de vérification. Le nom contrôle provient en français de la contraction de deux termes : contre et rôle. Le rôle est un compte rendu d'audience établi par le greffier du tribunal ; le contre rôle correspond à une copie du rôle. Le contrôleur de gestion est, dans cette acception, assimilé à un surveillant, espion chargé de constater par un travail a posteriori les résultats d'un produit, d'un service ou d'un acteur de l'entreprise. Les travaux de comptabilité industrielle, dénommée ensuite comptabilité analytique du fait de l'extension aux autres secteurs d'activité entrent dans le cadre de la mission premièrement définie.

Cette perception du contrôleur de gestion est réductrice et ne coïncide plus avec les pratiques actuelles. La comptabilité analytique est aujourd'hui rebaptisée comptabilité de gestion eu égard à la participation du contrôleur de gestion à la prise de décision dans l'entreprise. Le rôle dévolu au contrôleur de gestion n'est plus limité à un travail a posteriori de constatation d'écarts mais s'inscrit dans la production d'un éclairage décisionnel à l'intention des différents responsables des fonctions de l'entreprise qui doivent composer avec un environnement complexe et turbulent.

La signification anglo-saxonne du terme *to control* est en meilleure adéquation avec les missions actuellement conférées au contrôleur de gestion que l'acception française. En effet, *to control* est traduit par maîtriser, piloter. Ex. : *to control a car* « maîtriser un véhicule ». De cette définition découle une démarche active de maîtrise et donc un rôle plus large et plus important au contrôleur de gestion. La mission ne consiste plus « simplement » à constater, par exemple, une évolution des coûts mais à en rechercher les causes et identifier les moyens pour orienter le comportement des acteurs (sensibilisation aux indicateurs de coût, mesure de performance et rémunération motivante des acteurs...) Le contrôleur de gestion devient le concepteur et le pilote du système d'information et accède à un rôle d'animateur de l'entité via un système budgétaire responsabilisant les acteurs.

Cette évolution du contrôle de gestion est perceptible par l'étude des chapitres 1 et 2.

La première partie « La comptabilité de gestion » est particulièrement importante car elle pose les bases du contrôle de gestion en exposant la construction du réseau analytique. L'enchaînement des trois titres correspond à la fois aux étapes chronologiques de la découverte scientifique du contrôle de gestion et à celles de la mise en place d'un service de comptabilité analytique dans une entité.

Ainsi, la première étape consiste à se donner les moyens de connaître a posteriori la consommation de charges par destination (par produit par exemple). Il s'agit de concevoir le réseau analytique d'information (moyens de collecte de l'information, identification des centres d'analyse, séparation des charges directes et indirectes, ventilation des charges indirectes dans les centres d'analyse...) et d'envisager la mise en œuvre des différentes méthodes de calcul de coût selon l'optique d'analyse et d'éclairage recherchée.

La seconde partie s'inscrit dans une démarche a priori, fondée sur la construction d'un système budgétaire. Il s'agit d'utiliser le réseau analytique de la partie I dans une optique prévisionnelle afin de prévoir l'évolution des recettes et des coûts. Pour ce faire, l'utilisation des techniques statistiques relatives aux séries chronologiques est nécessaire.

L'étude des spécificités liées aux grandes fonctions de l'entreprise (commerciale, production approvisionnements et ressources humaines) peut être envisagée.

Le contrôleur de gestion dispose alors d'un outil de prévision et d'un moyen d'analyse des coûts constatés. La confrontation des données réelles aux éléments prévisionnels devient possible et prometteuse de riches enseignements au travers notamment de l'identification et l'analyse d'écarts.

Les fondamentaux de la comptabilité de gestion et de la gestion budgétaires étant solidement ancrés, il est possible d'explorer les outils d'amélioration de la performance de l'entité orientant celle-ci vers un pilotage en temps réel de plus en plus exigé par l'ensemble de ses parties prenantes.

L'organisation et la place du contrôle de gestion dans les entreprises



COMPÉTENCE ATTENDUE

- 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).

Le contrôleur de gestion est un des derniers acteurs de la chaîne de traitement administratif, comptable et financier à faire son apparition dans les organigrammes des entreprises. Sa présence n'est pas obligatoire comme peut quasiment être perçue celle d'un service comptable ; pourtant son rôle d'éclairage des prises de décisions de gestion est bien réel.

PLAN DU CHAPITRE

1 La fonction de contrôle de gestion selon la nature de l'entreprise

- A Le contrôle de gestion dans les entreprises privées
- B Le contrôle de gestion dans les organisations publiques
- C Le contrôle de gestion dans les structures organisationnelles hybrides (public/privé)
- D Le contrôle de gestion et les entreprises en réseau
- E Le contrôle de gestion et les entreprises virtuelles placées sur les nouvelles technologies
- F Le contrôle de gestion dans les services
- G Contrôle de gestion dans les cabinets

2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

- A Une position fonctionnelle
- B Une position d'état-major
- C L'organisation du service de contrôle de gestion

3 Le contrôleur de gestion

- A Sa mission
- B Le profil du contrôleur de gestion

SYNTHÈSE P. 26

LES RÉFÉRENCES POUR COMPRENDRE LE CONTEXTE

**Témoignage de Reynald P., responsable administratif et financier d'une imprimerie**

« La taille de notre entreprise (70 collaborateurs) ne nous permet pas de financer un poste de contrôleur de gestion. J'assure la gestion administrative, comptable et financière à l'aide d'une assistante de gestion chargée essentiellement de la comptabilité tiers (clients et fournisseurs). Il nous est difficile de connaître avec précision la rentabilité des opérations de vente . »

**Témoignage de Paul M., contrôleur de gestion assistant au club de football PSG**

« Nous présentons au *board* des travaux de reporting mis en forme selon deux périodicités : hebdomadaire avec un « mini » reporting et mensuelle avec un reporting davantage complet. »

**Le contrôleur de gestion comme business partner**

Étude : L'avenir du contrôle de gestion, par Grant Thornton et l'Université Paris Dauphine-PSL, mars 2022

**Nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale**

Revue internationale d'économie numérique, « Contrôle de gestion 3.0 : Nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale », par Badr Boutgayout, M'Barka El Ghazali, janvier 2020

1 La fonction de contrôle de gestion selon la nature de l'entreprise

Nous ferons une distinction essentielle entre le contrôle de gestion dans les entreprises privées à but lucratif et le contrôle de gestion dans les entreprises publiques.

Enfin, nous insisterons sur le contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise et de commissariat aux comptes.

A Le contrôle de gestion dans les entreprises privées

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

1 Le contrôle de gestion dans les TPE

Les Très Petites Entreprises, moins de 10 salariés (TPE ou microentreprises) ne présentent pas de structure organisationnelle formelle. La majorité des TPE ne comprend aucun salarié et se limite à l'entrepreneur, assisté éventuellement de son conjoint et d'un alternant ou apprenti. 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 assisté par un secrétariat polyvalent. Le contrôle de gestion est alors souvent réduit :

- à l'élaboration d'un *business plan* afin de lever des fonds nécessaires au développement de l'entreprise ;
- à la construction d'une ébauche de réseau analytique servant à l'établissement de devis et à la surveillance de l'évolution des marges sur coûts directs ;
- à des calculs de seuil de rentabilité pour des opérations ponctuelles de promotion commerciale.

Avant la généralisation de l'informatique devenue accessible tant financièrement que techniquement, le système d'information comptable était souvent externalisé vers les cabinets d'expertise comptable chargés des travaux déclaratifs et de clôture d'exercice. Aujourd'hui, les TPE ont parfois intérêt à internaliser la tenue de la comptabilité financière. Le contrôle de gestion suivra alors cette évolution et fera progressivement son entrée dans les activités de management des TPE.

2 Le contrôle de gestion dans les PME

Les PME (petites et moyennes entreprises) ont moins de 250 personnes, un CA inférieur à 50 millions d'€ et un bilan inférieur à 43 millions d'€. Elles présentent souvent un organigramme complet et précis sur le papier même si les relations réelles entre les acteurs ne respectent pas systématiquement le formalisme décrit.

Le contrôle de gestion peut apparaître timidement via le service ou la personne chargée de la comptabilité analytique. L'accent est naturellement 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. Ils présentent un caractère approximatif et lent. Ils restent peu exploités et n'autorisent pas une maîtrise des calculs de coût des produits. La connaissance du coût des produits reste très grossière et interdit par conséquent l'identification des marges nettes par produit. 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 du système budgétaire complet reste absente de ce contrôle de gestion embryonnaire.

3 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Il est usuel de distinguer ETI et grandes entreprises : les ETI (entreprises de taille intermédiaire) ont un effectif compris entre 250 et 5 000 salariés, un CA inférieur ou égal à 1 500 millions d'€ (total bilan inférieur ou égal à 2 000 millions d'€). Les grandes entreprises se caractérisent par des seuils supérieurs à ceux des ETI.

Le système d'information est à la fois plus complexe et formalisé. C'est le contrôleur de gestion qui en a la charge.

Selon la structure de l'entreprise et le degré de délégation, le contrôleur de gestion va créer un véritable système d'animation budgétaire et s'inscrire dans une démarche de planification stratégique.

Sa mission dépasse alors 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 entre les centres ou de prix de transfert entre les filiales d'un groupe
- Création et articulation d'un cadre budgétaire développé.
- Consolidation des budgets en provenance des filiales.
- Création d'instruments de mesure de performance :
 - tableaux de bord,
 - travaux de *reporting*.

Le contrôleur de gestion participe activement à la prise de décision en fournissant des éclairages précieux et précis. La mission ne se borne plus à un contrôle a posteriori mais s'inscrit dans le processus de décision et d'animation de l'entité.

B Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

Les organisations publiques sont des entités à but non lucratif dont le mobile d'action n'est pas un avantage monétaire proportionnel à la cotisation de chacun de ses membres. L'adhésion à ces organisations peut être volontaire (cantine scolaire, centre de loisir, bibliothèque municipale...) ou obligatoire (impôts locaux, impôt sur le revenu...).

Le contrôle de gestion traditionnel s'avère inadapté à ces entités dont la finalité n'est pas la rentabilité mais l'atteinte d'un niveau de service défini par une volonté politique.

Prenons deux exemples d'infrastructure routière pour mieux comprendre.

Exemple

- La construction et la gestion d'un tronçon autoroutier par une entreprise privée sont assorties d'un « simple » objectif de rentabilité. La légitimité du projet tient dans les recettes prévisionnelles du péage et les subventions qui vont permettre d'amortir le coût de réalisation.
- La construction d'une rocade de contournement d'une commune est dictée par une volonté de désengorger la circulation urbaine. La réflexion sur le projet doit intégrer :
 - la baisse des nuisances sonores ;
 - la réduction des salissures et donc de l'entretien ;
 - l'usure moindre de la voirie ;
 - la réduction des accidents ;
 - la diminution des coûts de régulation du trafic ;

- la diminution des allergies respiratoires ;
- l'amélioration de la qualité de l'air ;
- les coûts d'opportunité supportés par les commerçants ;
- la baisse de fréquentation touristique.

Tous ces éléments sont difficiles à apprécier quantitativement faute de disposer d'outils opérationnels et objectifs. Les coûts peuvent être estimés mais les avantages retirés sont plus délicats à apprécier et à quantifier.

De plus, une difficulté supplémentaire naît lorsque les services sont tarifés au public à partir d'une grille définie par une volonté politique. Ces barèmes sont construits dans une logique d'équité sociale (tarif en fonction des revenus) mais rendent complexe l'élaboration des budgets prévisionnels en raison des effets de composition de la population.

La problématique des choix collectifs diffère donc des entreprises privées et nécessite l'emploi d'outils de microéconomie permettant la mesure de la satisfaction des individus et l'identification de l'intérêt général.

Le contrôle de gestion des organismes publics est assuré pour partie par la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes qui audient les collectivités en statuant sur les comptes et en émettant un avis et des recommandations.

Les collectivités territoriales se voient confier des prérogatives et des budgets toujours plus importants avec la décentralisation. Les critères de gestion et de rentabilité font une introduction massive dans ces organisations publiques qui récemment encore n'y étaient pas préparées. Cette perspective ouvre un champ d'intervention important pour les contrôleurs de gestion chargés de veiller à la maîtrise des deniers publics.

Progressivement, l'usager est quasiment perçu comme un client et la performance des services publics peut être mesurée par des Indicateurs de taux de service et de satisfaction.

C Le contrôle de gestion dans les structures organisationnelles hybrides (public/privé)

De plus en plus, les configurations structurelles sont multiformes et complexes et font apparaître des ensembles mixtes public / privé :

- fonctions logistique et restauration confiées à des prestataires privés dans un hôpital public ;
- gestion de l'éclairage public ou de la distribution d'eau d'une commune confiée à un partenaire privé ;
- cantine scolaire assurée par un prestataire privé.

Les finalités entre les partenaires publics et privés diffèrent. Pour l'entité publique, le raisonnement est axé sur la notion de service aux citoyens ou usagers alors que pour le prestataire privé le but est lucratif. Ce caractère hybride fait naître également une confrontation de deux cultures différentes que le contrôleur de gestion devra intégrer afin d'assurer un suivi efficace et efficient.

D Le contrôle de gestion et les entreprises en réseau

Les entreprises connaissent un développement important des structures de type réseau du fait de plusieurs raisons.

- Beaucoup d'entreprises sont obligées de réaliser une course à la taille critique qui nécessite de trouver des partenaires pour grandir vite.
- Les entreprises sont confrontées à une complexification des processus de fabrication et de servuction qui implique le partenariat interentreprises. La performance de l'entreprise repose sur la capacité à contracter avec des partenaires au travers de stratégie d'**impartition** (liens contractuels plus ou moins durables et réclamant une implication forte des parties cocon-

tractantes). Le contrôleur de gestion se retrouve confronté à des difficultés spécifiques puisque dans un même lieu peuvent cohabiter des salariés de plusieurs entités juridiques, travaillant sur un même produit (bien ou service) en utilisant des outils de production et d'information partagés. Les frontières de contrôle sont donc floues et délicates à circonscrire ; les périmètres de calcul de coût sont difficiles à établir. L'éclairage des choix entre faire ou faire faire nécessite l'application de la théorie des **coûts de transaction** et de la **relation d'agence** permettant d'intégrer ces coûts de recours au marché.

- L'impératif concurrentiel accroît le développement des pratiques de croissance contractuelle pour les entreprises devant prendre rapidement des positions sur les marchés. En témoigne le succès croissant des contrats de franchise. Dans ces réseaux, il est possible de développer des standards et une véritable animation des réseaux de franchisés grâce à un système d'information commun piloté par le contrôleur de gestion du franchiseur.

E Le contrôle de gestion et les entreprises virtuelles placées sur les nouvelles technologies

Le début du 3^e millénaire a consacré une nouvelle révolution technique et économique, celle des nouvelles technologies de l'information et de la communication qui se traduit par des modifications notables dans l'organisation du travail (télétravail), la structure des coûts (valorisation de l'immatériel) et sur les *business models* adoptés. Ces transformations imposent l'emploi de nouveaux outils de contrôle opérationnel (difficulté de contrôler classiquement le télétravail) et stratégique (nouveaux ratios à mettre en place et changement dans la perception dynamique des coûts).

Ces entreprises adoptent des **Business models** ou écosystèmes reposant sur une gratuité apparente (exemple : moteurs de recherche) dont la rentabilité dépend de services dérivés (bannières publicitaires, commercialisation de données (*big data*)).

Il y a nécessité d'inventer de nouveaux indicateurs : nombre de pages lues, nombre de clics, temps de connexion...

F Le contrôle de gestion dans les services

La répartition de la création de la richesse nationale a changé : la part industrielle a nettement diminué au profit du secteur tertiaire qui totalise aujourd'hui 70 % de la valeur ajoutée créée. Les services constituent un secteur très hétérogène allant de services « purs » à forte valeur ajoutée (exemple : cabinet de consultants) à des services reposant sur des couples produit/service (exemple : service de réparation). Le service est immatériel et non stockable, deux caractéristiques qui rendent sa gestion délicate.

La qualité du service va dépendre de la bonne interprétation des attentes du client par le prestataire. Il peut y avoir une part de subjectivité dans l'appréciation de la qualité car le service peut reposer sur le support humain constitué par le client lui-même. Le client peut être :

- co-concepteur (recours à un cabinet d'architecte) ;
- co-producteur (station lavage haute pression en libre-service) ;
- le support du service (institut de soin à la personne) ;
- absent durant la prestation (réparation informatique).

Certaines méthodes de calcul de coût sont davantage adaptées au secteur des services. Pour le cas des services réclamant des charges fixes élevées et des coûts variables unitaires faibles, la référence à la méthode du coût en imputation rationnelle mais aussi à celle du coût marginal comme aide à la tarification est très courante. Ainsi, l'hôtellerie, le transport ou encore les parcs d'attraction réclament de lourds investissements amortissables sur un nombre de clients élevé consommant une prestation peu différenciée si ce n'est par son tarif (**yield management**).

Pour le cas des services résultant d'un couple produit/service (réparation automobile, plomberie...), le gestionnaire s'appuiera sur la méthode des coûts directs, les charges indirectes étant relativement faibles (petit outillage...), voire sur le coût complet en cas de charges indirectes plus conséquentes (atelier de carrosserie avec cabine de peinture).

Pour le cas des services personnalisés selon les souhaits des clients, l'emploi de la méthode ABC autorise la prise en compte d'une légère différenciation. Si la personnalisation est plus poussée, il est possible de recourir à la méthode des coefficients d'équivalence (proposée par le PCG 1982 afin de valoriser les en-cours de production) ou encore la méthode UVA (*unité de valeur ajoutée*) consistant à exprimer les variantes de service offert en fonction d'une prestation type, souvent la plus demandée.

La faible standardisation des services rend délicate la fixation des prix qui repose alors essentiellement sur le mode Coût + Marge sachant que l'identification précise du coût a priori voire même a posteriori n'est pas aisée.

Le temps constitue la variable clé à gérer dans les services.

Le temps est la variable principale dans les services car il est à la fois ressource mobilisée pour réaliser le service et source de revenu lorsque la facturation repose sur celui-ci... Le temps constitue une dimension des plus délicates à apprécier par l'homme, présentant un caractère subjectif (le temps d'attente jugé excessif varie selon le client, son âge, sa profession, le moment de consommation du service...).

Des outils de recherche opérationnelle sont disponibles pour gérer les problèmes liés aux temps : ordonnancement des tâches, diagramme de Gantt, théorie des files d'attentes... Des astuces marketing et organisationnelles sont employées également : affichage des temps estimés, divertissement dans les files d'attente (orchestre à proximité des files d'attente de télésiège dans les stations de sport d'hiver, proposition de *FastPass* (droits payants pour réduire l'attente), délivrance de tickets d'attente, borne de commande...

G Contrôle de gestion dans les cabinets

Deux volets sont envisageables.

- Les missions commercialisables de contrôle de gestion auprès des clients : pour l'heure, le contrôle de gestion constitue le parent pauvre des missions facturées dont l'essentiel est représenté par la tenue des comptes, les déclarations fiscales et les travaux de commissariat. Cependant, la multiplication des formations comptables, la sensibilisation des clients aux problèmes de gestion et l'accessibilité apparente de l'informatique comptable sont autant de facteurs qui diminuent l'activité traditionnelle des petits cabinets et renforcent la nécessité du développement de mission de conseil aux clients. Preuve en est le succès des bilans imagés proposés aux clients lors de la remise des documents de synthèse ou encore des embryons de tableaux de bord. La mise en place d'un contrôle de gestion dans l'entreprise peut constituer un type de mission à développer. En effet, le contrôle de gestion reste embryonnaire dans beaucoup d'entreprises (97 % des entreprises françaises ont moins de 10 salariés) et apparaît donc promis à un bel avenir. D'ailleurs, le célèbre éditeur de logiciel intégré SAP envisage de s'orienter vers ces « petits » clients en proposant une version adaptée.
- Le contrôle de gestion des cabinets eux-mêmes : la profession n'échappe pas aux opérations de concentration par rachat ou par contrat qui ont pour but d'accompagner le développement économique des clients et d'atteindre une taille critique. Dans ces cabinets, un véritable travail de contrôle de gestion est mené afin de s'assurer de leur efficacité et de leur efficience.

Ce deuxième volet mérite un approfondissement afin de préciser les modalités de gestion prévisionnelle et de contrôle d'un cabinet.

1 La gestion prévisionnelle des cabinets

Le budget est l'acte fondamental de la gestion d'un bureau, car, seul, il permet l'équilibre, c'est-à-dire la meilleure adéquation entre les moyens et les missions. Ce qui évite ou tout au moins atténue les ruptures de gestion : surchauffe, retards, erreurs et fatigue.

La première étape de construction budgétaire consiste à opérer le calcul des HONoraires Acquis (HOA) par membre du bureau : cette évaluation est réalisée conjointement par le responsable du bureau et le collaborateur principal travaillant sur le dossier client.

Le temps normal d'évaluation des honoraires peut être estimé à 1/4 d'heure par client.

Il est nécessaire d'intégrer :

- les sorties naturelles de clientèle : l'observation statistique montre qu'il est raisonnable et normal d'estimer à 10 % la part annuelle de perte de clientèle ;
- l'expansion souhaitée du cabinet : exemple : 10 % de croissance annuelle du CA.

Le volume des honoraires doit donc augmenter de 20 %, calculé grossièrement.

Il convient d'établir les HOA à partir des temps prévisionnels des tâches à réaliser et des prix applicables. Les travaux peuvent être classés en 5 catégories par ordre décroissant de compétence et donc de facturation (ces informations sont indicatives et peuvent varier selon la région, le cabinet, le secteur d'activité, la taille et complexité du client...) :

Catégorie	Compétence	Prix horaire standard	Nature des travaux
1	Responsable du bureau	140€	– études et conseils : juridiques, économiques, fiscaux et financiers – travaux de révision des comptes et de commissariat aux comptes
2	Chef de mission	85€	– contrôle des travaux assurés par des assistants confirmés – participation à des travaux de révision – organisation comptable – analyse de gestion
3	Assistant	65€	– centralisation des livres auxiliaires – écritures d'inventaire – amortissements et provisions – balance – compte de résultat et bilan – déclarations fiscales – obligations courantes d'ordre comptable, fiscal et social – justification des comptes
4	Aide comptable	50€	– tenue des journaux auxiliaires – tenue comptes de tiers – balance et grand livre – états de rapprochement – paye – déclarations de CA
5	Secrétaire	35€	travaux de secrétariat

La définition couramment adoptée du **prix horaire standard** par catégorie correspond à 2 % du salaire mensuel normal. Ce travail est à réaliser pour chaque mission client. On veillera, autant que faire se peut, à respecter la correspondance tâches/compétence, sauf en présence d'une sous-activité d'un collaborateur.

L'estimation des temps repose sur des normes :

- définir le temps normal d'exécution qu'un collaborateur « normal » doit consacrer à son client ;
- définir le temps normal global de travail en partant d'une hypothèse de 225 jours de travail par an.

Temps clientèle + Temps perfectionnement + Temps administratifs

Exemple : collaborateur assistant = $1\,444 + 75 + 56 = 1\,575$ h par an
 Temps de perfectionnement = 20' jour temps administratif = 15' jour

Les temps standard ainsi définis sont multipliés par le prix horaire standard par catégorie et donnent le **prix indicatif de facturation**.

Il est nécessaire d'intégrer le calendrier annuel du cabinet : TVA, date de clôture de l'exercice afin d'obtenir un équilibrage des temps. L'activité des cabinets présente un caractère saisonnier :

■ Répartition saisonnière du CA au sein de l'exercice clos le 30/09 (date de clôture du cabinet)

1 ^{er} trimestre	1/10 au 31/12	20 %
	1/01 au 31/03	35 %
	1/04 au 30/06	30 %
	1/07 au 30/09	15 %

Il convient d'établir également la répartition des HOA par membre en fonction de leur temps d'intervention. En effet, pour un client, il est fréquent qu'une équipe de plusieurs collaborateurs intervienne. La répartition est importante car elle conditionne la rémunération des collaborateurs.

2 Suivi budgétaire et contrôle

Le fonctionnement d'un cabinet est articulé généralement autour d'une réunion hebdomadaire fixant le programme de chaque collaborateur pour la semaine.

Un premier critère rapide et usuel consiste à apprécier la productivité d'un collaborateur en vérifiant l'identité remarquable dans la profession : rémunération = Honoraires acquis / 3.

Si le salaire dépasse cette norme, il est trop élevé au regard du CA engendré.

La mesure et l'interprétation des écarts est fréquente en cabinet car l'activité et la rentabilité d'un cabinet reposent sur les temps facturés et donc sur la performance de la main d'œuvre.

H.O.A. : honoraires acquis	Écart de client	Écart global	Écart total
P.I.F. normal : prix indicatif de facturation normal	Écart de personnel		
P.I.F. réel : prix indicatif de facturation réel	Écart sur volume		
H.O.B : honoraires budgétés			

Le **PIF normal** correspond à la somme à réclamer au client calculée sur des standards de prix et de temps qui n'a pas à pâtir des vicissitudes du cabinet, ni à profiter du rendement supérieur à la normale dans le cas d'emploi de personnel compétent.

Le **PIF réel** indique la somme que le cabinet aurait dû demander au client par rapport au temps réel passé sur le dossier.

L'**écart de personnel** = **PIF normal** – **PIF réel** peut se décomposer en deux facteurs explicatifs :

- **écart d'activité** : le temps consacré à un dossier est inférieur ou supérieur au temps prévu,

- **écart de classement** : les travaux effectués correspondent à une catégorie différente de la qualification.

Exemple : Un chef de mission remplit une déclaration fiscale à la place d'un assistant.

L'**écart de client** = HOA – PIF normal. Il est favorable s'il est nul ou positif et signifie qu'il s'agit d'un bon client ayant accepté le prix de la mission, voire davantage selon la prestation réelle. L'idéal est d'obtenir un écart nul. Un écart positif n'est pas tenable dans le temps car le client risque de s'estimer berné. Un écart négatif entache la rentabilité du cabinet. L'examen attentif du client (notoriété, fidélité, volume de CA...) permet d'éclairer l'attitude à adopter. Un « petit » client ne sera pas traité comme un « gros ».

L'**écart sur volume** est difficilement qualifiable car il comprend des différences liées aux mouvements de clientèle et au volume prévisionnel de prestations facturables.

2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

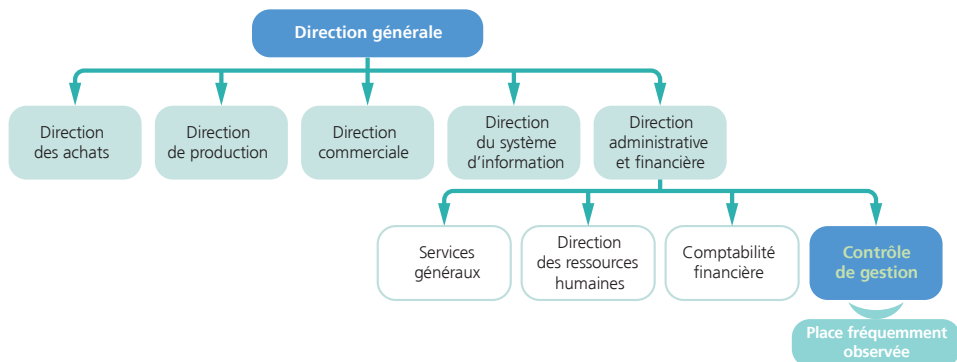
Il est nécessaire de rappeler qu'un véritable service de contrôle de gestion est rare dans les entreprises et que sa présence est limitée aux grandes entreprises.

L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Néanmoins, deux possibilités semblent émerger.

A 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.

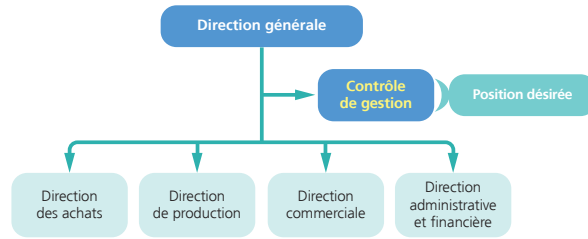


L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité financière et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.

B 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 contrôleur 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.



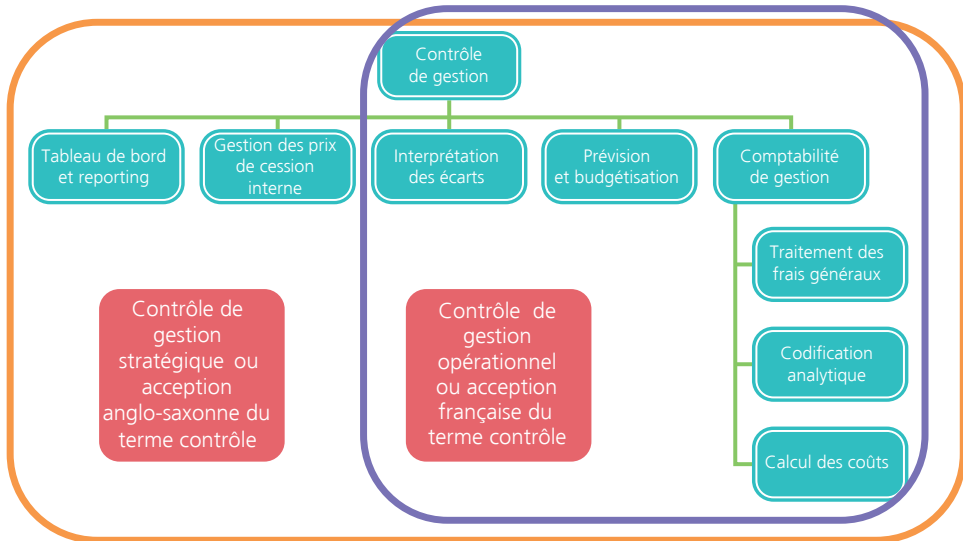
L'horizon du contrôleur de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient :

- dans le processus de planification stratégique ;
- dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- dans la prise de décisions à long terme : choix d'investissement, partenariat...

C L'organisation du service de contrôle de gestion

En France, la séparation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion est souvent pratiquée du fait du caractère légalement obligatoire de la première et du caractère confidentiel de la seconde. Il est rare qu'un bouclage entre les deux soit effectué ; preuve en est la disparition des comptes de la classe 9 du plan comptable depuis l'arrêté du 22 juin 1999.

■ Ordre d'apparition des services lors de la création d'une unité de contrôle de gestion



3 Le contrôleur de gestion

L'étude de l'ouvrage nous autorise à synthétiser la mission du contrôleur de gestion dans sa perception la plus étendue et à brosser le portrait idéal du postulant.