

DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL ET APPLICATIONS

Claude ALAZARD

Agrégée d'économie et gestion
Professeur en classes préparatoires
au DCG

Sabine SÉPARI

Agrégée d'économie et gestion
Docteur en sciences de gestion
Maître de conférences à l'ENS Cachan

Membres du groupe d'élaboration des programmes (GRECE)

Avec la collaboration
de **José DESTOURS**
pour la Synthèse des outils mathématiques

2^e édition
entièrement corrigée,
restructurée et enrichie

 EDITIONS
FRANCIS
LEFEBVRE
La solution juridique

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, 2010

ISBN 978-2-10-055573-4

ISSN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° 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
Manuel mode d'emploi	VIII
L'épreuve n°11, Contrôle de gestion	X
Programme de l'épreuve n° 11, DCG Contrôle de gestion	XI
Présentation de l'ouvrage	XV
INTRODUCTION : POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION	1
CHAPITRE 1 LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE CONTEXTE DE GESTION	3
PARTIE 1 LE CONTRÔLE DE GESTION ET L'ANALYSE DES COÛTS	39
CHAPITRE 2 L'ORGANISATION ET LES COÛTS	41
CHAPITRE 3 MÉTHODE DES CENTRES D'ANALYSE	61
CHAPITRE 4 LE SEUIL DE RENTABILITÉ	123
CHAPITRE 5 LES COÛTS PARTIELS : VARIABLES OU DIRECTS	159
CHAPITRE 6 LE COÛT MARGINAL	181
CHAPITRE 7 L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES	197
PARTIE 2 LE CONTRÔLE DE GESTION ET L'ANALYSE BUDGÉTAIRE	217
CHAPITRE 8 L'ORGANISATION ET LES BUDGETS	219
CHAPITRE 9 LES OUTILS POUR PRÉPARER LES BUDGETS	257
CHAPITRE 10 LES BUDGETS OPÉRATIONNELS	307
CHAPITRE 11 LES BUDGETS FINANCIERS ET LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE PRÉVISIONNELS	337
CHAPITRE 12 CONTRÔLE BUDGÉTAIRE DU RÉSULTAT	361

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 pratiques originaux, spécialement conçus pour la préparation des épreuves ;
- la série « Réussir », spécifiquement dédiée à l'entraînement à l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG, ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits » (*Petit fiscal, Petit social, Petit Compta, Petit Droit des sociétés...*).

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.

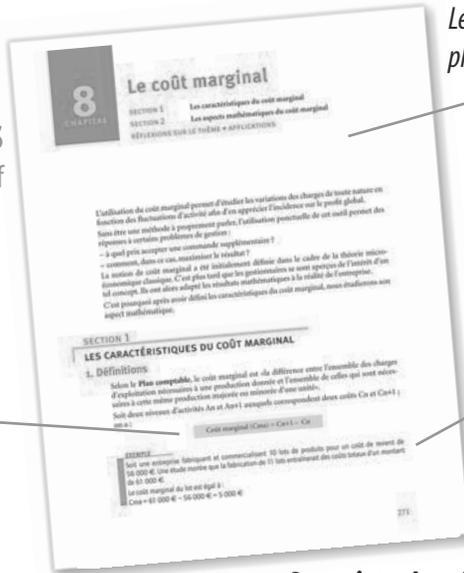
Jacques Saraf
Directeur de collection

MANUEL MODE D'EMPLOI

Clair et bien structuré, le cours présente **toutes les connaissances au programme** de l'épreuve DCG 11.
Plus de **170 exemples et thèmes d'application**, présentés dans des rubriques distinctives, sont aisément repérables
et permettent l'application immédiate des connaissances à acquérir.

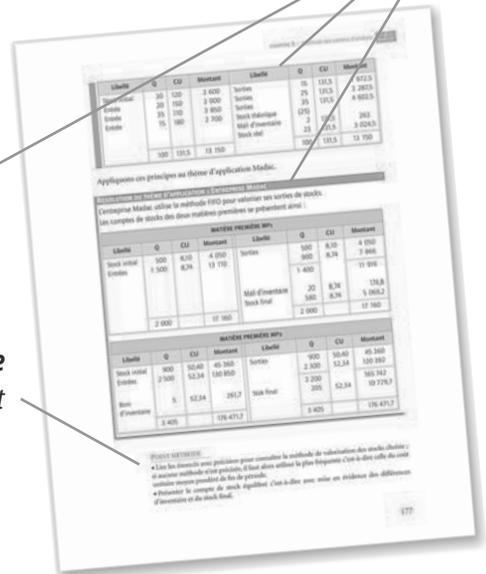
Le cours
complet et progressif

Les encadrés
en couleur
mettent l'accent
sur les définitions
et les notions
importantes

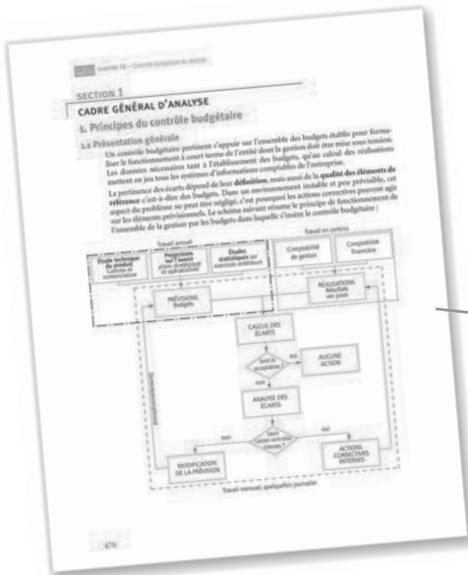


Le **mini-sommaire** précise le plan du chapitre

De nombreux **exemples** et **thèmes d'application** chiffrés et corrigés



Des **points de méthode** sont proposés régulièrement



Les **schémas** et **tableaux** présentent une synthèse visuelle des connaissances

L'épreuve n°11, Contrôle de gestion

Les auteurs du manuel ont participé au Groupe de travail pour la réforme des examens comptables de l'État (GRECE) pour la commission « contrôle de gestion ».

Ils ont donc conçu et structuré le manuel en fonction des objectifs du programme et des modalités d'évaluation.

Objectifs du programme de l'épreuve DCG 11, « Contrôle de gestion »

Le programme du contrôle de gestion du Diplôme de Comptabilité et de Gestion (niveau Licence) présente une orientation précise et un positionnement spécifique, distincts ceux du Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (niveau Master).

Le contrôle de gestion y est appréhendé dans une approche instrumentale, c'est-à-dire de compréhension et de maîtrise des outils et instruments dans des contextes donnés.

L'hypothèse est que la stratégie de l'organisation est fixée et présentée, elle n'est pas remise en cause. Les critères de performance sont explicités mais ils ne sont pas à découvrir.

La vision de la performance opérationnelle réside dans la mise sous tension permanente et dynamique du rapport satisfaction/coûts (coûts, qualité, délais).

Le cadre d'analyse est une unité organisationnelle : l'unité d'application est de niveau « local » (usine, centres de responsabilité...) dans une entreprise industrielle et/ou commerciale, nationale ou internationale, une entreprise de services. Le programme permet d'aborder le contrôle de gestion dans les PME.

Modalités d'évaluation

Le diplômé bac + 3 est considéré comme un acteur en situation de mise en œuvre de procédures.

Il doit repérer les informations pertinentes et nécessaires à la mise en œuvre des procédures de contrôle et de l'instrumentation associée. Il doit toutefois être capable de porter un jugement sur cette mise en œuvre. Le contexte dans lequel l'outil est utilisé est posé et n'est pas remis en question.

Programme de l'épreuve n° 11, DCG

Contrôle de gestion *

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 210 heures 18 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques et/ou un ou plusieurs exercices et/ou une ou plusieurs questions	4 heures	1,5

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS
1. Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier (10 heures)	Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.	Le contrôle de gestion : définitions, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle Les missions du contrôle de gestion : contrôle pour qui ? pour quoi ? par qui ? à partir de quoi ? Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation Le rôle du contrôle de gestion dans la communication et l'animation d'une organisation
2. Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation (45 heures)		
2.1 Contrôle de gestion et théorie des organisations	Montrer la contingence du contrôle de gestion puis l'élargissement de son champ d'application en corollaire de l'évolution des théories des organisations et des configurations organisationnelles.	Les impacts des différentes écoles de pensée sur l'objet et le champ du contrôle de gestion Les représentations du fonctionnement de l'organisation (fonctions, processus, activités, matrices) et leur prise en compte par le contrôle de gestion
2.2 La construction des modèles de coûts	Présenter les modèles de calculs des coûts comme une représentation (au sens de construction d'image) de l'entité étudiée.	Mise en perspective par rapport au contexte : industrie ou prestations de services ; activités marchandes ou non marchandes Les coûts comme systèmes de représentation des consommations de ressources

*Arrêté du 08.03.2010.

<p>2.3 Le processus de production des informations nécessaires à la mise en œuvre du contrôle</p>	<p>Saisir les principales caractéristiques d'élaboration et de diffusion des informations produites par la comptabilité financière afin de pouvoir les prendre en compte de façon pertinente en contrôle de gestion.</p>	<p>Les sources d'informations comptables Les modalités de traitement et de présentation comptables des données</p>
<p>2.4 La prise en compte de données aléatoires</p>	<p>Intégrer dans les modèles de contrôle de gestion des données soumises à des aléas.</p>	<p>Variable aléatoire : fonction de répartition et espérance mathématique (variable discrète et variable continue) Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale</p>
<p>2.5 Contrôle de gestion et performance économique</p>	<p>Identifier des critères de décision et de pilotage des organisations (marchandes et non marchandes).</p>	<p>La performance économique : définition, critères, moyens</p>
<p>3. La mise en œuvre du contrôle de gestion dans des contextes stabilisés (90 heures)</p>		
<p>3.1 Les caractéristiques des processus opérationnels stables et récurrents</p>		<p>Régularité des processus et standardisation des produits et/ou des services Caractéristiques du processus de production (flux poussés, flux tirés)</p>
<p>3.2 La détermination des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion</p>	<p>Expliciter le pilotage d'une organisation structurée en émettant l'hypothèse que les processus opérationnels peuvent être considérés comme stables et récurrents. Les outils de gestion sont reliés à diverses utilisations : aider la prise de décision, évaluer les conditions d'exploitation, définir la tarification, mettre sous tension l'entité locale, animer la structure.</p>	<p>Coûts préétablis, coûts constatés Coûts de structure et coûts liés à l'activité pour la simulation et pour l'évaluation du risque d'exploitation Coûts spécifiques pour l'aide à la décision (abandon de produit, faire ou faire faire), pour l'évaluation de la rentabilité des produits, pour la mesure de performance économique des unités de production Coûts marginaux et différentiels pour l'aide à la décision (commande supplémentaire, utilisation optimale des capacités) Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse pour évaluer l'évolution des conditions d'exploitation Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure Impacts des changements de prix sur les coûts</p>
<p>3.3 La structuration de l'organisation en centres de responsabilité</p>	<p>Piloter l'organisation par les budgets sur la base d'un découpage fonctionnel de cette organisation</p>	<p>Approche fonctionnelle de l'organisation et les différents types de centres de responsabilité Hiérarchie et délégation des pouvoirs, délégation de ressources et contrôle de l'utilisation de ces ressources Prix de cession interne</p>

<p>3.4 Les outils et procédures de la gestion budgétaire</p>	<p>La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation qui comprend une période de budgétisation puis une période de contrôle budgétaire.</p> <p>La budgétisation correspond à la construction d'ensembles cohérents de prévisions chiffrées.</p> <p>Les budgets constituent un mode de mise sous tension d'une organisation et ils permettent d'assurer une bonne maîtrise des délégations au niveau des entités locales lorsque le cadre global de la planification demeure pertinent.</p>	<p>Démarches et pratiques budgétaires Rôles des budgets dans l'organisation et rôle au regard de la stratégie adoptée Rôles, modalités, pratiques du <i>reporting</i> Rôles et place des différents acteurs : gestion par exception, motivation, direction par objectifs, évaluation des performances individuelles et collectives La négociation d'objectifs au sein de l'organisation : communication descendante et communication ascendante</p> <p>Les outils de construction de budgets dans les domaines :</p> <ul style="list-style-type: none"> • commerciaux : segmentation de marchés, prévisions des ventes, politique de prix • productifs : optimisation, goulot d'étranglement, ordonnancement, planification des besoins en composants • des approvisionnements : modèles de gestion des stocks avec ou sans pénurie, modèles en avenir aléatoire • de la gestion du personnel : prévisions et analyse des variations de la masse salariale en volume, prix, glissement vieillesse et technicité ; impact de la rotation du personnel ; effet report, effet masse et effet niveau <p>Les budgets de trésorerie Le budget d'investissement Les documents de synthèse prévisionnels Les enjeux et les limites de la budgétisation</p> <p>Les procédures budgétaires et l'analyse des écarts pour mettre sous tension les acteurs : le budget comme outil d'incitation. Le contrôle budgétaire dans le cadre d'un centre de profit : décomposition complète à partir de l'écart de résultat</p>
<p>3.5 Les outils d'amélioration des performances</p>	<p>Mettre en œuvre des outils qui viennent en complément de ceux qui ont une orientation financière, en particulier pour améliorer la qualité et limiter les délais.</p>	<p>Les outils de gestion de la qualité : cercles de qualité, analyse de la valeur, diagramme d'Ishikawa, diagramme de Pareto Contrôle statistique de la qualité Les tableaux de bord de gestion pour mettre sous tension les acteurs de l'entité locale</p>

<p> 4. Les réponses du contrôle de gestion à des contextes non stabilisés (65 heures)</p>	<p>Il s'agit de présenter ce que peuvent être les réponses du contrôle de gestion, compte tenu par exemple, de la non récurrence des processus opérationnels, de la difficulté d'établir des prévisions au regard de l'instabilité des marchés commerciaux, de l'évolution des produits, etc. Au-delà des outils et des méthodes étudiés dans le point précédent, et qui peuvent dans certains cas être utilisés dans des contextes non stabilisés, il convient de prolonger la réflexion par des démarches plus adaptées.</p>	
<p>4.1 Les processus opérationnels dans des configurations organisationnelles nouvelles</p>	<p>Caractériser un processus opérationnel non stabilisé. Expliciter le pilotage d'un processus de production flexible.</p>	<p>Flexibilité des processus, différenciation des biens et des services. Caractéristiques du processus de production : flux tirés, flux tendus, approvisionnements synchrones, gestion en juste à temps Vision de l'organisation centrée sur le client et sa satisfaction : activités, processus, projets Gestion de la chaîne logistique (<i>supply chain</i>)</p>
<p>4.2 L'amélioration continue du rapport valeur/coûts</p>	<p>Montrer que le contrôle de gestion s'adosse à de nouveaux outils dans une optique d'amélioration continue du rapport valeur/coûts et de pilotage en temps réel. Il s'agit non seulement d'améliorer la rentabilité ou la profitabilité, mais aussi la qualité des productions et prestations, les délais. Les méthodes de coûts à base d'activités semblent adaptées à l'établissement des coûts de produits différenciés et semblent faciliter une tarification différenciée. L'amélioration continue du rapport valeur/coûts peut aussi prendre appui sur des démarches d'étalonnage concurrentiel ou de reconfiguration, de gestion de la qualité totale.</p>	<p>Définition et usage des termes : valeur, utilité, coût Méthodes de détermination des coûts fondées sur l'analyse des activités Relations coûts, activités et performance dans les cas suivants : sous-traitance, étalonnage concurrentiel (<i>benchmarking</i>), reconfiguration (<i>reengineering</i>) Méthode des coûts cibles et analyse de la valeur Budgets à base d'activités et de processus</p>
<p>4.3 Le pilotage de l'organisation en temps réel</p>		<p>Les tableaux de bord de gestion de l'organisation flexible. Communication interne sur les indicateurs : intérêt et évaluation, retour d'expérience</p>

Indications complémentaires

1. On veillera à situer le contrôle de gestion par rapport aux sources d'information comptables et non comptables.
- 3.2 Le risque d'exploitation sera apprécié en se fondant sur le seuil de rentabilité (en avenir certain et en avenir aléatoire) et sur le levier opérationnel.
- 3.4 Les outils utilisés dans le domaine commercial s'appuieront sur les méthodes d'ajustement (linéaire et non linéaire), de régression, de lissage exponentiel et sur les séries chronologiques.
- 4.2 L'approche de la valeur prendra en compte les différentes parties prenantes (stakeholders).
- 3.5 et 4.3 Les tableaux de bord stratégiques ne font pas partie du programme.

Présentation de l'ouvrage

Objectif

L'objectif essentiel de ce livre est d'aider à la préparation de l'épreuve n°11 du DCG « contrôle de gestion ». Tous les points du programme sont ainsi traités de façon exhaustive.

L'épreuve cherche à tester deux compétences chez les candidats :

- la connaissance et la maîtrise des techniques du contrôle de gestion ;
- la capacité d'analyse pour prendre du recul par rapport aux techniques dans des cadres organisationnels définis.

L'ouvrage permet de répondre à ces deux exigences avec l'exposé des outils, des méthodes et les nombreuses applications progressives pour s'entraîner à la maîtrise des techniques d'une part, avec la présentation du cadre d'analyse, de l'utilisation des outils, de leurs limites à chaque stade de l'évolution du contrôle de gestion, d'autre part.

Logique de l'analyse et de la structure de l'ouvrage

Le contrôle de gestion ne peut être déconnecté du management des organisations, c'est-à-dire des objectifs des entreprises, du jeu d'influences exercées par les acteurs internes ou externes, des contextes concurrentiels, des tendances stratégiques et des effets de modes des outils de gestion, des formalisations et des concepts proposés sur les structures, les acteurs, et la gouvernance.

Les outils de gestion sont construits en réponse aux besoins de pilotage perçus par les décideurs compte tenu de la représentation qu'ils se font de l'organisation.

Leur développement s'est majoritairement effectué dans une période de croissance longue et dans un contexte concurrentiel stable ou peu évolutif.

En outre, un décalage temporel existe entre les recherches et formalisations sur le fonctionnement des organisations et leur diffusion dans les entreprises pour essayer d'en tirer profit et d'améliorer les pratiques. Dans le même temps, face à des problèmes de gestion nouveaux et concrets, les entreprises, par leur expérience, leur créativité et leur volonté, innovent et mettent en œuvre de nouvelles méthodes et outils, parfois avant, parfois en phase, parfois après les formalisations théoriques. De même, les cabinets conseils en gestion sont sources de diffusion plus rapide de concepts et d'outils, créant des tendances et des modes plus ou moins adaptées aux besoins des organisations.

Dans cette boucle dynamique d'interactions « formalisations/pratiques » parfois difficile à délimiter, il faut comprendre que le contrôle de gestion, comme tous les outils de pilotage des entreprises, subit des influences multiples et contradictoires qui le font évoluer en permanence tout en gardant des fondamentaux forts.

Ainsi, il est possible de comprendre qu'au fur et à mesure de l'enrichissement progressif et décalé de la représentation des organisations et de la compréhension de leur dynamique de fonctionnement, le contrôle de gestion voit ses objectifs évoluer, son champ s'étendre et ses outils se développer.

Cette analyse conduit à structurer l'ouvrage, de manière simple et lisible, en trois étapes distinctes sans pour autant refléter une exacte réalité de toutes les évolutions :

- 1^{re} étape : l'organisation appréhendée de manière mécanique, stable, avec un objectif de productivité ;
- 2^e étape : l'organisation de taille importante comprise comme lieu de responsabilisation des acteurs, et de contrats budgétaires.
- 3^e étape : l'organisation insérée dans un champ d'action complexe et incertain, à la recherche du pilotage de toutes les variables de la performance.
- **1^{re} étape** : L'organisation appréhendée de manière mécanique, stable, avec un objectif de productivité.

Le contrôle de gestion a été élaboré dans une vision taylorienne de l'organisation avec des contraintes et des objectifs spécifiques : calculer des coûts pour augmenter la productivité.

La première partie du manuel délimite le cadre structurel et environnemental de l'entreprise taylorienne de la première moitié du XX^e siècle avant de présenter toutes les méthodes de calculs de coûts qui ont été construites.

⇒ 1^{re} partie : le contrôle de gestion et l'analyse des coûts

- **2^e étape** : l'organisation dont la taille croît, cherche à responsabiliser ses acteurs, élabore une gestion budgétaire pour piloter des variables plus diversifiées. L'évolution des structures, de la taille, des stratégies, du rôle des acteurs a élargi les besoins d'informations et de variables à suivre.

La deuxième partie du manuel présente la nouvelle approche des organisations qui a conduit à construire un autre pan du contrôle de gestion : l'analyse budgétaire.

⇒ 2^e partie : Le contrôle de gestion et l'analyse budgétaire

- **3^e étape** : L'organisation, système d'objectifs multiples et contradictoires, au champ d'action plus large, plus complexe et plus incertain, consciente de l'importance des acteurs, essaie de construire de nombreux outils pour piloter toutes les variables de la performance.

Le contrôle de gestion n'est plus considéré aujourd'hui comme un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais comme un outil de pilotage permanent de multiples variables de toute nature.

La troisième partie du manuel introduit le nouveau cadre d'analyse des organisations et du pilotage de la performance avant de présenter les démarches qui permettent d'aider les acteurs à décider, à communiquer, à travailler ensemble, dans des contextes de changement permanent ou de rupture ;

⇒ 3^e partie : le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.

Au début de chaque partie, les grandes lignes du cadre d'analyse, de l'évolution de l'environnement interne et externe sont présentées pour contextualiser la construction et l'utilisation du contrôle de gestion.

Introduction : positionnement du contrôle de gestion

CHAPITRE 1

Le contrôle de gestion et le contexte de gestion

Le contrôle de gestion et le contexte de gestion

SECTION 1	Le positionnement du contrôle de gestion
SECTION 2	La performance de l'entreprise et le contrôle de gestion
SECTION 3	Le contrôleur de gestion
APPLICATION	

Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble nécessaire de resituer les motifs d'apparition du contrôle, les contraintes de la gestion des entreprises et le contexte économique. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

La 1^{re} section se focalisera sur le positionnement du contrôle de gestion. La 2^e section présentera les relations entre l'entreprise et le contrôle de gestion.

SECTION 1

LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION

Une approche historique nous permettra de présenter l'apparition du contrôle de gestion dans les entreprises, son évolution compte tenu de la prédominance des fonctions au sein des organisations et ses liens avec les autres formes de contrôle.

1. L'apparition du contrôle de gestion

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant-J.C. pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres.

La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au XV^e siècle et chez un imprimeur français au XVI^e siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du XIX^e siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

1.1 Histoire des « coûts »

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique.

Il est possible de repérer son apparition dès le XV^e siècle :

- la technique comptable d'élaboration de coûts est formalisée par un moine vénitien Luca Pacioli en 1494 ;
- des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mines d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Anvers vers 1570 essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce ne sont que des essais ponctuels.

La diffusion des pratiques et des formalisations (pas nécessairement corrélées) sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira en s'amplifiant.

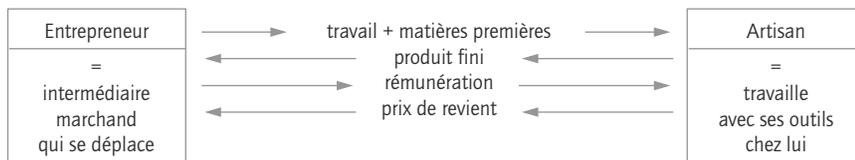
Dans l'histoire de la comptabilité⁽¹⁾, il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs de coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail.

Bertrand Gille⁽²⁾ parle de « socialisation de la technique » ; ainsi donc, au-delà d'un processus technique, le calcul et l'analyse des coûts comportent des aspects économiques, organisationnels, sociaux, juridiques, et donc transmettent une vision transversale et pluridisciplinaire des entreprises.

Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

C'est le passage du système du *putting-out* (production externalisée chez les ouvriers) au système de *factory* (production regroupée dans une usine).

LE SYSTÈME EXTERNALISÉ DE PRODUCTION OU PUTTING-OUT



Dans le système de production le plus répandu avant la révolution industrielle, l'entrepreneur est un intermédiaire qui se déplace, apporte travail et matières premières chez l'artisan qui possède ses outils puis revient chercher le produit fini (d'où l'origine du terme « prix de revient »)

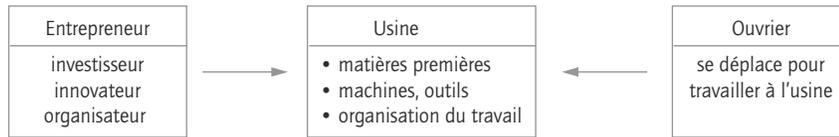
Dans ce système, l'entrepreneur ne cherche pas à connaître le coût, puisque l'information de la valeur ajoutée lui est donnée par le « prix de revient » qu'il compare au prix d'achat des matières.

(1) Chatfield, A history of accounting through, *The dryden press*, 1974.

(2) B. Gille, Histoire des techniques, *La Pléiade*, Gallimard, 1978.

Les nouvelles technologies du XVIII^e et du XIX^e siècle bouleversent les sources d'énergie et les machines et poussent ainsi à une organisation concentrée de la production : les machines sont regroupées dans des usines dans lesquelles les ouvriers viennent travailler.

LE SYSTÈME REGROUPÉ DE PRODUCTION OU FACTORY



L'entrepreneur n'est plus alors seulement un intermédiaire marchand, il devient également un investisseur et un innovateur. Dès lors il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail.

Dans l'histoire des coûts appliquée aux entreprises industrielles, plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire.

- D'abord c'est la **comptabilité industrielle** qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tout le XIX^e siècle (même si des formalisations n'apparaissent, en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870).

Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes à l'organisation, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec des ouvriers.

Elle doit permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels.

- Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités. La **comptabilité deviant analytique d'exploitation** afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.

- À l'heure actuelle, le terme **comptabilité de gestion** permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

1.2 Histoire du « contrôle »

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX^e siècle et surtout du début du XX^e siècle.

- Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement **l'activité de production** mais ne s'appelle pas encore ainsi.

- Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de **contrôle budgétaire**.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

- Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le **contrôle de gestion** une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- un processus de **planification**, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- dans une **structure hiérarchique** découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- avec un système de pilotage par le **couple objectifs-moyens** (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur **quatre principes** :

- stabilité dans le temps ;
- information parfaite des dirigeants ;
- recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

- À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

1.3 Évolution de la prédominance des fonctions de l'entreprise

Tout système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations.

Ainsi de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Au fur et à mesure de la mise en exergue des différentes fonctions de l'entreprise et de l'importance des interdépendances entre les quatre pôles de la gestion : production – commercial – finance – ressources humaines, les gestionnaires étendent leurs demandes aux outils du contrôle de gestion.

- Avec les grandes entreprises industrielles du début du XX^e siècle, les responsables et décideurs de la **production** apparaissent comme les acteurs stratégiques essentiels de l'entreprise.