

DCG 11

Contrôle de gestion

MANUEL

2^e édition

Romarc Duparc

Agrégé d'économie-gestion
Professeur en classes préparatoires à l'expertise comptable
au lycée Gustave Flaubert de Rouen
Membre des jurys d'examen

Sabine Sépari

Agrégée d'économie et gestion
Docteur en sciences de gestion
Maître de conférences HDR à l'ENS Paris-Saclay
Membre des jurys d'examen

DUNOD

En partenariat avec
Lefebvre Dalloz

Crédits iconographiques

p. 96 : © organization by Graphic Tigers from the Noun Project ; © property tax by I Putu Kharismayadi from the Noun Project ; © dialogue by ProSymbols from the Noun Project ; p. 135, de haut en bas : © Target by romzicon from the Noun Project ; © Tool by chabib ali machbubi from the Noun Project ; © analysis by Boris Kaiser from the Noun Project ; p. 376 : © Time by Anna Sophie from the Noun Project ; © Abacus by Mister Pixel from the Noun Project.

Maquette de couverture :
Nicolas Wiel et Elizabeth Riba

Maquette intérieure :
Yves Tremblay

Mise en pages : Nord Compo

NOUS NOUS ENGAGEONS EN FAVEUR DE L'ENVIRONNEMENT :



Nos livres sont imprimés sur des papiers certifiés pour réduire notre impact sur l'environnement.



Le format de nos ouvrages est pensé afin d'optimiser l'utilisation du papier.



Depuis plus de 30 ans, nous imprimons 70 % de nos livres en France et 25 % en Europe et nous mettons tout en œuvre pour augmenter cet engagement auprès des imprimeurs français.



Nous limitons l'utilisation du plastique sur nos ouvrages (film sur les couvertures et les livres).

Les liens proposés tout au long de ce livre sont des compléments d'information. Vous pouvez soit flasher les QR-codes, soit copier-coller les URL raccourcies dans votre navigateur. Ces liens resteront valables durant toute la période de commercialisation de l'ouvrage. Toutefois, nous ne pouvons en garantir la pérennité dans la mesure où les pages auxquelles ils renvoient sont la propriété des sites qui les hébergent.

© Dunod, 2024
11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-086153-8

SOMMAIRE

Programme	V
Avant-propos	X
Rendez-vous Méthode 1. Les compétences transversales de l'axe « Gestion comptable et financière »	XII
Rendez-vous Méthode 2. Les compétences de l'UE 11 « Contrôle de gestion »	XV
Rendez-vous Méthode 3. L'apprentissage et l'évaluation par les compétences	XVIII
Rendez-vous Méthode 4. L'épreuve de contrôle de gestion	XIX
Table des sigles et abréviations	XXI

Introduction

Chapitre 1 Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier	1
Chapitre 2 Le système d'information « contrôle de gestion »	30
• Fiche A : Les variables aléatoires, l'espérance, l'écart-type	53
• Fiche B1 : La loi binomiale	56
• Fiche B2 : La loi binomiale : utilisation de la calculatrice	57
• Fiche C1 : La loi de Poisson	59
• Fiche C2 : La loi de Poisson : utilisation de la calculatrice	62
• Fiche D1 : La loi normale	65
• Fiche D2 : La loi normale : utilisation de la calculatrice	69

Partie 1 La détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion

Chapitre 3 La construction des modèles de coûts	72
Chapitre 4 Le coût complet par les centres d'analyse	97
Chapitre 5 Le coût complet par les activités : la méthode ABC	136
Chapitre 6 Le seuil de rentabilité et les indicateurs du risque d'exploitation	179
Chapitre 7 Les coûts partiels, spécifiques et l'imputation rationnelle	212
PARTIE 1 : CAS DE SYNTHÈSE	244

Partie 2 La gestion budgétaire

Chapitre 8 La gestion budgétaire et la structuration de l'organisation	249
Chapitre 9 La gestion budgétaire de l'activité commerciale	278
• Fiche E : Ajustements affine, exponentiel et puissance : utilisation de la calculatrice	303
Chapitre 10 La gestion budgétaire de l'activité productive	306
Chapitre 11 La gestion budgétaire des approvisionnements	340
Chapitre 12 La gestion budgétaire des ressources humaines	377
Chapitre 13 La synthèse budgétaire	399
Chapitre 14 Le contrôle budgétaire d'un centre de profit et d'un centre de recettes	419
PARTIE 2 : CAS DE SYNTHÈSE	459

Partie 3 Les outils d'amélioration des performances

Chapitre 15 Le pilotage de la qualité	463
• Fiche F : L'échantillonnage et l'estimation ponctuelle	497
Chapitre 16 L'amélioration de la performance : analyse de la valeur et coût cible ...	500
Chapitre 17 Le pilotage de la performance globale	530
PARTIE 3 : CAS DE SYNTHÈSE	567
Sujet type d'examen	574
Corrigé du sujet type d'examen	580
Quiz : corrigés	589
Index	590
Table des matières	593

PROGRAMME

Axe 2. Gestion comptable et financière

Les unités d'enseignement (UE) de « comptabilité » (UE 9), de « comptabilité approfondie » (UE 10), de « contrôle de gestion » (UE 11) et de « finance d'entreprise » (UE 6) ont pour objet de permettre au titulaire du DCG de disposer d'une démarche et des outils nécessaires pour enregistrer l'information comptable et financière, pour réaliser une analyse de la situation d'une organisation et disposer d'éléments d'aide à la prise de décision.

Ces unités d'enseignement devront, notamment, permettre le développement de compétences spécifiques :

- rechercher, si besoin calculer et valider une information comptable ou financière ;
- exploiter une documentation (chiffrée ou non) ;
- identifier les outils d'analyse adaptés ;
- exploiter et commenter les résultats obtenus afin de proposer des décisions à court, moyen et long terme ;
- rédiger un argumentaire pour conseiller le décideur.

UE 11. Contrôle de gestion

Niveau L – 200 heures – 14 ECTS

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none">• 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.	<ul style="list-style-type: none">• 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.

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • 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 	<ul style="list-style-type: none"> • 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.

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • Calculer et interpréter une espérance et un écart-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. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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.

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 responsabilités, par activité, par processus.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • 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 	<ul style="list-style-type: none"> • 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.

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • 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'ordonnement. • 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. • Rédiger une note de synthèse sur les écarts calculés. • Établir un bilan et un compte de résultat prévisionnels. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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.

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.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • Performance : définition, formes. • Méthode des coûts cibles. • Analyse de la valeur. • Étalonnage concurrentiel (<i>benchmarking</i>), reconfiguration des processus (<i>reengineering</i>). • 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 <i>reporting</i>. • Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.

Table de correspondance entre le programme (parties et sous-parties) et les chapitres

1. Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier		Chapitre 1
2. La détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion	2. 1. La détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion : la construction des modèles de coûts	Chapitre 3
	2. 2. La détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion : le choix d'une méthode de calcul de coûts	Chapitres 4 à 7
	2. 3. La détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion : la prise en compte de données aléatoires	Chapitres 2, 6 et 15
3. La gestion budgétaire	3. 1. La gestion Budgétaire : la structuration de l'organisation et la gestion budgétaire	Chapitre 8
	3. 2. La gestion Budgétaire : les outils et procédures de la gestion budgétaire	Chapitres 8 à 14
4. Les outils d'amélioration des performances		Chapitres 15 à 17

Rédigés par des enseignants des classes préparatoires à l'expertise comptable, membres des commissions d'examen, et 100 % conformes aux nouveaux programmes et guides pédagogiques applicables depuis la rentrée 2019, les manuels Dunod constituent une préparation complète aux examens de DCG et DSCG.

Les enjeux de l'UE 11 et du métier de contrôleur

L'axe « Gestion comptable et financière »

L'unité d'enseignement (UE) 11 du DCG vise à former le candidat aux compétences essentielles du métier de contrôleur de gestion. Ces compétences complètent celles des autres UE de l'axe « Gestion comptable et financière » (UE 6, UE 9 et UE 10).

Un métier en mutation

Le contrôleur de gestion aide à la prise de décisions à court, moyen et long termes ; comme le directeur administratif et financier, il pilote la performance et gère les risques. Le métier a considérablement évolué ; traditionnellement centré sur les outils quantitatifs et monétaires, il s'oriente vers toujours plus de management et de *leadership* (place croissante du conseil et de communication), au service de la performance globale. La révolution numérique et l'accès à des masses illimitées de données (*Big Data*) modifient grandement la relation au temps et à l'information, invitant le contrôleur de gestion à analyser et à traiter des informations de plus en plus riches et complexes.

Une épreuve repensée

L'épreuve de contrôle de gestion requiert à la fois des compétences techniques et rédactionnelles, une capacité à analyser rapidement des données variées (comptables, sociales, environnementales...) mais aussi un esprit de synthèse et un regard critique aiguisés.

L'examen permet d'apprécier la maîtrise des outils du contrôle de gestion par le candidat et sa capacité d'analyse à travers ses choix (connaissance des conditions d'application, de leurs avantages et limites), le recours aux outils adéquats et leur adaptation dans le cadre d'un diagnostic particulier, la formulation de préconisation et de conseils ou encore le regard critique porté sur les situations de gestion.

Le manuel suit strictement l'articulation du programme :

- Deux chapitres introductifs présentent le positionnement du contrôle de gestion pour cerner le métier et les problèmes de l'information et des sources d'information.
- Une première partie, composée de cinq chapitres, présente la détermination et l'analyse des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion.
- Une deuxième partie, composée de sept chapitres, traite de la gestion budgétaire.
- La troisième et dernière partie, composée de trois chapitres développe les outils d'amélioration des performances.

Les objectifs de l'ouvrage

Dans un contexte de réforme, les auteurs ont opté pour une approche inédite : outre le traitement exhaustif des notions au programme, l'ouvrage propose, **pour chaque compétence** :

- une mise en pratique corrigée, guidée par une méthodologie de résolution ;
- une mise en pratique autonome (non corrigée).

Il s'agit de développer, chez tout candidat, des capacités d'analyse, de choix, de critique et d'initiative au service de l'organisation et de ses décideurs, à partir de données techniques.

Un ouvrage au service de la réussite

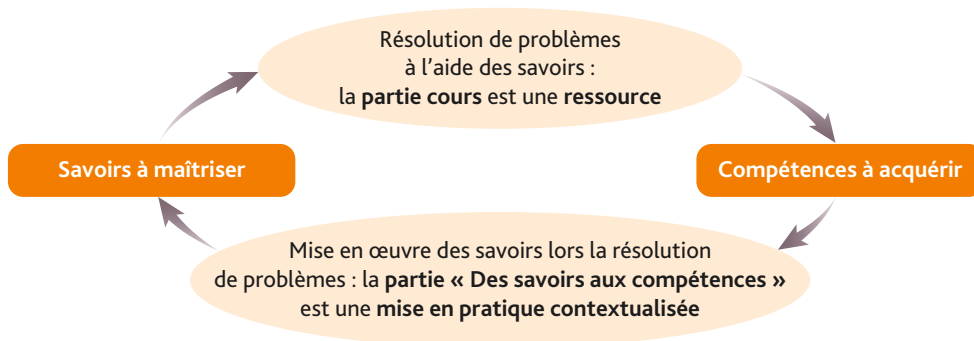
Dans l'esprit des nouveaux examens, chaque chapitre de l'ouvrage a été divisé en deux grandes parties :

- Une **présentation exhaustive** des savoirs, techniques et concepts du programme, tous illustrés par des exemples et des « focus » variés.
- Une **démarche orientée compétences** comprenant :
 - une explicitation, pour chaque compétence, des attentes et des critères d'évaluation (méthodologie, conseils, mise en pratique corrigée pas à pas et mise en pratique à réaliser en autonomie) ;
 - des cas complets correspondant à des dossiers d'examen et regroupant plusieurs compétences du chapitre.

Chaque partie du programme fait l'objet d'un **cas de synthèse transversal** testant les compétences des chapitres. Les cas de synthèse, comme le sujet type d'examen, ont été conçus comme des mises en conditions réelles. Ils constituent donc une préparation conforme aux attendus des épreuves.

Toutes les compétences du programme sont présentées dans un **contexte organisationnel** permettant de résoudre un **problème de gestion concret**. Chaque partie du programme est ponctuée par un cas de synthèse respectant le format et les attentes de l'examen. Enfin, le sujet type d'examen et son corrigé commenté parachèvent la préparation à l'évaluation par les compétences.

Grâce à la méthode développée dans ce manuel, la préparation à l'épreuve constitue un aller-retour dynamique entre savoirs et compétences :



Les compétences transversales de l'axe « Gestion comptable et financière »

Les unités d'enseignement (UE) de « comptabilité » (UE 9), de « comptabilité approfondie » (UE 10), de « contrôle de gestion » (UE 11) et de « finance d'entreprise » (UE 6) ont pour objet de permettre au titulaire du DCG de disposer d'une démarche et des outils nécessaires pour enregistrer l'information comptable et financière, pour réaliser une analyse de la situation d'une organisation et disposer d'éléments d'aide à la prise de décision. Ces unités d'enseignement devront, notamment, permettre le développement de compétences spécifiques.

Compétences génériques :

- rechercher, si besoin calculer et valider une information comptable ou financière ;
- exploiter une documentation (chiffrée ou non) ;
- identifier les outils d'analyse adaptés ;
- exploiter et commenter les résultats obtenus afin de proposer des décisions à court, moyen et long terme ;
- rédiger un argumentaire pour conseiller le décideur.

1. Rechercher (calculer et valider) une information

Il s'agit de :

- repérer une ou plusieurs sources d'information fiables en lien avec le problème à traiter ;
- trier dans une masse de données accessibles, les seules, nécessaires et utiles pour le problème ;
- utiliser les données et informations choisies pour effectuer, le cas échéant, des traitements (ex. : calculs, comparaisons) et poursuivre d'autres étapes d'action.

2. Exploiter des documents de nature variée

Il s'agit :

- de comprendre une information élémentaire, sous forme textuelle, chiffrée ;
- de comprendre un document, en dégagant l'idée générale, en présentant une synthèse structurée, en qualifiant la nature, la qualité, les apports et les limites des informations présentées ;
- d'analyser le contenu des documents en l'associant à des faits, des mécanismes, des théories non présents dans les documents.

3. Identifier les outils

Identifier consiste à préciser la nature de quelque chose, son type, sa catégorie, pouvoir dire ce que c'est, son utilité.

Il s'agit de :

- repérer, pour une situation, un objectif, pour une organisation, dans un contexte donné, la ou les techniques, méthodes qui permettront d'aider à la décision ou à l'action ;
- préciser les caractéristiques de l'outil, ses apports et ses limites, qui justifient son choix.

4. Exploiter et commenter les résultats

Il s'agit de :

- comprendre les résultats en repérant les tendances fortes, en dégagant les points forts et les points faibles ; faire le cas échéant des liens de causalité, des comparaisons entre les résultats ou avec d'autres éléments ;
- structurer les caractéristiques des résultats pour en présenter une ligne directrice ; (ex. : évolution historique, facettes positives et négatives d'un phénomène).

5. Rédiger un argumentaire

Une argumentation est comparable à une chaîne, les maillons étant formés par les arguments, lesquels peuvent notamment :

- apporter une preuve destinée à étayer une proposition ou, au contraire, à l'infirmer, à la rejeter ;
- apporter une preuve destinée à établir la justesse ou la véracité d'une proposition ;
- réfuter une proposition, en apportant un refus partiel ou total à un argument précédent ;
- expliquer une notion, légitimer une position ou une décision, valider un résultat.

Un argumentaire vise à convaincre son destinataire du bien-fondé d'une analyse, d'une interprétation, d'une démarche intellectuelle

Il s'agit d'élaborer l'argumentaire puis de le rédiger :

- trouver et collecter les idées, les éléments de preuve, les faits, les facteurs, les causes et les conséquences qui alimentent une situation, une organisation, un problème ;
- ordonner les arguments et en structurer l'enchaînement afin de présenter le fil du raisonnement (plan de l'argumentaire) ;
- rédiger l'argumentaire lui-même.

6. Rédiger une synthèse

Il s'agit de présenter un document écrit et structuré permettant de comprendre clairement et rapidement une situation, un problème, un résultat.

Une synthèse est une opération intellectuelle par laquelle on assemble, sur un sujet, une situation, des éléments de connaissance en un ensemble cohérent, pour donner une vue générale.

Les principales étapes, à adapter selon le contexte et les objectifs, peuvent être :

- collecter les éléments d'information, de résultats, d'avis ;
- regrouper des idées selon des critères adaptés au sujet, par exemple :
 - le temps : avant/après ;
 - le lieu : selon l'entité considérée ;
 - la valeur : chiffre d'affaires, profit, marge ;
- concevoir un plan pour lier les idées regroupées selon une logique, un fil directeur ;
- rédiger les différentes parties avec une introduction, des phrases de transition et une conclusion.

NOTRE CONSEIL

Veillez à présenter lisiblement votre copie et à vous relire pour éliminer les fautes d'orthographe ou de syntaxe. Respectez la règle « Un paragraphe, une idée, un exemple » et utilisez les mots de liaison à bon escient.

Exemples de mots de liaison

- **Définir la cause** : car / parce que / puisque / sous prétexte que / soit que... soit que... / non que (+ subjonctif)... mais parce que / par peur de / faute de / grâce
- **Définir les conséquences** : donc / de sorte que / de façon que / tellement que / au point de / de manière à / ainsi / en effet / par conséquent / alors
- **Relever les oppositions** : alors que / sauf que / mais / même si (+ indicatif) / quand bien même (+ conditionnel) / en revanche / au contraire / par contre
- **Établir les comparaisons** : comme / autrement que / comme si / aussi... que / moins... que / plus... plus... / ainsi que / de même que / contrairement à
- **Admettre, faire des concessions** : bien que (+ subjonctif) / toutefois / néanmoins / cependant
- **Poser des conditions** : si / dans l'hypothèse où (+ conditionnel) / à moins que (+ subjonctif) / pourvu que (+ subjonctif)

Les compétences de l'UE 11 « Contrôle de gestion »

Qu'est-ce qu'une compétence ?

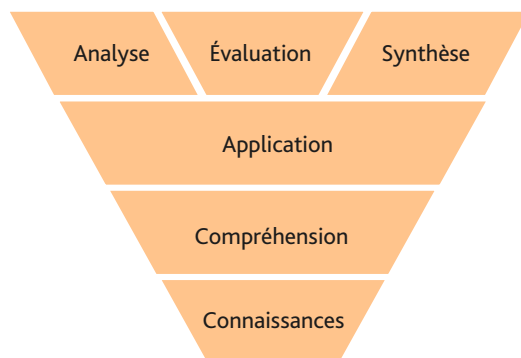
En 2006, dans un document intitulé « le cadre européen des compétences clés », l'Union européenne (UE) a défini la compétence « comme une combinaison de connaissances, d'aptitudes et d'attitudes appropriées à chaque contexte ».

Définition

Une **compétence** se définit comme l'association de savoirs (connaissances), de capacités (savoir-faire), d'attitudes (savoir-être) et d'une démarche méthodologique.

Les savoirs isolés et statiques n'ont que peu d'utilité. Pour agir, choisir, décider, maîtriser une activité, tout acteur doit être en mesure d'associer, de combiner, d'utiliser des savoirs de manière dynamique, en fonction du contexte, des objectifs, des contraintes et de l'expérience acquise.

Ainsi, dans la vie professionnelle comme dans un contexte d'examen ou de concours, la différenciation ne s'opère pas sur la base des savoirs « bruts » mais sur leur utilisation, et par conséquent sur les compétences à acquérir au moyen d'une démarche et d'une méthodologie spécifiques.



Comment les compétences s'organisent-elles ?

Différentes présentations des compétences coexistent. Nous nous sommes appuyés sur la taxonomie de Bloom. Elle regroupe les compétences en niveaux, définit un objectif par niveau et des verbes d'action en lien avec les compétences.

Adaptée aux compétences du programme de « l'UE 11 Contrôle de gestion », la taxonomie de Bloom donne la présentation suivante :

Niveau et type de compétences		Objectifs	Verbes de compétences de l'UE 11
1 ^{er}	Connaissances	Mémoriser et restituer dans des termes similaires à ceux appris	<ul style="list-style-type: none"> • Définir • Mémoriser • Repérer...
2 ^e	Compréhension	Traduire et interpréter l'information en fonction de ce qui a été appris	<ul style="list-style-type: none"> • Distinguer • Identifier
3 ^e	Application	Sélectionner des données pour réaliser une tâche ou résoudre un problème	<ul style="list-style-type: none"> • Appliquer • Calculer • Établir • Mettre en œuvre • Exploiter • Déterminer • Résoudre
4 ^e	Analyse	Mettre en relation des faits ou la structure d'un problème	<ul style="list-style-type: none"> • Analyser • Caractériser • Comparer • Distinguer • Interpréter
5 ^e	Évaluation	Estimer et critiquer en fonction de critères construits	<ul style="list-style-type: none"> • Apprécier • Commenter • Justifier • Rédiger un argumentaire
6 ^e	Synthèse	Intégrer et conjuguer des idées en proposition structurée : un plan	<ul style="list-style-type: none"> • Concevoir • Proposer • Élaborer

Définitions des verbes utilisés dans les compétences

- **Niveau Compréhension**

Distinguer : reconnaître, différencier quelque chose ou quelqu'un en percevant les caractéristiques qui font sa spécificité. Constituer l'élément caractéristique qui différencie quelqu'un, quelque chose de quelqu'un, quelque chose d'autre.

Identifier : préciser la nature de quelque chose, son type, sa catégorie, pouvoir dire ce que c'est.

- **Niveau Application**

Appliquer : se servir d'une méthode, d'un outil, pour un « objet » particulier ; utiliser une démarche déjà construite sur un problème exprimé.

Calculer : faire des opérations de diverses natures pour déterminer un résultat.

Déterminer : trouver une solution, selon une méthode ou une autre, pour un problème, un « objet », une situation, pas nécessairement unique.

Établir : mettre à plat, présenter, réaliser une situation, un « objet » selon une forme déterminée ou choisie, après éventuellement plusieurs étapes de traitement (calculs...).

Exploiter : à partir d'outils, de méthodes, de données et d'informations, savoir choisir et utiliser les plus pertinentes, dans une situation donnée, pour présenter un « objet » ou résoudre un problème.

Mettre en œuvre : mobiliser, utiliser une démarche, une méthode, des calculs, sur un problème, une situation, pour obtenir une résolution.

Résoudre : trouver une solution à un problème, une situation, avec tous les outils et méthodes disponibles.

- **Niveau Analyse**

Analyser : faire une étude approfondie d'un ensemble abstrait ou concret pour en dégager les éléments principaux, en déterminer les éléments constituants.

Caractériser : définir avec précision, mettre en relief les propriétés distinctives de quelque chose ou quelqu'un.

Comparer : mettre en regard deux ou plusieurs « objets », situations, calculs, solutions, contextes pour en tirer des différences, des similitudes, des tendances, des conclusions.

Interpréter : donner un avis, une opinion, un ressenti sur un résultat, une situation, donc non neutre et différent selon les individus.

- **Niveau Évaluation**

Apprécier : attribuer telle valeur, telle importance à quelqu'un, à quelque chose. User de la valeur (intellectuelle, morale, artistique, etc.) de quelque chose, la mettre en relation avec des événements.

Commenter : exposer des idées, des tendances, des conclusions sur une situation, un « objet ».

Justifier : appuyer la réalité, l'exactitude de quelque chose par des preuves, des documents. Faire admettre un fait, en établir le bien-fondé ou la nécessité.

Rédiger : écrire de manière structurée un texte sur une situation, un problème, avec une introduction et une conclusion.

- **Niveau Synthèse**

Concevoir : réfléchir et inventer pour proposer, sur un objet ou une situation, une démarche ou un outil nouveau, le plus adapté possible.

Élaborer : construire une démarche nouvelle ou différente, à appliquer à un objet spécifique ou pour résoudre un problème.

Proposer : soumettre des choix, présenter une interprétation, des pistes de solutions, des idées.

L'apprentissage et l'évaluation par les compétences

Une compétence implique de maîtriser et d'appliquer une démarche scandée par des étapes et de savoir analyser et porter un regard critique sur cette même démarche. L'évaluation par les compétences globales (et non pas de petites questions qui découpent et décomposent une procédure) permet de différencier les candidats en regardant ceux qui connaissent et maîtrisent une démarche, ceux qui savent analyser et prendre du recul, ceux qui savent donner des préconisations

Une compétence est issue d'une méthodologie jalonnée par des étapes permettant d'atteindre un objectif de gestion :

- Elle s'acquiert par la mise en œuvre d'une méthodologie minimale acceptée et reconnue, quitte ensuite à ce que l'apprenant construise, par et pour lui-même, une démarche plus personnelle.
- Il faut acquérir une certaine marge de manœuvre dans une démarche cadrée

Pour répondre aux compétences attendues en contrôle de gestion, il s'agit :

- de répondre à un objectif de pilotage, dans un contexte précis caractérisé par des moyens et des contraintes spécifiques ;
- d'acquérir une capacité à décliner des étapes, à en tirer des résultats, à en présenter les intérêts et les limites et à en déduire des préconisations d'amélioration.

Exemple

- **Compétence : calculer le coût de revient d'un bien**

Le candidat est invité à décliner les étapes de construction du coût complet d'un produit. Les savoirs à mobiliser sont : le coût de production, le coût de stockage, le coût de distribution, les coûts variables, les coûts fixes, la répartition primaire, la répartition secondaire, la clé de répartition....

Les étapes relevant de la compétence « Calculer » consistent en :

- l'ajout des éléments composant le coût des matières premières ;
- la détermination du stock initial et du stock final de matières premières ;
- l'ajout des éléments composant le coût de chaque étape de production ;
- la détermination du stock d'en-cours ;
- l'ajout des éléments composant le coût de distribution, le cas échéant ;
- la détermination du coût total en séparant, éventuellement, coût fixe et coût variable.

- **Compétence : analyser la pertinence du coût de production calculé**

Le candidat est invité à décliner les étapes de construction du coût complet d'un produit. Les savoirs à mobiliser sont : le coût, le coût de production, la décision, la performance, le pilotage, le contrôle, le benchmark.

Les étapes relevant de la compétence « Calculer » consistent en :

- le repérage des éléments du résultat ;
- l'identification des apports du résultat pour le pilotage du produit, de son prix, etc. ;
- l'identification des limites de la démarche avec des facteurs oubliés dans le coût.
- la comparaison éventuelle avec d'autres méthodes et démarches qui pourraient compléter l'information.

MÉTHODE 4

L'épreuve de contrôle de gestion

Objectif

D'une durée de 4 heures, cette épreuve fait partie des écrits les plus longs du DCG. Les concepteurs de sujets proposent un cas contextualisé, c'est-à-dire un sujet « qui raconte une histoire » relative à une entité permettant de couvrir une large partie du programme.

En conséquence, les calculs chronophages, gourmands en temps et peu exploitables pour l'évaluation du candidat, ont tendance à s'amenuiser pour faire la part belle à la réflexion et à l'éclairage de décisions de gestion.

La technique doit être au service du problème opérationnel à régler.

Le sujet s'appuie toujours sur un contexte. Il est souvent composé de quatre missions indépendantes. Pour chacune, il est attendu du candidat qu'il réponde aux questions en portant une attention particulière :

- aux verbes utilisés afin de faire le lien avec les compétences du programme ;
- à la structure de la réponse en droit et en faits ;
- à la rédaction d'une phrase de conclusion, afin de répondre explicitement à la question.

Compétences

La rénovation du DCG met l'accent sur l'acquisition de **compétences**, notamment celles relevant de l'analyse, ce qui se traduit concrètement par une évolution du questionnement et du barème : les questions s'apparentant à la technicité du contrôle de gestion pèsent autant que celles qui renvoient à l'analyse, aboutissant à une répartition des points proche du 40 % / 60 %.

Cette inflexion a un impact fort sur la préparation du candidat qui doit à la fois maîtriser les techniques calculatoires, mais également être capable de justifier, de commenter ou d'analyser des données relatives au contrôle de gestion.

Cependant, le candidat a intérêt, dans la mesure du possible, à respecter l'ordre suggéré par l'énoncé puisqu'il permet souvent d'entrer plus aisément dans la logique du cas.

Préparation

Un travail personnel conséquent est requis ; il doit être organisé et s'inscrire dans la durée afin de garantir une l'acquisition des connaissances et un recul suffisant face aux outils.

Conseils

Lors de l'épreuve, la gestion du temps est le nerf de la guerre. Une lecture préalable, complète et rapide, du sujet (questions et documents) est impérative. Elle permet :

- d'identifier le fil conducteur et les principales difficultés. Les réponses sont souvent incluses dans les questions suivantes ;
- d'établir le *timing* de progression que vous noterez sur le sujet en indiquant l'horaire prévu d'achèvement de chaque partie.



Le barème indicatif est souvent établi proportionnellement au temps passé.



N'oubliez pas de prévoir 10 minutes incompressibles pour la relecture et le soin à apporter à votre copie.

La démarche de résolution d'un problème de gestion

La résolution d'un problème de gestion suit **quatre grandes étapes** :

- **Repérer** les caractéristiques de l'organisation et de son contexte pour cerner la situation de gestion.
- **Identifier** le problème à analyser, les objectifs du décideur à aider, les contraintes et/ou les moyens dont il faut tenir compte, donc la problématique de gestion.
- **Décliner**, pour chaque compétence requise, toutes les étapes de réalisation.
- **Dérouler** une par une ces étapes en effectuant les calculs nécessaires et en analysant les résultats obtenus.

TABLE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

ABB :	<i>Activity-Based Budgeting</i>
ABC :	<i>Activity-Based Costing</i>
CA :	chiffre d'affaires
CCV :	coût du cycle de vie (ou LCF pour <i>Life Cycle Cost</i>)
CF :	charges fixes
CG :	contrôle de gestion
CMA :	coût marginal
CNQ :	coût de la non-qualité
COQ :	coût d'obtention de la qualité
CU :	coût unitaire
CUMP :	coût unitaire moyen pondéré
CV :	charges variables
EBE :	excédent brut d'exploitation
GVT :	Glissement, Vieillessement, Technicité
HM :	heure-machine
HMOD :	heure de main-d'œuvre directe
IP :	indice de prélèvement
IS :	indice de sécurité
JAT :	juste-à-temps
LO :	levier opérationnel
MCD :	méthode du coût direct
MCV :	marge sur coût variable/méthode du coût variable
MCVU :	marge sur coût variable unitaire
MCS :	méthode des coûts spécifiques
MDM :	<i>Master Data Management</i>
MOD :	main-d'œuvre directe
MP :	matières premières
MPM :	méthode des potentiels Métra
MS :	marge de sécurité
PBB :	<i>Process-Based Budgeting</i>
PF :	produits finis
PGI :	progiciel de gestion intégré
Q :	quantité
SR/S* :	seuil de rentabilité
SRéa :	stock de réapprovisionnement
SS :	seuil de sécurité
T :	total
TBO :	tableau de bord opérationnel
TBS :	tableau de bord stratégique
UO :	unité d'œuvre

Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier

PROGRAMME

Compétences attendues

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

Savoirs associés

- Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel
- Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performance
- Le contrôle de gestion : définitions, rôle et place...
- Les missions et les utilisateurs du contrôle de gestion
- Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion
- Les qualités attendues du contrôleur de gestion

PLAN DU CHAPITRE

COURS : 1. Le contrôle de gestion et le management • 2. Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion • 3. Le contrôleur de gestion et ses interlocuteurs • 4. L'avenir du contrôle de gestion

DES SAVOIRS AUX COMPÉTENCES : Évaluer les savoirs • Maîtriser les compétences • Préparer l'épreuve

SYNTHÈSE

Quels sont les domaines et les outils du contrôle de gestion ? Comment le champ du contrôle de gestion se positionne-t-il par rapport aux autres techniques de gestion ? Qu'est-ce qu'un contrôleur de gestion ? Qu'attend-on de lui et comment se positionne-t-il en matière de performance globale ?

MOTS-CLÉS

Audit interne • Chaîne de valeur • Comptabilité de gestion • Contrôle de gestion • Contrôle interne • Contrôle opérationnel • Contrôle stratégique • Couple Valeur/ Coût • Coût • Efficacité • Efficience • Performance • Pilotage • Utilité • Valeur

1 Le contrôle de gestion et le management

La définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion ne peuvent s'expliquer qu'en situant l'émergence des différents types de contrôle, ainsi que leurs caractéristiques. Ce contexte illustre les missions du contrôle et du contrôleur de gestion.

A) Le contexte actuel du management

La fonction contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des organisations. Les directions attendent du contrôle de gestion des analyses nouvelles de la performance opérationnelle ou globale, de la gestion du couple Valeur/Coût et du changement.

1. L'environnement économique

La mondialisation des marchés et des échanges conduit à piloter des entités de natures diverses, aux frontières mouvantes, avec des acteurs de cultures différentes. Dans ce contexte, les entreprises entrent en concurrence non seulement sur les coûts, mais aussi sur d'autres facteurs comme la qualité, la valeur, l'utilité, le temps, l'espace ou encore l'innovation. Cet environnement nécessairement complexe, turbulent et incertain engendre des risques multiples qu'il faut évaluer et maîtriser.

2. L'environnement technique et technologique

a. Le xx^e siècle et la mécanisation

À partir des années 1960, grâce à la diffusion des technologies électroniques à tous les métiers et à tous les niveaux de gestion, les rigidités techniques disparaissent. Les machines et les postes de travail deviennent polyvalents et flexibles. Cette souplesse dans la production permet de proposer des produits diversifiés en petite quantité.

b. La révolution numérique

Au-delà de la production, le numérique impacte toutes les fonctions, tous les processus, toutes les manières de travailler et de décider. Les frontières des organisations deviennent poreuses, les salariés sont connectés en permanence, en temps réel, à de nombreuses personnes, ce qui modifie les processus décisionnels ainsi que les procédures de contrôle et de régulation. Les clients sont mieux connus et ciblés. Ainsi, le management hiérarchise différemment les variables à suivre et requiert sans cesse du contrôle de gestion de nouveaux indicateurs ou de nouvelles méthodes pour piloter aussi bien le niveau stratégique que le niveau organisationnel.

3. L'environnement sociétal

La prise de conscience de l'urgence écologique et de la responsabilité environnementale conduit les entreprises à piloter des objectifs sociaux et environnementaux, autant que financiers et économiques. Les organisations doivent décider et agir dans le cadre du développement durable et de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). Les valeurs, le comportement et le rapport au travail des nouvelles générations sont également intégrés au management et, par conséquent, aux préoccupations du contrôle de gestion.

B) Le pilotage de la performance

La recherche d'une compétitivité permanente, c'est-à-dire une position concurrentielle forte, est liée à trois concepts : la performance, la valeur et l'utilité.

1. La performance

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante.

Définition

En gestion, la **performance** est définie comme l'association de l'efficacité et de l'efficience :

- L'**efficacité** (traduction de l'anglais *effectiveness*) consiste, pour une entreprise, à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.
- L'**efficience** (traduction de l'anglais *efficiency*) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

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

Exemples

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

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

Taux de rentabilité	=	Profitabilité	×	Rotation du capital	×	Structure financière
<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>		<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>		<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>		<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>
Résultat		Résultat		Chiffre d'affaires		Actif
Capital		Chiffre d'affaires		Actif		Capital

C'est de cette formule type qu'est né le contrôle de gestion, même s'il a beaucoup évolué depuis, intégrant progressivement la notion de valeur.

2. La valeur

Définition

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

La valeur d'un produit ne s'obtient pas seulement par l'activité de transformation de matières premières en biens et ne se limite pas à la notion de valeur ajoutée ; elle

découle aussi de l'apport de toutes les activités principales et de soutien de l'organisation, comme le montre la notion de **chaîne de valeur** de Porter (fig. 1.1).

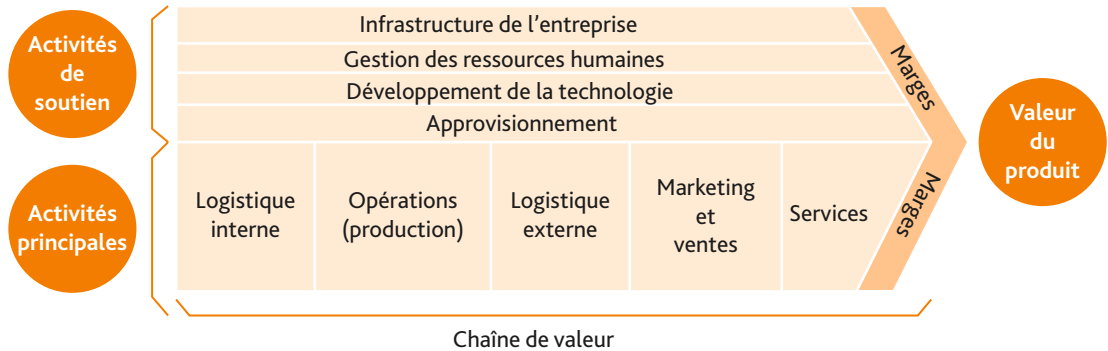


Figure 1.1. Chaîne de valeur de Porter

Sur la chaîne de valeur de Porter :



<http://dunod.link/hs6ekni>

Définition

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

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

Définition

Le **couple Valeur/Coût** est l'ensemble des éléments de coûts et des composants de la valeur d'un bien ou service à traiter conjointement, éventuellement en arbitrant les oppositions.

L'approche en termes de valeur oblige donc à gérer les activités et à remettre en cause, le cas échéant, l'organisation et son système d'information. L'entreprise doit créer de la valeur pour l'ensemble des parties prenantes (actionnaires, banques, fournisseurs, salariés...). Enfin, les organisations doivent répondre aux demandes de la société civile qui leur enjoignent de respecter l'environnement et de se développer de manière socialement responsable. La valeur dépasse donc largement le domaine financier, même si elle l'inclut.

3. L'utilité

La notion d'utilité a d'abord été définie par les économistes puis par les gestionnaires pour piloter le couple Valeur/Coût.

Définition

L'**utilité** est une mesure du bien-être ou de la satisfaction obtenue par la consommation d'un bien, donc liée à un besoin.

On peut calculer l'utilité marginale d'un produit comme on calcule le coût marginal d'un produit (↪ **chapitre 7**). Les fonctions « utiles » d'un produit ou d'un service pour satisfaire un client sont intégrées dans la démarche de l'analyse de la valeur (↪ **chapitre 16**).

➔ **MISE EN PRATIQUE 3 • CAS 6**

2 Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion

A) L'émergence du contrôle de gestion

Les premières écritures, apparues à Sumer en Mésopotamie vers 3300 avant J.-C., retraçaient déjà des comptages de troupeaux. Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au 15^e siècle, ces besoins se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du 19^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, deux tendances se distinguent :

- le calcul et l'analyse des coûts ;
- le contrôle des activités.

1. Du coût au calcul des coûts

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

Définition

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

a. Premiers calculs de coûts

L'histoire du calcul des coûts naît au 15^e siècle, avec la formalisation de la technique comptable d'élaboration des coûts par Luca Pacioli, en 1494. Elle tâtonne avec les premières manufactures et progresse véritablement au début de la révolution industrielle.

b. Révolution industrielle et avènement des coûts

Avant la révolution industrielle, l'entrepreneur est un intermédiaire qui se déplace, apporte travail et matières premières chez l'artisan, propriétaire de ses outils et responsable de la transformation du produit. Le produit transformé est « revendu » à l'entrepreneur, ce qui revient à 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. Les nouvelles technologies des 18^e et 19^e siècles bouleversent les sciences, l'énergie et les machines.

Une nouvelle organisation de la production naît au 19^e siècle : les machines sont regroupées dans des usines (*factories*) où les ouvriers viennent travailler (fig. 1.2).

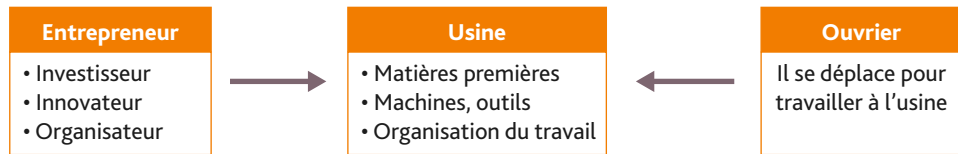


Figure 1.2. Système regroupé de production (factory)

L'entrepreneur devient un investisseur et un créateur ; il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail. Le vocable évolue en conséquence.

FOCUS — De la maîtrise des coûts au contrôle opérationnel

- 19^e siècle : élaboration de la comptabilité industrielle dans le monde industriel occidental (1870 en France) qui consiste à déterminer 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 dans une optique de maîtrise de la productivité ou de contrôle opérationnel. Le gestionnaire mesure les coûts des processus de production – donc des produits fabriqués –, et fixe les prix en réaction à la concurrence dans une optique de contrôle stratégique.
- Vers 1915, avec l'organisation scientifique du travail (OST) proposée par 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 permet de prévoir et de vérifier les réalisations de tous les types d'organisations, et pas seulement des organisations industrielles. Le contrôle opérationnel devient prédominant.

- Aujourd'hui, l'expression « **comptabilité de gestion** » intègre toutes les techniques de calcul des coûts permettant au gestionnaire de déterminer les coûts de son organisation dans une optique de contrôle opérationnel.

2. La mise en place du contrôle de gestion

a. Historique du contrôle

Né des analyses du début du 20^e siècle (Taylor, Gantt...) et des choix industriels qui en ont découlé (General Motors, Saint-Gobain...), le contrôle de gestion apparaît avec l'accroissement des unités de production et leur diversification. De l'analyse des coûts, on passe à la gestion budgétaire et au suivi des réalisations. Jusqu'au début des années 1970, le modèle, issu des firmes industrielles américaines et basé sur les postulats tayloriens (stabilité dans le temps, parfaite information des dirigeants, recherche d'une minimisation des coûts, coût de production dominant dans le coût total) s'articule :

- autour d'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 responsabilités ;
- 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).

b. Processus de contrôle

Contrôler une situation, c'est la maîtriser et la diriger dans le sens souhaité. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à les comparer avec les objectifs fixés *a priori*. Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour en amont

pour rectifier les décisions et les actions. Pour une entreprise, le contrôle est compris comme le respect d'une norme ; c'est un **contrôle de régularité**.

Un processus de contrôle comprend toutes les étapes de préparation, coordination, vérification des décisions et actions d'une organisation. Il peut être résumé en trois phases (fig. 1.3).

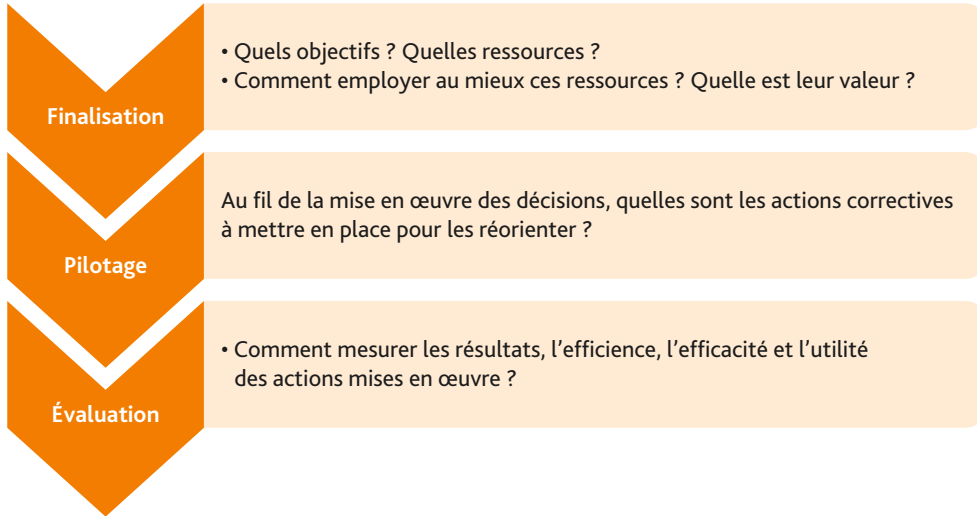
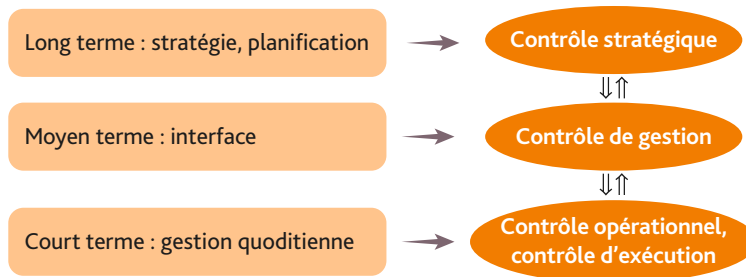


Figure 1.3. Processus de contrôle

Le contrôle de gestion se positionne à l'interface entre le **contrôle stratégique** et le **contrôle opérationnel**. Il permet de réguler l'activité, sur le moyen terme, en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes (fig. 1.4).



Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'étend du court au long terme. Les termes adjectifs « stratégique » et « opérationnel » lui sont adjoints.

Figure 1.4. Positionnement du contrôle de gestion

B Les premières formalisations du contrôle de gestion

Définition

Selon R. Anthony (1965), expert en contrôle de gestion et auteur de nombreux ouvrages, le **contrôle de gestion** est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficéience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs.

L'approche de R. Anthony limite le contrôle de gestion à des procédures mécaniques de rétroaction, sans tenir compte ni des orientations stratégiques ni du management de l'organisation. Or, depuis la Seconde Guerre mondiale, des comportements et besoins nouveaux sont apparus et les entreprises ont étoffé le contrôle (conseil et pilotage de l'organisation). Le besoin de contrôle s'est élargi et diversifié.

C) Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance : de nouvelles variables à intégrer

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

1. Les variables de gestion essentielles

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

- Quel niveau de qualité faut-il atteindre ? Comment ? Sur quels éléments ?
- Comment définir le périmètre d'activité de l'entreprise ?
- Quel type et quel niveau de risque peut-on accepter ? Comment gérer ce risque ?
- Comment intégrer l'expérience et les connaissances des acteurs pour améliorer l'apprentissage global de l'organisation ? Dans cet environnement, face à ces contraintes économiques et technologiques, quels sont les leviers essentiels de l'action pour le gestionnaire ?

Il semble possible de présenter les dimensions essentielles de la gestion contemporaine. Pour être compétitive et performante, l'entreprise recherche la flexibilité sous de nombreuses formes, induisant ainsi une gestion de variables multiples.

2. Les évolutions récentes du contrôle de gestion

a. Piloter la performance de l'organisation

Les contraintes de l'environnement et la cohérence organisationnelle impliquent que le contrôle de gestion aide à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût et pilotage de la performance globale.

b. Piloter l'amélioration constante de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une **variable stratégique**. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; l'organisation est découpée en processus opérationnels et en processus supports pour en mesurer les coûts et déterminer les marges et leviers d'accroissement de la valeur ajoutée. Le contrôle de gestion soutient aussi le positionnement des produits en proposant d'autres visions du coût complet, à l'instar de la méthode ABC (↪ **chapitre 5**) davantage tournée vers l'aide stratégique que vers le contrôle des coûts opérationnels.