

# PRÉFACE



Avec cet ouvrage particulièrement didactique, dans sa construction comme dans sa rédaction, Marc DUMÉNIL propose un inventaire complet des techniques et méthodes qui composent les fondamentaux du contrôle de gestion.

Muni de cette boîte à outils, le lecteur pourra aisément y trouver l'instrument méthodologique adapté à sa problématique mais aussi l'illustration de la variété des activités attachées à la fonction de contrôleur de gestion.

Comme souligné par l'auteur, cette diversité de la fonction est d'autant plus marquée que divers éléments de contexte tels que le secteur d'activité ou la taille de l'organisation contribuent également à influencer son contenu et la manière de l'exercer.

Mais à cet égard le facteur déterminant de différenciation réside dans le degré d'acquisition des compétences complémentaires que nécessite un positionnement renforcé de la fonction en appui des directions générales et surtout opérationnelles.

Abondamment commentée par la littérature professionnelle et parfois présentée ou du moins interprétée comme une inquiétante remise en cause, cette évolution vers le rôle de business partner constitue bien au contraire une source d'enrichissements pour l'exercice de la fonction de contrôleur de gestion.

# INTRODUCTION



## ► POURQUOI UNE FONCTION CONTRÔLE DE GESTION ?

On constate une mutation profonde au cours des 30 dernières années dans l'environnement et la pratique des entreprises, autour de deux points centraux :

- La déréglementation et la libéralisation des marchés.
- Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ainsi que la digitalisation.

La déréglementation et la libéralisation des marchés entraînent quatre conséquences qui peuvent être mises en avant :

- Des marchés toujours plus vastes et élargis.
- Des clients toujours mieux informés et plus exigeants.
- Une concurrence exacerbée.
- Une incertitude plus élevée.

**Constat :** Il en découle un risque économique et opérationnel plus élevé qui entraîne la nécessité de contrôler davantage l'environnement de l'entreprise et le risque d'exploitation courant de l'entreprise.



## CHAPITRE 1

# LE CONTRÔLE DE GESTION : OUTIL DE LA STRATÉGIE

### ▶ **CONTRÔLE DE GESTION ET STRATÉGIE : QUELS SONT LES RAPPORTS ?**

La stratégie peut se définir comme « l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie lui permettant, sur une longue période, de tirer avantage des règles du jeu de l'environnement<sup>2</sup> ».

La stratégie d'une entreprise apparaît comme l'ensemble des choix permettant à l'organisation d'atteindre ses finalités à travers l'identification de champs d'activité et l'allocation durable des ressources.

D'une autre manière la stratégie représente l'ensemble des décisions relatives au choix des voies et des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs organisationnels (rentabilité, croissance, sécurité, etc.).

---

2. Gervais M., *Stratégie de l'entreprise*, Economica, 2011.

Ainsi, faire de la stratégie consiste pour une entreprise à allouer l'ensemble des cash-flows disponibles afin de stabiliser ou améliorer sa position concurrentielle. La stratégie doit conduire l'entreprise à définir ses domaines d'activité.

La définition et la mise en œuvre d'une stratégie donnée sont fonction des finalités de l'organisation, de la traduction de ces finalités en objectifs à moyen et court termes et de l'allocation des ressources choisies.

Le contrôle de gestion est l'un des instruments de mise en œuvre d'une stratégie donnée. Le contrôle de gestion part des choix stratégiques et des objectifs à long terme pour bâtir des plans d'action à court terme.

Le contrôle de gestion veille au rapprochement entre les objectifs de l'organisation et les objectifs personnels des divers opérateurs, cela par la mise en œuvre de la stratégie.

Dans la pratique de multiples sources d'incertitude remettent en question la relation entre stratégie et contrôle de gestion. Il s'agit, par exemple, de l'instabilité de l'environnement et de la pertinence des moyens mis en œuvre.

## **QUELLES SONT LES CARACTÉRISTIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION INDUITES PAR UNE STRATÉGIE DE DOMINATION PAR LES COÛTS ?**

Le contrôle de gestion est le gardien du contrôle des coûts : une démarche en quatre temps :

1. L'entreprise se positionne sur le marché en proposant les prix les plus bas pour capter une large part du marché.
2. Il en découle la nécessité d'être dans la recherche constante d'une réduction de ses coûts.
3. L'augmentation du volume augmentera la capacité de négociation avec les fournisseurs ce qui constituera un facteur de réduction des coûts.
4. L'entreprise continuera de bénéficier des coûts les plus faibles compte tenu de la courbe d'expérience.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement : il convient d'acheter des produits bon marché.

## Points clés

- La stratégie, c'est l'ensemble des décisions et des actions relatives à l'articulation des ressources, aux choix des moyens en vue d'atteindre un ou plusieurs objectifs créateurs de valeur pour l'entreprise. Cela nécessite la segmentation en DAS (domaines d'activité stratégiques).
- La finalité du management stratégique est de permettre à l'entreprise de choisir et de mettre en œuvre dans chaque DAS une stratégie lui permettant d'acquérir un avantage concurrentiel.
- Définition de l'avantage concurrentiel : atout distinctif d'une entreprise par rapport à sa concurrence.
- Les avantages concurrentiels doivent être diagnostiqués à travers la chaîne de valeur qui décompose les activités de l'entreprise selon le schéma suivant :

Conception → Production → Commercialisation → Après-vente

- Pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents. Pour ce faire, trois stratégies génériques sont repérées par M. Porter<sup>4</sup> :
  - la stratégie de domination par les coûts ;
  - la stratégie de différenciation des produits ;
  - la stratégie de focalisation.
- Le choix de ces stratégies s'appuie sur les informations données par les outils de gestion utilisés dans le cadre du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les managers cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès (FCS), des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes ses activités et les différents services et centres de responsabilité.
- Le contrôle de gestion est au cœur des changements induits par la transformation digitale.

---

4. Porter M. E., *Choix stratégiques et concurrence*, *Economica*, 1999.



## CHAPITRE 2

# LES COÛTS : DIVERS CONCEPTS POUR DIVERSES SITUATIONS

### ► QU'EST-CE QU'UN COÛT ?

En première analyse le terme de « coût » utilisé en comptabilité de gestion est équivalent à celui de « charge » utilisé en comptabilité financière.



*Attention : La définition du coût en comptabilité financière est différente : prix payé ou à payer pour acquérir des biens ou des services (exemple : coût d'acquisition d'une machine).*

Pour le contrôle de gestion le coût est l'évaluation monétaire d'un ensemble de ressources utilisées dans un certain but (exemple : coût de production). Un calcul de coût se caractérise par les six éléments suivants :

- L'objet du calcul (exemple : le produit ou le service).
- Le champ de l'étude (exemple : la production).
- Le temps (exemple : passé, futur...).