DCG 11
CONTRÔLE DE GESTION

DCG 11

CONTRÔLE DE GESTION

Claude Alazard
Agrégée d'économie et gestion
Professeur en classes préparatoires à l'expertise comptable
Membre des jurys d'examen

Romaric Duparc
Agrégé d'économie-gestion
Professeur en classes préparatoires à l'expertise comptable

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

en partenariat avec

DUNOD
leader de l'expertise comptable

EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Crédits iconographiques

p. 55 : © 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. 86, 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. 113 de haut en bas : © profitable by Gregor Cresnar from the Noun Project ; © risk by Arthur Shlain from the Noun Project ; © elastic spring by ProSymbols from the Noun Project ; © Question by Hea Poh Lin from the Noun Project ; p. 137, 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. 166, 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. 279 : © Time by Anna Sophie from the Noun Project ; © Abacus by Mister Pixel from the Noun Project.

Maquette de couverture :
Hokus Pokus

Maquette intérieure :
Yves Tremblay

Mise en pages : Nord Compo

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 1er 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, 2019
11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-078899-6

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

Mode d'emploi VI
Programme VIII
Avant-propos XII
Rendez-vous Méthode 1. Les compétences transversales de l'axe « Gestion comptable et financière » XIV
Rendez-vous Méthode 2. Les compétences de l'UE 11 « Contrôle de gestion » XVI
Rendez-vous Méthode 3. L'apprentissage et l'évaluation par les compétences XX
Rendez-vous Méthode 4. L'épreuve de contrôle de gestion XXI
Table des sigles et abréviations XXIII

Chapitre 1 Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier 1

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

Chapitre 2 La construction des modèles de coûts 28
Chapitre 3 Le coût complet et les centres d'analyse 56
Chapitre 4 L'analyse de la relation Coût-Volume-Profit 87
Chapitre 5 Les coûts partiels directs, variables, spécifiques, marginaux et rationnels ... 114
Chapitre 6 Le coût complet et les activités : la méthode ABC 138
Partie 1 : cas de synthèse 167

Partie 2 La gestion budgétaire

Chapitre 7 La gestion budgétaire et la structuration de l'organisation 173
Chapitre 8 La gestion budgétaire de l'activité commerciale 199
Chapitre 9 La gestion budgétaire des activités productives 224
Chapitre 10 La gestion budgétaire des approvisionnements 255
Chapitre 11 La gestion budgétaire des ressources humaines 280
Chapitre 12 Les budgets financiers et les documents de synthèse prévisionnels 308
Chapitre 13 Le contrôle budgétaire d'un centre de profit 328
Partie 2 : cas de synthèse 357

Partie 3 Les outils d'amélioration des performances

Chapitre 14 Le pilotage de la performance par la gestion du couple Valeur/Coût ... 361
Chapitre 15 Le pilotage de la performance par la gestion de la qualité 389
Chapitre 16 Le pilotage de la performance par les tableaux de bord 410
Partie 3 : cas de synthèse 442

Chapitre 17 La prise en compte des données aléatoires 448

Sujet type d'examen 480
Corrigé du sujet type d'examen 486
Quiz et mots-croisés : corrigés 496
Index 503
Table des matières 507

Mode d'emploi

Tout le programme

Visuels facilitant la mémorisation

Renvois vers les cas

Problématisation

Approfondissements

CHAPITRE 1

Les organisations dans l'environnement actuel

PROGRAMME

Compétences attendues

- Identifier les spécificités d'une organisation donnée selon sa forme
- Justifier l'existence et l'évolution des organisations
- Repérer les influences réciproques entre une organisation et son environnement
- Repérer les enjeux actuels auxquels une organisation donnée doit faire face, dans l'environnement actuel
- Justifier l'importance des caractéristiques de l'environnement dans une décision managériale donnée quel que soit le type d'organisation

Savoirs associés

- Organisation, entreprise
- Théorie des coûts de transaction
- Formes d'organisation : organisation publique ou privée, association, coopérative, mutuelle, fondation
- Caractéristiques des organisations : forme et type, finalité, but, métier, ressources, dimension géographique
- Macroenvironnement, microenvironnement, mésoenvironnement
- Environnement économique, technologique, social, écologique, culturel et sociétal
- Incertitude, complexité, risque

LIEN AVEC LE DCG 2

§2. Les principaux types de sociétés

PLAN DU CHAPITRE

Cours : 1. Quelles sont les spécificités des différentes organisations ? • 2. Quelles sont les caractéristiques de l'environnement actuel des organisations ?

Des savoirs aux compétences : Évaluer les savoirs • Maîtriser les compétences • Préparer l'épreuve

Synthèse

À partir de quel moment une organisation est-elle nécessaire ? Quelles sont les différentes organisations existantes ? Comment caractériser une organisation ? Qu'est-ce que l'environnement d'une organisation ? Comment se caractérise-t-il ?

MOTS-CLÉS

Complexité • Entreprise • Environnement • Incertitude • Organisation • Risque

Cette vision décloisonne les fonctions traditionnelles verticales en découpant de manière horizontale les différentes étapes nécessaires à la réalisation de l'objectif.

Exemple

› Arcelor-Mittal a mis en place une structure par processus dans son département commercial afin de cibler ce qui crée de la valeur pour les clients. Pour cela, une cartographie des processus auxquels est attribuée une valeur est effectuée avant une rationalisation des tâches. ‹

2. La structure en réseau

Les caractéristiques de l'environnement économique mondial actuel et les possibilités offertes par l'environnement technologique ont conduit les entreprises à constituer de nouvelles formes d'organisation, plus réactives et plus flexibles, à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise : les structures en réseau.

Définition

Une structure en réseau est un ensemble d'éléments matériels et d'acteurs reliés entre eux et qui doivent travailler ensemble, en deçà et au-delà des frontières d'une entreprise.

Un réseau est notamment constitué de nœuds (entités économ
(procédures, règles et circuits d'information) (fig. 5.6).

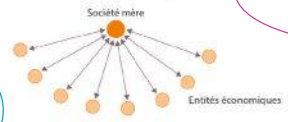


Figure 5.6. Un exemple de structure en réseau

Exemple

› Carglass, qui fournit la prestation de service de remplacement des glaces de véhicules sur des sites dédiés ou chez le client, est constitué d'un réseau d'agences avec des règles communes et des procédures standards. ‹

FOCUS

L'entreprise étendue

Ce terme qualifie davantage un concept traduisant une tendance qu'une forme d'entreprise à proprement parler. La notion est proche de celle de « structure en réseau » mais il s'agit ici de décrire le phénomène selon lequel les frontières des organisations deviennent floues, s'estompent et se modifient rapidement. Dans ce contexte, cette notion considère l'entreprise comme un grand « ensemble », où tous les acteurs peuvent être réunis, afin de mieux collaborer. L'organisation ne se limite plus à ses employés, son conseil d'administration et ses dirigeants mais regroupe également ses partenaires, fournisseurs et clients, voire des partenaires avec qui elle n'a pas de relations contractuelles, allant jusqu'à impliquer ces derniers dans de grandes décisions pour le futur de l'entreprise.

→ MISES EN PRATIQUE 2 • CAS 5

Trois étapes

Compétences du programme

Méthodologie de mise en œuvre de la compétence

Application corrigée pas à pas

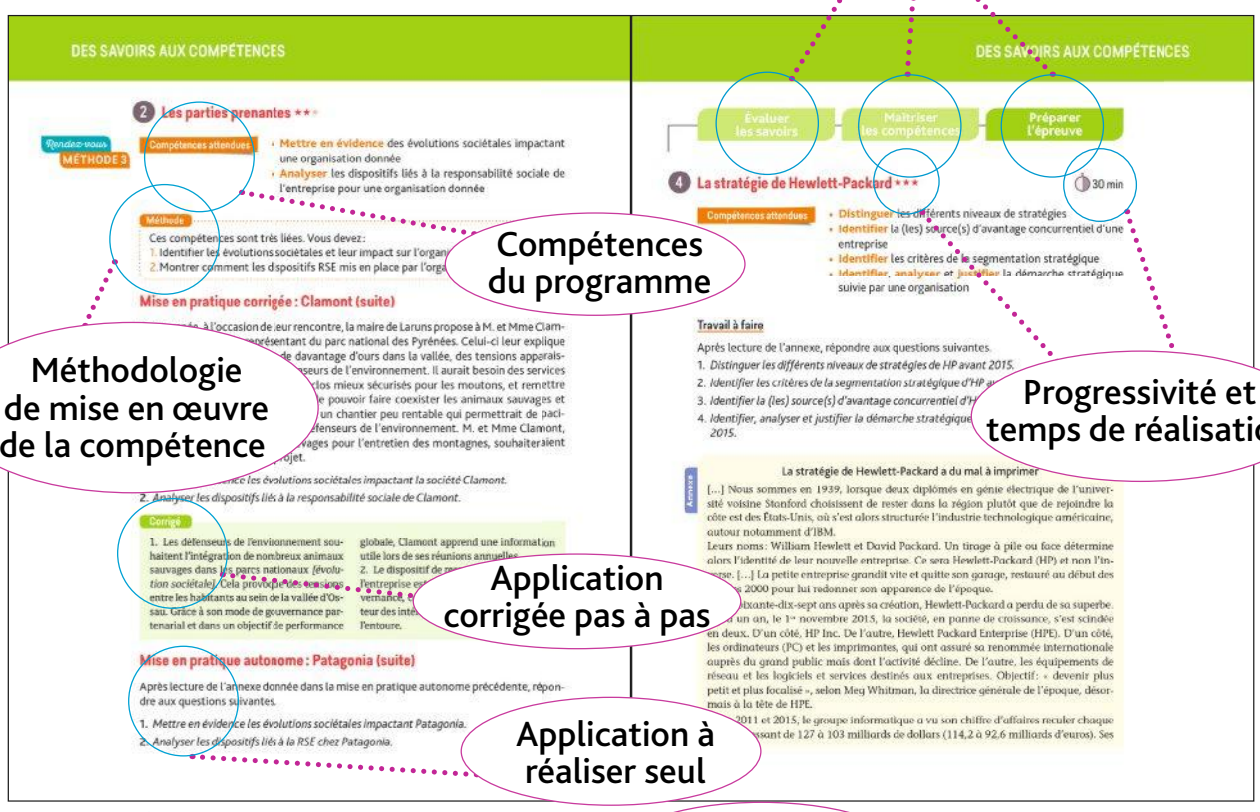
Application à réaliser seul

Progressivité et temps de réalisation

Cas transversaux type examen

Méthode et conseils

Synthèse visuelle du chapitre


DES SAVOIRS AUX COMPÉTENCES

2 Les parties prenantes ★★☆

Rendez-vous MÉTHODE 3

Compétences attendues
- Mettre en évidence des évolutions sociétales impactant une organisation donnée
- Analyser les dispositifs liés à la responsabilité sociale de l'entreprise pour une organisation donnée

Méthode
Ces compétences sont très liées. Vous devez :
1. Identifier les évolutions sociétales et leur impact sur l'organi
2. Montrer comment les dispositifs RSE mis en place par l'orga

Mise en pratique corrigée : Clamont (suite)

…à l'occasion de leur rencontre, la maire de Laruns propose à M. et Mme Clam… représentant du parc national des Pyrénées. Celui-ci leur explique …de davantage d'ours dans la vallée, des tensions apparais… …seurs de l'environnement. Il aurait besoin des services …clos mieux sécurisés pour les moutons, et remettre …le pouvoir faire coexister les animaux sauvages et …un chantier peu rentable qui permettrait de paci… …fenseurs de l'environnement. M. et Mme Clamont, …vages pour l'entretien des montagnes, souhaiteraient …ojet.

…nce les évolutions sociétales impactant la société Clamont.

2. Analyser les dispositifs liés à la responsabilité sociale de Clamont.

Corrigé

1. Les défenseurs de l'environnement souhaitent l'intégration de nombreux animaux sauvages dans le parcs nationaux (évolution sociétale). Cela provoque des tensions entre les habitants au sein de la vallée d'Ossau. Grâce à son mode de gouvernance partenarial et dans un objectif de performance globale, Clamont apprend une information utile lors de ses réunions annuelles.
2. Le dispositif de re… l'entreprise e… vernance, t… teur des inté… l'entoure.

Mise en pratique autonome : Patagonia (suite)

Après lecture de l'annexe donnée dans la mise en pratique autonome précédente, répondre aux questions suivantes.

1. Mettre en évidence les évolutions sociétales impactant Patagonia.
2. Analyser les dispositifs liés à la RSE chez Patagonia.

DES SAVOIRS AUX COMPÉTENCES

Évaluer les savoirs | Maîtriser les compétences | Préparer l'épreuve

4 La stratégie de Hewlett-Packard ★★★

30 min

Compétences attendues
- Distinguer les différents niveaux de stratégies
- Identifier la (les) source(s) d'avantage concurrentiel d'une entreprise
- Identifier les critères de la segmentation stratégique
- Identifier, analyser et justifier la démarche stratégique suivie par une organisation

Travail à faire

Après lecture de l'annexe, répondre aux questions suivantes.

1. Distinguer les différents niveaux de stratégies de HP avant 2015.
2. Identifier les critères de la segmentation stratégique d'HP a…
3. Identifier la (les) source(s) d'avantage concurrentiel d'H…
4. Identifier, analyser et justifier la démarche stratégique … 2015.

Annexe

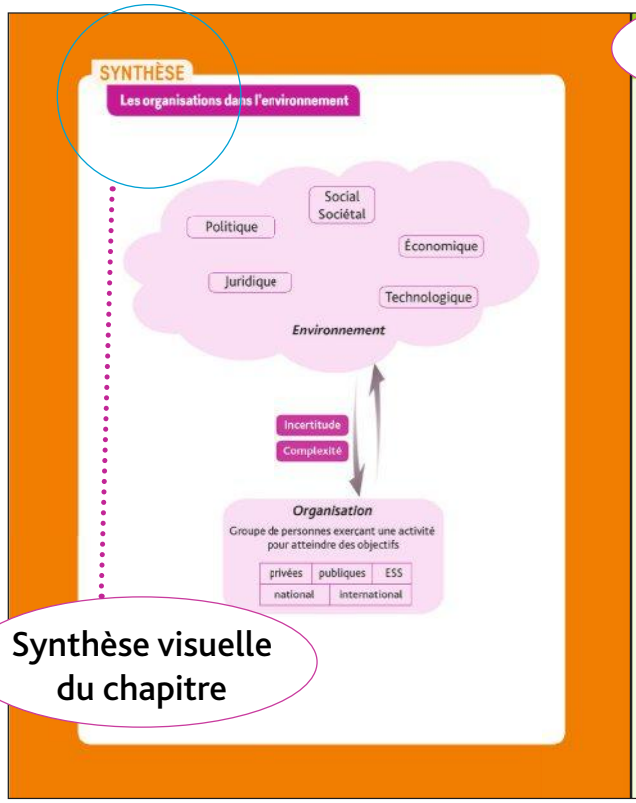
La stratégie de Hewlett-Packard a du mal à imprimer

[…] Nous sommes en 1939, lorsque deux diplômés en génie électrique de l'université voisine Stanford choisissent de rester dans la région plutôt que de rejoindre la côte est des États-Unis, où s'est alors structurée l'industrie technologique américaine, autour notamment d'IBM.

Leurs noms : William Hewlett et David Packard. Un tirage à pile ou face détermine alors l'identité de leur nouvelle entreprise. Ce sera Hewlett-Packard (HP) et non l'inverse. […] La petite entreprise grandit vite et quitte son garage, restauré au début des …e 2000 pour lui redonner son apparence de l'époque.

…ixante-dix-sept ans après sa création, Hewlett-Packard a perdu de sa superbe. …l un an, le 1er novembre 2015, la société, en panne de croissance, s'est scindée en deux. D'un côté, HP Inc. De l'autre, Hewlett Packard Enterprise (HPE). D'un côté, les ordinateurs (PC) et les imprimantes, qui ont assuré sa renommée internationale auprès du grand public mais dont l'activité décline. De l'autre, les équipements de réseau et les logiciels et services destinés aux entreprises. Objectif : « devenir plus petit et plus focalisé », selon Meg Whitman, la directrice générale de l'époque, désormais à la tête de HPE.

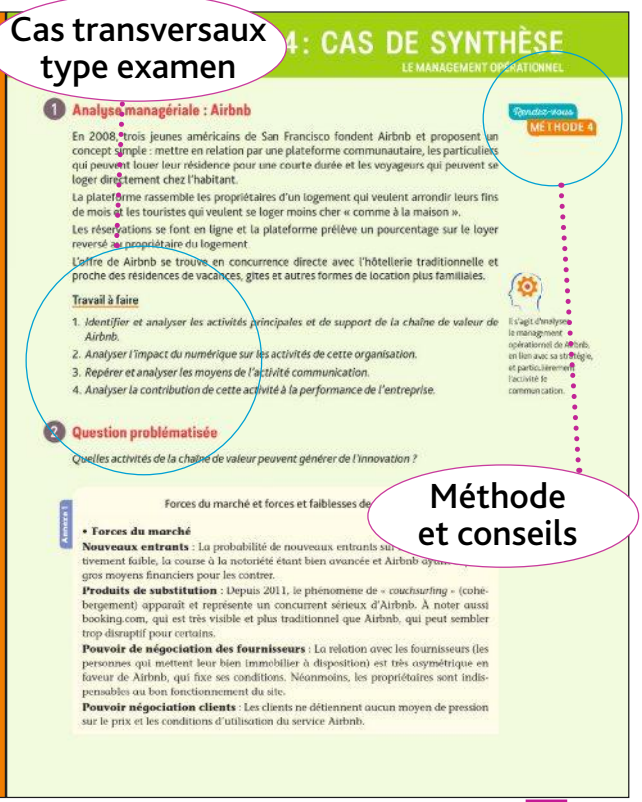
…2011 et 2015, le groupe informatique a vu son chiffre d'affaires reculer chaque …issant de 127 à 103 milliards de dollars (114,2 à 92,6 milliards d'euros). Ses


SYNTHÈSE

Les organisations dans l'environnement

Social Sociétal
Politique
Économique
Juridique
Technologique
Environnement
Incertitude
Complexité
Organisation
Groupe de personnes exerçant une activité pour atteindre des objectifs

privées	publiques	ESS
national	international	


…4 : CAS DE SYNTHÈSE

LE MANAGEMENT OPÉRATIONNEL

Rendez-vous MÉTHODE 4

1 Analyse managériale : Airbnb

En 2008, trois jeunes américains de San Francisco fondent Airbnb et proposent un concept simple : mettre en relation par une plateforme communautaire, les particuliers qui peuvent louer leur résidence pour une courte durée et les voyageurs qui peuvent se loger directement chez l'habitant.

La plateforme rassemble les propriétaires d'un logement qui veulent arrondir leurs fins de mois et les touristes qui veulent se loger moins cher « comme à la maison ».

Les réservations se font en ligne et la plateforme prélève un pourcentage sur le loyer reversé au propriétaire du logement.

L'offre de Airbnb se trouve en concurrence directe avec l'hôtellerie traditionnelle et proche des résidences de vacances, gites et autres formes de location plus familiales.

Travail à faire

1. Identifier et analyser les activités principales et de support de la chaîne de valeur de Airbnb.
2. Analyser l'impact du numérique sur les activités de cette organisation.
3. Repérer et analyser les moyens de l'activité communication.
4. Analyser la contribution de cette activité à la performance de l'entreprise.

Il s'agit d'analyser le management opérationnel de Airbnb, en lien avec sa stratégie, et particulièrement l'activité de communication.

2 Question problématisée

Quelles activités de la chaîne de valeur peuvent générer de l'innovation ?

Annexe 1

Forces du marché et forces et faiblesses de…

• Forces du marché

Nouveaux entrants : La probabilité de nouveaux entrants sur… tivement faible, la course à la notoriété étant bien avancée et Airbnb a… gros moyens financiers pour les contrer.

Produits de substitution : Depuis 2011, le phénomène de « couchsurfing » (cohebergement) apparaît et représente un concurrent sérieux d'Airbnb. À noter aussi booking.com, qui est très visible et plus traditionnel que Airbnb, qui peut sembler trop disruptif pour certains.

Pouvoir de négociation des fournisseurs : La relation avec les fournisseurs (les personnes qui mettent leur bien immobilier à disposition) est très asymétrique en faveur de Airbnb, qui fixe ses conditions. Néanmoins, les propriétaires sont indispensables au bon fonctionnement du site.

Pouvoir négociation clients : Les clients ne détiennent aucun moyen de pression sur le prix et les conditions d'utilisation du service Airbnb.

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
• Identifier le rôle et la place du contrôle de gestion en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service). • Distinguer les différentes définitions de la performance. • Caractériser la notion de pilotage.	• Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel. • Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performance. • Le contrôle de gestion : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle. • Les missions du contrôle de gestion. • Les utilisateurs du contrôle de gestion. • Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation. • Les qualités attendues du contrôleur de gestion.

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
• Identifier les coûts, marges et résultats à calculer. • Justifier l'existence des différences d'incorporation. • Justifier la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs. • Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion	• Rôles de la comptabilité de gestion. • Sources d'informations de la comptabilité de gestion. • Définition d'un coût, d'une marge, d'un résultat. • Typologie des coûts. • Réseau d'analyse comptable. • Produits et charges incorporés. • La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.

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
• Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné. • Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion. • Calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées. • Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.	• Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse. • Coûts complets calculés à partir du modèle à base d'activités. • Coûts partiels : direct, variable, marginal. • Coûts spécifiques pour : l'aide à la décision (abandon de produit, faire ou faire faire) ; l'évaluation de la profitabilité. • 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
• Calculer et interpréter une espérance et un écart sur type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits. • Identifier la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités. • Déterminer et interpréter le seuil de rentabilité en avenir aléatoire.	• Variables aléatoires discrètes et continues : fonctions de distribution et de répartition, espérance mathématique, variance et écart type. • Propriétés de l'espérance et de la variance pour le seul cas de variables aléatoires indépendantes. • Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale. • Approximation des lois.

3. La gestion budgétaire (65 heures)

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

3.1. La structuration de l'organisation et la gestion budgétaire

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

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

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

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
• Identifier les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné. • Exploiter les outils de gestion de la qualité. • Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés. • Concevoir un tableau de bord de gestion. • Commenter un tableau de bord de gestion.	• Performance : définition, formes. • Méthode des coûts cibles. • Analyse de la valeur. • Étalonnage concurrentiel (*benchmarking*), reconfiguration des processus (*reengineering*). • Coûts liés à la qualité et à la non qualité, coûts cachés. • Contrôle statistique de la qualité, estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une moyenne, d'une proportion. • Outils de gestion de la qualité. • Rôles et modalités du *reporting*. • Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.

AVANT-PROPOS

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 dès 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'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 » (UE6, 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.

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.

Le manuel suit strictement l'articulation du programme :
- Un chapitre introductif présente le positionnement du contrôle de gestion et permet de cerner le métier.
- 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.
- Un ultime chapitre est consacré aux variables aléatoires en contrôle de gestion.

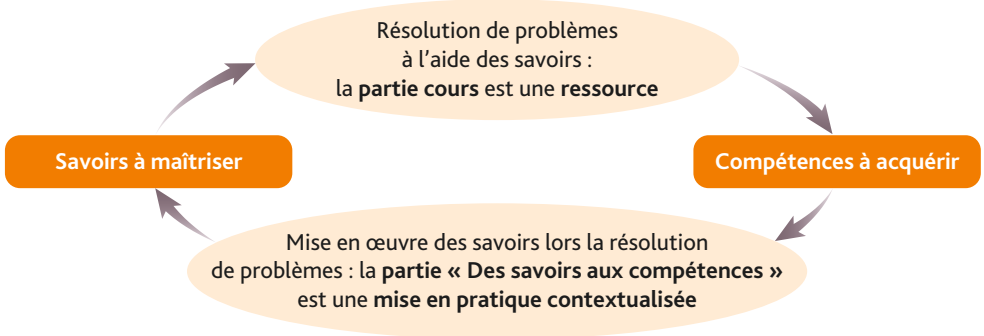
Un ouvrage au service de la réussite

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 **application des savoirs** comprenant :
  – une explicitation, pour chaque compétence, des attentes et 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 :



Rendez-vous

MÉTHODE 1

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 dégageant 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 dégageant 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.

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)

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.

Rendez-vous

MÉTHODE 2

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 » cela donne la présentation suivante :

Contenu des compétences et verbes associés

CONNAISSANCES
- **Objectif** : Mémoriser et restituer dans des termes similaires à ceux appris.
- Verbes associés : Définir, Lister, Mémoriser, Décrire, Nommer, Ordonner, Relier, Reproduire, Interpréter

ÉVALUATION
- **Objectif** : Estimer et critiquer en fonction des normes et des critères que l'on se construit.
- Verbes associés : Justifier, Argumenter, Commenter, Rédiger un argumentaire, Apprécier, Choisir

SYNTHÈSE
- **Objectif** : Concevoir, intégrer et conjuguer des idées en une proposition, un plan ou un produit nouveau.
- Verbes associés : Construire, Concevoir, Elaborer, Proposer, Mettre en rapport, Formuler, Développer, Composer

ANALYSE
- **Objectif** : Distinguer, classer, mettre en relation les faits ou la structure d'un problème ou d'une question.
- Verbes associés : Comparer, Analyser, Décomposer, Distinguer, Différencier, Caractériser, Interpréter

APPLICATION
- **Objectif** : Sélectionner et transférer les données pour réaliser une tache ou résoudre un problème.
- Verbes associés : Calculer, Etablir, Exploiter, Déterminer, Résoudre, Mettre en oeuvre

COMPRÉHENSION
- **Objectif** : Traduire et interpréter l'information en fonction de ce qui a été appris.
- Verbes associés : Identifier, Exprimer, Indiquer, Situe,r Mettre en évidence, Classifier

Hiérarchisation des compétences et verbes de l'UE 11

1er niveau	Connaissance	Définir, dupliquer, étiqueter, lister, mémoriser, nommer, ordonner, rappeler, répéter
2e niveau	Compréhension	Classifier, décrire, exprimer, **identifier**, indiquer, mettre en évidence, situer, repérer, reconnaître, rapporter, reformuler
3e niveau	Application	**Appliquer**, **calculer**, choisir, démontrer, **déterminer**, écrire, **élaborer**, employer, **établir**, **exploiter**, relier, illustrer, **mettre en œuvre** opérer, pratiquer, planifier, schématiser, **résoudre**, utiliser
4e niveau	Analyse	**Analyser**, calculer, catégoriser, **caractériser**, **comparer**, contraster, critiquer, différencier, discriminer, **distinguer**, estimer, examiner, expérimenter, expliquer, **interpréter**, questionner, tester, cerner

Les verbes figurant en orange correspondent aux compétences de l'UE 11. Certains peuvent être partagés par plusieurs niveaux selon la difficulté de l'action ou de la réflexion à mener.

4e niveau (suite)	**Synthèse**	Assembler, collecter, composer, **concevoir**, construire, conduire un diagnostic, créer, concevoir, proposer, développer, formuler, gérer, organiser, planifier, préparer, **proposer**, installer, écrire
	Évaluation	**Argumenter**, **apprécier**, chiffrer, **commenter**, évaluer, rattacher, choisir, comparer, estimer, juger, **justifier**, prédire, sélectionner, supporter

Comment définir les verbes de compétence de l'UE 11 ?

2e niveau	**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) • les coûts, marges et résultats à calculer • la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités • une organisation budgétaire adaptée • les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné
3e niveau	**Appliquer**
	• une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur
	Calculer
	• des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné • des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées • une espérance et un écart sur type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits • les probabilités
	Déterminer
	• une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur. • le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain et le stock optimal en avenir aléatoire • une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions • le seuil de rentabilité en avenir aléatoire
	Élaborer
	• une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement
	Établir
	• le lien entre la production prévue et l'écart constaté • un bilan et un compte de résultat prévisionnels
	Exploiter
	• les outils de gestion de la qualité
	Mettre en œuvre
	• la méthode du coût cible dans un contexte donné

3e niveau (suite)	**Résoudre**
	• une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement
4e niveau	**Analyser**
	• les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion
	Caractériser
	• la notion de pilotage • les différents centres de responsabilités
	Comparer
	• plusieurs configurations budgétaires
	Distinguer
	• les différentes définitions de la performance • les différents centres de responsabilités • l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée
	Interpréter
	• des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné • des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées • une espérance et un écart sur type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits • les probabilités • le seuil de rentabilité en avenir aléatoire
	Concevoir
	• un budget des approvisionnements en tenant compte des solutions d'approvisionnement • un tableau de bord de gestion
	Argumenter
	• Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur
	Apprécier
	• les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion
	Commenter
	• une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions • un tableau de bord de gestion
	Justifier
	• l'existence des différences d'incorporation • la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs
	Proposer
	• des indicateurs associés à un centre de responsabilités pour en évaluer la performance

Rendez-vous

MÉTHODE 3

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 connaissant 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 mobilier 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.

Rendez-vous

MÉTHODE 4

L'épreuve de contrôle de gestion

D'une durée de quatre heures (coefficient 1, 14 ECTS comme les autres UE de DCG), l'épreuve de contrôle de gestion est un écrit portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations d'organisation contextualisées permettant d'analyser une ou plusieurs problématiques de gestion.

Les attentes du jury

L'analyse porte sur un ou plusieurs cas d'entreprises, indépendants ou non (réalisation de comparaisons), présentant des caractéristiques spécifiques et qui, dans un environnement particulier et à un moment donné, doivent faire face à des choix de pilotage, des problèmes de gestion à résoudre, des situations à améliorer.

Le candidat doit mettre en œuvre les compétences du programme pour résoudre, de manière autonome, des problèmes liés aux coûts, aux budgets ou aux outils de pilotage d'une organisation.

La formulation des questions est calquée sur les compétences du programme. Les questions intermédiaires guidant le raisonnement disparaissent donc au profit de compétences globales. Le candidat doit dérouler la démarche et la méthodologie liées à la compétence attendue et évaluée.

La problématique de gestion

Dans un contexte particulier et propre à une organisation, il s'agit de décortiquer une situation comportant des variables à calculer et des techniques à mettre en œuvre pour présenter et analyser des solutions, proposer des améliorations, émettre des critiques ou proposer une alternative.

Le contrôleur de gestion devient un conseiller en matière de décision et d'action dans tous les domaines (production, commercial, ressources humaines, qualité, etc.), quel que soit le niveau de management (stratégique ou opérationnel).

Exemples

- **Problématique de profit**

Dans un objectif de profitabilité, pour une petite organisation de services, quels coûts calculer ? Comment aider les décideurs à statuer sur les prix, à arbitrer entre des actions promotionnelles par exemple ? Quelle méthode choisir ? Quels en sont les intérêts et les limites ?

- **Problématique de qualité**

Dans le cas d'une entité publique souhaitant améliorer la qualité de ses services aux usagers, à quels outils de gestion de la qualité faut-il recourir pour un diagnostic pertinent ? Quels sont les indicateurs à suivre dans un tableau de bord ? Quelles sont les préconisations à émettre pour améliorer la situation ?

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 :	*Activity-Based Budgeting*
ABC :	*Activity-Based Costing*
CA :	chiffre d'affaires
CCV :	coût du cycle de vie
CF :	charges fixes
CG :	contrôle de gestion
CMA :	coût marginal
CU :	coût unitaire
CUMP :	coût unitaire moyen pondéré
CV :	charges variables
CVP :	Coût-Volume-profit
EBE :	excédent brut d'exploitation
GVT :	Glissement, Vieillissement, Technicité
HM :	heure-machine
HMOD :	heure de main-d'œuvre directe
IP :	indice de prélèvement
IS :	indice de sécurité
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
MOD :	main-d'œuvre directe
MP :	matières premières
MPM :	méthode des potentiels Métra
MS :	marge de sécurité
PBB :	*Process-Based Budgeting*
PF :	produits finis
Q :	quantité
S* :	seuil de rentabilité
SR :	stock de réapprovisionnement
SS :	seuil de sécurité
T :	total
UO :	unité d'œuvre

CHAPITRE 1

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

Le xxe 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.

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**.

$$\underbrace{\text{Taux de rentabilité}}_{\frac{\text{Résultat}}{\text{Capital}}} = \underbrace{\text{Profitabilité}}_{\frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaires}}} \times \underbrace{\text{Rotation du capital}}_{\frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Actif}}} \times \underbrace{\text{Structure financière}}_{\frac{\text{Actif}}{\text{Capital}}}$$

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).

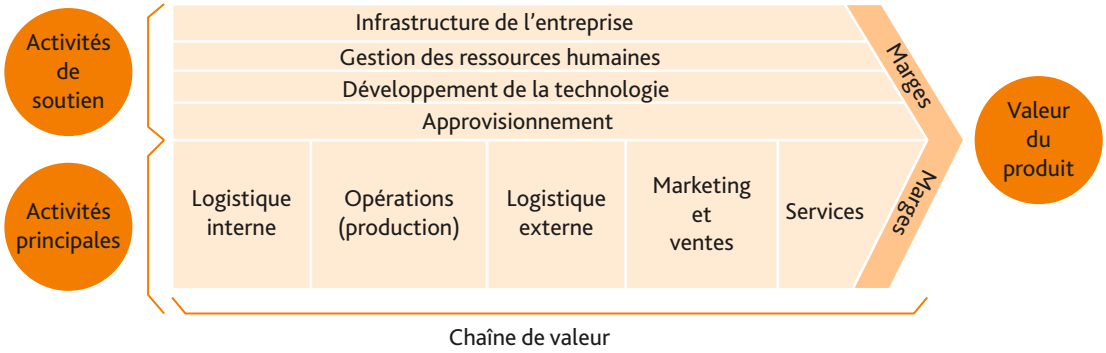


Figure 1.1. Chaîne de valeur de Porter

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 enjoint 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 5). 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 15).

➡ MISES EN PRATIQUE 3 • CAS 4

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 15e siècle, ces besoins se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du 19e 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).

Premiers calculs de coûts. L'histoire du calcul des coûts naît au 15e 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.

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 18e et 19e siècles bouleversent les sciences, l'énergie et les machines.

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

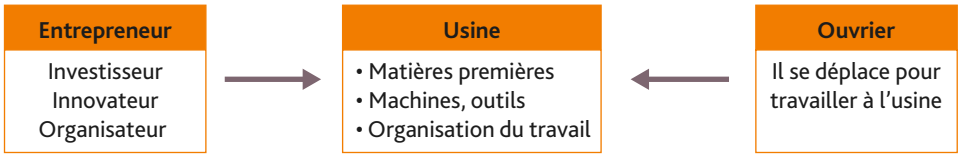


Figure 1.2. Système regroupé de production (*factory*)

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**

• 19e 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 standard**, **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

Historique du contrôle. Né des analyses du début du 20e 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 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).

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).