



# LE CONTRÔLE DE GESTION

**LES GUIDES PRATIQUES**  
Comptabilité - Finance - Gestion

# LE CONTRÔLE DE GESTION

**200 questions sur le pilotage, la stratégie,  
l'analyse des coûts...**

**Auteur: Marc DUMÉNIL**

**Édition 2020**

**© GERESO Édition 2014, 2016, 2018, 2020**

Direction de collection: Catherine FOURMOND

Conception graphique de couverture: Atmosphère

Suivi éditorial et conception graphique intérieure: GERESO Édition

[www.gereso.com/edition](http://www.gereso.com/edition)

e-mail: [edition@gereso.fr](mailto:edition@gereso.fr)

Tél. 02 43 23 03 53 - Fax 02 43 28 40 67

Reproduction, traduction, adaptation interdites

Tous droits réservés pour tous pays

Loi du 11 mars 1957

Dépôt légal: Janvier 2020

ISBN: 978-2-37890-340-4

EAN 13: 9782378903404

ISBN numériques :

eBook : 978-2-37890-433-3

ePub : 978-2-37890-434-0

Kindle : 978-2-37890-435-7

GERESO SAS au capital de 160640 euros - RCS Le MANS B 311 975 577  
Siège social: 38 rue de la Teillaie - CS 81826 - 72018 Le Mans Cedex 2 - France

## DANS LA MÊME COLLECTION :

- Compensation and benefits
- Comprendre l'économie et la finance
- Comprendre le financement des ventes et de l'export
- Comprendre les comptes annuels
- Comptabilité, finance, gestion en pratique
- CSE : comprendre les comptes de l'entreprise et leurs enjeux
- CSE et CHSCT : les bonnes pratiques en santé, sécurité et conditions de travail
- Guide d'indemnisation des accidents de la route
- Guide pratique d'externalisation des SI
- Guide pratique des élections professionnelles
- La gestion de patrimoine
- Le contrôle de gestion sociale
- Le droit des contrats en 60 questions
- Management des compétences en pratique
- Manager dans le secteur sanitaire et médico-social
- Manager un établissement de santé
- Manager un service ressources humaines
- Planification de projet
- Responsabilités civile et pénale pour autrui
- Transformer et urbaniser l'entreprise
- Valoriser la Ressource Humaine dans l'organisation

[www.la-librairie-rh.com](http://www.la-librairie-rh.com)

*la librairie* **RH**  
by GERESO

## 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.).

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.

---

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

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.
- Production : les produits sont standardisés ; ils sont fabriqués industriellement en grande série.
- Commercial : l'entreprise doit appliquer une politique de prix bas. La distribution doit se faire par des canaux bon marché (grandes surfaces, etc.).

**En résumé** : le contrôle de gestion prioritaire est le contrôle de gestion classique, c'est-à-dire budgétaire (axé sur les coûts).

L'objectif du contrôle de gestion est de surveiller et de réduire les coûts. La comptabilité analytique est très importante. Les écarts sont calculés et analysés.

Le contrôle budgétaire joue un rôle déterminant dans la stratégie de domination par les coûts.

## **Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion induites par une stratégie de différenciation ?**

---

Un contrôle de gestion qui privilégie les indicateurs qualitatifs :

- Afin d'être attractive, une entreprise peut chercher à se démarquer de ses concurrents par une qualité supérieure, un produit de luxe, un produit plus léger, un produit plus attrayant, un meilleur service après vente, un délai de livraison plus rapide, etc. Le produit proposé par l'entreprise est donc différent par sa technique ou par les services liés.
- La différenciation consiste à créer un plus qui sera perçu comme tel par les clients. L'entreprise pourra donc proposer un prix plus élevé que les concurrents sur ce secteur de marché spécifique.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement : La qualité est souvent très importante dans une stratégie de différenciation. Ainsi, la qualité de l'approvisionnement est essentielle.
- Production : La production réalisée, parfois, de façon plus artisanale qu'industrielle, privilégie la qualité.
- Commercial : Les produits de qualité ou de luxe ne sont pas commercialisés comme les autres produits. Des canaux de distribution sélective sont utilisés.

**En résumé :** Dans une stratégie de différenciation, l'entreprise cherche à se démarquer de ses concurrents par une meilleure qualité, des produits de luxe ou basiques. L'entreprise accorde donc beaucoup moins d'importance aux coûts. La qualité et la spécificité sont privilégiées par rapport à une réduction des coûts.

Le tableau de bord doit être axé sur la qualité et non pas sur les coûts. Les indicateurs choisis sont très qualitatifs et correspondent à l'élément de différenciation.

## **Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion induites par une stratégie de focalisation ou de niche ?**

---

L'entreprise peut choisir une cible de clientèle. Il s'agit de la stratégie de focalisation appelée également stratégie de niche.

Un contrôle de gestion qui consiste à surveiller les facteurs clés de succès :

- Comme la stratégie de domination par les coûts et la différenciation, la stratégie de focalisation s'applique à un domaine d'activité stratégique (DAS).
- Afin d'optimiser le rapport qualité-prix, il convient de se focaliser seulement sur une partie de la clientèle (la niche). L'entreprise devient le spécialiste de ce segment de clientèle.

Conséquences sur les fonctions :

- Approvisionnement et production : le produit doit répondre complètement au besoin de la niche.
- Commercial : le commercial doit uniquement se focaliser sur la niche. Cette catégorie de clientèle doit se sentir visée par l'entreprise qui a tout fait pour les satisfaire.
- En résumé : une stratégie de focalisation implique un certain nombre de facteurs clés de succès (FCS). Ces FCS déterminent le choix des indicateurs à surveiller. Les facteurs clés de succès structurent les tableaux de bord.

## **Qu'est-ce que la performance économique ?**

---

Il existe plusieurs dimensions de la performance : la performance économique, la performance financière, la performance sociale.

Les caractéristiques de la performance économique sont les suivantes :

- Cette performance s'intéresse uniquement à l'exploitation, sans tenir compte de la structure financière de l'entreprise.
- Elle consiste à faire le rapport entre un résultat d'exploitations et des moyens économiques mis en œuvre.

Les principales difficultés résident dans la détermination du numérateur et du dénominateur.

Au numérateur, le résultat d'exploitation correspond au résultat des opérations courantes.

Au dénominateur, les capitaux investis correspondent à l'actif économique de l'entreprise : c'est-à-dire les immobilisations d'exploitation et le besoin en fonds de roulement d'exploitation.

La performance économique intéresse tout d'abord la direction de l'entreprise car elle montre la pertinence des choix économiques effectués. Elle intéresse également les investisseurs car elle est bien entendu un élément clé de la rentabilité de l'entreprise.

La performance économique a bien entendu des rapports avec la qualité et la position concurrentielle.

On entend par qualité totale « la recherche du progrès dans l'ensemble des systèmes qui composent l'entreprise<sup>3</sup> ».

La position concurrentielle telle qu'elle apparaît dans les différentes matrices stratégiques correspond à la part de marché relative de l'entreprise par rapport au leader du secteur.

L'amélioration de la performance économique provient aussi bien d'une amélioration de la productivité, donc d'une économie de moyens, que d'un accroissement des volumes permettant « d'écraser » les coûts.

Il ne faut pas oublier les autres dimensions de la performance : performance financière, performance sociale et, avec le développement de la responsabilité sociale de l'entreprise, la performance sociétale.

## **Quelles sont les relations entre le contrôle de gestion et la transformation digitale ?**

---

Il apparaît selon les différentes études que le contrôleur de gestion est actif dans les projets de transformation digitale au sein de l'entreprise, soit en tant que partie prenante, soit en tant que pilote du changement.

Les points centraux des changements engendrés au sein des entreprises concernent les outils et les processus.

---

3. Collignon E., article « Qualité » dans l'Encyclopédie de gestion, *Economica*, 1989.



Les objectifs de l'utilisation du Big Data et de la digitalisation pour les contrôleurs de gestion peuvent être résumés en 4 points :

- Améliorer la capacité d'analyse (réalisé/planifié).
- Adapter le business model aux changements du marché.
- Optimiser les processus et les coûts.
- Améliorer les résultats de l'entreprise.

En résumé, la digitalisation devrait permettre l'amélioration des capacités d'analyse et surtout de travailler en temps réel.

## 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.