



**L E S  
CARRÉS  
DCG**

**11**

**9<sup>e</sup> éd.  
2020-2021**

**Christelle Baratay  
et Laurence Monaco**

# **CONTRÔLE DE GESTION**

**Cours et applications corrigées**

 *Gualino* un savoir-faire de **Lextenso**



L E S  
CARRÉS  
DCG

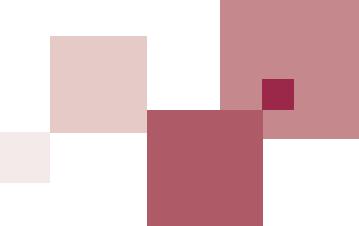
11

9<sup>e</sup> éd.  
2020-2021

Christelle Baratay  
et Laurence Monaco

# CONTRÔLE DE GESTION

 *Gualino* un savoir-faire de  
 **Lextenso**



**Christelle Baratay** et **Laurence Monaco** sont Professeurs en classes préparatoires au DCG.

---

**Dans la même collection :**

- DCG 1 Fondamentaux du droit, 5<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (L. Simonet).
- DCG 2 Droit des sociétés et des groupements d'affaires, 9<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (L. Simonet).
- DCG 3 Droit social, 2<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (L. Morel-Pouliquen).
- DCG 4 Droit fiscal, 2<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 5 Économie contemporaine, 2<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (H. Kontzler et A. Reichart).
- DCG 6 Finance d'entreprise, 10<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 6 Exercices corrigés de Diagnostic financier de l'entreprise, 2<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 7 Management, 1<sup>re</sup> éd. 2020-2021 (M. Leroy et J.-J. Jault).
- DCG 8 Systèmes d'information de gestion, 6<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (L. Monaco).
- DCG 9 Comptabilité, 2<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 9 Exercices corrigés de Comptabilité, 1<sup>re</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 10 Comptabilité approfondie, 11<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 10 Exercices corrigés de Comptabilité approfondie, 9<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (P. Recroix).
- DCG 11 Contrôle de gestion, 9<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (C. Baratay et L. Monaco).
- DCG 11 Exercices corrigés de Contrôle de gestion, 7<sup>e</sup> éd. 2020-2021 (C. Baratay).



© 2020, Gualino, Lextenso  
1, Parvis de La Défense  
92044 Paris La Défense Cedex  
ISBN 978 - 2 - 297 - 09161 - 9  
ISSN 2269-2304

Suivez-nous sur



[www.gualino.fr](http://www.gualino.fr)

Contactez-nous sur [gualino@lextenso.fr](mailto:gualino@lextenso.fr)

## Le concept

À l'occasion de la mise en application des **nouveaux programmes** des différentes UE (unités d'enseignement) du Diplôme de comptabilité et de gestion (DCG), la collection « **Les Carrés DCG** » vous propose :

- des livres conformes au **nouveau programme** de chaque UE et qui correspondent à une unité d'enseignement qui donne lieu à une épreuve ;
- une pédagogie qui tient compte des notions nouvelles introduites dans les programmes : **compétences attendues, savoirs associés, guides pédagogiques** ;
- de **véritables manuels d'acquisition des connaissances** ; leur contenu est :
  - **plus développé** : les étudiants peuvent apprendre leur cours et acquérir les compétences ainsi que les savoirs associés,
  - **plus complet** : le cours est enrichi d'applications corrigées pour mettre en pratique les compétences acquises. Un cas final conforme à l'examen est présenté à la fin de l'ouvrage pour que l'étudiant soit prêt le jour de l'épreuve,
  - **plus visuel** : les maquettes sont modernisées pour être plus aérées et plus attractives ;
- des livres **à jour de l'actualité la plus récente**.

Le présent ouvrage est tout entier consacré à l'**UE 11 « Contrôle de gestion »** et à l'épreuve correspondante : épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques et/ou le commentaire d'un ou plusieurs documents et/ou une ou plusieurs questions.

Vous trouverez dans les pages suivantes (4 à 14) **le programme officiel de l'UE 11** ainsi que **le sommaire** de ce manuel synthétique d'acquisition des connaissances. Vous pourrez ainsi facilement naviguer dans ce livre et trouver, à tout instant, les connaissances recherchées.

Rappelons que les UE 9 « *Comptabilité* », UE 10 « *Comptabilité approfondie* », UE 11 « *Contrôle de gestion* » et UE 6 « *Finance d'entreprise* » constituent l'**axe 2 « Gestion comptable et financière »** et 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.

# Programme officiel de l'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"><li>– 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).</li><li>– Distinguer les différentes définitions de la performance.</li><li>– Caractériser la notion de pilotage.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel.</li><li>– Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performance.</li><li>– Le contrôle de gestion : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle.</li><li>– Les missions du contrôle de gestion.</li><li>– Les utilisateurs du contrôle de gestion.</li><li>– Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation.</li><li>– Les qualités attendues du contrôleur de gestion.</li></ul>

## 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"> <li>– Identifier les coûts, marges et résultats à calculer.</li> <li>– Justifier l'existence des différences d'incorporation.</li> <li>– Justifier la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs.</li> <li>– Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Rôles de la comptabilité de gestion.</li> <li>– Sources d'informations de la comptabilité de gestion.</li> <li>– Définition d'un coût, d'une marge, d'un résultat.</li> <li>– Typologie des coûts.</li> <li>– Réseau d'analyse comptable.</li> <li>– Produits et charges incorporés.</li> <li>– La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.</li> </ul>

### 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"> <li>– Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné.</li> <li>– Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion.</li> <li>– Calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées.</li> <li>– Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse.</li> <li>– Coûts complets calculés à partir du modèle à base d'activités.</li> <li>– Coûts partiels : direct, variable, marginal.</li> <li>– Coûts spécifiques pour : <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'aide à la décision (abandon de produit, faire ou faire faire) ;</li> <li>• l'évaluation de la rentabilité.</li> </ul> </li> <li>– Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure.</li> <li>– Indicateurs du risque d'exploitation.</li> <li>– Seuil de rentabilité</li> </ul>

### 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"> <li>- Calculer et interpréter une espérance et un écart sur type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits.</li> <li>- Identifier la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités.</li> <li>- Déterminer et interpréter le seuil de rentabilité en avenir aléatoire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variables aléatoires discrètes et continues : fonctions de distribution et de répartition, espérance mathématique, variance et écart-type.</li> <li>- Propriétés de l'espérance et de la variance pour le seul cas de variables aléatoires indépendantes.</li> <li>- Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale.</li> <li>- Approximation des lois.</li> </ul>

## 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
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Distinguer et caractériser les différents centres de responsabilités.</li> <li>- Proposer des indicateurs associés à un centre de responsabilités pour en évaluer la performance.</li> <li>- Comparer plusieurs configurations budgétaires.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Centres de responsabilités : définition, typologie, objectifs, moyens et évaluation de la performance.</li> <li>- Budget par centres, par activité, par processus.</li> <li>- Rôles et place des différents acteurs : motivation, direction par objectifs, évaluation des performances individuelles et collectives.</li> <li>- Négociation d'objectifs au sein de l'organisation : communication descendante et communication ascendante.</li> </ul>

### 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"> <li>- Identifier une organisation budgétaire adaptée.</li> <li>- Déterminer et appliquer une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur.</li> <li>- Élaborer et résoudre une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement.</li> <li>- Déterminer le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain et le stock optimal en avenir aléatoire.</li> <li>- Concevoir un budget des approvisionnements en tenant compte des solutions d'approvisionnement.</li> <li>- Déterminer et commenter une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions.</li> <li>- Rédiger une note de synthèse sur la politique salariale.</li> <li>- Distinguer l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée, établir le lien entre les deux et commenter.</li> <li>- Rédiger une note de synthèse sur les écarts calculés.</li> <li>- Établir un bilan et un compte de résultat prévisionnel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les démarches et pratiques budgétaires.</li> <li>- Stratégie, planification, plans, programmes, budgets.</li> <li>- Les enjeux et limites de la budgétisation.</li> <li>- Les rôles des budgets dans l'organisation au regard de la stratégie adoptée.</li> <li>- Les outils de construction de budgets dans les domaines :               <ul style="list-style-type: none"> <li>• commerciaux (segmentation de marchés, prévisions des ventes, politique de prix) ;</li> <li>• productifs (optimisation, goulot d'étranglement, ordonnancement) ;</li> <li>• des approvisionnements (modèles de gestion des stocks en avenir certain, modèles en avenir aléatoire, budgétisation des approvisionnements, implications du juste-à-temps) ;</li> <li>• de la gestion du personnel (prévisions et analyse des variations, ou écarts, de la masse salariale).</li> </ul> </li> <li>- Les procédures budgétaires pour mettre sous tension les acteurs.</li> <li>- Le contrôle budgétaire dans le cadre d'un centre de profit (analyse des écarts sur coûts, chiffre d'affaires, marge et résultat).</li> <li>- Le bilan et le compte de résultat prévisionnels.</li> </ul>

#### 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"> <li>- Identifier les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné.</li> <li>- Exploiter les outils de gestion de la qualité.</li> <li>- Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés.</li> <li>- Concevoir un tableau de bord de gestion.</li> <li>- Commenter un tableau de bord de gestion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Performance : définition, formes.</li> <li>- Méthode des coûts cibles.</li> <li>- Analyse de la valeur.</li> <li>- Étalonnage concurrentiel (<i>benchmarking</i>), reconfiguration des processus (<i>reengineering</i>).</li> <li>- Coûts liés à la qualité et à la non qualité, coûts cachés.</li> <li>- Contrôle statistique de la qualité, estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une moyenne, d'une proportion.</li> <li>- Outils de gestion de la qualité.</li> <li>- Rôles et modalités du <i>reporting</i>.</li> <li>- Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.</li> </ul>

L'épreuve UE 11 Contrôle de gestion est une épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations permettant d'analyser plusieurs problématiques de gestion.

**Durée : 4 heures – Coefficient : 1.**

## **LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION ET L'IDENTIFICATION DU MÉTIER**

**15**

### **Chapitre 1. Les prémices du Contrôle de gestion**

**17**

- I. Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel** 17
- II. Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performances** 18

### **Chapitre 2. Le contrôle de gestion en pratique**

**19**

- I. Le contrôle de gestion : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle** 19
  - A. La définition et le rôle du contrôle de gestion 20
  - B. Les autres domaines disciplinaires 21
  - C. Les autres formes de contrôle 22
- II. Les missions du contrôle de gestion** 23
- III. Les utilisateurs du contrôle de gestion** 24
- IV. Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation** 24
- V. Le métier de contrôleur de gestion et les qualités attendues** 25

# LA DÉTERMINATION ET L'ANALYSE DES COÛTS COMME RÉPONSE À DIFFÉRENTS PROBLÈMES DE GESTION

29

## Chapitre 3. La construction des modèles de coûts 31

- I. La définition d'un coût, d'une marge, d'un résultat 31
- II. La typologie des coûts 32
- III. Les rôles de la comptabilité de gestion 32
- IV. Les sources d'informations de la comptabilité de gestion 33
- V. Le réseau d'analyse comptable 33
- VI. Les produits et les charges incorporées 34
  - A. Les charges non incorporables 34
  - B. Les charges supplétives 35
  - C. Les différences d'incorporation 35
  - D. La concordance des deux comptabilités 36
- VII. La comptabilité de gestion et le contrôle de gestion 36

## Chapitre 4. Le choix d'une méthode de calcul de coûts 37

- I. Les coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse 37
  - A. Les bases du modèle 37
  - B. La démarche générale de l'analyse des coûts 39
  - C. Les répartitions primaires et secondaires des charges indirectes 39
  - D. La valorisation des stocks 41
  - E. La hiérarchie des coûts 42
  - F. Les intérêts de la méthode 46
  - G. Les limites de la méthode 46
  - H. Les difficultés liées au calcul des coûts complets 46
- II. Les coûts complets calculés à partir du modèle à base d'activités 49
  - A. L'origine et les principes de la méthode 49
  - B. La mise en œuvre de la méthode 50
  - C. Les intérêts de la méthode 52
  - D. Les limites de la méthode 52

<b>III. La prise en compte du niveau de l'activité : l'imputation rationnelle des charges fixes / de structure (IRCF)</b>	<b>53</b>
A. Le principe de la méthode	53
B. La démarche de calcul	53
C. Les différences de niveau d'activité	54
D. La présentation du compte de résultat	55
E. Les intérêts et les limites de la méthode	57
<b>IV. Les coûts partiels : direct, variable, spécifique, marginal</b>	<b>57</b>
A. La méthode des coûts variables (ou <i>direct costing</i> )	58
B. La méthode des coûts directs	61
C. La méthode des coûts spécifiques (ou méthode des coûts variables évolués)	62
D. Le coût marginal	64
<b>V. Le risque d'exploitation</b>	<b>67</b>

## **Chapitre 5. La prise en compte des données aléatoires** **77**

<b>I. Les variables aléatoires discrètes et continues</b>	<b>77</b>
A. Les variables aléatoires discrètes	78
B. Les variables aléatoires continues	83
<b>II. Les caractéristiques et modalités d'application des lois de probabilité</b>	<b>85</b>
A. Les lois de probabilités discrètes	85
B. Les lois de probabilités continues	90
<b>III. L'approximation des lois</b>	<b>93</b>
A. L'approximation de la loi binomiale par la loi de Poisson	93
B. L'approximation de la loi binomiale par la loi normale	94
C. L'approximation de la loi de Poisson par la loi normale	96
<b>IV. Le risque en avenir incertain</b>	<b>97</b>
A. L'écart-type	97
B. L'écart réduit	98
C. La probabilité de ruine	99
<b>V. Le choix en avenir incertain</b>	<b>100</b>

**Chapitre 6. La structuration de l'organisation et la gestion budgétaire 105**

- I. Les centres de responsabilités 105**
  - A. La définition des centres de responsabilités 105
  - B. La typologie des centres de responsabilités 105
  - C. Le contrôle des centres de responsabilités 107
- II. Les budgets par centres, par activités, par processus 108**
- III. Les rôles et la place des différents acteurs 109**
- IV. La négociation d'objectifs au sein de l'organisation 110**
  - A. La communication descendante 110
  - B. La communication ascendante 110
  - C. La communication horizontale 110

**Chapitre 7. Les outils et les procédures de la gestion budgétaire 111**

- I. Les démarches et pratiques budgétaires 111**
- II. La stratégie, la planification, les plans, les programmes et les budgets 113**
- III. Les enjeux et les limites de la budgétisation 114**
  - A. Les enjeux de la budgétisation 114
  - B. Les limites de la budgétisation 114
  - C. Les exemples de budgets 115
- IV. Les outils de construction de budgets 115**
  - A. La prévision des ventes 115
  - B. La gestion des ventes 125
  - C. La gestion de la production 131
  - D. La gestion de projet 139
  - E. La gestion des approvisionnements 144
  - F. Le budget des approvisionnements 158
  - G. La masse salariale 165
- V. Le bilan et le compte de résultat prévisionnels 175**
  - A. Les budgets de trésorerie 175
  - B. Le plan de trésorerie 181
  - C. Les documents de synthèse prévisionnels 182

<b>VI. L'introduction au contrôle budgétaire</b>	<b>183</b>
A. La définition du contrôle budgétaire	183
B. Les écarts	184
<b>VII. Les coûts préétablis</b>	<b>186</b>
A. La définition des coûts préétablis	186
B. La finalité des coûts préétablis	186
C. La fiche de coûts standards	187
D. Le budget standard des charges indirectes	188
E. Le budget flexible des charges indirectes	189
F. L'évaluation des en-cours	189
<b>VIII. Le contrôle budgétaire d'un centre de profit</b>	<b>190</b>
A. L'écart sur résultat	190
B. L'écart de marge sur coûts préétablis	193
C. Les écarts sur coûts	200
D. L'écart sur charges directes	200
E. L'écart sur charges indirectes	203
F. Les sous-écarts	206

**PARTIE  
4**

## **LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES 209**

<b>I. La performance</b>	<b>211</b>
A. La définition de la performance	211
B. Les formes de performance	212
<b>II. La méthode des coûts cibles (ou <i>target costing</i>)</b>	<b>214</b>
A. La définition et les objectifs des coûts cibles	215
B. La démarche de calcul	215
C. Les outils utilisés	216
D. Les avantages de la méthode	216
E. Les limites de la méthode	217
<b>III. L'analyse de la valeur</b>	<b>222</b>
A. La définition et les caractéristiques de l'analyse de la valeur	222
B. Les objectifs	223
C. Le rôle de l'analyse de la valeur	224
D. L'analyse des fonctions	224
E. La méthodologie	225
F. Les conditions de réussite	226

<b>IV. L'étalonnage concurrentiel (<i>benchmarking</i>) et la reconfiguration des processus (<i>reengineering</i>)</b>	<b>226</b>
A. Le <i>benchmarking</i>	226
B. La reconfiguration des processus ( <i>reengineering</i> )	228
<b>V. Piloter la qualité</b>	<b>230</b>
A. L'objectif : la qualité totale ou <i>Total Quality Management</i> (TQM)	231
B. Les facteurs qui influencent la qualité	231
C. Quelques outils d'amélioration continue	231
<b>VI. Les coûts liés à la qualité et à la non-qualité</b>	<b>233</b>
<b>VII. Les coûts cachés (<i>hidden costs</i>)</b>	<b>236</b>
<b>VIII. Le contrôle statistique de la qualité, l'estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une moyenne, d'une proportion</b>	<b>242</b>
A. Les généralités	242
B. La distribution d'échantillonnage	243
C. L'estimation	245
<b>IX. Les outils de gestion de la qualité</b>	<b>248</b>
A. Le QQQCP	249
B. Le <i>brainstorming</i> ou remue-méninges ou effusion d'idées	249
C. Le diagramme de Pareto (ou règle des 80/20) et la classification ABC	250
D. Le diagramme d'Ishikawa	251
E. Les cercles de qualité	253
F. D'autres outils	253
<b>X. Rôles et modalités du reporting</b>	<b>254</b>
A. Le rôle	254
B. Les modalités	255
<b>XI. Les tableaux de bord de gestion</b>	<b>256</b>
A. Le tableau de bord de gestion traditionnel	256
B. Une évolution : le tableau de bord prospectif ( <i>Balanced scorecard</i> )	260

## Sujet d'entraînement à l'examen

**265**



PARTIE 1

**LE  
POSITIONNEMENT  
DU CONTRÔLE  
DE GESTION ET  
L'IDENTIFICATION  
DU MÉTIER**

*Selon le programme officiel de l'examen, 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.*

*Dans cette partie, vous développerez les compétences suivantes :*

- 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.*

# Chapitre LES PRÉMICES DU CONTRÔLE DE GESTION

Dans ce premier chapitre, vous développerez les compétences suivantes :

- Distinguer les différentes notions de contrôle ;
- Caractériser les notions de valeur, utilité, coût ; pilotage et performances.

## I Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel

Le contrôle peut prendre deux sens, soit :

- **contrôle-vérification** : s'assurer que les règles ou les normes ont bien été respectées ;
- **contrôle-maîtrise** (*to control*) : selon G. Hofstede (psychologue néerlandais, il est connu pour ses travaux sur la culture nationale), un système ne peut être contrôlé que si quatre conditions sont réunies :
  - 1. le système doit être doté d'objectifs non ambigus,
  - 2. il est possible de mesurer le résultat atteint par rapport à l'objectif,
  - 3. l'organisation dispose d'un modèle prédictif,
  - 4. celui qui a la charge du contrôle doit avoir accès aux différentes solutions possibles et doit avoir la possibilité de prévoir les effets des actions correctives.

**Le contrôle est le pouvoir d'agir pour modifier l'état des choses.**

Le contrôle est un processus qui porte sur toutes les phases de l'activité de l'entreprise :

- **la finalisation** (avant l'action) : La décision est-elle correcte ? Quels objectifs atteindre ? Quelles ressources mobiliser ? ;
- **le pilotage** (pendant l'action) : La trajectoire suivie est-elle bonne ? Comment réorienter l'action ? ;
- **l'évaluation** (après l'action) : comment mesurer les résultats ?

**I. Ansoff** (père de la stratégie d'entreprise) applique ce processus au niveau de la décision stratégique, de la décision tactique et de la décision opérationnelle.

Le **contrôle stratégique** permet de mesurer les écarts qui apparaissent entre les objectifs stratégiques définis par les dirigeants et les résultats réels de l'organisation. Il aide aux prises de décisions stratégiques grâce à la planification.

Le **contrôle opérationnel** permet de réguler des processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

## II Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performances

La **valeur** revient à déterminer un prix qui relève de la confrontation entre acheteurs et vendeurs soumis chacun à des motivations opposées.

L'**utilité** est l'aptitude d'un bien à satisfaire un besoin d'un consommateur ou à créer les conditions favorables à cette satisfaction.

Le **pilotage** est l'action de diriger une entreprise.

Un **coût** représente la somme des charges relatives à un élément défini au sein d'un réseau comptable.

« La **performance** est la réalisation des objectifs opérationnels. » (Annick Bourguignon)

# Chapitre LE CONTRÔLE DE GESTION EN PRATIQUE

## 2

*Dans ce deuxième chapitre, vous développerez les compétences suivantes :*

- Définir le contrôle de gestion ;
- Caractériser son rôle et ses missions ;
- Développer la place du contrôle de gestion par rapport au management, à l'audit et autres formes de contrôle ;
- Présenter les utilisateurs du contrôle de gestion ;
- Présenter les principaux facteurs de contingence et le positionnement du contrôle de gestion ;
- Développer le métier du contrôleur de gestion et ses qualités intrinsèques.

## I Le contrôle de gestion : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle

La science de gestion regroupe l'ensemble des disciplines qui étudient la prise de décision dans les organisations. Il existe une multitude de définitions du terme « gestion ».

Selon **Tabatoni et Jarniou**, « gérer, c'est finaliser, organiser, animer ».

Gérer consiste à prendre des décisions dans le but d'atteindre un objectif en utilisant au mieux les ressources disponibles.

Le terme management a remplacé le terme de gestion (*détaillé en B*).

Le contrôle de gestion (**management control**) se situe entre les deux : il doit permettre de décliner les choix stratégiques dans l'action quotidienne. Il ne s'agit pas de contrôler la gestion mais le processus du management. Cette fonction occupe dans les entreprises une place de plus en plus importante.

## **A La définition et le rôle du contrôle de gestion**

Sous l'effet de la financiarisation de l'économie, de la culture du résultat, l'entreprise doit être dans la possibilité de mesurer et contrôler sa performance. Pour cela, elle a différents outils à sa disposition.

### **1 L'approche traditionnelle**

D'après l'approche traditionnelle, le contrôle de gestion est défini comme le « *processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources rares sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés* ».

Cette vision donne une image étriquée du contrôle, en se limitant aux phénomènes d'optimisation :

- les dirigeants sont les seuls à établir un diagnostic : ils fixent les objectifs et établissent les normes (séparation dirigeant / exécutants) ;
- le contrôle de gestion, proche d'un contrôle-vérification, a pour mission de s'assurer que les acteurs agissent conformément aux normes et que l'organisation suit la trajectoire prévue. Dans le cas contraire, il faut mettre en œuvre des procédures correctives déjà prédéterminées (entreprise cybernétique).

### **2 L'élargissement du champ du contrôle de gestion**

En réalité, le champ du contrôle de gestion s'est considérablement élargi avec la montée de la complexité et de l'incertitude. Le contrôle de gestion prend en compte l'évolution de l'économie sociale et sociétale. Il doit :

- porter sur toutes les fonctions et tous les processus ;
- avoir une vision interne mais aussi externe (réseau, partenariat) ;
- se rapprocher de l'horizon stratégique ;
- aider à piloter l'innovation, la création et le changement (intelligence organisationnelle) ;
- mettre en œuvre une analyse dynamique visant à l'amélioration permanente ;
- considérer l'homme au travail comme un acteur décideur responsable ;
- organiser, mesurer mais aussi piloter la performance ;
- travailler sur des données physiques et qualitatives (et non uniquement financières) ;
- s'intéresser à la valeur et non simplement à la productivité.

Il est nécessaire de déléguer des responsabilités. Le contrôle de gestion s'assure que les comportements individuels vont bien dans le sens des objectifs fixés.

### 3 De nouvelles définitions

On aboutit à des définitions plus ouvertes, qui mettent l'accent sur les liens entre la stratégie et la gestion courante, et qui soulignent l'importance du facteur humain.

Selon **H. Bouquin** : « le contrôle de gestion est formé des **processus** et des **systèmes** qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les **choix** stratégiques et les actions courantes ont été, sont et seront **cohérents**, notamment grâce au contrôle d'exécution ».

Selon **R. N. Anthony** : « le contrôle de gestion est un processus par lequel **les dirigeants influencent les membres** de l'organisation pour **mettre en œuvre les stratégies** de manière efficace et efficiente ».

Selon **A. Burlaud** : « le contrôle de gestion est un **système de régulation** des comportements applicables dans les organisations exerçant une activité économique ». Il précise ensuite que ce contrôle :

- est finalisé (au service de la stratégie) ;
- s'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de recourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés, dans une optique contractuelle ;
- est aussi un langage qui exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent ;
- n'est évidemment pas le seul ; il coexiste avec d'autres formes de régulation : le contrôle par le règlement, le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par le marché, le contrôle par la culture.

**Lowé** propose comme définition du contrôle de gestion : « le **contrôle de gestion est un système qui saisit et traite l'information** sur l'organisation, un système de **responsabilité** et de **feed-back** conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée ».

## B Les autres domaines disciplinaires

### 1 Le management

Le management peut être défini comme étant la **démarche qui vise à atteindre des objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes**. Le manager est le pilote, il indique la direction. Selon R. N. Anthony (qui a œuvré pour que la comptabilité de gestion soit au service des managers et en interaction avec la stratégie) : « un manager est une personne qui a la responsabilité de réaliser des résultats par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes ».

La notion de management a une connotation humaine qui n'existe pas en gestion.

## 2 L'audit

La finalité du contrôle de gestion est d'**assurer la cohérence et la rationalité des comportements**. Il se rapproche de plus en plus du contrôle organisationnel et donc de l'audit.

### a Les différents types d'audit

L'audit permet de vérifier, surveiller, contrôler mais aussi conseiller et apporter des services divers.

L'OEC (Ordre des Experts-Comptables) définit l'**audit interne** comme l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Celui-ci doit répondre à quatre objectifs :

- assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine ;
- contrôler la qualité des informations fournies ;
- encourager le respect des politiques de la direction ;
- favoriser l'amélioration des performances.

L'**audit financier** (révision comptable) est le plus connu. Il a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes.

L'**audit opérationnel** concerne toutes les dimensions de l'entreprise (audit informatique, audit fiscal, audit social, audit de la culture d'entreprise, etc.). Il a pour objectif d'améliorer la gestion et s'est considérablement développé ces dernières années.

### b L'audit opérationnel et le contrôle de gestion

La délimitation entre l'audit opérationnel et le contrôle de gestion est parfois délicate puisque tous les deux ont le même objectif : améliorer la gestion. Il arrive, dans les grandes entreprises, que la fonction de contrôleur de gestion soit assurée par l'auditeur opérationnel.

La différence principale réside dans le caractère ponctuel d'une mission d'audit alors que le contrôle de gestion doit fonctionner de manière permanente dans l'entreprise.

L'entreprise doit tenir compte de son environnement. Elle doit prévoir, anticiper et être réactive. Le contrôle de gestion permet de toujours être en état d'alerte, de surveiller, d'analyser les écarts par rapport aux objectifs et de réagir immédiatement.

## C Les autres formes de contrôle

Le contrôle de gestion coexiste avec d'autres formes de contrôle au sein de l'entreprise :

- **le contrôle par la hiérarchie** : le rôle des acteurs est réduit au maximum. Le contrôle de gestion permet d'atténuer ce manque d'autonomie en responsabilisant les différents acteurs ;
- **le contrôle par le règlement** : il concerne essentiellement les organisations bureaucratiques. Le contrôle ne porte pas sur l'action mais sur la procédure. Celle-ci manque de flexibilité ;

- **le contrôle par le marché** : l'organisation est découpée en plusieurs divisions autonomes. Les divisions non rentables sont cédées ;
- **le contrôle par la culture d'entreprise** : la socialisation du personnel ;
- **le contrôle clanique** (W. Ouchi, auteur de la théorie Z) concerne le contrôle par un corps professionnel.

## II Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion repose sur trois principes :

- une **stabilité** dans le temps ;
- une **information parfaite** des dirigeants ;
- une recherche de la **minimisation des coûts**.

Initialement, la mission du contrôle de gestion se limitait au suivi de la production. Son but était de veiller à la rentabilité des capitaux investis. Il s'est ensuite étendu à toutes les fonctions et à toutes les activités. Mais l'analyse restait statique et rétrospective au moyen de données essentiellement financières, trop proche d'un contrôle-vérification, dans une organisation cloisonnée en centres de responsabilité dans laquelle les acteurs disposaient de peu d'initiative.

Aujourd'hui, la contrainte du résultat minimal existe toujours sinon la pérennité de l'entreprise serait remise en cause et les objectifs ne seraient pas atteints. Le rôle du contrôle de gestion s'est considérablement élargi, il n'est plus seulement comptable, il inclut de nouveaux aspects (ressources humaines, commercial, financier). Ses missions sont de :

- **mettre en œuvre la décentralisation** : il doit s'assurer que les opérations courantes suivent la stratégie, qu'il y a cohérence dans les décisions ;
- **fournir de l'information** pour prendre des décisions, communiquer et mesurer des performances ;
- **piloter la performance**, c'est-à-dire mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaires, physiques et qualitatifs), assurer le chaînage des mesures, concevoir la performance comme un processus qui se gère, agir sur les déterminants à long terme de la performance et s'appuyer sur des références externes (benchmarking) ;
- **développer l'intelligence organisationnelle** pour favoriser l'innovation, la création, assurer la diffusion des innovations, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.

Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements, il se rattache au domaine des sciences humaines.