

# Table des matières

<b>Introduction</b> .....	<b>1</b>
1. Une pratique de déclinaison de la stratégie et du management .....	1
2. À quoi et à qui sert le contrôle de gestion ? .....	2
3. Mode d'emploi et principes de construction de ce livre .....	4
3.1. L'environnement organisationnel du contrôle de gestion .....	4
3.2. Des coûts pour décider : la comptabilité de gestion .....	4
3.3. Pilotage et planification de l'entreprise : la déclinaison financière de la stratégie .....	4
3.4. Pilotage et indicateurs de gestion : les indicateurs de performance et la stratégie .....	5
3.5. Les nouvelles demandes de contrôle .....	5
4. Les nouveautés de la quatrième édition .....	7
Les auteurs .....	8

## Première partie

### **L'ENVIRONNEMENT ORGANISATIONNEL DU CONTRÔLE DE GESTION** ..... 9

#### Chapitre 1

#### **Le contrôle de gestion, composante du contrôle organisationnel** ..... 11

1. La <i>corporate governance</i> , ou gouvernance d'entreprise .....	11
1.1. Définition de la <i>corporate governance</i> .....	12
1.2. Les différents organes de gestion des sociétés anonymes (SA) .....	12
1.3. Codes et lois .....	14
1.4. <i>Corporate governance</i> et contrôle de gestion .....	15
2. Le contrôle interne et la gestion des risques .....	16
2.1. Les composantes du contrôle interne .....	17
2.2. Le modèle COSO II : <i>Enterprise Risk Management</i> (ERM) .....	22
3. Le contrôle de gestion et les normes IFRS .....	24
3.1. L'évolution de la normalisation concernant la consolidation .....	24
3.2. Le contenu de l'IFRS 8 .....	25
3.3. La montée en puissance du contrôle de gestion comme source d'information .....	26
Résumé .....	28
Pour aller plus loin .....	28
<b>Activités</b> .....	<b>29</b>

#### Chapitre 2

#### **Les choix stratégiques des organisations** ..... 31

1. L'analyse concurrentielle .....	32
1.1. <i>Corporate et business strategy</i> .....	32
1.2. L'analyse SWOT .....	33
1.3. Les forces concurrentielles de Porter .....	35
1.4. Les stratégies génériques .....	35

2.	L'avantage concurrentiel .....	37
2.1.	Mission et vision de l'organisation .....	37
2.2.	Les facteurs clés de succès et les facteurs de risque .....	39
2.3.	La chaîne de valeur .....	40
3.	Stratégie délibérée ou émergente ? .....	42
	Résumé .....	43
	Pour aller plus loin .....	43
	<b>Activités</b> .....	<b>44</b>

### Chapitre 3

	<b>La structure, premier niveau du contrôle organisationnel .....</b>	<b>51</b>
1.	Structurer pour piloter : les grands choix.....	52
1.1.	Les formes structurelles <i>corporate</i> .....	52
1.2.	Les formes structurelles de gestion ou business .....	58
1.3.	Le processus : structure d'activités .....	60
2.	Le contrôle interorganisationnel .....	63
2.1.	Pourquoi des relations client-fournisseur ? .....	64
2.2.	Quels types de relations client-fournisseur ? .....	65
2.3.	Comment contrôler les fournisseurs ? .....	65
	Résumé .....	69
	Pour aller plus loin .....	69
	<b>Activités</b> .....	<b>70</b>

### Chapitre 4

	<b>Les comportements face au contrôle.....</b>	<b>73</b>
1.	Gérer par les résultats : modèles et hypothèses .....	73
1.1.	Le contrôle de gestion comme « modèle » de management par les résultats.....	73
1.2.	Les « hypothèses » de la gestion par les résultats .....	77
2.	Les effets pervers de la gestion par les résultats.....	81
2.1.	Focalisation sur les indicateurs et déplacement des buts.....	82
2.2.	Manipulations et jeux comptables.....	84
3.	Contrôler au-delà de la gestion par les résultats ?.....	85
3.1.	La diversité des usages du contrôle de gestion .....	85
3.2.	La diversité des modes de contrôle.....	88
	Pour aller plus loin .....	92
	<b>Activités</b> .....	<b>93</b>

### Chapitre 5

	<b>Le contrôleur de gestion et son manager .....</b>	<b>95</b>
1.	Organisation de la fonction contrôle de gestion.....	95
1.1.	La diversité des responsabilités et des tâches du contrôleur de gestion .....	99
1.2.	Le rattachement du contrôleur de gestion : une fausse bonne question .....	101
1.3.	Les rôles et styles de contrôleurs de gestion.....	102
2.	Évolutions de l'activité du contrôleur de gestion .....	105
2.1.	Les enquêtes sur les attentes des contrôleurs .....	105
2.2.	L'avènement des nouveaux systèmes d'information et de communication et leurs effets sur les tâches des contrôleurs de gestion .....	105
3.	Panorama des fonctions contrôle de gestion des grandes entreprises.....	107
3.1.	La fonction contrôle de gestion discrète.....	107
3.2.	La fonction contrôle de gestion garde-fou .....	108

3.3. La fonction contrôle de gestion partenaire .....	109
3.4. La fonction contrôle de gestion omnipotente .....	110
3.5. Quelle proximité entre le contrôleur de gestion et son manager ? .....	111
Résumé .....	112
Pour aller plus loin .....	112
<b>Activités</b> .....	<b>114</b>

## Chapitre 6

<b>Contrôle de gestion et systèmes d'information (SI) .....</b>	<b>119</b>
1. Le pilotage des organisations et son infrastructure technologique .....	119
1.1. Au cœur du système d'information, les progiciels de gestion intégrés .....	120
1.2. La traduction du modèle de gestion dans le SI .....	123
2. La réalité des systèmes d'information de gestion : niveau d'intégration et maîtrise des données .....	125
2.1. Des dynamiques d'intégration puissantes .....	125
2.2. Les autres défis du contrôle de gestion en matière de SI .....	127
3. La révolution cognitive : <i>big data</i> , intelligence artificielle, robotisation et contrôle de gestion .....	128
3.1. Les champs d'application de l'informatique cognitive .....	129
3.2. La remise en cause du fonctionnement traditionnel du contrôle de gestion par l'informatique cognitive .....	130
3.3. L'impact sur la formation et le métier de contrôleur .....	132
Résumé .....	133
Pour aller plus loin .....	133
Liens utiles .....	134
<b>Activités</b> .....	<b>135</b>

## Deuxième partie

<b>LA COMPTABILITÉ DE GESTION .....</b>	<b>137</b>
---	------------

## Chapitre 7

<b>Les concepts de coûts et les paramètres de conception d'un système de coûts .....</b>	<b>139</b>
1. Qu'est-ce que le calcul de coûts ? .....	139
1.1. Éléments de définition d'un coût .....	139
1.2. Le coût : combinaison de charges ou valeur de sacrifice ? .....	141
1.3. À quoi sert le calcul de coûts ? .....	143
2. Les différentes typologies de coûts .....	144
2.1. Coût variable <i>versus</i> coût fixe .....	144
2.2. Coût direct <i>versus</i> coût indirect .....	146
3. Les systèmes de coûts .....	148
3.1. Les paramètres de conception d'un système de coûts .....	148
3.2. Les grandes familles de systèmes de coûts .....	152
Résumé .....	153
Pour aller plus loin .....	154
<b>Activités</b> .....	<b>155</b>

## Chapitre 8

<b>La méthode des coûts complets .....</b>	<b>159</b>
1. Les fondements et les finalités de la méthode des coûts complets .....	159

1.1.	À quoi sert la méthode des coûts complets ? .....	159
1.2.	Les fondements de la méthode des coûts complets .....	162
2.	La mise en œuvre de la méthode des coûts complets .....	164
2.1.	L'affectation des charges directes .....	165
2.2.	Le traitement des charges indirectes .....	165
2.3.	L'intégration des stocks à l'analyse des coûts complets .....	170
	Résumé .....	175
	Pour aller plus loin .....	175
	<b>Activités</b> .....	<b>176</b>

## Chapitre 9

### Les aménagements au coût de revient complet .....181

1.	La méthode de l'imputation rationnelle .....	181
1.1.	La sensibilité du coût de revient complet unitaire aux variations du volume d'activité .....	182
1.2.	Une solution : la méthode de l'imputation rationnelle .....	183
2.	Les prestations réciproques entre centres d'analyse auxiliaires .....	186
2.1.	L'allocation directe .....	187
2.2.	L'allocation séquentielle .....	188
2.3.	L'allocation itérative .....	188
2.4.	L'allocation réciproque .....	189
3.	Le coût de la qualité et la problématique des rebuts et déchets .....	191
3.1.	Le coût de la qualité .....	191
3.2.	La prise en compte des coûts internes de non-qualité .....	192
4.	La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA®) .....	195
4.1.	Le calcul des taux de poste .....	195
4.2.	Le calcul du taux de base .....	197
4.3.	Le calcul des indices des postes UVA® .....	197
4.4.	La valorisation des gammes en UVA® .....	198
4.5.	Le calcul du coût de l'UVA® .....	198
4.6.	La valeur ajoutée d'une opération .....	199
4.7.	Le coût des factures .....	199
	Résumé .....	200
	Pour aller plus loin .....	200
	<b>Activités</b> .....	<b>201</b>

## Chapitre 10

### Les coûts à base d'activités .....205

1.	La problématique du subventionnement croisé .....	206
2.	Les concepts et principes de l'ABC .....	209
2.1.	Le concept d'activité.....	209
2.2.	Le concept de processus .....	211
2.3.	La hiérarchie du coût des activités .....	212
3.	Le système de calcul des coûts à base d'activités (ABC).....	213
3.1.	L'architecture du système ABC.....	213
3.2.	La détermination du coût des activités .....	213
3.3.	Le calcul du coût ABC des produits .....	214
3.4.	La gestion des activités (ABM).....	216
4.	Une première évaluation du système de calcul des coûts à base d'activités.....	218

4.1. Les apports des approches à base d'activités.....	219
4.2. Les limites des approches à base d'activités.....	220
5. La méthode <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (TD ABC) .....	221
5.1. La méthode.....	221
5.2. Les équations de temps en <i>Time-Driven ABC</i> .....	222
5.3. Les étapes de la mise en place du TD ABC.....	223
5.4. Intérêt et limites du TD ABC .....	224
Résumé .....	225
Pour aller plus loin .....	226
<b>Activités.....</b>	<b>227</b>

## Chapitre 11

<b>Les coûts de revient partiels et l'aide à la prise de décision.....</b>	<b>231</b>
1. Les méthodes de coûts de revient partiels .....	231
1.1. La méthode du coût de revient variable .....	232
1.2. Le point mort ou seuil de rentabilité ( <i>break even point</i> ).....	234
1.3. La méthode du coût de revient direct .....	236
2. Les coûts et revenus pertinents pour la prise de décision .....	237
2.1. L'utilisation du modèle Coût-Volume-Profit .....	237
2.2. L'identification des coûts pertinents pour aider à la prise de décision .....	242
Résumé .....	247
<b>Activités.....</b>	<b>248</b>

## Troisième partie

<b>LA DÉCLINAISON FINANCIÈRE DE LA STRATÉGIE .....</b>	<b>251</b>
--	------------

## Chapitre 12

<b>Décliner la stratégie .....</b>	<b>253</b>
1. Une déclinaison contingente au type de stratégie .....	254
1.1. Domination par les coûts et différenciation, des déclinaisons différentes .....	254
1.2. De la stratégie au contrôle de gestion .....	257
2. Décliner la stratégie grâce aux cartes stratégiques.....	260
2.1. La notion de carte stratégique .....	260
2.2. L'utilisation de la carte stratégique .....	262
Résumé .....	263
Pour aller plus loin .....	263
<b>Activités.....</b>	<b>264</b>

## Chapitre 13

<b>La construction des budgets et le système budgétaire .....</b>	<b>269</b>
1. Les rôles et le mode de construction du budget.....	269
1.1. Les rôles du budget .....	269
1.2. Le processus d'élaboration des budgets .....	270
1.3. Les acteurs impliqués.....	272
2. L'articulation et la construction des budgets.....	273
Étape 1 : le budget des ventes et des coûts commerciaux.....	273
Étape 2 : le budget de production .....	274
Étape 3 : le budget des approvisionnements.....	276
Étape 4 : les budgets des centres de coût discrétionnaire .....	278

Étape 5 : le budget de trésorerie et le budget de TVA .....	278
Étape 6 : le compte de résultat et le bilan prévisionnel.....	281
3. Les budgets d'investissement.....	282
3.1. Les processus d'élaboration des budgets d'investissement .....	282
3.2. La procédure d'investissement.....	283
3.3. Les critères de décision.....	286
Résumé .....	287
Pour aller plus loin .....	288
<b>Activités.....</b>	<b>289</b>

## Chapitre 14

### **Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts .....293**

1. Rôles du contrôle budgétaire et définitions.....	294
1.1. Le contrôle budgétaire et les logiques du contrôle opérationnel.....	294
1.2. Le concept d'écart .....	295
1.3. Le budget flexible .....	296
2. Méthodologie d'analyse des écarts .....	298
2.1. L'analyse comparative du résultat d'exploitation .....	298
2.2. Les écarts sur chiffre d'affaires.....	299
2.3. Les écarts sur coûts .....	301
3. Interprétation des écarts.....	311
3.1. L'incertitude.....	311
3.2. Contrôle par exception ou contrôle interactif ? .....	312
Résumé .....	312
Pour aller plus loin .....	312
<b>Activités.....</b>	<b>313</b>

## Chapitre 15

### **Le budget et ses critiques, de la réforme à la suppression .....315**

1. Les critiques portées au budget et les tentatives de réforme .....	316
1.1. Un outil critiqué de longue date .....	316
1.2. Les tentatives de réforme du processus budgétaire .....	316
2. Vers une gestion sans budget ?.....	325
2.1. Les critiques et les propositions du Cam-I .....	325
2.2. Le modèle de « gestion sans budget » Svenska Handelsbanken : la compétition interne comme mode de management .....	327
Résumé.....	327
Pour aller plus loin .....	328
<b>Activités.....</b>	<b>329</b>

## Chapitre 16

### **Les prix de cession interne .....333**

1. Le mécanisme des PCI et la décomposition du résultat global .....	334
2. Le choix entre différents types de prix de cession interne (PCI) .....	335
2.1. Un large éventail de PCI possibles .....	335
2.2. L'accès du fournisseur au marché externe comme premier critère de choix .....	336
3. Le calcul des PCI lorsque le fournisseur n'a pas accès au marché externe .....	338
3.1. Le coût complet réel .....	339
3.2. Le coût complet standard .....	340

3.3. Le coût variable standard + le coût prévu de la capacité réservée .....	342
3.4. L'approche coût + rendement attendu des capitaux investis .....	343
3.5. L'approche coût + pourcentage de marge .....	344
4. Le calcul des PCI lorsque le fournisseur a accès au marché externe .....	344
4.1. Le fournisseur peut écouler toute sa production sur le marché externe : utilisation du prix du marché .....	345
4.2. Le fournisseur a une capacité oisive : utilisation du coût marginal .....	348
4.3. Le fournisseur n'a pas accès au marché externe pour le produit cédé : référence à la marge dégagée sur d'autres produits .....	350
4.4. L'entreprise veut favoriser la cession interne : utilisation du double PCI .....	350
5. L'approche économique du coût marginal .....	350
Résumé .....	351
Pour aller plus loin .....	352
<b>Activités .....</b>	<b>353</b>

## Quatrième partie

### LES INDICATEURS DE PERFORMANCE ET LA STRATÉGIE .....357

#### Chapitre 17

##### Les systèmes de mesure de la performance financière .....359

1. Mesurer la performance financière avec des résultats comptables .....	359
1.1. Le langage de la performance financière .....	360
1.2. La performance financière, une mesure conventionnelle .....	364
2. Le taux de rentabilité ou ROI ( <i>Return On Investment</i> ) .....	366
2.1. Les principes de calcul .....	366
2.2. Les difficultés du ROI .....	367
3. La création de valeur et l'EVA® .....	371
3.1. Les principes de l'EVA® .....	371
3.2. Les critiques de l'EVA® .....	374
Résumé .....	376
Pour aller plus loin .....	376
<b>Activités .....</b>	<b>378</b>

#### Chapitre 18

##### Les systèmes de mesure de la performance non financière .....381

1. La déclinaison du <i>Return On Investment</i> (ROI) .....	381
1.1. Le ROI expliqué par la marge et la rotation de l'actif .....	381
1.2. Décomposer le ROI sous forme d'indicateurs non financiers .....	383
2. Les indicateurs non financiers de la performance opérationnelle .....	386
2.1. La nature des indicateurs non financiers .....	386
2.2. La mesure de la qualité des prestations clients .....	388
2.3. La mesure de la performance ressources humaines (RH) .....	391
Résumé .....	399
Pour aller plus loin .....	399
<b>Activités .....</b>	<b>400</b>

**Chapitre 19****Le reporting et le pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord .....403**

1. Un outil de pilotage des activités de l'organisation.....	404
1.1. Une réponse aux besoins actuels de gestion des organisations.....	404
1.2. Les rôles d'un tableau de bord.....	405
2. Les enjeux de l'implantation d'un système de tableaux de bord .....	408
2.1. Trois niveaux de tableau de bord.....	408
2.2. Le processus de construction .....	409
2.3. Le contenu du tableau de bord .....	412
3. Le <i>Balanced Scorecard</i> , une nouvelle forme de tableau de bord.....	414
3.1. Quelques caractéristiques fondamentales .....	415
3.2. Le contenu du <i>Balanced Scorecard</i> .....	416
3.3. Les intérêts et les limites du <i>Balanced Scorecard</i> .....	419
Résumé .....	420
Pour aller plus loin .....	420
<b>Activités.....</b>	<b>422</b>

**Chapitre 20****Contrôle de gestion et incitations .....425**

1. Les principes de l'évaluation de la performance et de sa récompense.....	426
1.1. Les sources de la motivation.....	426
1.2. Les contraintes d'efficacité, d'efficience, d'équité et d'éthique du système d'incitations .....	427
2. La conception et la mise en œuvre d'un système d'incitations .....	429
2.1. Le <i>package</i> de rémunérations incitatives.....	429
2.2. Les principes d'un système d'incitations efficace, efficient, équitable et éthique.....	432
2.3. Les outils supports d'un système d'incitations.....	437
Résumé .....	439
Pour aller plus loin .....	440
<b>Activités.....</b>	<b>441</b>

**Cinquième partie****LES NOUVELLES DEMANDES DE CONTRÔLE .....443****Chapitre 21****Le contrôle de gestion à l'international .....445**

1. Internationalisation de l'entreprise.....	445
1.1. Internationalisation et forme organisationnelle .....	446
1.2. Internationalisation et diversité culturelle .....	449
2. Les systèmes de contrôle de gestion internationaux .....	453
2.1. Les systèmes de contrôle d'une firme globale .....	454
2.2. Les systèmes de contrôle d'une firme multidomestique .....	455
2.3. Les systèmes de contrôle d'une firme multifocale .....	455
Résumé .....	456
Pour aller plus loin .....	457
<b>Activités .....</b>	<b>458</b>

**Chapitre 22**

<b>Le contrôle de gestion dans le secteur non marchand.....</b>	<b>461</b>
1. Le contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : les enjeux.....	461
1.1. Le développement du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : une nécessité ?.....	462
1.2. Les spécificités du secteur non marchand et le contrôle de gestion .....	463
2. La mesure de la performance et le choix des indicateurs .....	465
2.1. Une performance multidimensionnelle.....	468
2.2. Une double fonction de production .....	469
2.3. Du contrôle de gestion à l'évaluation des politiques publiques : l'exemple de la LOLF.....	472
2.4. Les indicateurs de performance et de pilotage.....	478
2.5. L'évaluation de la performance et la rémunération au mérite.....	480
Résumé .....	483
Pour aller plus loin .....	483
<b>Activités.....</b>	<b>484</b>

**Chapitre 23**

<b>Le contrôle de la R&amp;D et de l'innovation .....</b>	<b>489</b>
1. Les spécificités du contrôle de gestion de la R&D et de l'innovation .....	489
2. Le contrôle de gestion des départements de recherche et développement .....	491
3. Le contrôle de gestion des projets d'innovation .....	493
3.1. La définition d'un projet .....	493
3.2. Le choix des projets et la gestion d'un portefeuille de projets .....	493
3.3. La mise en place d'une structure projet .....	494
3.4. Le contrôle des coûts : budget initial .....	495
3.5. Le suivi en cours de projet .....	496
4. Vers un élargissement de la gestion de projets : coût cible et cycle de vie .....	498
4.1. Le coût cible et l'analyse de la valeur .....	498
4.2. Le cycle de vie d'un projet .....	499
5. Dépasser le contrôle par les résultats .....	500
5.1. La mesure globale de l'innovation .....	500
5.2. Mettre en place les conditions pour une culture de l'innovation .....	501
5.3. Un contrôle qui dépasse les frontières de l'entreprise .....	501
Résumé .....	503
Pour aller plus loin .....	504
<b>Activités .....</b>	<b>505</b>

**Chapitre 24**

<b>Mesurer et piloter les risques psychosociaux .....</b>	<b>509</b>
1. Que sont les risques psychosociaux ? .....	510
1.1. Les manifestations des RPS .....	510
1.2. Les causes des RPS imputables au contrôle .....	514
2. Le coût des RPS .....	518
2.1. Le coût macroéconomique des RPS .....	518
2.2. Le coût microéconomique des RPS .....	518
3. La mesure et le suivi des RPS .....	520
3.1. Mesurer les RPS pour mieux les connaître et mieux sensibiliser .....	520
3.2. Mesurer les RPS pour les relier à des actions .....	527

Résumé .....	528
Pour aller plus loin .....	529
<b>Activités .....</b>	<b>530</b>

## Chapitre 25

<b>Le contrôle de gestion environnemental .....</b>	<b>533</b>
1. L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion environnemental .....	533
2. Le système de management environnemental (SME) .....	534
2.1. Les objectifs d'un SME .....	534
2.2. Les référentiels de certification des SME .....	535
3. Les systèmes d'écocontrôle .....	537
3.1. Les systèmes formels de contrôle environnemental .....	537
3.2. Les dispositifs informels du contrôle environnemental .....	538
4. Les outils de contrôle de la gestion environnementale .....	539
4.1. Les coûts environnementaux .....	539
4.2. L'analyse du cycle de vie .....	541
4.3. Le tableau de bord vert .....	542
5. La responsabilité sociétale des entreprises .....	544
5.1. ISO 26000 .....	544
5.2. Le <i>Global Reporting Initiative</i> .....	545
5.3. Les objectifs de développement durable .....	546
Résumé .....	548
Pour aller plus loin .....	548
<b>Activités .....</b>	<b>549</b>

## Chapitre 26

<b>Le contrôle de gestion sociale .....</b>	<b>551</b>
1. Les missions du contrôleur de gestion sociale .....	551
2. Le pilotage de la masse salariale .....	553
2.1. Comment définir la masse salariale ? .....	554
2.2. Les évolutions de la masse salariale .....	554
3. Les tableaux de bord sociaux .....	557
3.1. Différence entre bilan social et tableau de bord social .....	557
3.2. Les tableaux de bord sociaux .....	558
Résumé .....	563
Pour aller plus loin .....	564
<b>Activités .....</b>	<b>565</b>

<b>Index des noms .....</b>	<b>567</b>
-----------------------------	------------

<b>Index des notions .....</b>	<b>569</b>
--------------------------------	------------