

Formation et pratiques pro

CONTRÔLE DE GESTION

Romain Appercel



TABLE DES MATIÈRES

PRÉFACE	15
L'AUTEUR	17
AVANT-PROPOS	19

INTRODUCTION **21**

1. QU'EST-CE QUE LE CONTRÔLE DE GESTION ?	22
1.1. Caractéristiques du contrôle de gestion	22
1.1.1. Définitions	22
1.1.2. Caractéristiques du contrôle de gestion	23
1.1.2.1. Une fonction de gestion	23
1.1.2.2. Processus dynamique	23
1.1.2.3. Activité continue	23
1.1.2.4. Le contrôle de gestion est tourné vers l'avenir	23
1.1.2.5. Le contrôle de gestion est étroitement lié à la planification	24
1.1.3. Comparaison des caractéristiques de la comptabilité financière et du contrôle de gestion	24
1.2. Les éléments essentiels d'un bon processus de contrôle de gestion	26
1.2.1. Adéquation	26
1.2.2. Compréhensible	27
1.2.3. Économique	27
1.2.4. Flexibilité	27
1.2.5. Moins de temps	27
1.2.6. Tourné vers l'avenir	27
1.2.7. Objectivité	28
1.2.8. Conforme à la structure organisationnelle	28
1.2.9. Indiquer les points critiques	28
1.2.10. Suggérer des actions correctives	28
1.3. Les deux fonctions du contrôle de gestion : planification et contrôle	28
1.3.1. Planification	29
1.3.2. Contrôler	31

1.4. Les métiers et les fonctions du contrôle de gestion	33
1.4.1. Structure organisationnelle d'une entreprise	33
1.4.1.1. Directeur financier	33
1.4.1.2. Le responsable du contrôle de gestion	33
1.4.1.3. Le contrôleur de gestion	34
1.4.1.4. Le comptable	35
1.4.1.5. Les fiscalistes	35
1.4.1.6. Le trésorier	35
1.5. Problèmes éthiques auxquels le contrôleur de gestion est confronté	35
1.6. Les systèmes comptables informatisés : logiciels comptables, ERP (Entreprise Ressources Planning), PGI (Pro-logiciel de gestion intégré)	36
1.6.1. La taille de l'entreprise	36
1.6.2. Les besoins d'information de l'entreprise	36
1.6.3. Les ERP et les PGI	37
1.7. Structure de l'ouvrage	38

PARTIE 1

LE CDG 1.0 : LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET LE CONTRÔLE DES COÛTS

1.1. L'évolution du contrôle de gestion	41
1.2. Les origines théoriques du contrôle de gestion	43
1.2.1. La notion d'entreprise et d'organisation	43
1.2.1.1. Culture organisationnelle	43
1.2.1.2. Contexte organisationnel	43
1.2.1.3. Gouvernance actionnariale et financière	44
1.2.1.3.1. La notion de contrôle	44
1.2.2. La notion d'efficacité et d'efficience	44
1.2.3. Les objectifs du contrôle de gestion	45
1.2.3.1. Les objectifs de la dimension technique	46
1.2.3.2. Les objectifs de la dimension managériale et organisationnelle	46
1.3. Les fondamentaux du contrôle de gestion	47
1.3.1. La notion d'états financiers	47
1.3.2. Résultats et normes comptables	48

1.4. Étapes du processus de contrôle de gestion	48
1.4.1. Établir des normes	49
1.4.2. Mesure de la performance réelle	49
1.4.3. Comparaison de la performance réelle avec la norme	50
1.4.4. Prendre des mesures correctives	50
1.4.5. Suivi	50
1.5. Les techniques du contrôle et du calcul des coûts : la comptabilité analytique	51
1.5.1. Les centres d'analyses et de responsabilité	52
1.5.1.1. Centre de responsabilité	52
1.5.1.1.1. Définition	52
1.5.1.1.2. Concept de contrôlabilité	53
1.5.1.1.3. Les différents types de centres de responsabilité	53
1.5.1.1.4. Étapes pour mettre en place des centres de responsabilité dans toutes les entreprises	54
1.5.1.1.5. Critiques de la notion de centre de responsabilité	55
1.5.1.1.6. Avantages de la notion de centre de responsabilité	56
1.5.1.2. Les centres d'analyses	56
1.5.1.2.1. Centres principaux et centres auxiliaires	56
1.5.2. Le calcul des coûts	57
1.5.2.1. Définition de la notion de coût	57
1.5.2.2. Les essentiels du calcul des coûts	58
1.5.2.3. Classification des coûts	58
1.5.2.3.1. Classification selon les éléments comptables	58
1.5.2.3.2. Classification selon la nature des coûts	58
1.5.2.3.3. Classification selon la destination des coûts	59
1.5.2.3.4. Classification selon les fonctions de l'entreprise	60
1.5.2.3.5. Classification en fonction de l'horizon temporel	61
1.5.2.3.6. Classification des coûts nécessaires pour la prise de décision	62
1.5.2.4. La notion de prix	65
1.5.2.5. Prix de transfert	65
1.5.2.5.1. Définition des prix de transfert	65
1.5.2.5.2. Objectifs des prix de transfert	66
1.5.2.5.3. L'utilité des prix de transfert	67
1.5.2.5.4. Les inconvénients des prix de transfert	67
1.5.2.5.5. Cadre organisationnel	67
1.5.2.5.6. Questions relatives aux prix de transfert	68
1.5.2.5.7. Types de prix de transfert	69
1.5.2.6. La notion de charge	71

1.5.2.7. La notion de coût	71
1.5.2.7.1. Signification de la notion de coût	71
1.5.2.7.2. Importance et principes de la notion de coût	72
1.5.2.7.3. La difficile définition du coût	73
1.5.2.7.4. La différence entre le coût et la valeur	73
1.5.3. Méthodes d'établissement des coûts	74
1.5.3.1. Job Costing	74
1.5.3.2. Calcul des coûts par lots	75
1.5.3.3. Coût du processus	75
1.5.3.4. Coût d'exploitation	76
1.5.3.5. Établissement des coûts d'un contrat	76
1.5.4. La comptabilité analytique	76
1.5.5. Comparaison entre comptabilité analytique et comptabilité financière	77
1.5.6. Différence entre comptabilité analytique et contrôle de gestion	78
1.5.6.1. Champ d'application	78
1.5.6.2. L'objectif	78
1.5.6.3. Techniques employées	79
1.5.6.4. Évolution	79
1.5.6.5. Base de données	79
1.5.7. Méthodes d'évaluation des stocks	79
1.5.7.1. Méthode du débit	80
1.5.7.2. Méthode directe ou variable	80
1.5.7.3. La méthode de l'allocation complète	80
1.5.7.4. Méthode basée sur les activités	80
1.5.7.5. Hypothèses sur les flux de coûts	80
1.5.7.6. Les techniques d'inventaires des stocks	81
1.5.8. La nécessité d'un système de calcul des coûts	81
1.6. Analyse du comportement des coûts	81
1.6.1. Généralités	81
1.6.2. Analyse du comportement des coûts	82
1.6.3. Concept de comportement des coûts	82
1.6.4. Niveau d'activité	83
1.6.5. Les raisons d'étudier le comportement des coûts	83
1.6.6. Principes de base du comportement des coûts	83

1.7. Analyse des écarts sur les matières premières	83
1.8. Calcul de l'écart sur les quantités de matières premières	84
1.9. Clarification des termes « favorable » et « défavorable »	85
1.10. Analyse de la variation de la main-d'œuvre directe	85
1.11. Analyse de la variation des frais généraux de production	86
1.12. Déterminer les écarts de coûts à analyser	87
1.13. Analyse de la variation des frais généraux fixes	88
1.14. Enregistrement des coûts standards et des écarts	89
1.15. Le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire	90
1.15.1. Définition de la notion de budget	93
1.15.2. Le processus budgétaire	94
1.15.3. Les types de budget	95
1.15.3.1. Les budgets fonctionnels	95
1.15.3.2. Budget des ventes	95
1.15.3.2.1. Les techniques de prévision des ventes et de l'activité	96
1.15.3.2.2. Méthodes qualitatives de prévision des ventes	96
1.15.3.2.3. Méthodes quantitatives de prévision des ventes	97
1.15.3.3. Budget de production	98
1.15.3.4. Budget des frais commerciaux et administratifs	99
1.15.3.5. Prévisions budgétaires du compte de résultat	99
1.15.3.6. Budget des immobilisations	100
1.15.3.7. Budget de trésorerie	100
1.15.3.8. Les budgets d'approvisionnement	101
1.15.3.9. Le bilan prévisionnel	101
1.15.4. Procédures de préparation et d'approbation du budget	102
1.15.4.1. Approbation du budget	102
1.15.4.2. La planification budgétaire	102
1.15.4.2.1. Le plan stratégique	103
1.15.4.2.2. Le plan opérationnel	103
1.15.4.2.3. Les budgets	103
1.15.5. Entreprise et contrôle budgétaire	104
1.15.6. Éléments d'un système de contrôle budgétaire efficace	107
1.15.7. Les techniques d'élaboration budgétaire	108
1.15.7.1. Budget flexible	108
1.15.7.2. Le Budget Base Zéro (BBZ)	110
1.15.7.2.1. Avantages du BBZ	110
1.15.7.2.2. Inconvénients du BBZ	110

1.15.7.3. Budget à Base d'Activité (BBA)	111
1.15.7.3.1. Comment fonctionne l'établissement du budget par activités?	111
1.15.7.3.2. L'établissement du budget par activités par rapport aux processus budgétaires traditionnels	111
1.15.7.3.3. Exemple d'élaboration budgétaire par activités	112
1.15.7.3.4. Avantages et inconvénients de l'élaboration budgétaire par activités	112
1.15.7.3.5. L'avenir du pilotage budgétaire : beyond budgeting	113
1.15.8. La méthode ABC	114
1.15.8.1. Introduction	114
1.15.8.2. Définition	115
1.15.8.3. Différence entre le système de coût traditionnel et le système de coût par activité	116
1.15.8.4. La méthode ABC pas à pas	118
1.15.8.4.1. Identification des ressources	118
1.15.8.4.2. Détermination des activités	118
1.15.8.4.3. Description des inducteurs de coûts	119
1.15.8.4.4. Détermination des inducteurs de ressources	119
1.15.8.4.5. Détermination des inducteurs de coûts	119
1.15.9. La méthode du target costing	120
1.15.9.1. La détermination d'un coût cible	120

PARTIE 2

LE CDG 2.0 : LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

2.1. Le processus stratégique	124
2.2. Des entreprises fonctionnant de plus en plus en mode décentralisé	128
2.3. La notion de performance	131
2.3.1. Généralités et notion multinorme	131
2.4. Pour qui la performance est-elle évaluée ?	132
2.4.1. La théorie de l'agence	133
2.5. Analyse comparative des performances	134
2.6. Indicateurs clés de performance financière	135
2.6.1. Utilisation du retour sur investissement (ROI) pour évaluer la performance	135
2.6.2. Résultat d'exploitation et actif opérationnel moyen	135
2.6.3. Problèmes liés au ROI en tant que mesure de la performance	136
2.6.4. Utiliser le revenu résiduel (RR) pour évaluer la performance	138

2.6.5. Utiliser la valeur économique ajoutée (EVA) pour évaluer les performances	139
2.6.6. Autres ratios financiers	140
2.6.6.1. Les ratios de rentabilité	141
2.6.6.2. Ratios de liquidité à court terme	141
2.6.6.3. Ratios de solvabilité	143
2.6.6.4. La valeur de marché	143
2.7. Comment mettre en place un système de contrôle de gestion pour évaluer les performances ?	144
2.7.1. Étape 1	144
2.7.2. Étape 2	144
2.7.3. Étape 3	145
2.7.4. Étape 4	145
2.7.5. Étape 5	145
2.7.6. Étape 6	145
2.7.7. Étape 7	145
2.7.8. Étape 8	145
2.7.9. Étape 9	146
2.7.10. Étape 10	146
2.7.11. Étape 11	146
2.7.12. Étape 12	146
2.8. Les techniques du pilotage de la performance	146
2.8.1. Tableau de bord et Balanced Scorecard	146
2.8.1.1. Tableau de bord	146
2.8.1.2. La périodicité d'un tableau de bord	147
2.8.1.3. Les indicateurs de performance du tableau de bord	147
2.8.1.4. Rédiger un tableau de bord équilibré (Balanced Scorecard)	147
2.8.1.5. L'axe financier du tableau de bord	148
2.8.1.6. L'axe client du tableau de bord	149
2.8.1.7. L'axe des processus internes du tableau de bord	149
2.8.1.8. L'axe innovation du tableau de bord	150
2.8.1.9. La pyramide des performances	150
2.8.1.9.1. Les différentes composantes	151
2.9. L'art du reporting	153
2.10. Les domaines d'application du pilotage de la performance	154
2.10.1. Pilotage financier	154
2.10.1.1. Les ressources financières d'une entreprise	154
2.10.1.1.1. Sources de financement à court terme	155
2.10.1.1.2. Sources de financement à long terme	155
2.10.1.2. Pilotage financier et analyse des tendances	156

2.10.1.3. Pilotage financier et analyse verticale	156
2.10.1.4. Pilotage financier et analyse financière	156
2.10.2. Pilotage des projets et des immobilisations : CAPEX	157
2.10.2.1. Le contrôle de gestion dans les projets	158
2.10.2.1.1. Nature des projets	158
2.10.2.2. Différence entre le contrôle de gestion des projets et le contrôle de gestion traditionnel	159
2.10.2.2.1. Un objectif unique	159
2.10.2.2.2. La structure de l'entreprise	159
2.10.2.2.3. Se concentrer sur le projet	159
2.10.2.2.4. Nécessité de faire des compromis	159
2.10.2.2.5. Des normes moins fiables	160
2.10.2.2.6. Changements fréquents de plans	160
2.10.2.2.7. Rythme différent	160
2.10.2.2.8. Une plus grande influence de l'environnement	160
2.10.2.3. Environnement de contrôle de gestion du projet	160
2.10.2.3.1. Structure du projet	160
2.10.2.3.2. Entreprises matricielles	160
2.10.2.4. Les indicateurs de pilotage des projets	161
2.10.2.4.1. La Valeur Actuelle Nette ou VAN	162
2.10.2.4.2. Le Retour sur investissement	163
2.10.2.4.3. Le Pay-back du projet	163
2.10.2.5. L'importance de la gestion financière et budgétaire des projets	163
2.10.2.6. L'estimation des coûts permet de comparer et de sélectionner les projets	164
2.10.2.6.1. Estimations budgétaires via l'analyse des comparables	165
2.10.2.6.2. Estimations budgétaires via des abaques	165
2.10.2.6.3. Estimations budgétaires bottom up	165
2.10.2.7. Gérer et piloter le budget au cours du cycle de vie du projet	166
2.10.2.7.1. Gérer les flux de trésorerie du projet	166
2.10.2.7.2. Constituer des provisions	166
2.10.2.7.3. Évaluation du budget en continu pendant l'exécution du projet	167
2.10.2.7.4. Révision de l'estimation du coût final d'un projet	168
2.10.3. Pilotage des activités commerciales et marketing	168
2.10.4. Pilotage RH	170
2.10.4.1. Évaluation au coût	171
2.10.4.2. L'évaluation au coût économique	171
2.10.4.3. Évaluation du coût de remplacement	172

2.10.5. Le Pilotage des entreprises d'assurance	172
2.10.5.1. Le pilotage des coûts informatiques	172

PARTIE 3

LE CDG 3.0: LE CONTRÔLE DE GESTION DIGITAL

3.1. Les impacts de la transformation digitale pour le contrôle de gestion	176
3.2. Les défis du Big Data pour le contrôle de gestion digital	176
3.3. Les caractéristiques du contrôle de gestion digital	178
3.3.1. Les modifications des processus du contrôle de gestion	178
3.3.1.1. Mise en œuvre et contrôle de la stratégie	178
3.3.1.2. Planification et analyses financières	179
3.3.1.3. Reporting	180
3.3.1.3.1. Réaliser un reporting avec Microsoft Access	181
3.4. Le profil du contrôleur de gestion digital	185
3.4.1. Le carré magique du contrôle de gestion digital	185
3.4.2. Se former en permanence	186
3.4.2.1. Un sens aigu de l'éthique	186
3.4.2.2. Leadership	187
3.4.2.3. Gestion du temps	187
3.4.2.4. Adaptabilité	187
3.4.2.5. Persuasion	188
3.4.3. CMA	188
3.4.4. Le langage Python : Apprendre à programmer	190
3.4.5. Microsoft Power BI	192
3.4.6. Le lean six sigma	194
3.4.6.1. Le contrôle de gestion lean	197
3.4.6.2. Les caractéristiques du contrôle de gestion lean	197
3.4.6.3. Comment mettre en place un système de contrôle de gestion lean	199
3.4.6.4. Évaluations de la performance selon le contrôle de gestion lean	200
3.4.7. L'esprit critique	204
3.4.8. Comment se former en permanence ?	205

PARTIE 4

RETOURS D'EXPÉRIENCES PROFESSIONNELLES

Entretien n° 1 : Jean-Jacques Jault, ancien Directeur Administratif et Financier, chef d'entreprise, enseignant en école supérieure de management	208
Entretien n° 2 : Samy Verger, contrôleur de gestion senior chez Suez	214
Entretien n° 3 : Lilian Arnault, ancien Directeur Administratif et Financier au sein de l'industrie pétrolière en Afrique	218
Entretien n° 4 : Samia Khenniche, professeur au CNAM, Paris	224

PARTIE 5

EXERCEZ-VOUS!

CONCLUSION	251
------------	-----