

OPENBOOK


Contrôle de gestion

Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla

DUNOD

Création graphique de la couverture : Valérie Goussot et Delphine d'Inguibert
Crédit iconographique de la couverture : © August-0802 – Shutterstock
Création graphique de la maquette intérieure : SG Création
Illustrations : Rachid Marai
Crédits iconographiques : © MasterLu - Fotolia.com/couverture ; © Lefort Maxime -
Adobe Stock/p.38 ; © El Gaucho - AdobeStock/p.78 ; © Marcito - Adobe Stock/p.262.

<p>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.</p> <p>Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} 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</p>	<p>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.</p> <p>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).</p>
--	--



© Dunod 2014, 2020 pour la nouvelle présentation

11, Rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-081579-1

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

Avant-propos	IV
Chapitre 1 Origine et positionnement du contrôle de gestion	1
Partie 1 Analyse et management des coûts	36
Chapitre 2 Modéliser les consommations de ressources	38
Chapitre 3 Comprendre le comportement des coûts	78
Chapitre 4 Anticiper les coûts	108
Partie 2 Planification et pilotage de la performance	124
Chapitre 5 Planification-contrôle et gestion budgétaire	126
Chapitre 6 Le budget des ventes	164
Chapitre 7 L'optimisation et la budgétisation des approvisionnements et de la production	180
Chapitre 8 L'articulation budgétaire et financière	210
Chapitre 9 Le contrôle budgétaire	232
Chapitre 10 Pilotage et tableaux de bord	262
Corrigés des exercices	288
Bibliographie	302
Lexique	305
Index	307

Avant-propos

« Big brother », « empêcheur de tourner en rond », « rabat-joie »... Tels sont les qualificatifs dont on affuble souvent les contrôleurs de gestion. Mais cette image ne relève-t-elle pas du folklore pour une fonction bien installée depuis plus de cent ans dans les entreprises ? Qu'en est-il réellement ? En quoi consiste aujourd'hui le « contrôle de gestion » ?

Avant tout chose, il faut savoir que le contrôle de gestion est un processus de gestion qui existe dans toute organisation, et dans lequel le « *contrôleur* » de gestion est un intervenant parmi d'autres. L'ensemble des acteurs de l'organisation sont ainsi parties prenantes dans ce processus, et plus spécifiquement les dirigeants et les managers. Les étudiants qui se destinent à des carrières de managers dans des entreprises ou dans des organisations non marchandes doivent donc maîtriser les processus et les outils du contrôle de gestion. Cette discipline est fondamentale, quelle que soit la fonction vers laquelle on s'oriente : production, logistique, marketing, achats, commercial, ressources humaines, systèmes d'information, audit, etc. parce qu'un manager, par définition, doit se projeter dans l'avenir, orienter le travail de ses collaborateurs et rendre compte de ses résultats et de ceux de son équipe.

Ce manuel a pour vocation d'enseigner les fondamentaux du contrôle de gestion afin d'armer les étudiants de concepts, d'outils et de méthodes leur permettant d'affronter les défis auxquels ils seront confrontés. Parmi ces défis, figurent notamment le pilotage et la maîtrise de la performance dans des environnements stratégiques, technologiques et culturels de plus en plus complexes (internationalisation, mondialisation, évolution technique, émergence de nouvelles économies). Et la complexité exige de revenir aux principes fondateurs pour en saisir la pertinence ou l'inutilité dans les environnements auxquels nous sommes confrontés. Dans le domaine du contrôle de gestion, ces principes touchent essentiellement à deux problèmes managériaux : comprendre comment sont consommées les ressources et comment créer de la valeur pour tout un ensemble de parties prenantes (les financeurs, actionnaires ou banquiers, les salariés, les clients, les partenaires, l'État, la société, etc.). La valeur n'est créée qu'en maîtrisant un certain nombre de risques et de facteurs de succès, éléments fondateurs de la performance qui sera obtenue.

L'objectif de cet ouvrage est donc double :

- Intégrer comment se forment les **coûts** (des produits, des services, des projets, des activités et des processus, etc.) pour prendre des décisions pertinentes : faut-il accepter cette nouvelle commande ? Faut-il délocaliser la production ? Quelles sont les ressources mobilisées par le fait d'assurer une couverture commerciale sur l'ensemble du continent européen ? Ai-je intérêt à baisser le prix d'un des produits de mon catalogue ?
- Comprendre quels sont les outils et processus de gestion utiles au **pilotage de la performance** : une fois les objectifs fixés, comment les atteindre dans un environnement contraint, en maîtrisant les risques et en saisissant les opportunités ? Comment mettre en œuvre un processus d'apprentissage permettant d'améliorer la performance de l'entreprise ?

Il s'agit également de permettre au lecteur d'intégrer le vocabulaire spécifique au contrôle de gestion et d'adopter un raisonnement propre à cette discipline, au travers de nombreuses définitions, illustrations et cas pratiques.

Structure de l'ouvrage

La **première partie** de l'ouvrage est consacrée au rôle stratégique du contrôle de gestion en particulier pour l'analyse et à la gestion des coûts.

Après une présentation de la fonction et de ses missions, nous évoquerons ses positionnements possibles dans l'organisation et expliquerons ce qui fonde sa pertinence : un « bon contrôle de gestion » est construit sur une bonne compréhension du *business model* de l'organisation (► chapitre 1). Ce premier chapitre permet de faire découvrir pas à pas la fonction, à l'intersection de la stratégie et de la finance d'entreprise et ses spécificités.

Le « *business model* » général compris, nous modéliserons plus spécifiquement le comportement des consommations de ressources nécessaires à une mise en œuvre réussie des stratégies, selon différents contextes de production (► chapitre 2) et différents horizons temporels : en effet, il est important pour l'étudiant comme pour le manager d'adopter une grille de lecture adéquate de la formation des coûts sur le court, moyen et long terme, lorsque l'entreprise connaît une sous-activité ou lorsqu'elle est confrontée à des choix stratégiques du type externalisation, augmentation des capacités de production, abandon d'activités, etc. (► chapitre 3). L'analyse des coûts fait enfin l'objet d'une démarche particulière quand les produits ou services n'existent pas encore, en phase de recherche et développement : l'objectif, dans ce cadre, est bien d'anticiper les coûts des nouveaux produits et leur impact financier sur la profitabilité future (► chapitre 4).

À l'issue de cette première partie, le lecteur sera en mesure de comprendre différents modèles et différentes méthodes de calcul des coûts et de repérer les plus adéquats selon les contextes.

La **seconde partie** de l'ouvrage est consacrée à la planification et au pilotage de l'entreprise. Il faut certes connaître les modèles stratégiques en vigueur (le *business model* et les modèles de coûts étudiés dans la première partie) mais surtout amener l'organisation à passer d'un modèle à l'autre, en fixant des objectifs, en orientant les actions et en incitant les managers et leurs équipes à atteindre les objectifs. Le lecteur découvrira les dispositifs permettant de fixer de manière pertinente, et dans un premier temps, les objectifs de performance (► chapitre 5). Ces objectifs sont déployés dans un second temps au sein de l'organisation au niveau des unités, départements, services, *business units*, etc. Le manager responsable de son unité se voit ainsi assigner des ressources afin d'atteindre ces objectifs : ce sont les budgets. L'étudiant découvrira que ces budgets sont construits à l'aide d'outils de prévision (► chapitre 6) et visent à optimiser les ressources de l'entreprise (► chapitre 7).

L'atteinte des objectifs de performance ne doit pas se faire au détriment de la capacité de l'entreprise à satisfaire ses investisseurs : c'est pourquoi, il faut comprendre l'articulation entre la dimension budgétaire et la dimension financière (► chapitre 8). Pour compléter les enseignements relatifs au processus d'élaboration des budgets, il nous a semblé important de développer la dimension pilotage portée par ces outils : à savoir l'analyse des écarts entre les données budgétaires et les réalisations, appelée « contrôle budgétaire », qui doit permettre au manager de mettre en œuvre un plan d'actions correctives (► chapitre 9).

Enfin, il est important pour le lecteur d'achever sa compréhension du processus de pilotage de la performance en découvrant, au-delà du budget, des dispositifs de pilotage et d'évaluation pouvant intégrer différentes dimensions de la performance : le reporting et le tableau de bord. Ces deux outils permettent en effet au manager de rendre compte de sa performance au niveau hiérarchique supérieur et de réagir lorsque des indicateurs l'alertent sur diverses situations de gestion, risques ou opportunités (► chapitre 10).

À l'issue de cette seconde partie, le lecteur sera en mesure de comprendre les mécanismes de planification à court et moyen terme, de fixation d'objectifs, d'analyse des écarts de performance, de détermination de plans d'action. Il sera également capable d'élaborer des outils d'aide au pilotage de la performance.

Pédagogie

Ce manuel s'adresse en priorité aux étudiants en bachelor ou licence, qu'ils se destinent à des fonctions financières ou non. Il nécessite des pré-requis en

comptabilité générale et permet d'acquérir progressivement les compétences attendues par tous les référentiels académiques. Le vocabulaire est donc clair et simple, et la progression pédagogique permet d'acquérir les concepts et les outils clés utiles à tout futur manager du secteur public ou privé.

Chaque chapitre intègre de nombreuses définitions et des exemples. En outre, des témoignages de professionnels ainsi que des mises en situations pratiques permettent d'appréhender les situations de gestion en tenant compte de la réalité des entreprises d'aujourd'hui. De nombreuses rubriques permettent de focaliser l'apprentissage sur un point particulier ou de mettre en avant une méthode particulière, facilitant ainsi l'acquisition des compétences et la progression.

À la fin du chapitre, un QCM permet de tester ses connaissances. Des exercices de mise en situation sont ensuite proposés afin de mettre en pratique les connaissances acquises. Une mise en situation en anglais permettra au lecteur de se familiariser avec le vocabulaire en vigueur dans les entreprises de dimension internationale. Les corrigés détaillés sont disponibles à la fin du livre, ou, pour certains exercices, sur le site Internet www.dunod.com, sur la page de l'ouvrage.

Table des matières

Avant-propos	IV
--------------------	----

Chapitre 1 Origine et positionnement du contrôle de gestion	1
1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?	2
CONTROVERSE Trois conceptions du contrôle de gestion	3
2 Une mise en perspective historique	7
3 Une fonction et des métiers	11
CONTROVERSE Quelle place pour le contrôle interne ?	21
4 La compréhension du <i>business model</i> : un préalable	21
“ 3 questions à Christophe Faurie ”	29
Les points clés	30
Exercices	31

Partie 1 Analyse et management des coûts	36
--	----

Chapitre 2 Modéliser les consommations de ressources	38
1 Comptabilité générale et comptabilité de gestion	40

2	Chaînes de valeur et consommations associées	43
3	Sections homogènes et centres d'analyse	54
4	La méthode ABC (<i>Activity Based Costing</i>)	58
CONTROVERSE	Le modèle ABC est-il utilisable ?	64
“ 3 questions à Frédéric Doche ”	65
	<u>Les points clés</u>	66
	Exercices	67
Chapitre 3	Comprendre le comportement des coûts	78
1	Les différents types de charges	80
2	Comprendre le comportement des charges sur le court et le moyen terme	83
3	Comprendre le comportement des charges sur le long terme	96
	<u>Les points clés</u>	103
	Exercices	104
Chapitre 4	Anticiper les coûts	108
1	La méthode des coûts cibles ou le « <i>target costing</i> »	110
2	L'analyse de la valeur	112
	<u>Les points clés</u>	118
	Exercices	119

Partie 2	Planification et pilotage de la performance	124
Chapitre 5	Planification-contrôle et gestion budgétaire	126
1	Le système de planification-contrôle : définitions, enjeux et étapes	128
CONTROVERSE	Les critiques à l'encontre de la planification	133
2	Au centre du pilotage : la gestion budgétaire	140
CONTROVERSE	Le <i>no-budgeting</i> ou le <i>beyond budgeting</i>	156
“3 questions à Isabelle Hanus-Hulin”		156
	Les points clés	158
	Exercices	159
Chapitre 6	Le budget des ventes	164
1	Les outils de prévision des ventes en volume	166
2	La prise en compte des variations saisonnières	172
3	La détermination des prix de vente prévisionnels	174
4	La formalisation des budgets	175
	Les points clés	177
	Exercices	178
Chapitre 7	L'optimisation et la budgétisation des approvisionnements et de la production	180
1	La gestion de la production	182
2	La gestion des délais	190
3	La gestion de la qualité	193
4	La gestion des approvisionnements	199
	Les points clés	207
	Exercices	208

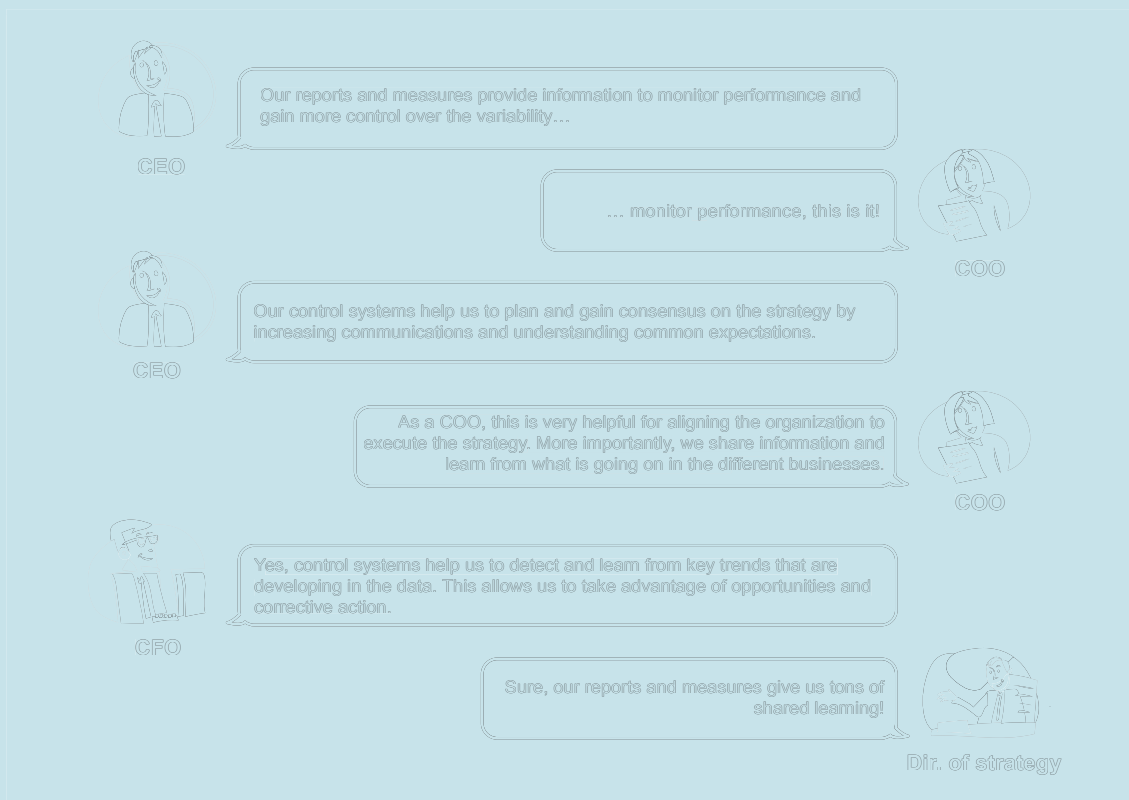


Chapitre 8	L'articulation budgétaire et financière	210
1	D'un budget des charges et produits à un budget de trésorerie	212
2	De la cohérence budgétaire à la cohérence financière	219
	<u>Les points clés</u>	227
	Exercices	228
Chapitre 9	Le contrôle budgétaire	232
1	Les principaux enjeux du contrôle budgétaire	234
2	Les outils du contrôle budgétaire	244
	<u>Les points clés</u>	259
	Exercices	260
Chapitre 10	Pilotage et tableaux de bord	262
1	Le tableau de bord au service du pilotage : principes généraux	264
CONTROVERSE	Un problème de vocabulaire	265
2	L'élaboration et l'utilisation d'un tableau de bord	272
	“ 3 questions à Jean-Louis Marignier ”	282
	<u>Les points clés</u>	284
	Exercices	285
	Corrigés des exercices	288
	Bibliographie	302
	Lexique	305
	Index	307

Chapitre 1

Fin 2012, les membres du comité de direction d'un grand établissement de santé américain, à savoir le directeur général (CEO ou *chief executive officer*), le directeur opérationnel

(COO ou *chief operating officer*), le directeur financier (CFO ou *chief financial officer*) et le directeur de la stratégie, échangeaient leur point de vue sur le rôle du contrôle de gestion :



Adapté des propos recueillis par Inamdar Noorein S. (2012), "Alignment of Strategy with Structure Using Management Control Systems", *Strategic Management Review*, 6(1).



Origine et positionnement du contrôle de gestion

Plan

1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?	2
2 Une mise en perspective historique	7
3 Une fonction et des métiers	11
4 La compréhension du <i>business model</i> : un préalable	21

Pré-requis

- **S'intéresser** au management, aux théories des organisations et à l'analyse stratégique.

Compétences

- **Intégrer** les missions clés du contrôle de gestion.
- **Retenir** une définition simple de cette fonction.
- **Comprendre** le champ d'action du contrôle de gestion.
- **Distinguer** la fonction de contrôle du métier de contrôleur de gestion.
- **Savoir** positionner la fonction contrôle de gestion par rapport aux différentes fonctions de l'entreprise.
- **Comprendre** le *business model* d'une organisation.
- **Intégrer** ce qu'une organisation doit mettre sous contrôle en fonction des objectifs qu'elle poursuit.

1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

1.1 Des fondements communs à toute organisation

Retenons quelques mots clés de l'analyse du témoignage des membres du comité exécutif de l'organisme évoqué en début de chapitre :

- information ;
- mesure ;
- stratégie ;
- pilotage, apprentissage ;
- alea, variabilité, risque, opportunité ;
- alignement ou cohérence ;
- tendances et plans ;
- performance.

Le contrôle de gestion est une fonction aujourd'hui bien installée dans les entreprises privées mais aussi dans des organisations intervenant dans le secteur non lucratif, telles que les administrations et les organisations non gouvernementales (ONG). Dès qu'existe une organisation, naît son contrôle. Mary Parker Follet (1937), consultante américaine, pionnière de la théorie des organisations, allait jusqu'à affirmer que l'objet même d'une organisation, quelle qu'elle soit, c'est le contrôle. Et on devine aisément que cette fonction ne sera pas exercée de la même manière dans toutes les organisations, justement parce que celles-ci ont des buts et des caractéristiques différentes : à chaque organisation son contrôle de gestion.

Néanmoins, quelle que soit la forme précise que prendra la fonction contrôle de gestion dans une organisation, elle s'appuie sur des processus et une gamme d'outils ou de systèmes de gestion similaires.

Les processus de gestion qu'elle anime et que nous étudierons tout au long de cet ouvrage (planification, processus budgétaire, parution des tableaux de bord, émission du reporting, etc.) rythment naturellement la vie des entreprises ou des organismes sans but lucratif, parfois avec des fréquences diverses. Tout dirigeant, tout directeur, tout manager, tout salarié se trouve, dans ses propres activités, impliqué dans une démarche de contrôle de gestion à différents moments. Soit parce qu'il rend compte de ses performances, soit parce qu'il attend de ses collaborateurs un certain niveau de performance. Dans les deux cas, il a donc besoin de comprendre comment atteindre les performances en question.

Les outils que cette fonction déploie, budgets, tableaux de bord, reporting, systèmes d'aide à la décision, sont donc partagés et fréquemment utilisés, notamment parce qu'ils permettent une meilleure communication sur la stratégie et sa mise en œuvre, ainsi qu'un réel apprentissage.