

La collection business n°1 des ventes

# LA BOÎTE À OUTILS

DU

# CONTRÔLE DE GESTION

Caroline Selmer

60

**outils**  
clés en main

+

3

vidéos  
d'approfondissement



DUNOD

**LA BOÎTE À OUTILS**

**du**

# **Contrôle de gestion**

**Avec 3 vidéos  
d'approfondissement**

**Caroline SELMER**

**DUNOD**

*Les QR codes et liens hypertexte permettant d'accéder aux sites internet proposés dans cet ouvrage, n'engagent pas la responsabilité de DUNOD EDITEUR, notamment quant au contenu de ces sites, à leur éventuel dysfonctionnement ou à leur indisponibilité d'accès. DUNOD EDITEUR ne gère ni ne contrôle en aucune façon les informations, produits ou services contenus dans ces sites tiers.*

© Dunod, Paris, 2013, 2019 pour la nouvelle présentation

ISBN 978-2-10-079438-6

[www.dunod.com](http://www.dunod.com)

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

[Couverture](#)

[Page de titre](#)

[Page de Copyright](#)

[Du même auteur](#)

[Avant-propos](#)

[La Boîte à outils, Mode d'emploi](#)

[Dossier 1 - Le rôle du Contrôle de gestion](#)

[Outil 1 - Le processus de contrôle de gestion](#)

[Outil 2 - Le contrôle de gestion et la performance](#)

[Outil 3 - Le contrôleur de gestion et le contrôle de gestion](#)

[Outil 4 - Le modèle d'évaluation fonctionnelle](#)

[Dossier 2 - Analyser la performance au bilan](#)

[Outil 5 - La variation de trésorerie](#)

[Outil 6 - La rentabilité des investissements](#)

[Outil 7 - Le besoin en fonds de roulement \(BFR\)](#)

[Outil 8 - La cartographie des stocks](#)

[Dossier 3 - Analyser la performance au compte de résultat](#)

[Outil 9 - La profitabilité](#)

[Outil 10 - Le chiffre d'affaires](#)

[Outil 11 - Le seuil de rentabilité](#)

[Outil 12 - Les achats et charges externes](#)

[Outil 13 - La masse salariale](#)

[Dossier 4 - Coûts et décisions](#)

[Outil 14 - Le coût complet](#)

[Outil 15 - Le coût partiel](#)

[Outil 16 - Activity Based Costing \(ABC\)](#)

[Outil 17 - Le coût standard](#)

[Dossier 5 - Le pilotage de la performance](#)

[Outil 18 - Le tableau de bord stratégique](#)

[Outil 19 - Le tableau de bord opérationnel](#)

[Outil 20 - Le reporting de gestion](#)

[Outil 21 - Le budget ajusté](#)

[Outil 22 - L'analyse des écarts](#)

[Outil 23 - Le suivi de projet](#)

[Outil 24 - Les risques et les opportunités](#)

[Outil 25 - Le reporting RSE](#)

## **Dossier 6 - Le diagnostic de gestion**

[Outil 26 - La matrice SWOT](#)

[Outil 27 - La veille économique](#)

[Outil 28 - Le benchmarking des fonctions](#)

[Outil 29 - Le DMAIC](#)

[Outil 30 - Le diagramme d'Ishikawa](#)

[Outil 31 - La matrice coût/valeur](#)

[Outil 32 - Le budget base zéro \(BBZ\)](#)

## **Dossier 7 - Prévoir et anticiper**

[Outil 33 - Le business plan](#)

[Outil 34 - Le budget](#)

[Outil 35 - La prévision glissante](#)

[Outil 36 - Les indicateurs prédictifs](#)

[Outil 37 - Le modèle de simulation](#)

## **Dossier 8 - Les règles et procédures de gestion**

[Outil 38 - Le calendrier de gestion](#)

[Outil 39 - La maille d'analyse](#)

[Outil 40 - L'organisation budgétaire](#)

[Outil 41 - Les cessions internes](#)

[Outil 42 - Le découpage analytique](#)

[Outil 43 - Les unités d'œuvre](#)

[Outil 44 - Le dictionnaire des indicateurs](#)

## **Dossier 9 - L'audit de gestion**

[Outil 45 - La recherche des équilibres](#)

[Outil 46 - La pertinence des objectifs](#)

[Outil 47 - L'alignement stratégique](#)

[Outil 48 - La véracité des mesures](#)

## **Dossier 10 - Le système d'information décisionnel**

[Outil 49 - La qualité du système d'information](#)

[Outil 50 - La qualité des données de gestion](#)

[Outil 51 - Le dispositif de contrôle interne](#)

[Outil 52 - Enterprise Resources Planning \(ERP\)](#)

[Outil 53 - Le data warehouse](#)

[Outil 54 - L'analyse multidimensionnelle](#)

## **Dossier 11 - Accompagner le progrès**

[Outil 55 - Le progrès continu](#)

[Outil 56 - Le contrat de gestion](#)

[Outil 57 - Le plan d'action](#)

[Outil 58 - La revue de gestion](#)

[Outil 59 - L'apprentissage organisationnel](#)

[Outil 60 - La conduite de projet](#)

## **Ressources bibliographiques**

## **Lexique français-anglais**

# Du même auteur

*La Boîte à outils du responsable financier*, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, 2013.

*Concevoir le tableau de bord*, 3<sup>e</sup> édition, Dunod, 2011.

*Construire et défendre son budget*, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, 2009.

*Toute la fonction finance*, Dunod, 2006.

## Sommaire des vidéos

*Certains outils sont accompagnés de vidéos, accessibles par flashcode, qui complètent, développent ou illustrent le propos.*

- « Réduire les coûts d'achat » : [outil 12, p. 50](#) ;
- « Le budget base zéro (BBZ) » : [outil 32, p. 114](#) ;
- « La revue de gestion » : [outil 58, p. 184](#).

# Avant-propos

Le contrôle de gestion est considéré comme une discipline du management. Il est apparu au cours des années 1930 dans les grandes entreprises industrielles américaines, dans le but de communiquer des informations à la direction afin de l'aider à planifier et contrôler les opérations. Il a été introduit dans les entreprises industrielles en Europe dans les années 1950. Il s'est adapté aux entreprises de services plus tardivement. Depuis la Loi Organique relative aux Lois de Finance (LOLF), publiée en 2001 pour une application définitive en 2006, il investit l'ensemble du secteur public. Et plus récemment, il s'insère dans les petites entreprises qui ont besoin de traquer les dépenses inutiles et de rationaliser leur gestion.

## Les enjeux du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est d'abord un langage commun qui s'est traduit dans des pratiques normalisées (référentiels, normes, procédures). Il est utilisé par les dirigeants comme courroie de transmission des informations afin de coordonner les actions de ses différents acteurs. Il formalise les liens entre la stratégie et les opérations, permettant à chacun de comprendre les objectifs de l'organisation et son rôle dans la structure. Il procure une certaine cohérence à l'organisation.

Le contrôle de gestion se matérialise par des outils, orchestrés par les contrôleurs de gestion et les managers. Ces outils traduisent le business model de l'entreprise afin de modéliser les facteurs déterminants de la performance, d'évaluer la performance de l'entreprise et son efficacité sur le marché.

Les premiers outils du contrôle de gestion (contrôle du cash, des stocks, reporting, coût standard, analyse des écarts, ROI) répondaient à un besoin de gestion stratégique.

Au cours des années 1950-60, le contrôle de gestion a migré vers un besoin de gestion scientifique en s'appuyant sur des outils de modélisation et de planification, un découpage en centres de décision, une gestion par objectifs.

Dans les années 1970, le besoin d'une gestion budgétaire a entraîné le développement du contrôle budgétaire, du budget base zéro, des analyses multicritères (coût, qualité, délai) avec l'apparition des tableaux de bord. Au cours des années 1980-90 le besoin s'est recentré sur la gestion stratégique en mettant l'accent sur la méthode ABC-ABM, la création de valeur, le *balanced scorecard*.

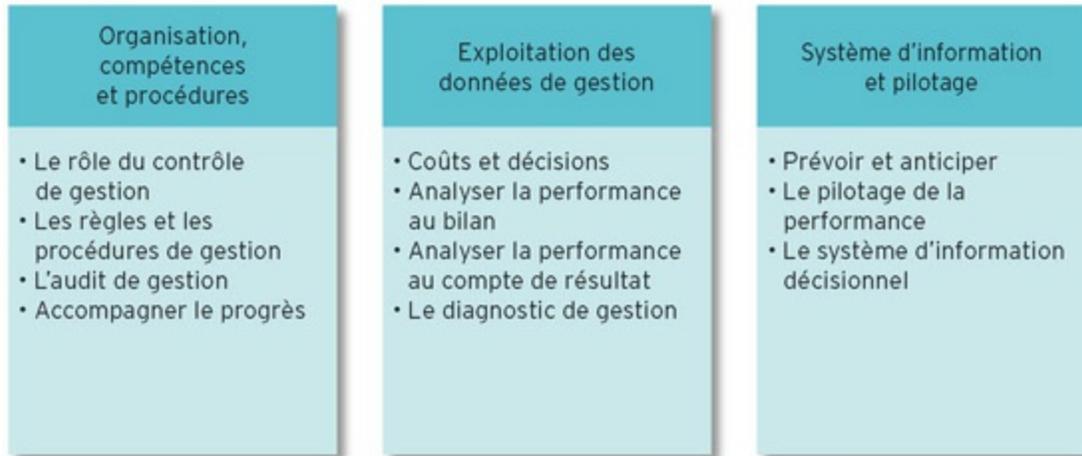
Enfin, au cours des années 1990-2000 s'est développé un contrôle de gestion intégré s'appuyant sur l'informatique décisionnelle. Le contrôle de gestion est en train de s'élargir à d'autres domaines de la performance, avec le développement du contrôle de gestion sociale, de la responsabilité sociale et environnementale, et l'importance croissante accordée au management des risques.

## Les solutions apportées

Aujourd'hui, tous ces outils coexistent avec plus ou moins de succès au sein des entreprises. Pour chacun, nous verrons pourquoi et comment l'utiliser, afin que les lecteurs puissent identifier les outils

dont ils ont besoin pour répondre aux attentes des dirigeants de leurs entreprises.

La *Boîte à outils du contrôle de gestion* répond à ce besoin en présentant 60 outils directement opérationnels. Ceux-ci sont regroupés en onze dossiers qui couvrent les principaux champs du contrôle de gestion.



# La Boîte à outils, Mode d'emploi



## Comment utiliser les QR codes de ce livre ?

- 1 Téléchargez un lecteur de QR code gratuit et ouvrez l'application de votre smartphone.
- 2 Photographiez le QR code avec votre mobile.
- 3 Découvrez les contenus interactifs sur votre smartphone.

Les outils sont classés par dossier

**DOSSIER**

### 1 LE RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION

Situé à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, le contrôle de gestion est par nature difficile à appréhender. Pourtant, ses concepts fondamentaux sont bien implantés dans l'ensemble des organisations.

Responsabilité Motivation  
Portage Performance  
Concepts du contrôle de gestion

Quelles sont les attentes des dirigeants ?

Le contrôle de gestion est avant tout un processus au service des dirigeants de l'entreprise, dont la responsabilité incombe à l'ensemble de la ligne managériale qui doit s'approprier ses outils. Le contrôle de gestion permet de :

- 1 s'assurer de la fiabilité de la performance et de la bonne utilisation des ressources ;
- 2 s'assurer de l'adéquation de la stratégie et évaluer sa pertinence ;
- 3 accompagner le pilotage et le développement de l'organisation.

**DOSSIER**

### 1

Le contrôle de gestion, en mettant en place les outils qui permettent d'éclairer et de faciliter les prises de décision, est au service de la performance de l'entreprise. Les outils de contrôle de gestion procurent beaucoup d'informations qui doivent circuler, dans le sens vertical (top-down : environnement économique, orientations stratégiques) ou bottom-up (résultats financiers et non financiers), comme dans le sens horizontal (données transversales). C'est, de fait, le langage commun qui permet à tous les services de l'entreprise de se parler.

Quel est l'apport du contrôle de gestion au management ?

La mise en œuvre du projet d'entreprise suppose l'adhésion de tous au projet. La motivation, la satisfaction au travail et l'implication du personnel s'appuient sur des critères pertinents de résultats. L'évaluation des performances nécessite de définir des objectifs individuels et collectifs, de procéder à une appréciation objective des résultats des responsables et des collaborateurs. Les résultats doivent pouvoir être comparés à des prévisions à chaque échelon de responsabilité.

Quelle est la valeur ajoutée des contrôleurs de gestion ?

Le processus de contrôle de gestion est orchestré par les contrôleurs de gestion. Ce sont eux qui conçoivent, formalisent et traitent les flux d'information qui concourent au sein de l'organisation. Ils ont un rôle d'observatoire sur l'ensemble des chiffres internes et externes de l'entreprise, qu'il leur incombe de faire parler.

Pour faire parler les chiffres, on attend des contrôleurs de gestion de :

- 1 s'appuyer à l'ensemble des domaines afin de délivrer des analyses qui aident à proposer des alternatives et des solutions ;
- 2 consulter la stratégie de leur entreprise et celle des principaux concurrents pour aider la réflexion sur ce qui est « possible » et « impossible » ;
- 3 faire des analyses prospectives, des benchmarks par rapport aux concurrents afin de trouver ou améliorer la performance ;
- 4 accompagner des actions de performance sur le terrain auprès des opérationnels ;
- 5 alerter sur les incohérences ou insuffisances des informations disponibles dans les entreprises.

**LES OUTILS**

- 1 Le premier de contrôle de gestion ..... 12
- 2 Le contrôle de gestion et la performance ..... 14
- 3 Le contrôleur de gestion et le contrôle de gestion ..... 18
- 4 Le contrôle de gestion et l'évaluation fonctionnelle ..... 20

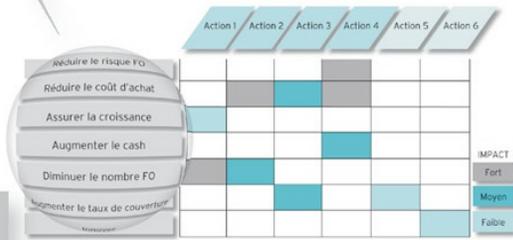
L'intérêt de la thématique vu par un expert

Un menu déroulant des outils

## Les achats et charges externes

La représentation visuelle de l'outil

MATRICE ENJEUX-IMPACTS APPLIQUÉE AUX ACHATS ET CHARGES EXTERNES



Une vidéo ou un lien direct



<http://goo.gl/xP3V2q>  
Réduire les coûts d'achat (en vidéo)

**En résumé**  
La matrice enjeux-impacts présente les principaux enjeux d'une fonction achat. Compte tenu du poids des achats dans les dépenses d'une entreprise, des plans d'économie ou d'amélioration sont attendus par la direction. Avec cette matrice, le contrôle de gestion dispose d'un outil pour prioriser les actions dont l'impact sera le plus fort.

L'outil en synthèse

**Insight**  
The stakes/impact matrix identifies the key challenges in purchasing. Given the weight of purchases in company expenditure, cost-cutting or improvement action plans are expected by management. This matrix is a valuable tool designed to help management control prioritize actions that would deliver maximum impact.

L'essentiel en anglais

### Pourquoi l'utiliser ?

**Objectif**  
En moyenne, les achats et charges externes correspondent à 46 % du chiffre d'affaires des entreprises. Le contrôle de gestion offre une bonne connaissance des dépenses d'achats et des charges externes qui permet notamment d'identifier les postes à forts enjeux.

**Contexte**  
Bien que les économies sur les coûts d'achat constituent l'axe de performance le plus facile à lire dans le compte de résultat, elles ne se réduisent pas à la performance achat. Celle-ci détermine le niveau d'activité (effet prix/volume), les gains financiers et des actions de progrès (réduction panel des fournisseurs, qualité de service).

### Comment l'utiliser ?

- Étapes**
- Fixer des objectifs de progrès sur les dépenses externes en lien avec la stratégie :
    - se focaliser là où il y a le plus d'enjeux à moyen terme : économies d'échelle, optimisation des processus, amélioration des standards, mutualisation des ressources...
    - faire des choix qui répondent en priorité aux besoins des équipes opérationnelles ;
    - inscrire ces objectifs dans le budget de l'entreprise.
  - Établir un plan d'économie sur l'année :
    - obtenir dans le budget un plan d'action ayant un impact élevé sur les grands postes de dépenses externes (là où sont les grands enjeux) afin de mettre l'entreprise dans un dynamique de progrès ;
    - valider que les économies soient incluses dans les réductions de dépenses de l'année.
  - Utiliser des outils de reporting pour mesurer la performance achat :
    - les économies sur le résultat : baisse des prix, réduction des consommations, baisse des coûts complets d'acquisition...

- la couverture achat : pourcentage des achats de l'entreprise non couverts par un acte d'achat (ex : contrat) ;
- le plan d'action au service de la performance achat, en visant l'efficacité : nombre de fournisseurs, satisfaction du client interne, délais d'approvisionnement, notation des fournisseurs, taux de service, qualité de livraison, respect du délai et/ou l'efficacité : coût de la dépense ;
- le cash : suivi des conditions des fournisseurs pour maîtriser les fonds de roulement.

### Méthodologie et conseils

- Faire de la veille pour acquérir la connaissance des marchés et faire benchmark à l'extérieur afin d'identifier de nouvelles pratiques pour faire autrement et les façons de faire en interne.
- Différencier les achats récurrents et non récurrents car le traitement sera différent. Pour les achats récurrents, privilégier les analyses d'écart mensuels et s'aider d'un référentiel de coûts d'achats dit « standards ». Pour les achats non récurrents, comme les prestations de sous-traitance ponctuelles, privilégier le benchmarking externe.

Une signalétique claire

Les apports de l'outil et ses limites

### Avantages

- La performance achat fait souvent partie des indicateurs du tableau de bord stratégique.
- Faire de la performance achat un moteur de progrès pour l'entreprise.

### Précautions à prendre

- La performance achat ne peut se limiter aux économies réalisées.
- Les opérationnels doivent être responsables de leurs achats et obtenir de leurs fournisseurs.

Les achats et charges externes

## Le coût partiel

### Comment être plus efficace ?

#### Distinguer les deux natures de la variation d'activité

Le plus souvent, la variation est qualifiée d'homothétique, alors que le volume produit varie, mais sans modification de la proportion des différents articles composant l'activité. Dans ce cas, les coûts fixes ne seront pas affectés par le volume de la variation.

Une étude, menée pour des variations d'activité de plus ou moins 20 %, fait apparaître comme les coûts susceptibles de diminuer, croître, ou même de disparaître en cas d'une réduction de l'ordre de 50 %. Par conséquent, la variation homothétique dans quel ordre l'on se situe.

Il ne faut pas seulement varier en structure, mais aussi en volume. Les coûts fixes ne peuvent plus être considérés comme des coûts constants de l'activité pouvant conduire à un déséquilibre qui, à chiffre d'affaires égal, implique un emploi moins efficace des moyens de production, et donc des coûts accrus ;

- accroissement d'activité par une augmentation de la diversité des articles produits, susceptible d'entraîner une augmentation des coûts fixes hors de proportion avec celle de l'activité escomptée ; il peut alors en résulter une baisse de rentabilité.

Cette analyse délicate ne doit pas cacher l'importance des variations de coûts fixes en fonction de la diversification de la production.

#### Réaliser une analyse marginale

L'analyse marginale consiste à évaluer un supplément de gain ou de perte, par rapport à un supplément (ou une diminution) d'investissement ou de dépense.

- À distinguer :**
- coût marginal : supplément financier que se propose d'allouer au développement d'un plan d'action. Il peut comprendre des coûts variables, des coûts fixes ou les deux ;
  - la recette marginale : produit supplémentaire qu'on espère retirer du coût marginal engagé. Il s'agit d'une diminution d'un autre coût ;
  - le résultat marginal ou la contribution marginale : différence entre recette marginale et coût marginal. Tant que cet écart est positif, il est intéressant de poursuivre et de développer le plan d'action.
- L'analyse marginale est communément sollicitée pour :
- choisir entre confier à la sous-traitance ou se charger soi-même d'un surcroît d'activité. On ne compare pas le coût du sous-traitant au coût de revient interne, mais au coût supplémentaire pour produire les quantités concernées ;
  - changer de structure : c'est intéressant dès lors que la contribution marginale qu'on peut en attendre est positive ;
  - conserver ou abandonner un produit : on prend en compte la réduction des coûts fixes, ou un autre usage possible des capacités libérées ;
  - valoriser un sous-produit (voire un déchet) : on ne prend en compte que le coût de la valorisation comparée au prix de vente (ou supplément de prix) que l'on peut en attendre.

Cette méthode s'utilise pour décider :  
 - un abandon de produit ;  
 - d'élargir des produits concurrents dans une gamme ;  
 - d'évaluer le prix marginal ;  
 - d'évaluer le seuil de rentabilité ;  
 - de faire, ou de faire faire.

Un approfondissement pour être plus opérationnel

L'Indispensable

### CAS : Compte d'exploitation par segment de clients dans le secteur du BTP

Il ne suffit pas que la contribution de chaque client soit positive, il importe de couvrir les coûts fixes en totalité par la somme des contributions ; il faut donc analyser les segments de clients.

	Segment 1	Segment 2	Segment 3	Total
Produit des ventes				
Reprises de provision de fin de travaux				
Autres produits				
Chiffre d'affaires				
Matières				
Heures MOD				
Coût de distribution				
Dotation provision fin de travaux				
Maintenance				
Charges variables				
Marge sur coût variable				
Amortissement matériel spécifique				
Charges fixes				
Marge de contribution				
Frais généraux				
Marge sur coût de revient				

- La marge sur coût variable indique la performance des activités ou des clients. Si elle est négative, il y a lieu d'envisager d'abandonner dans les conditions actuelles l'activité ou le client, en dehors de toute autre considération (stratégique, commerciale, sociale...).
- La marge de contribution est un bon indicateur de profitabilité des activités ou des clients. Lorsque la marge de contribution est négative, plusieurs leviers d'action sont à la disposition du responsable du centre de profit pour baisser le seuil de rentabilité. Il peut augmenter le prix de vente ou le volume des

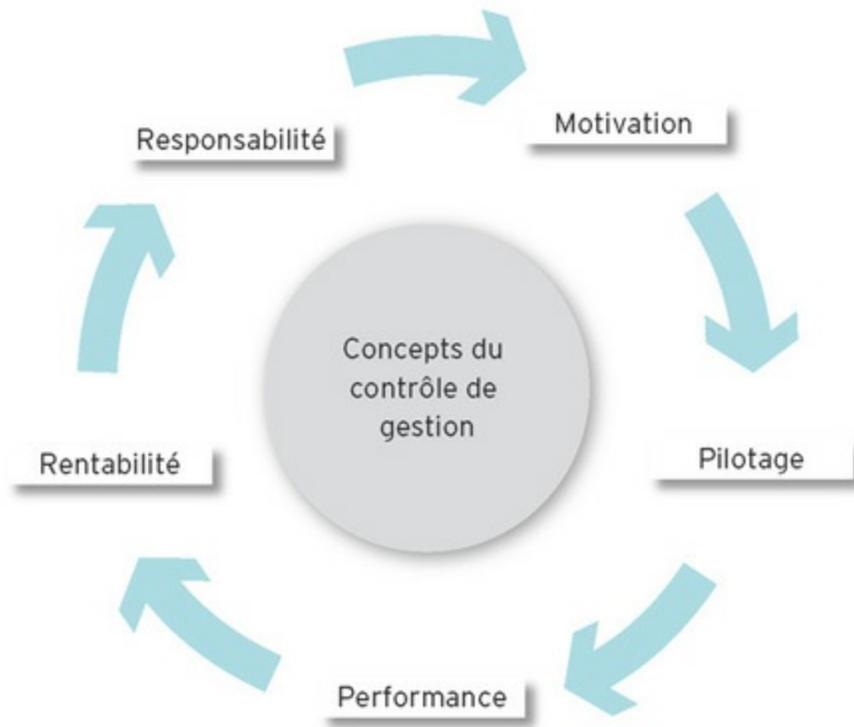
ventes, réduire les coûts variables et les coûts fixes, ou encore améliorer le mix des ventes. Le résultat de diverses simulations conduit souvent à utiliser les effets combinés de deux ou trois leviers d'action.

La marge sur coût de revient mesure le résultat de l'activité d'un centre de profit après renouvellement des immobilisations. Les objectifs sont le plus souvent fixés en termes de résultat opérationnel, c'est-à-dire avant frais financiers, impôt société et éléments exceptionnels.

Un cas pratique commenté

Le coût partiel

Situé à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, le contrôle de gestion est par nature difficile à appréhender. Pourtant, ses concepts fondamentaux sont bien implantés dans l'ensemble des organisations.



## Quelles sont les attentes des dirigeants ?

Le contrôle de gestion est avant tout un processus, au service des dirigeants de l'entreprise, dont la responsabilité incombe à l'ensemble de la ligne managériale qui doit s'approprier ses outils et les utiliser. Le contrôle de gestion permet de :

- **s'assurer de l'atteinte de la performance et de la bonne utilisation des ressources ;**
- **s'assurer de la déclinaison de la stratégie et évaluer sa pertinence ;**
- **accompagner le pilotage et le développement de l'organisation.**

Le contrôle de gestion, en mettant en place les outils qui permettent d'éclairer et de faciliter les prises de décision, est au service de la performance de l'entreprise. Les outils de contrôle de gestion procurent beaucoup d'informations qui doivent circuler, dans le sens vertical top-down (environnement économique, orientations stratégiques) ou bottom-up (résultats financiers et non financiers), comme dans le sens horizontal (données transversales). C'est, de fait, le langage commun qui permet à tous les services de l'entreprise de se parler.

## Quel est l'apport du contrôle de gestion au management ?

La mise en œuvre du projet d'entreprise suppose l'adhésion de tous au projet. La motivation, la satisfaction au travail et l'implication du personnel s'appuient sur des critères pertinents de résultats. L'évaluation des performances nécessite de définir des objectifs individuels et collectifs, de procéder à une appréciation objective des résultats des responsables et des collaborateurs. Les résultats doivent pouvoir être comparés à des prévisions à chaque échelon de responsabilité.

## Quelle est la valeur ajoutée des contrôleurs de gestion ?

Le processus de contrôle de gestion est orchestré par les contrôleurs de gestion. Ce sont eux qui conçoivent, formalisent et traitent les flux d'information qui circulent au sein de l'organisation. Ils ont un rôle d'observatoire sur l'ensemble des chiffres internes et externes de l'entreprise, qu'il leur incombe de faire parler.

Pour faire parler les chiffres, on attend des contrôleurs de gestion de :

- **s'ouvrir à l'ensemble des domaines afin de délivrer des analyses qui aient du sens, proposer des alternatives et des solutions ;**
- **connaître la stratégie de leur entreprise et celle des principaux concurrents pour aider la réflexion sur ce qui est « possible » et « impossible » ;**
- **faire des analyses prospectives, des benchmarks par rapport aux concurrents afin de trouver où améliorer la performance ;**
- **accompagner des actions de performance sur le terrain auprès des opérationnels ;**
- **alerter sur les incohérences ou insuffisances des informations disponibles dans les entreprises.**

## LES OUTILS

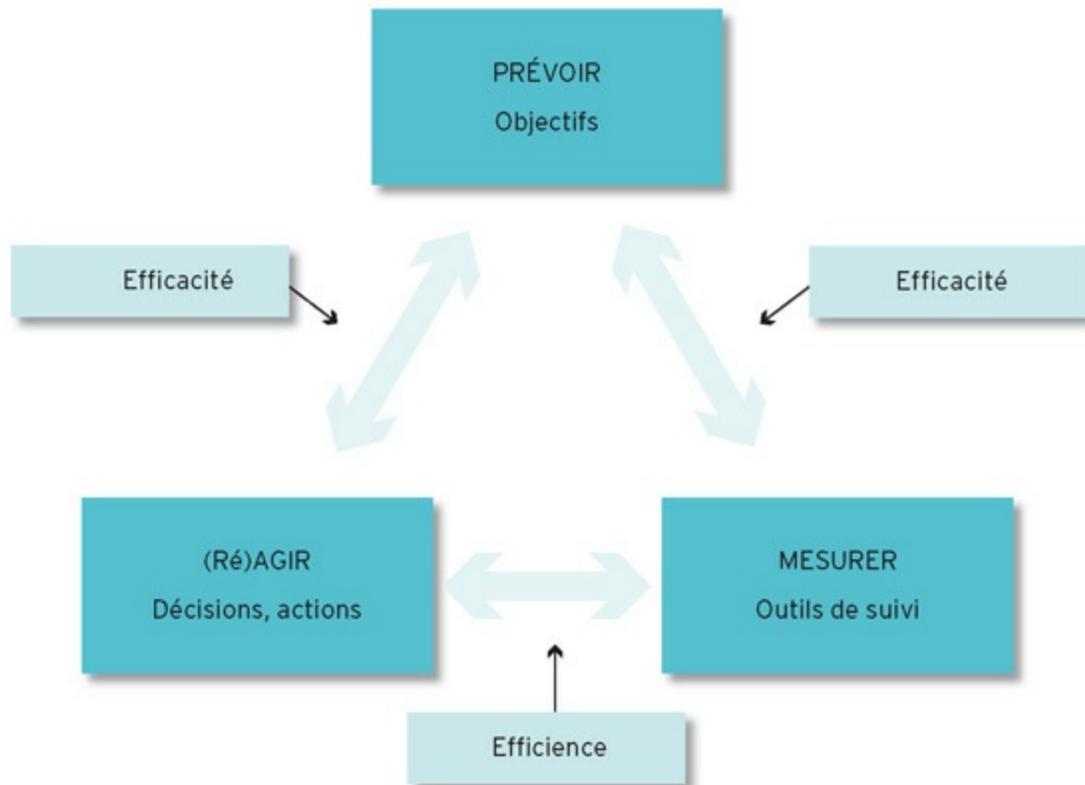
[1 Le processus de contrôle de gestion](#)

[2 Le contrôle de gestion et la performance](#)

[3 Le contrôleur de gestion et le contrôle de gestion](#)

[4 Le modèle d'évaluation fonctionnelle](#)

### Les fondements du contrôle de gestion



### En résumé

Dans le vocabulaire anglais, le mot *control* exprime une notion que l'on retrouve dans des expressions telles que : *budgetary control*, *cost control*, *processus under control*.

Dans ce sens, le mot « contrôle » désigne un résultat, le fait qu'une activité n'échappe pas à la direction qu'on lui assigne.

Le **contrôle de gestion** se définit comme un ensemble de moyens, destinés à comprendre et orienter les actions pour, à terme, atteindre les objectifs fixés par la stratégie.

### *Insight*

*In English, "budgetary control", "cost control", "process under control" are expressions that use the word "control" to indicate a result, the fact that an activity does not escape its assigned direction.*

***Management control** is a set of functions, designed to understand and guide the future interventions or actions, and to reach the set policy objectives.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Le contrôle de gestion fournit des outils (tableaux de bord, indicateurs....) au service d'une démarche (définition des objectifs, maîtrise budgétaire), destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs, tout en s'assurant que les ressources sont utilisées au plus juste, dans le but d'accroître la richesse de l'entreprise.

## Contexte

Le degré de formalisme du contrôle de gestion dépend de la culture des dirigeants et de la taille de l'entreprise. Plus une entreprise est importante et décentralisée, plus le besoin de délégation et l'obligation de rendre des comptes sont élevés. Le formalisme qui en découle s'exprime au travers des procédures, des outils et du pouvoir accordé aux contrôleurs de gestion.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- **Prévoir**, c'est simuler, évaluer, chiffrer des objectifs, des plans d'action, des moyens... tout en identifiant les risques et les opportunités sur l'activité. Une fois définis, ces éléments sont traduits financièrement dans le plan à trois ans, dans le budget, dans les prévisions mensuelles.
- **Mesurer** consiste à se situer, à contrôler, à vérifier la bonne exécution des opérations afin d'en évaluer :
  - **l'efficacité ou la capacité à atteindre les objectifs : les résultats ont-ils permis d'atteindre les objectifs fixés initialement ?**
  - **l'efficience ou les moyens financiers mis en œuvre : les résultats obtenus sont-ils satisfaisants compte tenu des moyens mis en œuvre ?**
  - **la pertinence ou la correspondance des objectifs avec les enjeux : ont-ils une forte probabilité d'être atteints compte tenu des moyens mis en œuvre ?**
  - **Les outils de mesure sont nombreux : bilan, compte de résultat, comptabilité analytique, reporting, tableaux de bord...**
- **Agir**, c'est identifier, comprendre, analyser les écarts entre le réalisé et le prévu, dans l'avancement des objectifs et dans l'utilisation des moyens. C'est anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir. C'est aussi décider d'ajustement des moyens et de nouvelles actions afin de se rapprocher des objectifs de départ.

## Méthodologie et conseils

Le processus de contrôle de gestion se déploie sur trois niveaux :

- **la stratégie**, afin de piloter et évaluer les axes de développement que la direction générale souhaite mettre en œuvre au cours des prochaines années, compte tenu de l'évolution qu'elle anticipe de son environnement ;
- **la gestion**, afin d'assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien, pour garantir que les

- but de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure ;
- **l'exploitation**, afin de garantir aux opérationnels que les actions relevant de leur autorité ont été mises en œuvre, conformément aux finalités confiées, tout en les dispensant de piloter directement ces actions. ■

*Faire progresser le processus par apprentissage : ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts.*

## Avantages

- Vérifier que tous les acteurs travaillent dans le sens des objectifs.
- Être assuré que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficiente.

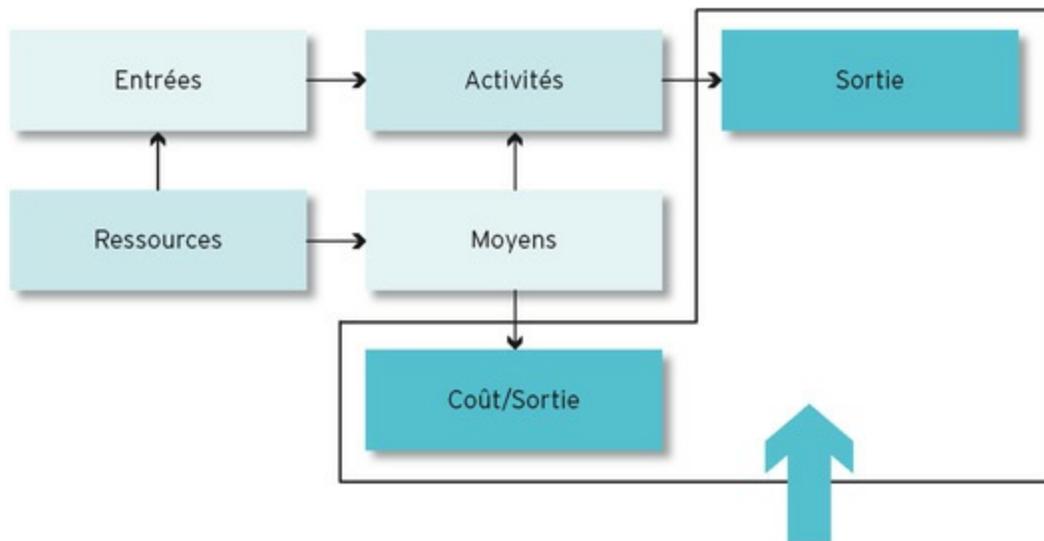
## Précautions à prendre

- Le rôle du contrôle de gestion est souvent mal compris et génère une certaine méfiance au sein de l'organisation.

# OUTIL 2

## Le contrôle de gestion et la performance

### La notion de performance



PERFORMANCE = EFFICACITÉ + EFFICIENCE  
EFFICACITÉ = « qui produit l'effet attendu » = SORTIE  
EFFICIENCE = « qui aboutit à de bons résultats » = COÛT/SORTIE

### En résumé

**La performance** se définit par un résultat obtenu dans un domaine précis.

toute activité peut être évaluée en termes de performance :

- Est-ce que le livrable de l'activité est conforme aux attentes des clients internes et externes ?
- Est-ce que ce livrable a été obtenu dans des conditions économiques acceptables ?

### *Insight*

**Performance** is defined as a result achieved in a specific field.

Any activity can be measured in terms of performance :

- Are the deliverables in line with both internal and external clients' expectations ?
- Were the deliverables reported under acceptable economic conditions ?

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Le contrôle de gestion a pour mission d'accompagner la performance à tous les niveaux de l'organisation. Il doit se donner les moyens de soutenir deux dimensions :

- dimension financière orientée vers une vision consolidée de la performance dont l'objectif est de construire et d'éclairer les décisions stratégiques,
- dimension opérationnelle orientée vers une vision locale de la performance dont l'objectif est d'éclairer et d'orienter l'action.

# Contexte

Il faut rechercher une articulation harmonieuse des performances stratégiques et opérationnelles afin que l'entreprise crée de la valeur et soit pérenne.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Définir la performance attendue.

Le contrôle de gestion contribue à la définition des objectifs de performance de l'organisation et, s'assure du déploiement des objectifs globaux de l'entreprise à chaque niveau de la structure.

2. Définir les indicateurs là où la performance est attendue.

Les indicateurs d'efficacité mesurent les résultats à atteindre afin de satisfaire les clients internes ou externes. La satisfaction client est multiple ; elle s'exprime en termes de coût (coût d'achat), de qualité (conformité des prestations) et de délai (rapidité de livraison).

Les indicateurs d'efficacité mesurent les conditions dans lesquelles les résultats ont été atteints (temps passé par dossier).

3. Expliquer les différents leviers pouvant affecter la performance future.

Le contrôle de gestion identifie les relations de cause à effet des activités (programme de fidélisation de clients) et des ressources (qualité du sous-traitant) sur la performance (fidélité des clients). Il valorise l'impact de ces leviers d'action sur la performance attendue. Des indicateurs de pilotage mesurent le bon déroulement des plans d'action.

4. Rapprocher les prévisions de réalisations. C'est l'opportunité de tester les relations de cause à effet. si les actions se sont déroulées, sans que la performance s'améliore, alors, il faut revoir le plan d'action.

## Méthodologie et conseils

La performance est mesurée par des indicateurs financiers (plus nombreux en vision consolidée) et non financiers (privilegiés en vision locale). Elle est toujours valorisée par des données chiffrées, soit en valeur absolue (résultat), soit en valeur relatives (ratios).

Une mesure de performance ne prend du sens que lorsqu'elle est :

- analysée sur une période temps suffisamment longue pour révéler la tendance de son évolution ;
- comparée à un référentiel qui peut être un objectif fixé, une performance antérieure ou future, une norme métier, la performance d'autres entreprises du même secteur d'activité (benchmark interne ou externe).

# *La performance mesure la valeur ajoutée créée par un projet, un processus, un centre de profit, une fonction...*

## Avantage

- La revue régulière de performance permet de vérifier que l'entreprise se dirige vers les objectifs définis par les dirigeants et de réorienter l'action en cas de dérive.

## Précaution à prendre

- Certaines mesures peuvent entraîner des effets pervers (pilotage de l'indicateur au lieu de l'objectif).

# Comment être plus efficace ?

## Vision consolidée de la performance

Une organisation performante a la capacité de créer de la valeur et du cash. Cette capacité est souvent appréciée par le retour sur les capitaux employés et/ou par le cash flow disponible.

### 1. Retour sur les capitaux employés (ROCE)

---

Cet indicateur mesure la valeur créée par les activités. C'est un indicateur de rentabilité.

$$\text{ROCE} = \frac{\text{RO}}{\text{CE}} = \underbrace{\frac{\text{RO}}{\text{CA}}}_{\text{Rentabilité opérationnelle}} \times \underbrace{\frac{\text{CA}}{\text{CE}}}_{\text{Rotation des capitaux}}$$

Rentabilité  
opérationnelle

Rotation des  
capitaux

RO = résultat opérationnel CE = capitaux employés

CA = chiffre d'affaires CMPC = coût moyen des capitaux

**ROCE > CMPC entreprise créant de la valeur**

**ROCE < CMPC entreprise détruisant de la valeur**

### 2. Cash flow disponible (CFD)

---

Cet indicateur mesure la création de cash (ou flux de trésorerie) générée par les activités. C'est un indicateur de sécurité financière.

$$CFD = RN - DA - \text{varBFR} - \text{varI}$$

RN = résultat net      DA = dotation aux amortissements

BFR = besoin en fonds de roulement

I = investissements opérationnels

**CFD > 0** entreprise libre vis-à-vis des bailleurs de fonds

**CFD < 0** entreprise dépendante de ses bailleurs de fonds

## Vision locale de la performance

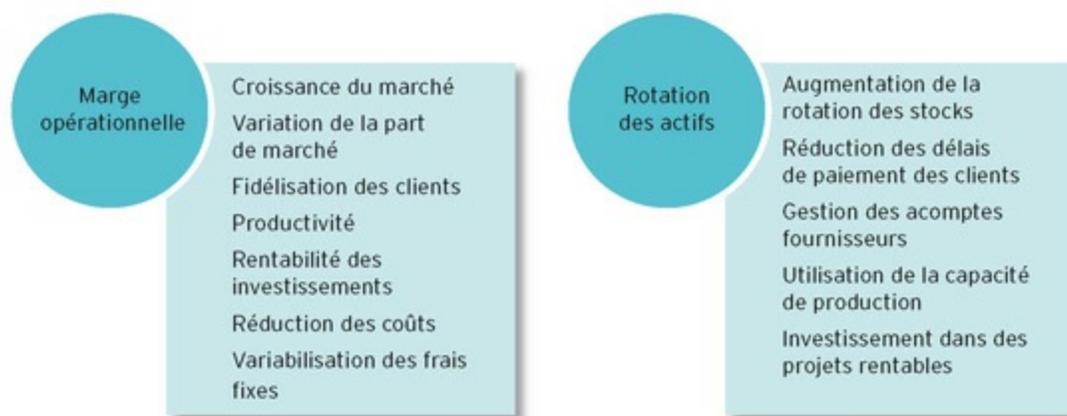
Au niveau local, il est important de traduire ces indicateurs financiers en indicateurs de business, afin de mobiliser les équipes. Par exemple, pour apprécier la rotation des actifs, on peut suivre un taux de remplissage, un taux d'utilisation des équipements...

Localement, les équipes travaillent sur des projets, des actions visant à améliorer la rentabilité des capitaux employés et le cash flow disponible, ce qui consiste à :

- développer la rentabilité opérationnelle en augmentant les ventes et en optimisant les coûts nécessaires à l'activité ;
- accroître la rotation des actifs en diminuant le besoin en fonds de roulement et le montant des immobilisations nécessaires.

Les leviers d'action à disposition des opérationnels sont nombreux (voir ci-dessous).

Le retour sur les capitaux employés et le cash flow disponible regroupent les mêmes notions. Les leviers d'action pour les améliorer sont identiques. Le contrôle de gestion est promoteur de plan de progrès sur toutes les dimensions de ces indicateurs.



## CAS La lecture de la performance

La performance d'une entreprise s'apprécie à la lecture des documents comptables, mais aussi des documents de gestion et de documents prévisionnels.

Documents  
comptables

Performance passée

- **Bilan** : image instantanée de tout ce que l'entreprise possède (actif) et des moyens qui lui ont permis de l'acquérir (passif) ; synthèse du patrimoine de l'entreprise à la clôture de la période comptable ;
- **Compte de résultat** : film de l'évolution de l'activité entre deux bilan ; synthèse des revenus et des coûts de la période ;
- **Tableau des flux de trésorerie** : film de l'évolution de la trésorerie entre deux bilans ; synthèse des flux de trésorerie de la période.

Documents  
de gestion

Performance présente

---

- **Reporting** : donne une information des performances réelles des unités à la hiérarchie ; synthèse des données pertinentes ;
- **Tableau de bord** : donne à un responsable d'unité les informations propres à son unité ; synthèse des données utiles à l'auto-contrôle ;
- **Key Performance Indicators (KPI)** : mise en évidence des performances réelles et potentielles priorité au cash (CFD), à la valeur créée (ROCE), au carnet de commandes, au cycle de revenu, à l'EBITDA, à l'endettement, à la satisfaction client, à l'innovation...

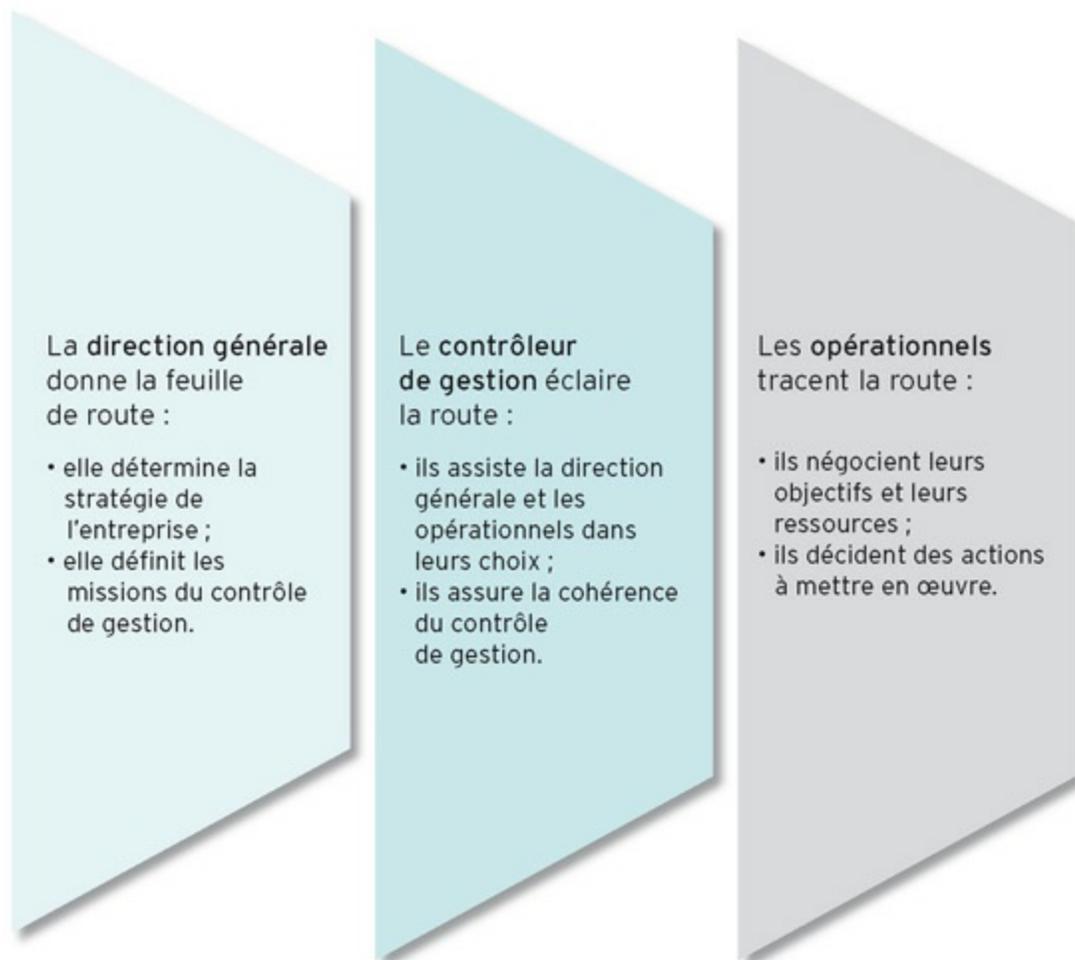
Documents  
prévisionnels

Performance future

---

- **Business plan** : description de l'ensemble du projet d'entreprise à moyen terme pour savoir où l'on va ; plutôt dans une optique de prévision de revenu ;
- **Budget** : liste des produits et des charges planifiés sur la période future ; plutôt dans une optique de prévision de cash ;
- **Prévision** : anticipation de l'atterrissage de fin de période ; plutôt axée cash, revenu et prises de commandes. ■

## Les acteurs du processus de contrôle de gestion



### En résumé

Le **contrôleur de gestion**, en tant que courroie de transmission entre la stratégie et les opérations, fait passer les évolutions de la direction aux équipes.

Il apporte un éclairage financier indispensable au pilotage de l'activité, grâce aux indicateurs et aux tableaux de bord qu'il diffuse. Il propose des solutions d'amélioration qui permettent de créer de la valeur.

### *Insight*

*The **management controller** is the link between the strategy and the operations. He or she passes the changes of management on to the teams.*

*Thanks to indicators and dashboards, he or she provides an indispensable financial perspective to the proper management of the activity. He or she offers solutions of improvement that help create value.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Les opérationnels sont largement responsables de l'amélioration de la performance économique de leur entreprise. Le contrôleur de gestion leur procure les informations nécessaires et anime le processus de contrôle de gestion, afin de leur permettre de prendre les bonnes décisions.

## Contexte

Les missions et les activités du contrôleur de gestion diffèrent selon la taille, le secteur d'activité, la stratégie et la culture de l'entreprise. Les champs d'intervention sont également différents, selon qu'il travaille en central (vision consolidée de la performance), ou sur un site décentralisé (vision locale de la performance).

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Établir le diagnostic des besoins en contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion recueille les attentes des dirigeants afin de comprendre les besoins de pilotage. Après avoir confronté ce recueil à une analyse critique de l'existant, il identifie les points forts, les axes d'amélioration, les procédures ou outils manquants.

2. Créer et superviser les outils qui répondent à ces besoins.

Le contrôleur de gestion collecte, traite, sélectionne, commente, diffuse l'information de gestion. Il met en place les outils (comptabilité analytique, modélisation budgétaire, tableaux de bord...) qui créent de la valeur ajoutée, en améliorant la performance de l'entreprise.

3. Animer le processus de contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion doit pousser les opérationnels à agir. Il anime le processus budgétaire, met au point les règles et procédures de gestion, explique les résultats obtenus et l'évolution des indicateurs, tout en restant impartial. Il s'assure de la mise en œuvre et du suivi des plans d'action, en faisant le lien avec les bonnes pratiques associées. Il rend compte à la direction générale.

4. Conseiller les dirigeants et les responsables opérationnels.

Le contrôleur de gestion alerte la hiérarchie lorsque le cours des choses s'éloigne de la stratégie. Il guide les responsables opérationnels dans la traduction de la stratégie de l'entreprise en plans d'action cohérents. Il les conseille et les aide pour construire les prévisions, suivre les résultats, réaliser le chiffrage économique des projets, et formuler des recommandations.

## Méthodologie et conseils

Le contrôleur de gestion impulse, tandis que les directions et les services proposent les mesures à prendre. Il construit un système de pilotage ciblé et non généralisé.

Le contrôleur de gestion a un rôle de pédagogue pour diffuser la culture de la gestion et de la performance. Il forme les opérationnels, à mieux lire les résultats financiers, à exploiter l'information, à travailler ensemble. ■

*Le positionnement du contrôleur de gestion dans l'organisation traduit concrètement sa proximité avec le management dans le pilotage de l'entreprise.*

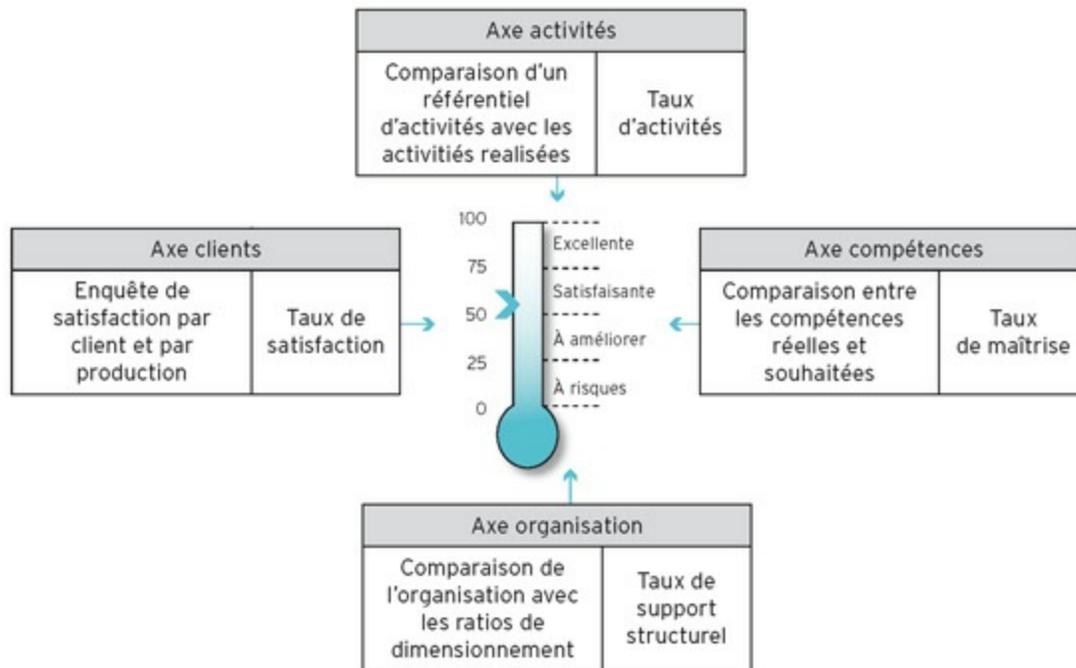
## Avantages

- Le contrôleur de gestion est responsable de l'animation du processus de contrôle de gestion.

## Précautions à prendre

- La crédibilité du contrôleur de gestion repose sur les règles du jeu que les dirigeants veulent faire respecter.

Le baromètre de la performance globale de la fonction contrôle de gestion



source : Mesurer la performance du contrôle de gestion, D. Autissier, 2007.

En résumé

David Autissier définit quatre axes pour mesurer la performance de la fonction contrôle de gestion.

L'analyse de ces quatre axes donne des mesures quantitatives et qualitatives, qui permettent d'établir un diagnostic de la performance de la fonction.

Les résultats obtenus peuvent être utilisés pour améliorer la fonction.

Insight

*To measure the performance of the management control function, David Autissier focuses on four areas: the company's activity, customers, competency and organization.*

*An analysis of these four areas provides quantitative and qualitative data that help diagnose the function's performance. The results can be used to improve the control function.*

Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Le pilotage des fonctions support prend de l'importance en entreprise. Les dirigeants demandent à ces fonctions de pouvoir démontrer leur valeur ajoutée :

- la fonction réalise-t-elle tout ce qu'elle devrait faire ?
- les professionnels de la fonction sont-ils compétents ?
- l'organisation de la fonction est-elle performante ?
- ses clients sont-ils satisfaits de ses prestations ?

# Contexte

Le modèle d'évaluation fonctionnelle propose un modèle, permettant de rapprocher le coût de la fonction support, à la quantité et à la qualité des prestations qu'elle fournit.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Mesurer la performance de la fonction sur les quatre axes :
  - Évaluer les activités, en se positionnant sur chaque activité listée : est-elle réalisée ou non ? est-elle importante ou non ?
  - Évaluer les compétences techniques, métiers et comportementales, en se positionnant sur chaque compétence listée : est-elle maîtrisée ? est-elle pratiquée ? est-elle connue ou non connue ?
  - Évaluer le positionnement, l'efficacité et les ressources de la fonction, en mesurant chaque affirmation en termes de % d'atteinte.
  - Évaluer la satisfaction client (direction, DAF, autres clients), en indiquant le degré de satisfaction pour chaque activité listée.
2. Calculer un taux de performance par pôle, de 0 à 100 % : activités (taux d'activité) ; compétences (taux de maîtrise) ; organisation (taux de support structurel) ; clients (taux de satisfaction).
3. Mesurer la performance globale des 4 pôles (baromètre de la performance). Ex. excellent : 75 à 100 % ; satisfaisant : 50 à 75 % ; à améliorer : 25 à 50 % ; à risque : 0 à 25 %.
4. Engager des actions d'amélioration, par exemple :
  - alignement stratégique de la fonction,
  - plan de formation et réorganisation ou réingénierie de la fonction,
  - sous-traitance ou mutualisation de la fonction,
  - informatisation sous intranet des états de gestion.

## Méthodologie et conseils

Ce modèle, avec ses quatre axes et leurs différentes composantes, peut servir de base méthodologique pour la définition des indicateurs des processus de contrôle de gestion. Ces indicateurs peuvent constituer le contenu du tableau de bord de la fonction contrôle de gestion.

Le modèle peut être utilisé, soit pour réaliser un diagnostic global, soit pour mesurer un des quatre axes. Toutefois, l'analyse globale est recommandée, car les résultats d'un pôle peuvent servir d'explication aux résultats d'un autre pôle. ■

*Ce taux de performance global peut servir d'outil de benchmark de la fonction avec celle d'autres entreprises.*

## Avantages

- **Accroître la valeur ajoutée de la fonction en identifiant des actions pour :**
  - renforcer le rôle de conseil, d'appui et d'expertise du contrôleur de gestion ;
  - aller sur de nouveaux terrains : suivi de projet, gestion des risques, diffusion de la culture de gestion.

## Précautions à prendre

- **La liste est avant tout un référentiel d'activités à moduler en fonction des entreprises.**
- **Le niveau de maîtrise des compétences est à moduler en fonction du degré de maturité des contrôleurs de gestion dans leur poste.**

La performance financière d'une entreprise s'apprécie à travers la lecture de son bilan.

## Les différentes lectures du bilan

De manière classique, le bilan se lit verticalement avec, d'un côté, les actifs correspondants aux moyens nécessaires pour faire fonctionner l'entreprise, et de l'autre côté, les passifs traduisant les choix de financements mis en œuvre pour acquérir les actifs.

Une autre lecture, horizontale, fait apparaître les besoins et les financements de l'outil de travail (zone claire), les besoins et les financements du cycle d'exploitation (zone médium), ainsi que l'état de la trésorerie qui peut être positive ou négative (zone foncée).

Actif (moyens)	Passif (financements)
Immobilisations : - Corporelles - Incorporelles - Financières	Capitaux permanents : - Capital - Réserves - Résultat net - Dettes financières à LMT
Actif courants : - Stocks - Créances clients - Créances diverses	Passif circulant : - Dettes fournisseurs - Dettes fiscales et sociales - Dettes diverses
Trésorerie actif : - Banque - Caisse	Trésorerie passif : Dettes à CT

## La structure financière de l'entreprise

Cette lecture horizontale permet de faire apparaître le solde entre les besoins et les financements de l'outil de travail et du cycle d'exploitation : le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

Immobilisations	Capitaux permanents
Fonds de roulement	
Actif circulant	Passif circulant
	Besoin en fonds de roulement

Le fonds de roulement correspond à l'excédent de ressources financières à moyen long terme après financement des immobilisations. Le besoin en fonds de roulement traduit le manque de ressources financières à court terme pour couvrir les besoins de financement des stocks et des créances.

Fonds de roulement (FR) et besoin en fonds de roulement (BFR) étant rarement égaux, c'est la trésorerie qui permet d'assurer l'équilibre financier de l'entreprise :  $FR - BFR = \text{trésorerie}$ .

La majorité des décisions économiques prises au sein d'une entreprise ont une répercussion immédiate sur sa trésorerie. Depuis quelques années, les directions financières ont mis la trésorerie au cœur de l'entreprise, avec des démarches de sensibilisation au cash pour le management. La trésorerie fait maintenant partie du reporting de gestion.

## Les capitaux employés

Le bilan peut également se transformer avec une lecture emplois/ressources et faire apparaître les capitaux employés et les ressources financières. Comme nous l'avons vu, les capitaux employés sont un déterminant important du ROCE et de la création de valeur.

Capitaux employés	Ressources financières
Immobilisations	Capitaux propres
Besoin en fonds de roulement	Endettement net (dettes financières)

Si l'optimisation des capitaux propres et de l'endettement net est du domaine de la direction générale et de la direction financière, celle des immobilisations et du besoin en fonds de roulement relève du domaine du contrôle de gestion et des opérationnels.

Le contrôle de gestion devient un outil d'optimisation des capitaux employés en développant des outils de rentabilité des investissements, de gestion du BFR et des stocks.

## LES OUTILS

[5 La variation de trésorerie](#)

[6 La rentabilité des investissements](#)

[7 Le besoin en fonds de roulement \(BFR\)](#)

[8 La cartographie des stocks](#)

## Pourquoi le contrôle de gestion s'intéresse à la trésorerie ?

### Analyser la santé financière de l'entreprise

La santé financière d'une entreprise repose sur sa capacité à générer un flux de trésorerie positif à partir des activités courantes d'exploitation.

### Évaluer le cash flow disponible, ou *free cash flow*

Le cash flow disponible mesure le flux de trésorerie qui revient aux apporteurs de fonds, donc la capacité de l'entreprise à rembourser ses prêteurs et à rémunérer ses actionnaires.

### Déterminer où porter les efforts de gestion

Au-delà de la recherche de profitabilité (résultat net), un dirigeant se préoccupe toujours d'optimiser le besoin en fonds de roulement et le capital investi (immobilisations).

## En résumé

**La variation de trésorerie** se lit dans le tableau des flux de trésorerie, qui est un état financier synthétique montrant les entrées et les sorties de flux monétaires sur une période. La variation de trésorerie entre deux périodes est expliquée par les opérations liées à l'activité, à l'investissement et au financement. Cette synthèse permet de déterminer le cash flow disponible (CFD), indicateur de plus en plus utilisé dans les groupes.

## *Insight*

**Changes in cash flow** are reported in the statement of cash flows, a synthetic financial instrument showing cash inflows or outflows of money over a given period. The variation of liquidity from one time period to another comes from operations related to business, investment and financing. This synthesis makes it possible to assess the group's capacity to generate discounted cash flow (DCF), or free cash flow (FCF), a key indicator in monitoring

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Afin d'assurer le développement de son activité en toute indépendance, la direction de l'entreprise sait que l'activité doit générer suffisamment de liquidités lui permettant d'honorer ses engagements.

## Contexte

Dans un environnement économique où les marges se compressent et les liquidités se font plus rares, le pilotage des équilibres financiers, notamment du cash flow disponible, devient une priorité. Le contrôleur de gestion doit alors travailler étroitement avec le trésorier.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Déterminer les flux comptables : il s'agit de tracer les variations des postes du bilan entre deux périodes comptables.
2. Éliminer les flux non-monétaires : les écritures comptables qui ne génèrent pas de flux financier doivent être éliminées. Cela concerne principalement les écritures d'amortissement et de provision, mais également les opérations de réévaluation d'actif, avec, en contrepartie, l'apparition de réserves au passif.
3. Reconstituer les flux de trésorerie cachés : par exemple, une augmentation des immobilisations corporelles de 10 000 € entre deux bilans, peut résulter d'acquisitions pour 14 000 €, de cessions pour 3 000 € et d'amortissement pour 1 000 €. À l'inverse du bilan, le tableau des flux de trésorerie détaille chacun de ces mouvements.
4. Choisir la méthode pour les flux de trésorerie d'exploitation. Un groupe peut utiliser deux méthodes de présentation :
  - la méthode directe, recommandée par l'IASB : faire apparaître les variations des postes du bilan directement dans les flux de trésorerie d'exploitation : entrées et sorties de trésorerie par natures ;
  - la méthode indirecte, la plus utilisée : partir du résultat net et l'ajuster, soit en fonction des transactions sans effet sur la trésorerie (écritures d'amortissement, de provision...), soit en fonction des décalages de paiements et de règlements, portant notamment sur les postes de ventes et d'achats

## Méthodologie et conseils

Dans le tableau de flux de trésorerie, la réglementation impose la présentation des flux de trésorerie en trois catégories qui représentent les trois activités de l'entreprise : activités opérationnelles, activités d'investissement, activités de financement. Cette décomposition permet d'aboutir à l'explication de la variation de la trésorerie entre le début et la fin de l'exercice :

*À quoi cela sert-il de faire de la marge si l'entreprise n'est pas*

## Avantages

- Le solde et la variation de trésorerie sont des indicateurs pertinents pour mesurer la situation financière de l'entreprise, aussi bien à court terme avec la solvabilité, qu'à long terme avec le besoin de financement.

## Précautions à prendre

- Ces indicateurs ne permettent pas d'apprécier réellement la façon dont l'équilibre de trésorerie a été assuré au cours de la période, puisqu'ils n'indiquent pas la façon dont les recettes se sont présentées face aux dépenses dans le temps.

## Comment être plus efficace ?

Le contrôleur de gestion est conduit à élargir ses analyses de performance aux flux de trésorerie. Il lui incombe en effet de :

### Réaliser des prévisions de trésorerie

Cette analyse de la variation de trésorerie se retrouve à chaque niveau de la planification de l'entreprise. Lors de l'élaboration du plan à moyen terme et du budget, le contrôleur de gestion remplit un tableau des flux prévisionnels sur une base annuelle et trimestrielle. C'est généralement la dernière étape qui permet de valider que tous les objectifs et toutes les actions envisagées pourront être financés par l'entreprise. Les prévisions trimestrielles sont actualisées sur la fin de l'année, en les complétant éventuellement par des analyses de sensibilité et de risques visant à dégager des priorités.

Le contrôleur de gestion a tout intérêt à rapprocher ses prévisions de variation de trésorerie avec les prévisions d'entrées et de sorties de trésorerie élaborées par le trésorier. Ce rapprochement permet d'une part, un contrôle de cohérence et d'autre part, d'harmoniser les prévisions opérationnelles de cash flow disponible et celles de la trésorerie.

### Communiquer vis-à-vis des responsables opérationnels

La communication peut prendre la forme d'un bilan, hebdomadaire ou mensuel, en intégrant les indicateurs de cash aux tableaux de bord opérationnels. Ainsi, les tableaux de bord vont s'enrichir d'indicateurs :

- de cash : cash flow disponible (CFD) de l'entreprise. Il pourra être ensuite décliné par business unit (avant impôt et frais financiers) ;
- orientés cash : écarts de caisse, retards de paiements, impayés, fraudes, besoin en fonds de roulement... ;
- avancés : délai de transformation des commandes en cash, avancement en trésorerie des encours de production.

### Identifier les principaux leviers qui permettent d'agir

# sur les liquidités

Les leviers d'action concernent toutes les composantes de l'activité : rentabilité des investissements (choix, hiérarchie, report), respect des conditions de paiement, accroissement des résultats, réduction du besoin en fonds de roulement, gestion des engagements (publicité, campagnes promotionnelles), part variable adossée au cash engrangé.

Le contrôleur de gestion doit faire œuvre de pédagogie vis-à-vis des responsables opérationnels. Il pourra, par exemple, expliquer au responsable des achats comment la rotation des stocks influence sur le niveau des liquidités, ou au responsable commercial comment le délai de paiement influence la trésorerie.

À chacune des étapes de la chaîne de valeur dans l'entreprise, il s'agit de se demander où sont la génération et la consommation réelles, et pas seulement potentielles, de trésorerie.

Impliquer le département contrôle de gestion dans l'analyse du cash permet de garder à l'esprit en permanence la nécessaire traduction en flux monétaires des décisions de gestion prises à tous les échelons de l'entreprise.

## CAS : Tableau des flux de trésorerie

La variation de trésorerie au cours d'une période se lit dans la construction du tableau des flux de trésorerie.

Présentation selon la méthode indirecte	N	N-1
Résultat net des sociétés intégrées		
Élimination des charges et des produits sans incidence sur la trésorerie :		
- amortissements et provisions nets des reprises,		
- variation des impôts différés,		
- plus ou moins-values de cession nettes d'impôts,		
- charges et produits exceptionnels.		
Marge brute d'autofinancement des sociétés intégrées		
Variation du besoin en fonds de roulement liée à l'activité :		
- variation des stocks,		
- variation des créances d'exploitation,		
- variation des dettes d'exploitation,		
- autres.		
Flux nets de trésorerie provenant de l'activité (A)		
Acquisition d'immobilisations		
Cessions d'immobilisations nettes d'impôts		
Incidence des variations de périmètre		
Flux nets de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)		
Cash flow libre ou <i>free cash flow</i> (FCF) = A + B = C		
Dividendes versés aux actionnaires		
Variation des autres fonds propres		
Nouveaux emprunts		
Remboursements d'emprunts		
Flux nets de trésorerie liés aux opérations de financement (D)		
Variation de trésorerie = C + D		
Trésorerie d'ouverture		
Trésorerie de clôture		

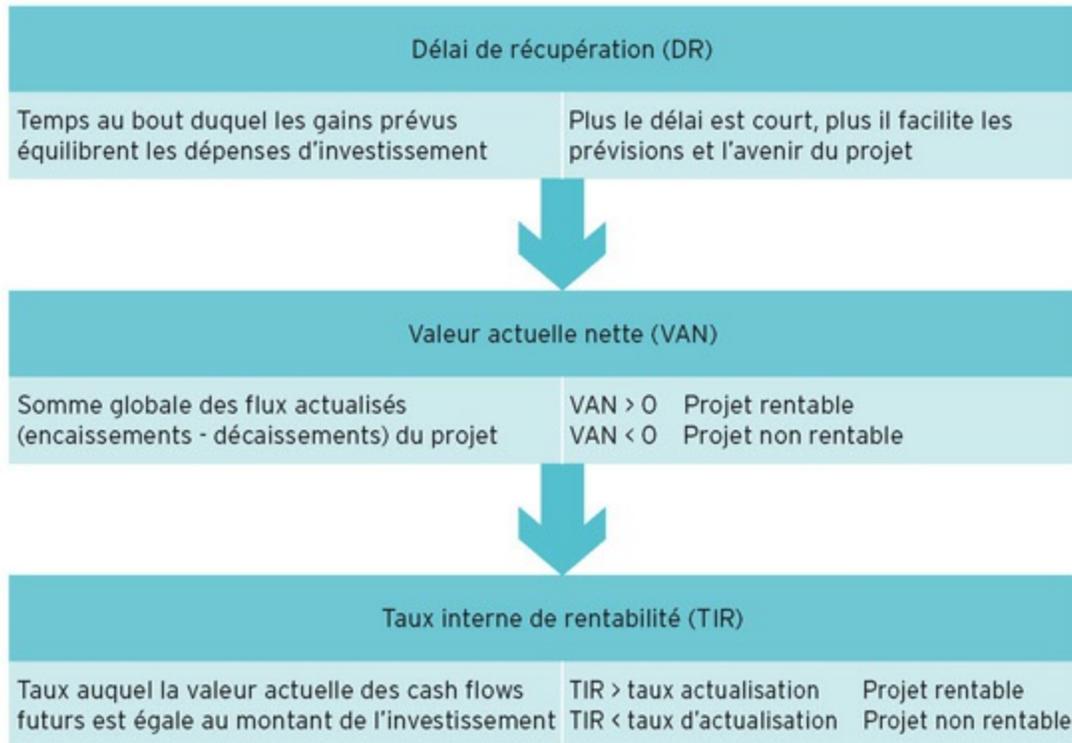
Le tableau de flux de trésorerie permet de répondre entre autres aux questions suivantes :

- La trésorerie s'est-elle améliorée ou dégradée ?
- Les flux dégagés par la vente des produits ou services sont-ils suffisants pour couvrir les besoins du cycle d'exploitation, de l'investissement et des prêteurs ?
- Les équipes opérationnelles ont-elles mieux géré les actifs circulants (stock, créances

client) ?

- L'entreprise a-t-elle investi ?
- Comment l'entreprise a-t-elle financé ses investissements ?
- L'entreprise a-t-elle désinvesti ?
- Comment l'entreprise a-t-elle utilisé le produit des cessions ? ■

## Les critères financiers de sélection des investissements



### En résumé

**Investir** consiste à engager l'entreprise dans la durée, par des moyens financiers, humains, matériels, en vue de dégager ultérieurement un bénéfice.

Les ressources étant limitées et ayant un coût, il faut faire des choix sous contrainte de ressources.

Afin d'effectuer un choix d'investissement cohérent, le responsable du projet doit s'appuyer sur des critères aussi précis que possible.

### *Insight*

**Investment** is a long-term commitment for a firm, using financial, human and material means, with the purpose of generating a profit. Choices are made with resource constraints, given that resources are limited and have a cost.

The project manager's choice of investment should be based upon clearly defined criteria in order to make it as consistent as possible.

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Les calculs de rentabilité prévisionnelle pour un investissement à réaliser permettent de comparer le montant de l'investissement (décaissements) aux gains (encaissements) engendrés par l'investissement sur sa durée de vie attendue, afin de sélectionner les projets les plus rentables.

## Contexte

Le choix d'investissement est un processus critique de l'entreprise. Ce choix doit être rationnel, partagé et non remis en cause.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Chiffrer le montant de l'investissement.

La valorisation du coût du projet prend en compte toutes les dépenses prévues, qu'elles soient immobilisées ou non : coût d'achat des immobilisations, frais accessoires d'achat, frais d'installation, coût de mise en route, frais de formation au nouvel outil, variation du BFR lié à l'investissement, valeur résiduelle de l'investissement précédent.

- Chiffrer les flux de trésorerie prévisionnels. Les coûts et les gains induits par l'investissement sur sa durée d'exploitation dégagent des flux de trésorerie prévisionnels positifs. Pour diminuer le risque, on retient la durée la plus courte entre la durée de vie de l'investissement, sa durée d'amortissement ou sa durée d'obsolescence.

- Comparer les encaissements et les décaissements.

Les encaissements et les décaissements, disponibles à des dates différentes, sont rendus comparables grâce à la technique de l'actualisation. Le taux d'actualisation le plus souvent retenu correspond au coût des capitaux employés par l'entreprise. Ce dernier peut être corrigé pour prendre en compte le risque supplémentaire lié à un projet.

- Choisir les critères de rentabilité

	Avantages	Inconvénients
Délai de récupération (DR)	Privilégie la réduction du risque en choisissant le projet avec le DR le plus court.	Le projet avec le délai de retour le plus court n'est pas toujours le plus rentable.
Valeur actuelle nette (VAN)	Privilégie le montant de richesse créée.	Le montant de richesse créée n'est pas rapporté à l'investissement de départ.
Taux interne de rentabilité (TIR)	Privilégie le taux de rentabilité du projet.	Le projet avec le meilleur TIR n'est pas toujours celui qui crée le plus de richesse pour l'entreprise.

## Méthodologie et conseils

Le chiffrage repose sur de nombreuses hypothèses économiques : la durée de vie de l'investissement, l'estimation de la valeur résiduelle en fin de vie, l'estimation des flux résultants de la mise en place du projet et des flux générés par l'exploitation du projet de l'investissement.

Les flux futurs de trésorerie sont analysés en comparant deux situations : la situation actuelle (que se passerait-il si on ne réalise pas l'investissement ?) et la situation future. Le calcul de rentabilité est dit « économique » et n'intègre pas le mode de financement du projet.

*C'est parce que les capitaux sont limités que l'investissement va vers les projets les plus rentables.*

### Avantages

- Disposer d'une procédure décisionnelle globale qui permet d'arbitrer entre des projets concurrents.

### Précautions à prendre

- Chaque critère présentant des avantages et des inconvénients, c'est la combinaison de plusieurs critères qui oriente vers un choix éclairé.

## Comment être plus efficace ?

La procédure décisionnelle d'arbitrage entre projets doit être constamment améliorée.

### Valider les hypothèses économiques

La pertinence des décisions qui reposent sur ces critères financiers dépend entièrement de la véracité des hypothèses utilisées pour construire la simulation. Ces hypothèses sont fournies par les opérationnels et les contrôleurs de gestion se doivent de les challenger :

- est-ce que le besoin est entièrement couvert par l'investissement prévu ?
- est-ce que le département achat a été impliqué dans l'élaboration des coûts ?

- que deviendra l'investissement en fin de vie du projet ?
- quels changements organisationnels implique l'investissement ?
- quels sont tous les coûts et les gains induits ?
- les délais sont-ils réalistes ?

Plus les données représentent des gains éloignés, plus leur crédibilité est à questionner.

## Prendre en compte le risque

Le contrôleur de gestion doit s'interroger sur les risques qui peuvent remettre en cause les hypothèses ayant servi de base au calcul de rentabilité prévisionnelle. Ces risques sont le plus souvent liés à l'environnement économique, spécifiques au marché de l'entreprise, technologiques, juridiques...

Deux méthodes permettent de pondérer les critères de choix en intégrant l'impact des risques :

- utiliser un taux d'actualisation progressif pour tenir compte de l'incertitude croissante des hypothèses de gain au fil des ans ;
- réaliser des analyses de sensibilité, des scénarios...

L'utilisation de ces méthodes nécessite de bien comprendre les hypothèses des modèles et de pouvoir expliquer les conséquences aux décideurs lors de la présentation des résultats.

## Contrôler a posteriori

Le contrôle a posteriori est très difficile car :

- la comptabilité analytique n'est pas toujours organisée pour isoler les gains réels obtenus grâce au projet. Retracer ces gains est alors fastidieux et approximatif, car beaucoup d'événements internes ont interagi depuis la mise en œuvre du projet ;
- les gains réels ne peuvent être comparés à une situation où l'investissement n'aurait pas été réalisé, toutes choses étant égales par ailleurs, sachant qu'entre temps, le marché, les concurrents, les technologies ont évolué. Le contrôleur de gestion peut toutefois :
- après un an de mise en service, recalculer la rentabilité prévisionnelle du projet avec le recul d'une année de réalisations (si la comptabilité analytique le permet) ;
- intégrer au tableau de bord un ou deux indicateurs clés qui permettent de s'assurer des gains annoncés sur le projet : productivité, gain matière, temps passé...

Les critères financiers ne sont qu'un éclairage pour prendre une décision d'investissement. D'autres éléments influencent le choix, comme de savoir si le projet s'inscrit dans les objectifs stratégiques de l'entreprise, ou s'il apporte des avantages qualitatifs très significatifs (social, sécurité...).

## CAS : Chiffrage DR, VAN, TIR

On prend pour hypothèse un investissement (I) de 2 000 000 € et un taux d'actualisation (a) de 8 %. ■

Année	Flux annuels nets de trésorerie (FNT)	Flux nets de trésorerie actualisés	Flux nets de trésorerie actualisés cumulés
1	500 000 €	462 963 €	462 963 €
2	700 000 €	600 137 €	1 063 100 €
3	900 000 €	714 449 €	1 777 549 €
4	700 000 €	514 521 €	2 292 070 €

## Délai de récupération

$$\frac{2\,000\,000 - 1\,777\,549}{514\,521} \times 12 \text{ mois} = 5,2 \text{ mois}$$

DR éloigné  
Projet risqué

D'où DR = 3 ans et 5 mois

## Valeur actuelle nette

$$VAN = -I + \frac{FNT_1}{1+a} + \frac{FNT_2}{(1+a)^2} + (\dots) + \frac{FNT_n}{(1+a)^n}$$

$$N = -2\,000\,000 \text{ €} + 2\,292\,070 \text{ €} = 292\,070 \text{ €}$$

VAN > 0  
Rentabilité > 8 %

## Taux interne de rentabilité

$$0 = -I + \frac{FNT_1}{1+t} + \frac{FNT_2}{(1+t)^2} + (\dots) + \frac{FNT_n}{(1+t)^n} \quad \%$$

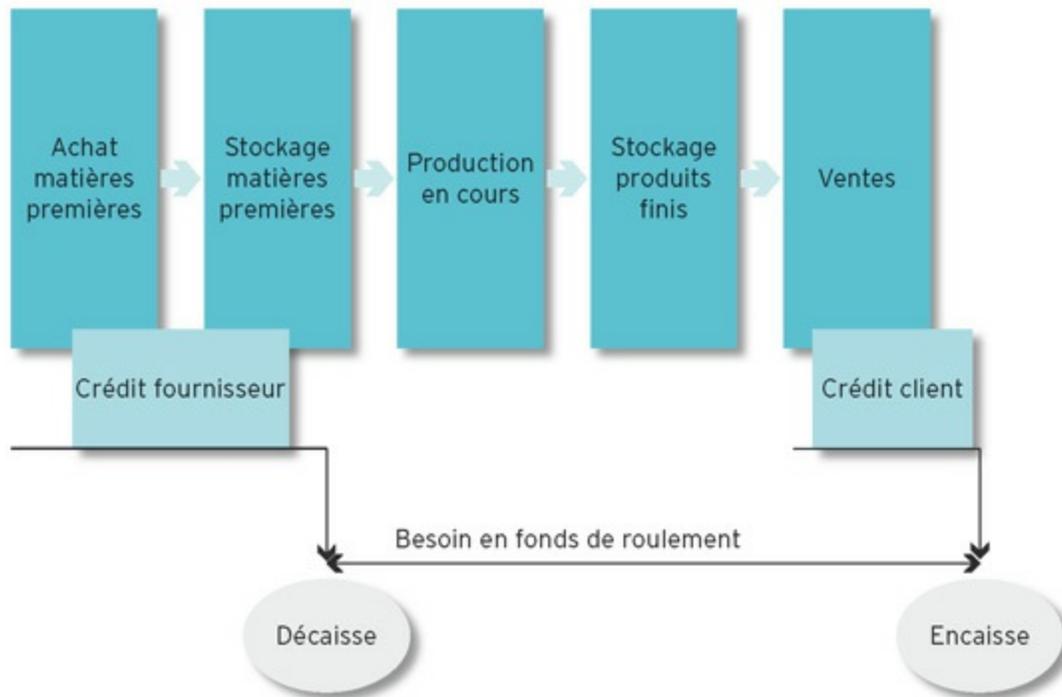
$$0 = -2\,000\,000 + \frac{500\,000}{1+t} + \frac{600\,000}{(1+t)^2} + \frac{800\,000}{(1+t)^3} + \frac{700\,000}{(1+t)^4} \text{ €}$$

Années	FNT	FNT actualisé à 13 %	FNT actualisé à 14 %
1	500 000 €	442 478 €	438 596 €
2	600 000 €	548 203 €	538 627 €
3	800 000 €	623 745 €	607 474 €
4	700 000 €	429 323 €	414 456 €
Total		2 043 749 €	1 999 154 €
VAN		+ 43 749 €	846 €

TIR = 13,77 %

TIR > 8 %  
Rentabilité > 0

## Définition du besoin en fonds de roulement



### En résumé

**Le besoin en fonds de roulement** représente le besoin de financement du cycle d'exploitation. Il est la conséquence du décalage entre les paiements des fournisseurs et les règlements des clients. Ce décalage entraîne un besoin de trésorerie permettant d'assurer la jonction entre les flux de décaissement et d'encaissement.

### *Insight*

**Working capital requirement** refers to the financing needs for the business's operating cycle. It is due to the time lag between payments to the suppliers and payments of the clients. Thus, cash requirement is needed to eliminate distortions that can result from the timing of cash receipts and payments.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

L'entreprise qui a un besoin en fonds de roulement doit s'organiser pour le financer. Les capitaux étant limités et onéreux, une bonne gestion des postes du BFR demeure la première action à entreprendre afin de limiter le recours aux capitaux.

## Contexte

Le BFR provenant du chiffre d'affaires, il augmente lorsque le chiffre d'affaires augmente. Il résulte également des flux financiers du cycle d'exploitation qui peuvent évoluer indépendamment de l'activité : délai de règlement des clients, délai de rotation des stocks, délai de paiement des fournisseurs...

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

1. Calculer le BFR. Il se calcule par différence entre les actifs et les passifs circulants du bilan :

$$\text{BFR opérationnel} = \text{stocks} + \text{Créances clients} - \text{Dettes fournisseurs}$$

$$\text{BFR complet} = \text{BFR opérationnel} + \text{autres créances d'exploitation} - \text{autres dettes d'exploitation}$$

2. Analyser le BFR. Il s'analyse en nombre de jours de chiffre d'affaires HT :

$$\text{BFR en nombre de jours de CA} = \frac{\text{BFR}}{\text{CA HT}} \times 360 \text{ j.}$$

Le nombre de jours dépendant de la durée du cycle d'exploitation, des habitudes sectorielles ou géographiques des fournisseurs et des clients, il n'existe pas de nombre « idéal ». sa dégradation indique une crise de gestion, ou une diversification dans une nouvelle activité davantage consommatrice de BFR.

3. gérer le BFR : optimiser le BFR consiste à détecter les causes de la dégradation et à mettre en œuvre des procédures de gestion. Les leviers d'optimisation du BFR sont nombreux. C'est l'utilisation de plusieurs d'entre eux, par les équipes opérationnelles, qui permet à l'entreprise de gérer, et non de subir, le niveau de BFR, et donc de trésorerie.

Les ratios de gestion du BFR sont :

Délai d'écoulement des stocks	$\text{Stocks} \times 360 / \text{CA HT}$ $\text{Stocks} \times 360 / \text{Coût de production des produits vendus}$
Délai de règlement des clients	$\text{Créances client} \times 360 / \text{CA TTC}$
Délai de paiement des fournisseurs	$\text{Dettes fournisseur} \times 360 / \text{Achats matières, marchandises TTC}$
Taux d'acomptes reçus	$\text{Acomptes reçus} / \text{Stocks}$

# Méthodologie et conseils

Dans la grande distribution, les entreprises qui facturent des acomptes et des abonnements prépayés, le cycle d'exploitation génère une ressource au lieu d'un besoin de trésorerie. Toutefois, cette ressource n'est pas stable, et peut diminuer suite à une chute de l'activité, ou une renégociation des conditions avec les fournisseurs. Il est donc prudent de ne pas l'affecter au financement d'immobilisations, mais de la réserver au placement de trésorerie.

*L'entreprise qui a des difficultés de trésorerie est souvent tentée de compenser en jouant sur les délais des postes du BFR.*

## Avantages

- Le BFR est un clignotant de risque à prendre au sérieux car il anticipe une dégradation de la trésorerie.
- Les ratios de gestion sont comparables d'une année sur l'autre.

## Précautions à prendre

- Le BFR à la clôture n'est pas toujours représentatif du montant moyen en cours d'année (activité saisonnière).

# Comment être plus efficace ?

Les effets d'un programme d'optimisation du BFR se retrouvent sur la trésorerie, mais également sur le résultat. En effet, en travaillant sur la chaîne logistique, l'entreprise enregistre des gains sur les achats, sur les dépenses d'investissement ; en gérant mieux les clients, l'entreprise réduit ses pertes liées aux retards de règlement et aux impayés.

Réduire les niveaux de stocks	<ul style="list-style-type: none"><li>• Réduire les stocks non utilisés en les vendant, en les détruisant, ou en les transférant.</li><li>• Passer à une production tirée par la demande des clients</li><li>• Porter une attention particulière aux "vieux" stocks .</li><li>• Systématiser la prise en compte du stock et de son coût dans les analyses de rentabilité.</li></ul>
Raccourcir le délai de paiement des clients	<ul style="list-style-type: none"><li>• Optimiser les délais de règlement des clients en négociant des délais plus courts, notamment à l'étranger.</li><li>• Maîtriser les risques clients en fixant des limites de crédit et en réalisant un suivi régulier des encours clients.</li><li>• Rechercher le versement d'acompte, contrôler les encours et les limites de crédit.</li><li>• Augmenter les opérations de cessions de créances ou d'affacturage.</li><li>• Traiter plus rapidement les litiges commerciaux.</li></ul>
Optimiser le délai de paiement des fournisseurs	<ul style="list-style-type: none"><li>• Adapter les conditions de règlement par pays.</li><li>• Limiter les avances versées aux fournisseurs</li><li>• Identifier les procédures pour optimiser les paiements.</li><li>• Formaliser et analyser le processus de paiement des fournisseurs.</li><li>• Évaluer le besoin, le qualifier, sélectionner les fournisseurs, rationaliser la base fournisseurs.</li></ul>

Les programmes d'optimisation du BFR sont mobilisateurs et favorisent la communication entre les

services.

Le rôle du contrôleur de gestion consiste à :

- conseiller la direction générale et les opérationnels sur les indicateurs à suivre, leur mode de calcul ;
- collecter, traiter les données, suivre et comparer l'évolution.

L'absence de maîtrise du délai d'encaissement client est l'une des causes principales de difficulté des PME.

Allonger le délai de paiement des fournisseurs est dangereux, car cela dégrade la relation avec le fournisseur qui peut réduire son encours, ou bloquer des livraisons.

## CAS : Exemple d'une société de biens manufacturés

Compte de résultat (extrait)	N	N-1
Chiffre d'affaires (K€)	14 600	15 900
Achats matières premières et marchandises (K€)	5 800	6 400

### Bilan

Actif (K€)	N	N-1	Passif (K€)	N	N-1
Actifs non courants	9 500	9 200	Capitaux propres	5 400	5 100
Stocks	2 900	3 600	Passifs non courants	7 100	6 700
Créances commerciales	2 300	2 400	Dettes financières à CT	900	1 400
Actifs financiers à CT	120	170	Dettes fournisseurs	1 200	1 500
Autres actifs à CT	580	730	Autres passifs à CT	1 900	1 800
Trésorerie	1 300	400			
Total actif	16 500	16 550	Total passif	16 500	16 500

BFR opérationnel n =  $2\,900 + 2\,300 - 1\,200 = 4\,000 = 27,4\%$  des ventes ou 81,7 j. de CA

BFR opérationnel n - 1 =  $3\,600 + 2\,400 - 1\,500 = 4\,500 = 28,3\%$  des ventes ou 84,4 j. de CA

Stocks × 360/CA HT	$2\,900 \times 360/14\,600 = 71,5$ j. de CA	$3\,600 \times 360/15\,900 = 81,5$ j. de CA
Créances client × 360/CA TTC	$2\,300 \times 360/14\,600 \times 1,206 = 47$ j. de CA	$2\,400 \times 360/15\,900 \times 1,206 = 45$ j. de CA
Dettes fournisseur × 360/CA TTC	$1\,200 \times 360/14\,600 \times 1,206 = 24,5$ j. de CA	$1\,500 \times 360/15\,900 \times 1,206 = 28,2$ j. de CA

Le BFR opérationnel a diminué de 11 % au cours de l'année, provenant essentiellement de la réduction importante des stocks en valeur (-19,4 %) et en jours de CA (-10 j. de CA), qui porte sur :

- les produits finis : conséquence d'un ajustement du programme de production, tout en

respectant le taux de disponibilité et le niveau de service client, notamment grâce à l'amélioration de la qualité des prévisions ;

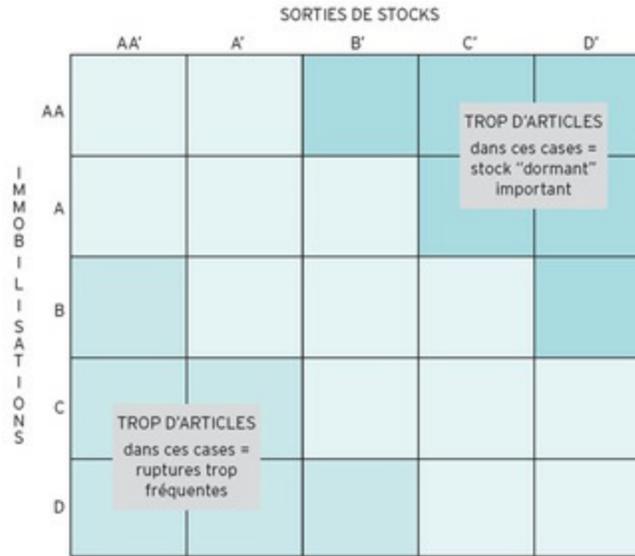
– les matières premières, suite à la baisse des cours sur le marché.

Bien que d'ampleur moins importante, l'évolution des postes de créances commerciales et de dettes fournisseurs n'évoluent pas favorablement, puisque les créances ont augmenté de 2 j. de CA et les dettes fournisseurs ont diminué de 4 j. de CA. Ces postes, peu travaillés en cours d'année, la priorité ayant été donnée aux stocks, nécessitent un plan d'action pour l'année à venir.

La réduction du niveau de stocks a eu des impacts directs sur les coûts liés à la gestion, les frais de manutention, de stockage, d'obsolescence et de destruction. ■

# La cartographie des stocks

## L'analyse ABC croisée



### En résumé

**Les stocks** sont des actifs provisoirement possédés par l'entreprise en attendant d'être consommés. Ils représentent souvent une composante importante du BFR. Leur degré de liquidité est variable en raison de leur diversité. Ils peuvent être en principe rapidement transformés en liquidité. C'est pourquoi ils jouent un rôle essentiel dans la situation financière de l'entreprise.

### *Insight*

***Inventories** are assets owned by the company temporarily while waiting to be consumed. They often represent a significant component of working capital. Their liquidity is variable because of their diversity. They can in principle be quickly converted into cash. That's why they play a vital role in the financial situation of the company.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Construire des cartographies de stock, assainir ses stocks, puis en déduire des lignes directrices de production, de planification de chacun des articles, permet à l'entreprise de servir au mieux ses

clients en disposant des « bons » stocks au « bon » moment, afin de suivre les évolutions du marché.

## Contexte

La gestion du stock intéresse directement la direction générale ou le contrôle de gestion de l'entreprise, la finalité de la constitution du stock étant d'abord de réaliser un gain financier. La politique de l'entreprise oriente la définition de la stratégie et le déploiement de la tactique.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Valoriser le stock.

Le stock peut être valorisé selon quatre méthodes au choix. Trois méthodes sont fondées sur le coût réel : premier entré, premier sorti ; dernier entré, premier sorti ; coût moyen unitaire pondéré. Une méthode est fondée sur le coût prévu : le coût standard.

- Analyser le stock.

- L'analyse d'un stock peut être facilitée et simplifiée par une analyse ABC. Généralement, 20 % des références analysées représente 80 % de la valeur du paramètre mesuré. On peut ensuite définir les classes A = 80 % ; B = 80 % à 95 % ; C = 95 % à 100 %.
- Une autre exploitation peut être faite avec l'analyse ABC croisée. Cela consiste à faire deux tris, l'un sur les valeurs de sorties de stock et l'autre sur les valeurs de stocks. Lorsque la gestion des stocks est cohérente, seules sont remplies les cases hachurées situées le long de la diagonale du tableau de l'analyse ABC croisée. Les références positionnées dans le quart supérieur indiquent beaucoup de stocks et peu de sorties, donc des stocks à rotation faible, voire dormants. Les références positionnées dans le quart inférieur signifient qu'elles sont consommées et peu stockées, donc avec des risques de rupture.

- Optimiser le stock.

Il s'agit de vérifier que la cohérence apparente entre la valeur en stock et la valeur consommée est bien réelle. Des possibilités de réduction des stocks sont envisageables également sur les références dormantes et à faible rotation.

## Méthodologie et conseils

L'exercice de l'analyse ABC croisée, véritable cartographie du stock, doit être réalisée au minimum annuellement, et selon différents axes stratégiques définis par l'entreprise. En période budgétaire, il est utile de les revoir, d'en dresser les évolutions, et de mettre à jour les données du processus de production et les données commerciales à partir des conclusions qu'elles imposent, tant elles poussent chacun dans l'entreprise à se remettre en question. ■

***Le stock ne doit pas être traité dans sa globalité, car il peut y avoir du « bon » et du « mauvais » stock.***

## Avantages

- Le surcoût, lié à l'augmentation du stock pour les quelques références de classe A en risque de rupture, sera largement compensé par la baisse significative de

**l'ensemble des références de classe C.**

## **Précautions à prendre**

- **Si certains produits sont saisonniers, il faut renouveler l'exercice des cartographies sur des mailles en adéquation avec les courbes de saisonnalité, afin d'adapter la gestion des stocks et des méthodes de lancement en production à la courbe de ventes d'articles.**

# ANALYSER LA PERFORMANCE AU COMPTE DE RÉSULTAT

La performance financière de l'entreprise s'analyse à travers la lecture du compte de résultat.

## Les différentes lectures du compte de résultat

Selon les normes françaises, le compte de résultat est décliné par nature de produits et de charges. Sa présentation en cascade, fait ressortir les résultats intermédiaires provenant de l'exploitation proprement dite, des opérations financières et des événements exceptionnels.

+	Chiffre d'affaires
+/-	Production vendue
-	Achats de matières premières
+/-	Variation de stocks
-	Autres achats et charges externes
-	Charges de personnel
-	Impôts et taxes
-	Dotations aux amortissements et aux provisions
=	<b>RÉSULTAT D'EXPLOITATION (1)</b>
+	Produits financiers
-	Charges financières
=	<b>RÉSULTAT FINANCIER (2)</b>
1 + 2	<b>RÉSULTAT COURANT AVANT IMPÔTS</b>
+	Produits exceptionnels
-	Charges exceptionnelles
=	<b>RÉSULTAT EXCEPTIONNEL</b>
-	Participation des salariés
-	Impôt sur les sociétés
=	<b>RÉSULTAT NET</b>

Dans les groupes anglo-saxons ou internationaux, la présentation du compte de résultat diffère, elle est plus agrégée. Les charges sont réparties entre les différentes fonctions. La notion de résultat exceptionnel n'existe pas. Cette présentation permet de mieux évaluer la performance des différentes fonctions :

+	Ventes nettes
-	Coût de production des produits vendus
=	<b>MARGE BRUTE</b>
-	Charges commerciales
-	Charges administratives
-	Charges de recherche et développement
=	<b>RÉSULTAT OPÉRATIONNEL COURANT (ROC)</b>
+/-	Autres produits et charges opérationnelles
=	<b>RÉSULTAT OPÉRATIONNEL</b>
-	<b>RÉSULTAT FINANCIER</b>
-	Impôt sur les sociétés
=	<b>RÉSULTAT NET</b>

Ces deux présentations du compte de résultat procurent une vision complémentaire de la performance

de l'activité. Les normes IFRs autorisent les deux présentations.

# Le contrôle de gestion du résultat

Les premiers postes : chiffres d'affaires, achats, frais de personnel, impôts et taxes sont du domaine des opérationnels et du contrôle de gestion (zone claire). Les règles de gestion relatives aux amortissements et aux provisions relèvent de la direction générale (zone médium). Les produits et charges financières sont gérés par la direction financière (zone foncée).

Charges	Produits
Achats	Chiffre d'affaires
Charges de personnel	
Impôts et taxes	
Dotations amortissements/ provisions	
Charges financières	Produits financiers

De fait, les analyses du contrôle de gestion sont focalisées sur le résultat d'exploitation (REX) ou résultat opérationnel courant (ROC).

## LES OUTILS

[9 La rentabilité](#)

[10 Le chiffre d'affaires](#)

[11 Le seuil de rentabilité](#)

[12 Les achats et charges externes](#)

[13 La masse salariale](#)

## Les indicateurs de profitabilité

		M€	%
+	Ventes de marchandises	2 500	100 %
-	Coût d'achat des marchandises vendues	1 500	
=	MARGE COMMERCIALE (MC)	1 000	40 %
+	Production vendue	5 600	
+	Production stockée	400	
+	Production immobilisée	200	
	PRODUCTION	6 200	100 %
-	Consommation de matières premières	3 000	
=	MARGE BRUTE (MB)	3 200	52 %
-	Autres achats et charges externes	800	
+	Subventions d'exploitation	100	
-	Frais de personnel	900	
-	Impôts et taxes	200	
=	EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)	1 400	23 %
+	Autres produits	50	
-	Autres charges	40	
-	Dotations aux amortissements	500	
-	Dotations aux provisions	300	
=	RÉSULTAT D'EXPLOITATION (REX)	510	8 %

EBITDA : Earning Before Interest, Taxes, Depreciation, Amortization  
 EBIT : Earning Before Interest & Taxes  
 ROC : Résultat Opérationnel Courant

Proche :  
EBITDA

Proche :  
EBIT ou ROC

### En résumé

La **profitabilité de l'activité** se lit dans le compte de résultat. Elle s'analyse à partir :

- de l'évolution du résultat d'exploitation qui s'explique par la variation des produits et des charges d'exploitation ;
- des soldes intermédiaires de gestion de l'exploitation : REX, EBE, MB, MC.

### *Insight*

**Profitability of the activity** is measured in the income statement on the basis of an analysis of :

- Changes in the operating result, coming from variations in the amounts of income and operation costs ;
- Intermediate operating balances: REX, EBITDA, MB, MC.

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Le contrôle de gestion doit se concentrer sur le résultat d'exploitation (ou résultat opérationnel courant) pour évaluer la performance économique. L'analyse de la rentabilité consiste à interpréter les différents niveaux de marge intermédiaire dégagés par l'exploitation.

## Contexte

Le contrôleur de gestion réalise les analyses de rentabilité à partir du compte de résultat à usage interne, issu du reporting de gestion. Celui-ci peut être décomposé par business unit ou par centre de profit.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Calculer les taux de marge dégagés par l'exploitation ; ils sont couramment calculés par rapport au chiffre d'affaires.

MC/CA	Le taux de marge commerciale est souvent le premier indicateur de performance pour évaluer une entreprise de négoce.
MB/CA	Le taux de marge brute est l'équivalent de la marge commerciale pour les entreprises industrielles ou de services.
EBE/CA ou EBITDA/CA	Le taux d'excédent brut d'exploitation mesure la performance opérationnelle de l'activité. Il donne au management un indicateur sur une unité opérationnelle indépendamment de l'outil industriel et de son mode de financement. C'est aussi un indicateur de flux de trésorerie d'exploitation, puisqu'il ne tient pas compte des amortissements et des provisions.
REX/CA ou ROC/CA ou EBIT/CA	Le taux de résultat d'exploitation montre la santé économique de l'exploitation, la capacité de l'entreprise à assurer le présent et le futur. Il tient compte de l'usure de l'outil industriel. Les choix d'amortissements ont une incidence significative.

- Analyser les taux de marge réalisés par rapport à ceux réalisés en  $n - 1$  et/ou par rapport à ceux estimés au budget.

La dégradation ou l'amélioration de la marge commerciale ou de la marge brute provient souvent de l'effet ciseau ou de l'effet mix produit. Une baisse de l'investissement peut améliorer ponctuellement le résultat d'exploitation du fait de la baisse des amortissements.

Toutefois, cette amélioration n'est que virtuelle car elle ne traduit pas une réelle amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

- Alerter les décideurs sur la dégradation des taux de marge.

L'analyse globale sera présentée dans le cadre du reporting. Des indicateurs plus détaillés par famille de produit, ou client seront directement intégrés dans les tableaux de bord des responsables d'activités.

## Méthodologie et conseils

L'EBE est un excellent indicateur de performance pour un centre de profit. toute modification du taux d'EBE/CA reflète une modification des conditions d'exploitation.

Un EBE négatif est un signe annonciateur de faillite à l'horizon de 2 ou 3 ans. De même, le ratio Frais financiers/EBE est également considéré comme prédictif de défaillance. Un ratio trop élevé (> 50 %) signale un risque de tomber dans la spirale du surendettement conduisant à la cessation de paiements.

*Les dirigeants sont très attentifs à l'évolution de la rentabilité.*

### Avantages

- Ces différents indicateurs donnent une vision complémentaire de la performance de l'activité.

### Précautions à prendre

- Ces analyses ne séparent pas les charges variables des charges fixes.
- L'EBITDA n'est pas en lecture directe dans les comptes anglo-saxons.

## Comment être plus efficace ?

### Analyser l'effet ciseau

- L'effet ciseau correspond à une évolution divergente (favorable ou défavorable) du prix unitaire de vente par rapport au coût unitaire d'une charge d'exploitation, le plus souvent le coût d'achat des matières premières ou des marchandises, mais pas uniquement.
- si le chiffre d'affaires augmente moins vite que les quantités vendues, cela signifie que les prix de vente ont diminué. De même, si les coûts d'achat de matières premières ou de marchandises augmentent plus vite que les quantités achetées, cela implique que les prix d'achat ont augmenté.
- Le contrôle de gestion est à même de :
  - comprendre d'où provient la diminution du taux de marge : correspond-elle à une baisse du prix de vente et/ou à une augmentation des coûts d'achat ? seule l'évolution de l'activité exprimée en volume et prix unitaire permet d'identifier la cause de l'effet ciseau.
  - suivre les indices de prix unitaire de vente et de coût unitaire d'achat (exemple : €/tonne, €/jour, €/km,...) et croiser leur évolution dans le temps. Dans des activités cycliques, l'effet ciseau peut être observé sur une période de quelques mois ;

dans d'autres activités, il s'installe sur une période plus longue.

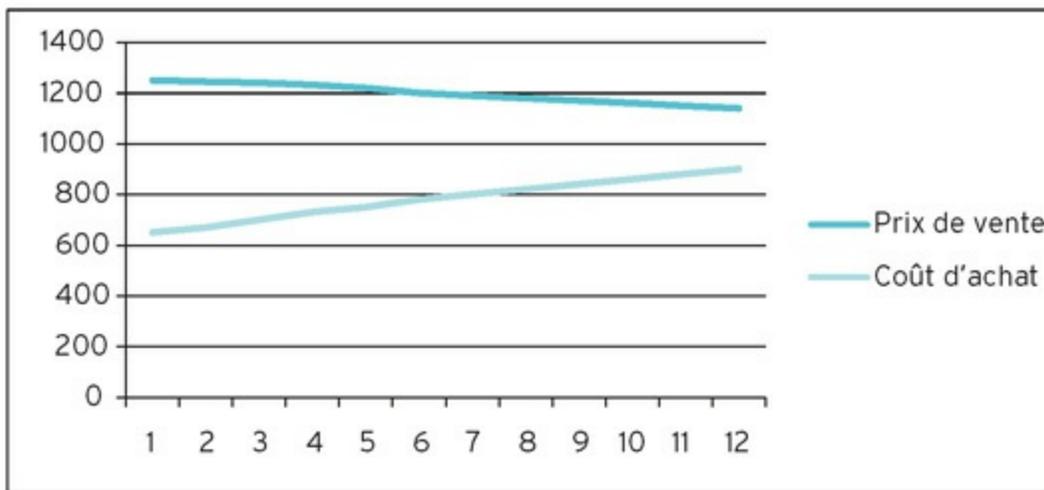
## Analyser l'effet mix produit

- Dans une configuration multi produits, l'écart de marge dépend également de la composition (ou du mix) des ventes. L'effet mix produit provient de la différence de proportion des ventes de chacun des produits par rapport à ce qui avait été prévu au budget. Par exemple, les ventes du mois de mai peuvent être au niveau du budget en terme de quantités vendues et de prix de vente, et pourtant afficher une moindre marge, car l'on avait prévu de vendre 30 % de produit A (taux de marge = 50 %) et 70 % de produit B (taux de marge = 20 %), alors que l'on a vendu 45 % de produit A et 55 % de produit B.
- Une façon d'utiliser l'impact positif de l'effet mix consiste à calculer le mix sur les dix plus gros clients afin d'identifier un plan d'action, et le mettre en œuvre.

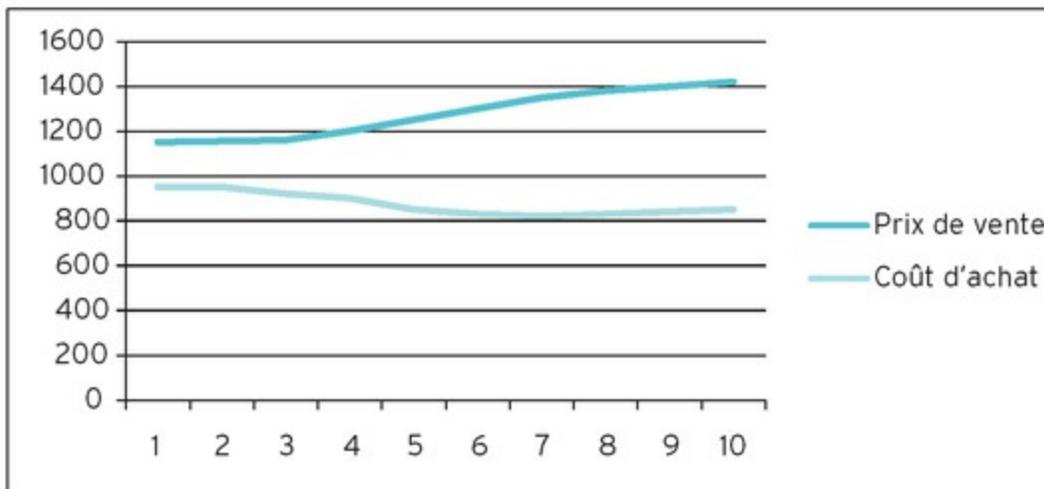
L'effet ciseau est une cause importante de variation du résultat. Il se détecte très facilement lorsque le compte de résultat fait apparaître les soldes intermédiaires de gestion. Il se détecte moins facilement à la lecture d'un compte de résultat par fonction, car des effets en sens inverse peuvent se compenser partiellement.

## CAS : Représentation graphique de l'effet ciseau

L'effet ciseau porte le nom de la représentation graphique qui peut apparaître suite à l'observation des produits et des charges d'une entreprise.



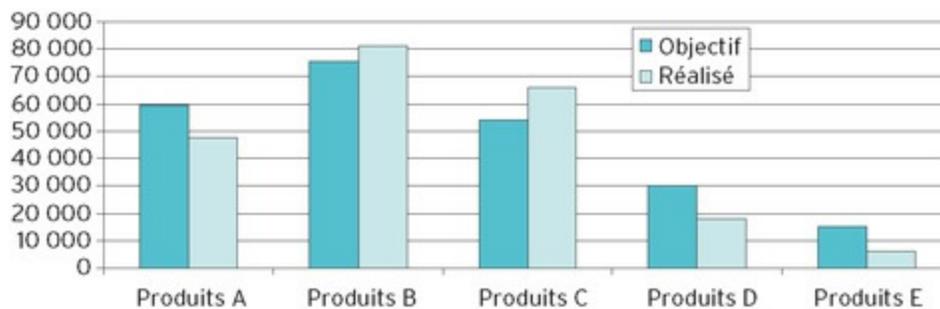
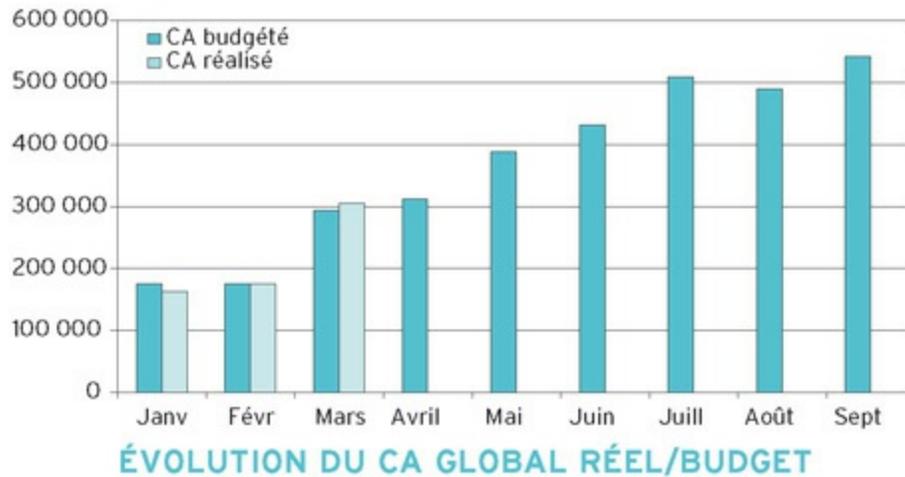
**EFFET CISEAU DÉFAVORABLE**



**EFFET CISEAU FAVORABLE**

La représentation graphique sur Excel est un outil simple qui met rapidement en évidence les divergences d'évolution des produits et des charges. C'est un bon outil de communication pour expliquer la dégradation ou l'amélioration du résultat entre deux années. ■

## Analyse du chiffre d'affaires



## En résumé

Le contrôle de gestion de la performance commerciale nécessite une analyse détaillée du **chiffre d'affaires**, étayée par la compréhension des besoins des clients, des métiers de l'entreprise, et des **leviers de rentabilité**.

## Insight

*Monitoring commercial performance management requires detailed analysis of **turnover**, supported by baseline understanding of customer needs, business needs and **levers of profitability**.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

L'évolution de l'activité est le fil conducteur de l'analyse de gestion. Elle conditionne la rentabilité et l'évolution de la rentabilité des capitaux investis.

## Contexte

Le contrôleur de gestion d'une entreprise commerciale ou industrielle est en charge du suivi du chiffre d'affaires. Il procure aux managers commerciaux les informations leur permettant de prendre des décisions pour réaliser l'objectif de chiffre d'affaires.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Analyser l'évolution du chiffre d'affaires en montant et en pourcentage sur 3 à 4 ans.

La courbe d'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise est à comparer à celle de l'évolution du marché, et à décomposer entre croissance interne et externe.

- Faire apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations.

Les écarts sont décomposés afin d'identifier les effets dus à la part de marché, aux volumes vendus, aux prix de vente et aux cours de change. La politique de prix de vente peut avoir des conséquences sur les volumes de ventes. On mesure le coefficient d'élasticité de la demande par rapport aux prix de vente en rapprochant le pourcentage de variation du volume de ventes du pourcentage de variation du prix de vente. Un croisement avec la politique de commissionnement et le plan d'action commercial peut faire apparaître des incohérences dans l'orientation des ventes par les forces commerciales.

- Situer sur quels produits, marchés et clients l'entreprise s'est développée.

Il est important de repérer les concentrations de ventes sur certains produits (80 % se font souvent avec 20 % des produits), notamment si ces produits sont à faible marge.

- Identifier si l'entreprise possède des relais de croissance.

Tous les produits suivent un cycle de vie en quatre phases. Au démarrage, le chiffre d'affaires augmente lentement. En croissance, le chiffre d'affaires augmente fortement. À maturité, le chiffre d'affaire est stabilisé. En déclin, le chiffre d'affaires régresse.



L'analyse du chiffre d'affaires en fonction du cycle de vie des produits permet d'identifier le potentiel de chiffre d'affaires à venir, grâce aux produits en démarrage ou en croissance.

## Méthodologie et conseils

- Il est recommandé de détailler le passage du chiffre d'affaires brut au chiffre d'affaires net. Des objectifs élevés de quantités vendues peuvent conduire les commerciaux à octroyer de

fortes remises et ristournes, qui réduisent les marges et la rentabilité de l'entreprise.

- Le contrôleur de gestion fournit les reporting commerciaux, plus ou moins agrégés selon le niveau hiérarchique : reporting trimestriel des ventes globales aux actionnaires, reporting mensuel détaillé par type de produit à la direction générale, reporting hebdomadaire par vendeur à la direction commerciale.

*Nourrir la croissance à moyen terme avec des moyens ajustables à court terme.*

## Avantages

- Contrôler les ressources commerciales et allouer les moyens commerciaux de la manière la plus efficace

## Précautions à prendre

- Le contrôleur de gestion doit être proche des équipes commerciales et participer aux réunions mensuelles.

## Comment être plus efficace ?

Pour étayer ses analyses, le contrôleur de gestion doit comprendre le métier de l'entreprise, s'intéresser aux facteurs clés de succès et apprécier l'atteinte des objectifs par rapport aux moyens engagés pour les atteindre.

## Analyser les composantes du mix marketing

Le mix marketing a quatre composantes : l'offre (composée des produits ou des prestations vendues), le prix de vente, les circuits de distribution et les actions promotionnelles.



## Analyser les interactions entre les composantes du mix marketing

Le croisement des données permet de pousser plus loin l'analyse afin d'imaginer des actions de

développement ou de consolidation :

- répartition du chiffre d'affaires par vendeur, par réseau de distribution, par segment de clientèle ;
- part des segments de marché, pourcentage de pénétration par région ;
- croisement des composantes du mix marketing : ventes de produit par client, ventes de produit par segment, ventes par client et par région ;
- marge par produit, marge par client...

## Élaborer et suivre le plan d'action commercial

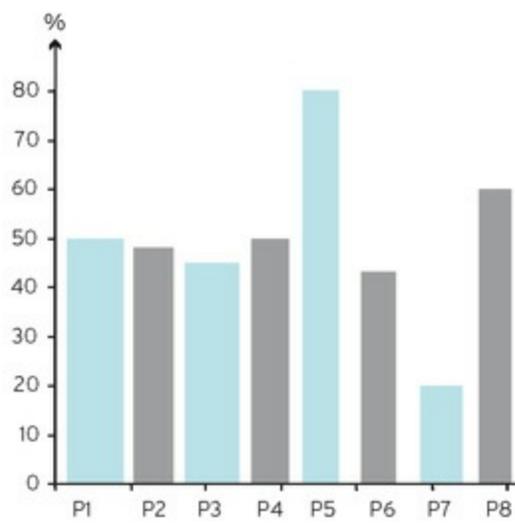
À l'issue de ce diagnostic, on établit un plan d'action commercial, en lien avec les priorités stratégiques : fidéliser les clients, accroître le nombre de produits vendus par client, conquérir un nouveau marché...

Une fréquence annuelle est suffisante. L'année suivante, les évolutions constatées permettent d'apprécier les effets du plan d'action commercial.

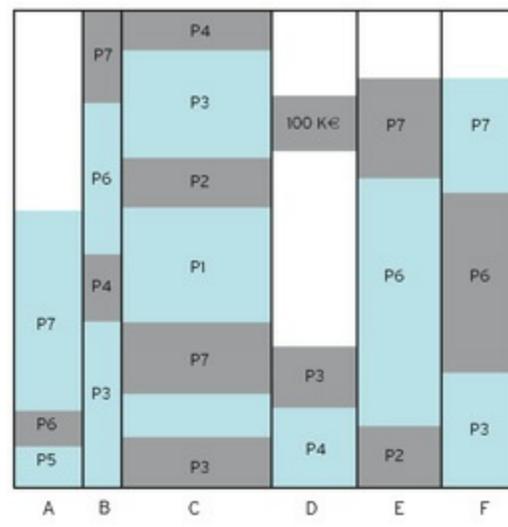
Ces analyses permettent de valider :

- la cohérence entre la stratégie et la performance ;
- que le client bénéficie du meilleur rapport qualité/prix.

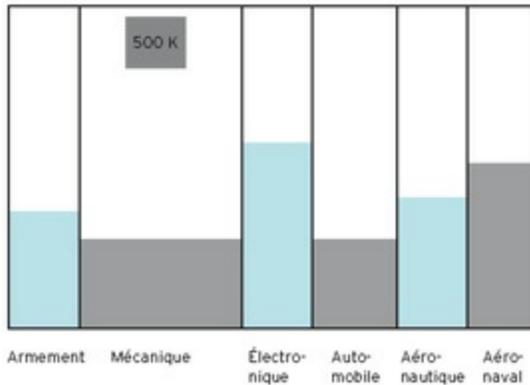
## CAS : Analyse de la performance commerciale



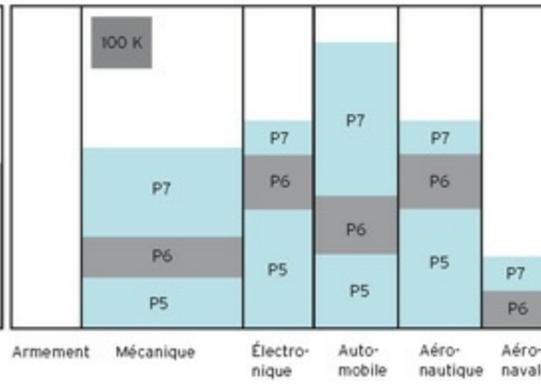
Marges par produit



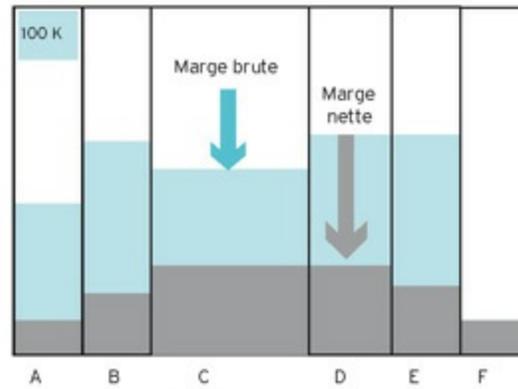
Répartition des ventes de produits par client



Part des segments de marché

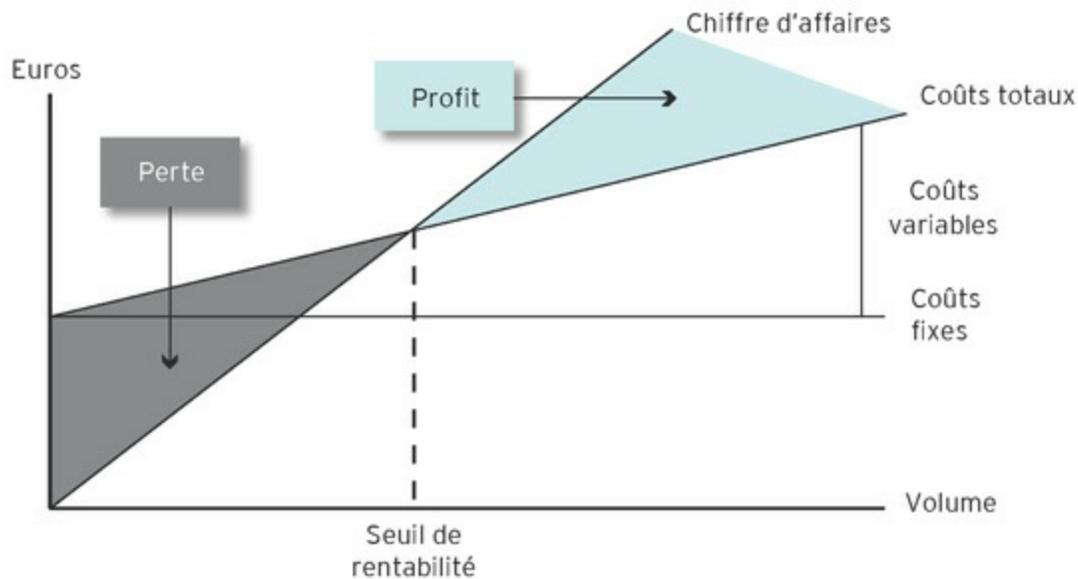


Ventes de produits par segment



Rentabilité par client

## Le dirigeant face à ses actionnaires et aux autres parties prenantes



### En résumé

Le **seuil de rentabilité** (ou point mort) correspond au chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise d'atteindre un résultat à l'équilibre : ni perte, ni bénéfice.

Cet équilibre est atteint lorsque :

- $CA = \text{coûts variables} + \text{coûts fixes}$  ;
- la marge globale sur coût variable absorbe juste l'ensemble des coûts fixes.

Ce n'est qu'après avoir atteint son seuil de rentabilité que l'entreprise commence à engranger du résultat.

**Une entreprise peut avoir plusieurs seuils de rentabilité en fonction de la capacité acquise par investissement.**

### *Insight*

The **breakeven point** is the level of production and sales where total revenue of sales (turn-over) allows the business to achieve financial equilibrium : neither loss nor benefit.

This balance is reached when :

- $\text{turnover} = \text{variable costs} + \text{fixed costs}$  ;
- overall variable cost margin (or contribution margin) just covers all the fixed costs.

*Firms start to generate revenue as soon as breakeven is reached.*

*A same firm can have several breakeven points depending on the capacity created by the investment.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

La connaissance du seuil de rentabilité permet à la direction de s'assurer que sa structure de coûts est compatible avec ses objectifs.

## Contexte

Cet outil simple permet d'évaluer le **risque des prévisions budgétaires** :

- calculer la marge de sécurité

$$= \frac{\text{CA budgété} - \text{CA du seuil de rentabilité}}{\text{CA budgété}}$$

- analyser la rentabilité prévisionnelle d'un projet : définir le chiffre d'affaires supplémentaire minimal à réaliser lors d'une action promotionnelle et apprécier s'il est réaliste.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- **Calculer le seuil de rentabilité**

Le seuil de rentabilité s'exprime en chiffre d'affaires, en volume ou en temps. Sa détermination nécessite d'avoir dissocié les coûts variables et fixes dans la comptabilité analytique, afin de pouvoir calculer la marge unitaire sur coûts variables (chiffre d'affaires – coûts variables). Exemple : soit une entreprise qui vend un produit à 50 €, incorporant 30 € de coûts variables, et ayant des coûts fixes qui s'élèvent à 15 000 €. Le seuil de rentabilité se calcule dans le tableau ci-dessous.

Seuil de rentabilité	Formule de calcul	Détermination
En chiffre d'affaires	$\frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Taux de marge sur coûts variables}}$	$15\,000 \times \frac{20}{50} = 37\,500 \text{ €}$
En volume	$\frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Marge unitaire sur coûts variables}}$	$\frac{15\,000}{20} = 750$
En nombre de mois	$\frac{\text{CA seuil}}{\text{CA actuel}} \times 12$	$\frac{37\,500}{80\,000} \times 12 = 5 \text{ mois et demi}$

- **Réduire le seuil de rentabilité**

Afin d'atteindre plus vite le seuil de rentabilité, plusieurs leviers d'action peuvent être utilisés : augmenter les prix et/ou les volumes des ventes, variabiliser des coûts fixes (recours à la sous-traitance), négocier les contrats sur les coûts variables. Les simulations conduisent souvent à utiliser les effets de deux ou trois des leviers d'action.

## Méthodologie et conseils

- Le seuil de rentabilité se calcule par activité. Par exemple, à partir d'une vente de 1 million d'unités, tel fabricant parvient à son seuil de rentabilité. Cela signifie que les recettes correspondantes suffiront à absorber les charges variables de production, ainsi que les frais fixes. Au-delà, les ventes produisent un fort effet de levier sur les bénéfices.
- Dans le cas d'une entreprise multi-produits, il faut faire abstraction de la diversité des productions et considérer que les données de base de l'exploitation restent plutôt stables : même proportion entre les différents produits, mêmes prix unitaires, stabilité des frais fixes et variables liés aux produits. ■

*Le seuil de rentabilité est un seuil important du niveau d'activité, auquel les dirigeants sont très attentifs.*

### Avantages

- Le seuil de rentabilité permet d'apprécier les conséquences des décisions stratégiques et de motiver les commerciaux qui voient l'évolution de la réalisation des objectifs.

### Précautions à prendre

- Dans la réalité, les charges variables ne sont pas complètement proportionnelles, et les charges fixes pas toujours figées.

Matrice enjeux-impacts appliquée aux achats et charges externes

	Action 1	Action 2	Action 3	Action 4	Action 5	Action 6
Réduire le risque FO				Fort		
Réduire le coût d'achat		Fort	Moyen	Fort		
Assurer la croissance	Moyen					
Augmenter le cash				Moyen		
Diminuer le nombre FO	Fort	Moyen				
Augmenter le taux de couverture			Moyen		Moyen	
Innover						Moyen

IMPACT

Fort

Moyen

Faible

En résumé

**La matrice enjeux-impacts** présente les principaux enjeux d'une fonction achat. compte tenu du poids des achats dans les dépenses d'une entreprise, des plans d'économie ou d'amélioration sont attendus par la direction. Avec cette matrice, le contrôle de gestion dispose d'un outil pour prioriser les actions dont l'impact sera le plus fort.

*Insight*

*The **stakes/impact matrix** identifies the key challenges in purchasing. Given the weight of purchases in company expenditure, cost-cutting or improvement-action plans are expected by management. This matrix is a valuable tool designed to help management control prioritize actions that would deliver maximum impact.*



# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

En moyenne, les achats et charges externes correspondent à 46 % du chiffre d'affaires des entreprises. Le contrôle de gestion offre une bonne connaissance des dépenses d'achats et des charges externes qui permet notamment d'identifier les postes à forts enjeux.

## Contexte

Bien que les économies sur les coûts d'achat constituent l'axe de performance le plus facile à lire dans le compte de résultat, elles ne se réduisent pas à la performance achat. Celle-ci détermine le niveau d'activité (effet prix/volume), les gains financiers et des actions de progrès (réduction panel des fournisseurs, qualité de service).

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Fixer des objectifs de progrès sur les dépenses externes en lien avec la stratégie :
  - se focaliser là où il y a le plus d'enjeux à moyen terme : économies d'échelle, optimisation des processus, amélioration des standards, mutualisation des ressources...
  - faire des choix qui répondent en priorité aux besoins des équipes opérationnelles ;
  - inscrire ces objectifs dans le budget de l'entreprise.
- Établir un plan d'économie sur l'année :
  - obtenir dans le budget un plan d'action ayant un impact élevé sur les grands postes de dépenses externes (là où sont les gros enjeux) afin de mettre l'entreprise dans une dynamique de progrès ;
  - valider que les économies soient incluses dans les réductions de dépenses de l'année.
- Utiliser des outils de reporting pour mesurer la performance achat :
  - les économies sur le résultat : baisse des prix, réduction des consommations, baisse des coûts complets d'acquisition...
  - la couverture achat : pourcentage des achats de l'entreprise non couverts par un acte d'achat (ex : contrat) ;
  - le plan d'action au service de la performance achat, en visant l'efficacité : nombre de fournisseurs, satisfaction du client interne, délais d'approvisionnement, notation des fournisseurs, taux de service, qualité produite, délai de livraison, respect du délai de livraison... et/ou l'efficience :

coût de la fonction  
dépenses externes

- le cash : suivi des conditions de paiement des fournisseurs pour maîtriser le besoin en fonds de roulement.

## Méthodologie et conseils

- Faire de la veille pour acquérir une bonne connaissance des marchés et faire du benchmark à l'extérieur afin d'identifier des bonnes pratiques pour faire autrement et challenger les façons de faire en interne.
- Différencier les achats récurrents des achats non récurrents car le traitement sera différent. Pour les achats récurrents, privilégier les analyses d'écart mensuels et s'aider d'un référentiel de coûts d'achats dit « standards ». Pour les achats non récurrents, comme les prestations de sous-traitance ponctuelles, privilégier le benchmarking externe. ■

*Le contrôle de gestion doit associer la fonction achat au processus budgétaire.*

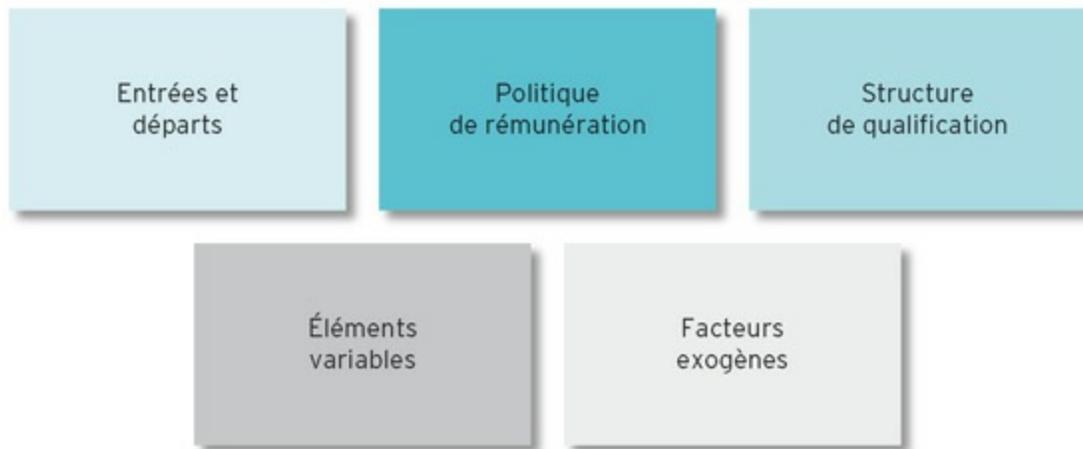
### Avantages

- La performance achat fait souvent partie des indicateurs du tableau de bord stratégique.
- Faire de la performance achat un moteur de progrès pour l'entreprise.

### Précautions à prendre

- La performance achat ne peut se limiter aux économies réalisées.
- Les opérationnels doivent être responsables de ce qu'ils obtiennent de leurs fournisseurs.

## Les facteurs d'évolution de la masse salariale



### En résumé

**Les effectifs** occupent une place importante dans les charges du compte de résultat, par leur poids financier d'une part, et d'autre part par l'impact de l'évolution de la productivité et de l'efficacité sur les résultats financiers.

À partir d'analyses d'écart, le contrôle de gestion doit présenter les éléments de la masse salariale (Ms) à faire ressortir.

### *Insight*

**Employees** are a significant part of the expenses in the income statement, given their financial weight and the impact of efficiency and productivity development on financial results.

On the basis of variance analysis, management control should highlight the elements of the wage share/payrolls.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Dans une période de forte pression sur les coûts, expliquer à un niveau macro les effets des variations de la masse salariale permet d'alerter les opérationnels et la DRH.

### Contexte

La fiabilité des analyses dépend de la mise à jour des sections analytiques, de la traçabilité des

temps, de l'affectation des absences et de la réconciliation des écarts issus des logiciels utilisés : paie, gtA.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

Il s'agit de décomposer les facteurs d'évolution de la masse salariale.

1. Variation des niveaux d'activité.

Les causes en sont nombreuses : heures supplémentaires, temps partiel, travail de nuit, indemnités... Afin de les isoler, la comparaison de masse salariale entre deux périodes doit être effectuée à effectif constant.

2. Impact des augmentations (générale, individuelle, ancienneté).

L'impact d'une politique de rémunération se mesure à l'aide du pourcentage d'augmentation de la masse salariale à effectif constant et sur une période :

$$\frac{\text{MS présente au 01/07 de l'année N}}{\text{MS présente au 01/07 de l'année N-1}} = 4 \%$$

$$\frac{\text{MS présente au 01/01 de l'année N}}{\text{MS présente au 31/12 de l'année N-1}} = 1,5 \%$$

La différence provient des nouveaux embauchés dont le salaire intègre la future hausse salariale.

3. Effet report : il s'agit de l'effet, sur le salaire moyen d'une année, des hausses décidées l'année précédente. On distingue l'évolution en masse, variation de la dépense pour l'entreprise, de l'évolution en niveau, dérive instantanée ou glissement annuel.

4. Variation quantitative des effectifs. Elle se mesure par l'effectif moyen sur deux années :

	N	N+1	Progres- sion
Effectif moyen	1 000	1 100	+ 10 %
Masse salariale (MS)	112 000 K€	129 360 K€	+ 15,5 %
Rémunération moyenne	112 000 €	117 600 €	+ 5 %

Si la croissance de l'effectif est de 10 %, et celle de la rémunération moyenne de 5 %, l'effet d'effectif est :  $0,10 \times 1,05 = 10,5 \%$ .

5. Effet noria : incidence sur le salaire moyen des entrées et des sorties par catégorie. La noria de l'entreprise est égale à la somme des noria par catégorie :

$$\frac{\left( \text{Nb de remplacements dans une catégorie} \times \text{différence de rémunération entre entrants et sortants} \right)}{\text{MS de l'année de référence}}$$

## Méthodologie et conseils

Adopter des définitions claires et partagées des effectifs inscrits (décompte par tête), payés, présents, au travail (décompte en équivalent temps plein moyen mensuel).

Prendre en compte l'ensemble des composantes des frais de personnel : masse salariale, paie, composantes comptables, autres charges, coût de main d'œuvre externe...

### *Rendre lisibles les flux budget - paie - comptabilité.*

#### Avantages

- Partager les enjeux RH en transparence.
- Prendre des décisions qui auront un impact réel sur le compte de résultat.

#### Précautions à prendre

- Être attentif aux refacturations internes, au décalage des variables de paie.

## Comment être plus efficace ?

Piloter l'évolution de la masse salariale consiste à mettre sous contrôle deux indicateurs.

### Évolution de la masse salariale prévisionnelle

L'évolution de la masse salariale prévisionnelle sur une période donnée s'établit en comparant « la masse salariale réelle au 1er janvier de l'année n » avec « la masse salariale prévisionnelle au 31 décembre de l'année n ». Le résultat fait l'objet d'une analyse comparable à celle vue précédemment, afin de comprendre les causes d'évolution et leur poids respectif :

- augmentation des salaires,
- effet report,
- entrées en cours d'année par catégorie de personnel,
- sorties en cours d'année par catégorie de personnel, etc.

Cette analyse permet également d'identifier les types d'embauches à effectuer afin de prévoir le plan des recrutements.

### Évolution du salaire moyen global et par catégorie

L'évolution du salaire moyen global et par catégorie se mesure par le rapport :

$$\frac{MS}{\text{Effectif}}$$

calculé à des périodes différentes. L'écart entre deux ratios intègre les hausses des salaires des personnes en poste, les sorties et les entrées à des niveaux de salaires qui peuvent être supérieurs et inférieurs.

#### Évolution du salaire moyen par catégorie

Par catégorie	N-1	N	N+1
Salaire annuel moyen	50 K€	48 K€	49 K€
Position % au marché	95 %	90 %	90 %
Progression de pouvoir d'achat sur 3 ans	+1 %	-2 %	-2 %

Trois composantes doivent être prises en compte pour piloter les hausses de salaires :

- Une référence au marché : de nombreux organismes réalisent des enquêtes de salaires par fonction orientés cadres et non cadres.
- Le lien entre le système d'évaluation et le système de rémunération : la direction générale fixe un objectif maximal d'évolution de la masse salariale. La DRH simule différentes hypothèses d'évolution pour chaque catégorie de salariés. Chacune est modulée en fonction de la contribution aux résultats de l'entreprise et de la tranche d'âge du salarié. En fin d'année, la DRH demande aux managers de positionner leurs collaborateurs dans l'une des quatre catégories de la matrice ci-dessous.
- La dérive de la masse salariale : si la dérive est trop importante, les pourcentages sont revus, jusqu'à ce que la dérive globale corresponde aux objectifs fixés par la direction générale.

Le pilotage de la Ms s'effectue sur la base des effectifs payés : personnes dont la rémunération est maintenue en totalité ou en partie. Il correspond à l'effectif inscrit, défalqué des absents non rémunérés, pour tout ou partie par l'entreprise.

## CAS : Tableaux de suivi de la masse salariale

### Suivi mensuel à résultat analytique détaillé

Masse Salariale (N)	Mois			Cumul fin de mois			Année N
	Budget	Réel	Écart	Budget	Réel	Écart	
MS de référence (effectif réel)							
Primes, indemnités							
Majorations heures sup							
Absences non rémunérées							
Salaires CDD							
Brut soumis							
Charges patronales							
Éléments non soumis							
TOTAL							Réel/budget
	mois N-1			Cumul mois N-1			
	mois N-2			Cumul mois N-2			

Ce tableau présente un suivi budgétaire de la masse salariale. Il indique les résultats finaux annuels résultant des résultats partiels pour chaque année.

### Suivi de type progressif à l'objectif annuel

Masse Salariale (N)	01	02	03	04	.....	12	Cumul	Budget	% réel		
									N	N-1	N-2
MS de référence (effectif réel)											
Primes, indemnités											
Majorations heures sup											
Absences non rémunérées											
Salaires CDD											
Brut soumis											
Charges patronales											
Eléments non soumis											
Intérimaires											
TOTAL											

Ce tableau présente une visualisation immédiate du pourcentage de variation annuelle. Celui-ci se compare à la valeur à la même date des deux années précédentes. ■

Le calcul des coûts est une préoccupation importante pour les dirigeants d'entreprise dans un environnement économique mouvant et complexe qui nécessite une forte réactivité.

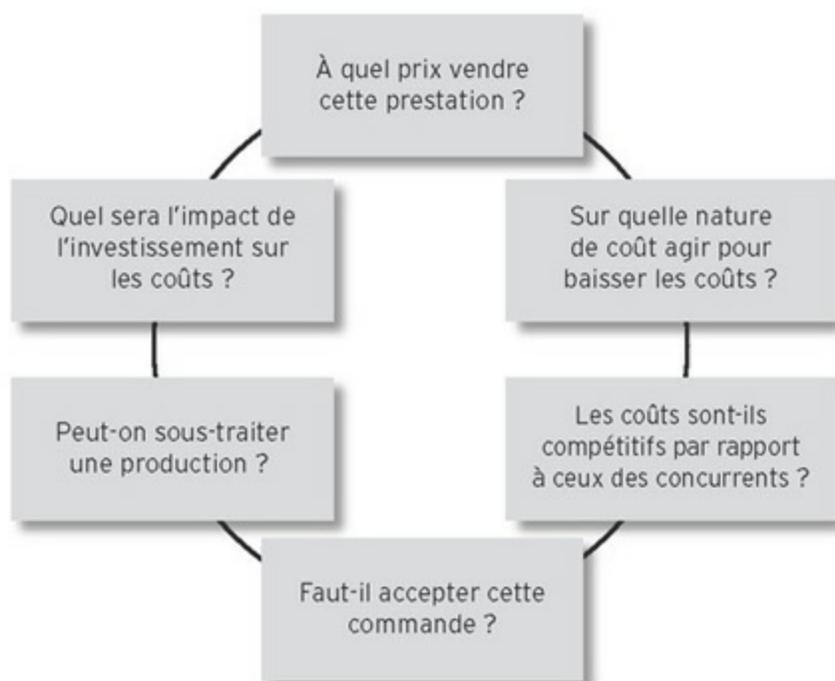
Selon le baromètre de la fonction DAF réalisé en 2012 par CNCC et BDO, les deux premiers leviers utilisés par les entreprises pour améliorer leur performance sont : la réduction des coûts et l'amélioration de la productivité (pour plus de 50 % des répondants).

## L'utilité d'un système de coûts de revient

Le système de coût est au service de la stratégie d'une entreprise. Il doit répondre à quatre objectifs :

- traduire la stratégie de l'entreprise en terme économique ;
- mesurer la productivité des fonctions ;
- permettre des prises de décisions rapides ;
- contribuer au langage commun de gestion.

La comptabilité analytique modélise le fonctionnement de l'entreprise en analysant les causes des coûts, des marges et des écarts par responsabilité, par produit, par client, par projet, fonction, processus...



Un bon système de coût doit permettre d'améliorer significativement la performance des entreprises en guidant les choix économiques des décideurs.

Le système de coûts permet également de mettre en œuvre une analyse stratégique des marges pour :

- redimensionner son portefeuille produit : améliorer le résultat des produits non rentables, réviser la grille des tarifs ;
- identifier ses sources d'avantages compétitifs et pousser les produits à forte marge ;
- obtenir une visibilité des coûts par marché, par client ;

- rationaliser ses activités et ses coûts inutiles, tout en améliorant la satisfaction des clients.

# La mise en œuvre d'un système de coût de revient

Il existe principalement trois méthodes de calcul de coûts : coût complet, coût partiel, et *Activity Based Costing*. Chacune peut se déployer sur des coûts réels ou des coûts prévisionnels ; on parle alors de coût standard. La structure du coût dépend de la maille d'analyse souhaitée : référence, produit, marché... et de l'utilisation que l'on veut en faire :

Fonction	Objectif	Structure de coût
Comptable	Évaluer des stocks ou de la production immobilisée	Coût complet de production
Financière	Analyser des écarts Établir des prévisions	Coût complet, coût fixe/variable coût standard
Commerciale	Mesurer la rentabilité	Marge sur coût variable, direct, complet
Industrielle	Mesurer la performance et la rentabilité des investissements	Coût direct fixe/variable, coût indirect

La comptabilité analytique traite des données :

- financières, issues de la comptabilité générale, en tenant compte que certaines charges sont incorporables (mais parfois avec des montants différents) et d'autres non incorporables (comme les charges fiscales) ;
- non financières, recueillies de façon plus ou moins automatique (déclarations de production, feuilles de temps passé).

Il n'y a pas *un* coût de revient, mais *des* coûts de revient.

## LES OUTILS

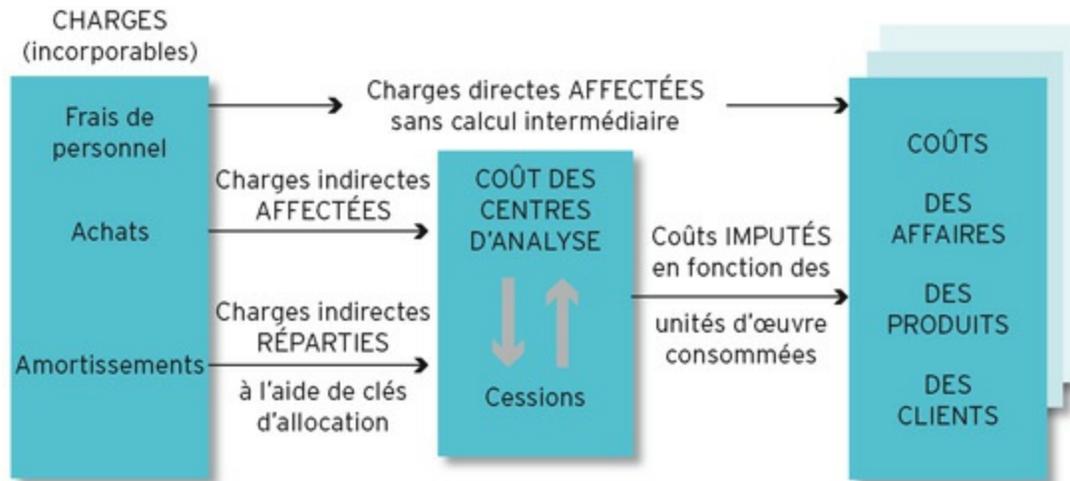
[14 Le coût complet](#)

[15 Le coût partiel](#)

[16 Activity Based Costing \(ABC\)](#)

[17 Le coût standard](#)

## Schéma d'allocation des coûts sur les objets de coût



### En résumé

Calculer un **coût complet** consiste à rattacher tous les coûts aux objets de coût. La méthode distingue les **coûts directs** des coûts indirects. Les coûts directs sont des coûts affectables sans ambiguïté à un objet de coût.

Les coûts indirects n'étant pas affectables sans ambiguïté, ils doivent être répartis sur les objets de coût au moyen d'une clé de répartition.

### Insight

Calculating **overall cost** means associating all costs to cost items. This methodology separates direct costs from indirect costs.

Direct costs are expenses that are clearly attributable to a cost item.

Indirect costs are non-attributable costs ; they are divided between the different cost items on the basis of a distribution key.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Les dirigeants veulent connaître les zones de performance et de non performance dans leurs activités, et apprécier les marges réalisées par famille de produits ou de clients. Pour répondre à ce besoin, le contrôleur de gestion doit savoir comment répartir les charges sur les affaires, les produits, les

clients, les prestations aux usagers, etc.

## Contexte

La méthode est adaptée pour :

- un contexte économique de production, pour identifier les gains de production dans les entreprises très mécanisées ;
- un univers stable, car le coût complet est une moyenne calculée sur les périodes passées ;
- des industries travaillant en série, ayant des produits standards ;
- des entreprises travaillant sur commande, à condition d'utiliser des données prévisionnelles dans les devis.

La méthode est inadaptée pour :

- une économie concurrentielle et un marché segmenté, pour fixer les politiques de prix de vente ;
- une complexité des produits, des cycles et concentrations industrielles, qui augmentent les frais généraux répartis, avec des clés qui peuvent être arbitraires ;
- une complexité du contrôle des écarts, nécessitant la décomposition des coûts fixes et variables.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- **Imputer les charges directes** : une partie des charges peut être imputée sans hésitation aux objets de coût. Par exemple, dans une société HLM, le salaire du gardien peut être directement imputé à chaque ensemble locatif.
- **Répartir les charges indirectes** : les charges indirectes par rapport à une production sont souvent directes par rapport à une activité (quittancement, entretien, comptabilité, règlement...). La comptabilité analytique va diviser l'entreprise en centres d'analyse (ou sections) et affecter ces charges indirectes aux centres concernés. Un centre d'analyse est un regroupement des charges, caractérisé par une activité homogène (essentiel), une localisation (facultatif) et un responsable (recommandé).
- **Calculer le coût des objets de coût**. Le coût de chacun des centres est réparti sur les différents produits, en ramenant l'activité du centre à une unité de mesure, appelée unité d'œuvre. On calcule le coût de l'unité d'œuvre (heures, km, pièces..) en divisant le coût total du centre par le nombre d'unités d'œuvre. L'unité d'œuvre doit être aussi simple que possible et permettre la mesure du travail fourni et son imputation à l'objet de coût. Celle-ci se fait en fonction de la consommation (mesurée ou estimée) de chaque produit en unités d'œuvre.

$$\text{Coût complet} = \text{Coût directs} + \frac{\text{Coûts indirects répartis}}{\text{Unités d'œuvre}}$$

### Méthodologie et conseils

si certains centres d'analyse participent directement à la production, d'autres, comme la comptabilité générale ou la trésorerie, ne contribuent pas à la réalisation de la production. Il est possible d'utiliser

le chiffre d'affaires pour répartir leur coût sur l'objet de coût, mais cette méthode est peu satisfaisante.

*Partir de la production et chercher à comparer, pour chaque production, les charges et les produits.*

## Avantages

- Donner une première approximation du prix de vente qui sera ensuite confrontée au marché et à la concurrence.

## Précautions à prendre

- Faire attention à la notion d'activité homogène dans les centres d'analyse, et à la pertinence des unités d'œuvre.

# Comment être plus efficace ?

## Le traitement différencié des centres d'analyse

On doit distinguer deux types de centre d'analyse :

- les centres principaux, qui participent directement au processus de production, et dont on connaît le lien qui les relie à la production. Leur coût est réparti sur les produits, au prorata du nombre d'unités d'œuvre « consommées » ;
- les centres auxiliaires, qui sont des prestataires de service travaillant pour les autres sections de l'entreprise, et qui ne peuvent être rattachés directement aux objets de coût. Leurs coûts sont déversés sur les centres principaux, au prorata du nombre d'unités d'œuvre consommées par ceux-ci, ou au moyen d'une clé de répartition (clé : effectif pour l'administration du personnel).

## L'imputation rationnelle

Le coût de revient complet incorpore dans les coûts la totalité des charges fixes. Ainsi, dans le cas d'une augmentation de la production, le coût unitaire diminue car les charges fixes se répartissent sur un plus grand nombre d'articles. L'incidence des charges sur les coûts varie suivant le niveau d'activité de l'entreprise. Il est possible de mettre en place un dispositif de régulation qui est la méthode de l'imputation rationnelle.

Cette méthode consiste à incorporer dans les coûts de revient, la totalité des charges proportionnelles, et la part des charges fixes calculées par rapport à un niveau potentiel d'activité préalablement défini comme normal (n).

Le montant des charges fixes retenu est :

$$\frac{\text{Niveau réel d'activité}}{\text{Niveau normal d'activité}}$$

La partie des charges fixes non imputée représente le coût de la sous-activité ou de la suractivité

dans le compte de résultat.

L'activité normale est fixée par centre de responsabilité, à partir du niveau d'activité global prévu dans l'entreprise (capacité maximale théorique de l'outil de production, ou capacité fixée selon les contraintes commerciales, ou capacité découlant de considérations stratégiques). Elle peut représenter 75 à 85 % de la capacité de production théorique.

## La valorisation des sorties de stock

À chaque étape du processus de production, l'entreprise stocke la production de la période, qui se cumule avec celle des périodes précédentes. Elles sont valorisées à des coûts différents.

Afin de valoriser les sorties de stock, l'entreprise peut choisir plusieurs méthodes :

- CMUP : coût moyen unitaire pondéré des stocks entrés à des périodes différentes ;
- FIFO (First In, First Out) ou premier entré, premier sorti : valeur du lot le plus ancien ;
- LIFO (Last In, First Out) ou dernier entré, premier sorti : valeur du lot le plus récent.

Le choix de la méthode de valorisation, fait par l'entreprise, a une incidence sur le résultat de l'opération de vente et sur la valeur du stock restant.

La collecte et le traitement des données nécessitent des opérations longues, inadaptées pour des prévisions rapides et fréquentes.

La méthode de l'imputation rationnelle fait intervenir des éléments prévisionnels (n) et, de ce fait, constitue déjà un coût standard.

## CAS : Compte d'exploitation analytique dans le secteur automobile

Le compte d'exploitation analytique construit à l'avancement permet d'analyser plusieurs niveaux de marges :

	Produit 1	Produit 2	Produit 3
Chiffre d'affaires			
Matières premières			
Transport sur achat			
Marge sur coût d'achat			
Salaires et charges MOD			
Salaires et charges MOI			
Entretien/énergie			
Dotations aux amortissements			
Autres frais de production			
Marge sur coût de production			
Salaires et charges des commerciaux			
Transports sur vente			
Autres frais commerciaux			
Marge sur coût de distribution			
Frais généraux			
Marge sur coût de revient			

– La marge sur coût d'achat correspond plutôt à une marge brute dans les entreprises

industrielles. Elle découle du montant des achats de matières premières consommées dans la production, et est donc principalement un indicateur de productivité matière. Cependant, son évolution peut provenir de plusieurs facteurs : variation des prix de vente, des matières premières, des quantités consommées, du mix vendu.

- **La marge sur coût de production** traduit la performance des sites de production, et permet de comparer entre elles les performances des sites, comparables par leur activité, leur process et leur taille.
- **La marge sur coût de distribution** est le résultat d'exploitation qui, en excluant les mouvements à caractère financier et fiscaux, permet d'apprécier la performance industrielle et commerciale d'entreprises dotées de politiques de financement différentes. Cette marge est donc représentative de la performance purement commerciale, lorsque les coûts de production sont valorisés en valeurs standards.
- **La marge sur coût de revient** mesure le résultat de l'activité d'un centre de profit après renouvellement des immobilisations. Les objectifs sont le plus souvent fixés en terme de résultat opérationnel, c'est-à-dire avant les frais financiers, l'impôt société et les éléments exceptionnels. ■

**Tableau de calcul du coût partiel**

	Produit A	Produit B	Famille 1	Famille 2	Total
Chiffres d'affaires					
Charges variables de production Charges variables de distribution					
Marge sur coûts variables					
Coûts fixes directs					
Marge de contribution = Marge sur coûts directs					
Coûts fixes indirects					
Marge nette					

**En résumé**

**Le calcul en coût partiel** distingue les coûts variables des coûts fixes. seuls les coûts variables sont affectés en totalité aux objets de coûts. Les coûts fixes sont dissociés entre ceux qui sont directs à une famille d'objets de coûts, et ceux qui sont communs à l'ensemble des objets de coûts. Ces distinctions permettent de faire apparaître des marges intermédiaires.

*Insight*

**Partial cost** calculation does not differentiate fixed costs from variable costs. Only variable costs are fully allocated to cost items. Fixed costs are split between those that are associated with a specific set of direct cost items, and those that are common costs to all cost objects. These distinctions help reveal interim margins.

**Pourquoi l'utiliser ?**

**Objectifs**

La méthode du coût partiel met en évidence les marges de contribution, qui sont les indicateurs privilégiés d'une politique de vente, et le moyen de suivre la relation « volume-coût-profit-structure ».

## Contexte

Cette méthode permet d'apprécier rapidement les incidences d'une variation de prix de vente, d'une variation des cadences, d'une variation des facteurs de production, ou d'une variation des charges fixes.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Identifier les coûts variables et les coûts fixes.

On appelle coûts fixes les coûts indépendants de l'activité de l'entreprise (loyer, amortissement). On appelle coûts variables les coûts qui varient dans le même sens que l'activité de l'entreprise (salaire à la pièce, essence consommée).

Dans la réalité de l'entreprise, ces concepts sont flexibles. Un coût variable unitaire peut changer suite à une revalorisation des salaires. De même, il est courant de dire que les coûts fixes évoluent par paliers. Un coût fixe peut globalement être modifié, si une augmentation importante de volume nécessite une embauche pour traiter le surcroît de charge administrative.

- Calculer les marges sur coût variable et de contribution.

La marge sur coûts variables se calcule par activité ou par produit. Lorsqu'une marge sur coût variable se révèle négative, il y a lieu de s'interroger sur l'intérêt de poursuivre cette activité ou ce produit. La somme de ces marges doit être substantiellement positive, pour couvrir l'ensemble des coûts fixes de l'entreprise.

La marge de contribution se calcule au niveau d'une famille de produits ou de clients, en prenant en compte les coûts directs fixes à la famille (outillage spécifique). La somme des marges de contribution doit être positive afin de couvrir les frais généraux.

### Méthodologie et conseils

La séparation des coûts, en fixes et variables, doit être utilisée avec la plus grande prudence, puisque les coûts changent de nature suivant :

- le critère choisi pour la séparation entre variable et fixe ;
- la nature des variations d'activité (quantité et qualité de ces variations) ;
- le domaine d'application de ces notions.

D'une façon arbitraire, on distingue quatre critères pour différencier les coûts en fixes et variables :

- constatation globale de faits passés ;
- étude analytique de conditions normales de variations ;
- caractère plus ou moins automatique de ces variations ;
- niveau de responsabilité ayant à décider de la variation.

***Ne pas chercher à répartir les coûts communs sur les objets de coûts, mais raisonner en marge de contribution.***

# Avantages

- Une information rapide à obtenir et à communiquer, entraînant une simplicité de mise en œuvre.
- Accepter des commandes que le coût complet rejeterait, en fonction des conditions de la concurrence et de la lourdeur des objectifs.

# Précautions à prendre

- Cette méthode ne peut être utilisée pour valoriser les stocks au bilan
- Faciliter le transfert de charges de l'activité vers les charges fixes, non imputables sur l'activité en question.

# Comment être plus efficace ?

## Distinguer les deux natures de la variation d'activité

Le plus souvent, la variation est qualifiée d'homothétique, au sens où le volume produit varie, mais sans modification de la proportion des différents articles composant l'activité. Dans ce cas, les coûts fixes ne seront pas les mêmes selon l'ampleur de la variation.

Une étude, menée pour des variations d'activité de plus ou moins 20 %, fait apparaître comme fixes des coûts susceptibles de diminuer de moitié, ou même de disparaître en cas d'une réduction de l'ordre de 50 %. Par conséquent, lorsque l'on parle de variation homothétique, il convient d'ajouter dans quel ordre de grandeur de cette variation on se situe. Dans certains cas, l'activité peut non seulement varier en volume, mais aussi varier en structure. Les raisonnements précédents ne peuvent plus s'appliquer, notamment en cas de :

- variation de structure de l'activité pouvant conduire à un déséquilibre qui, à chiffre d'affaires égal, implique un emploi moins efficace des moyens de production, et donc des coûts accrus ;
- accroissement d'activité par une augmentation de la diversité des articles produits, susceptible d'entraîner une augmentation des coûts fixes hors de proportion avec celle de l'activité escomptée ; il peut alors en résulter une baisse de rentabilité.

Cette analyse délicate ne doit pas cacher l'importance des variations de coûts fixes en fonction de la diversification de la production.

## Réaliser une analyse marginale

L'analyse marginale consiste à évaluer un supplément de gain ou de perte, par rapport à un supplément (ou une diminution) d'investissement ou de dépense.

On distingue :

- le coût marginal : supplément financier que l'on se propose d'allouer au développement d'un plan d'action. Il peut comprendre des coûts variables, des coûts fixes ou les deux ;
- la recette marginale : produit supplémentaire qu'on espère retirer du coût marginal engagé. Il s'agit d'une diminution d'un autre coût ;
- le résultat marginal ou la contribution marginale : différence entre recette marginale et coût marginal. tant que cet écart est positif, il est intéressant de poursuivre et de développer le plan d'action.

L'analyse marginale est communément sollicitée pour :

- choisir entre confier à la sous-traitance ou se charger soi-même d'un surcroît d'activité. On ne compare pas le coût du sous-traitant au coût de revient interne, mais au coût supplémentaire pour produire les quantités concernées ;
- changer de structure : c'est intéressant dès lors que la contribution marginale qu'on peut en attendre est positive ;
- conserver ou abandonner un produit : on prend en compte la réduction des coûts fixes, ou un autre usage possible des capacités libérées ;
- valoriser un sous-produit (voire un déchet) : on ne prend en compte que le coût de la valorisation comparée au prix de vente (ou supplément de prix) que l'on peut en attendre.

Cette méthode s'utilise pour décider :

- un abandon de produit ;
- de pousser des produits concurrents dans une gamme ;
- d'évaluer le prix marginal ;
- d'évaluer le seuil de rentabilité ;
- de faire, ou de faire faire.

## CAS : Compte d'exploitation par segment de clients dans le secteur du BTP

Il ne suffit pas que la contribution de chaque client soit positive, il importe de couvrir les coûts fixes en totalité par la somme des contributions ; il faut donc observer l'ensemble des segments de clients.

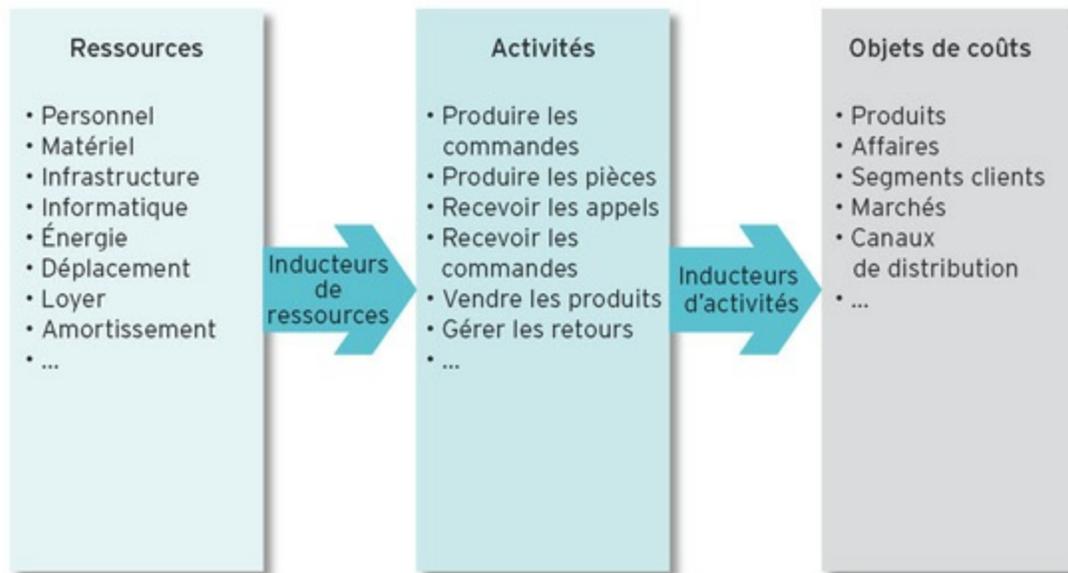
	Segment 1	Segment 2	Segment 3	Total
Produit des ventes				
Reprises de provision de fin de travaux				
Autres produits				
<b>Chiffre d'affaires</b>				
Matières				
Heures MOD				
Coût de distribution				
Dotation provision fin de travaux				
Maintenance				
<b>Charges variables</b>				
<b>Marge sur coût variable</b>				
Amortissement matériel spécifique				
Charges fixes				
<b>Marge de contribution</b>				
Frais généraux				
<b>Marge sur coût de revient</b>				

- **La marge sur coût variable** indique la performance des activités ou des clients. si elle est négative, il y a lieu d'envisager d'abandonner (dans les conditions actuelles) l'activité ou le client, en dehors de toute autre considération (stratégique, commerciale, sociale...).
- La marge de contribution est un bon indicateur de profitabilité des activités ou des clients.

Lorsque la marge de contribution est négative, plusieurs leviers d'action sont à la disposition du responsable du centre de profit pour baisser le seuil de rentabilité. Il peut augmenter le prix de vente ou le volume des ventes, réduire les coûts variables et les coûts fixes, ou encore améliorer le mix des ventes. Le résultat de diverses simulations conduit souvent à utiliser les effets combinés de deux ou trois leviers d'action.

- **La marge sur coût de revient** mesure le résultat de l'activité d'un centre de profit après renouvellement des immobilisations. Les objectifs sont le plus souvent fixés en termes de résultat opérationnel, c'est-à-dire avant frais financiers, impôt société et éléments exceptionnels. ■

Cet outil permet de tracer les consommations de charges jusqu'aux objets de coût



## En résumé

**La méthode ABC** permet de calculer des coûts complets en traitant les charges indirectes, non plus dans une logique de répartition, mais dans une logique de consommation. Les objets de coûts consomment des activités, qui consomment des ressources, qui ont un coût. Les centres d'analyses sont décomposés en activités et les unités d'œuvre sont remplacées par des inducteurs de coûts plus diversifiés.

## Insight

*The **ABC method (Activity Based Costing)** is used to calculate the complete costs, including overheads (indirect expenses), using consumption rather than distribution as trend lines. Cost objects consume activities, which consume resources, which have a cost. Analysis centers are broken up into activities and a more diverse range of cost-drivers replace work units.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

La méthode ABC permet d'affiner le coût complet en tenant compte de la complexité des processus. Les coûts indirects n'étant pas générés à l'identique pour tous les produits ou clients, cela nécessite le recours à différents inducteurs.

## Contexte

Cette méthode reflète mieux les processus complexes : petites séries, lancement à la demande, produit « sur mesure », en différenciant leurs coûts. Elle est adaptée pour des entreprises ayant beaucoup de frais généraux (> 20 %), ou souhaitant disposer d'un outil pour analyser la rentabilité de leurs clients.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Identifier les activités.

Les données sont recueillies lors d'interviews individuelles ou collectives avec les responsables des fonctions support, afin d'aboutir à une matrice qui croise les services et les activités.

- Calculer le coût des activités.

Les ressources des centres d'analyse sont allouées sur les activités au prorata des inducteurs de ressources. Les frais de personnel sont affectés en fonction du temps passé par activité (au global, par catégorie de personnel ou par personne). Pour les autres ressources, on peut établir une matrice de passage qui croise les natures de ressources avec les activités, et affecter des pourcentages globaux.

- Définir et collecter les inducteurs d'activité.

L'inducteur correspond à la cause de variation du coût d'une activité. Après avoir inventorié les inducteurs lors des interviews, on s'assure de leur traçabilité et de leur sensibilité au volume de l'activité. Les inducteurs absents de la base de donnée doivent être introduits afin d'être quantifiés.

- Calculer le coût et la rentabilité des produits, clients, canaux :

- calcul du coût unitaire des inducteurs,
- imputation du coût des inducteurs aux prorata de leur consommation sur les objets de coûts (CO),
- intégration du chiffre d'affaires (CA),
- intégration des coûts externes, hors comptabilité analytique (CE),
- calcul de la rentabilité =  $CA - CO - CE$ .

### Méthodologie et conseils

Le dépouillement des interviews révèle souvent un grand nombre d'activités et d'inducteurs.

Il est recommandé de prévoir deux modèles : un modèle peu détaillé pour calculer les coûts de revient des objets de coûts (ABC), et un modèle plus détaillé pour analyser et améliorer les performances des activités et des processus (ABM).

Pour le modèle ABC, les activités dont les coûts ne dépassent un certain seuil peuvent être regroupées avec d'autres activités qui sont proches. De même, plusieurs inducteurs peuvent être cités pour une même activité. En construisant une matrice qui croise les activités et les inducteurs, on repère les inducteurs communs, retenus en priorité.

# *Établir une meilleure traçabilité des coûts, en créant un lien de causalité entre les ressources et l'objet de coût, par le biais de l'activité.*

## Avantages

- Retrouver des centres d'analyse homogènes grâce à la démultiplication des activités.
- Directifier des coûts indirects sur les produits au travers des activités.

## Précautions à prendre

- Attention à ne pas créer une usine à gaz avec un modèle de coût trop détaillé.
- Admettre que la méthode ne permet pas d'affecter 100 % des charges indirectes.

## Comment être plus efficace ?

### *Activity based management (ABM)*

La connaissance des coûts obtenus avec la mise en place de la méthode ABC permet de mieux comprendre les causes des coûts. Le modèle ABC donne accès à des données (coût de l'activité ; nombre d'inducteurs ; coût de l'inducteur ; marge par client) qui vont permettre de réaliser des analyses de productivité, de rentabilité et de décider d'améliorations de la performance :

- en interne en réduisant les coûts fixes : suppression d'activités facultatives, substitution entre ressources, sous-traitance de certaines activités, création de nouvelles activités, amélioration des processus...
- en externe en faisant des choix stratégiques : optimisation du portefeuille de produits/ clients, positionnement produit, optimisation de la tarification, développement d'un canal de distribution...

Le coût des activités en interne est comparé à celui des mêmes activités réalisées ailleurs. On recherche la « référence » :

- à l'intérieur de l'entité auprès d'autres services, d'autres processus comparables. L'intérêt est la facilité relative du recueil de l'information, l'inconvénient, un univers un peu étroit pour prétendre à une diversité pleinement représentative des pratiques.
- à l'extérieur de l'entité auprès d'entreprise spécialisées dans ces activités support. La recherche est parfaitement ciblée. Les services internes seront alors challengés et mis en concurrence.

### *Activity based budgeting (ABB)*

L'ABB est une méthode d'élaboration budgétaire fondée spécifiquement sur les activités. Selon cette méthode, les responsables des services support peuvent estimer plus finement les volumes des activités qu'ils ont à réaliser, ainsi que leurs besoins en ressources pour leur service.

- La méthode ABB permet aux responsables de piloter plus efficacement leurs frais de structure,

en transformant les coûts fixes en coûts variables. Par exemple, le coût d'une activité d'accueil est en principe variable selon le nombre de personnes à l'accueil, la plage horaire de réception, le temps de réponse. La variabilité du coût dépend des décisions de dépenses du responsable pour se procurer de nouvelles ressources ou les maintenir. Une fois la décision prise, le niveau de ces ressources devient fixe, puisque non directement relié aux volumes vendus.

- Élaborer un budget basé sur les activités consiste à faire fonctionner le modèle ABC, en utilisant la méthode de rétro-calcul. Le modèle est alimenté avec des volumes cibles de ventes, de production, et il calcule automatiquement les volumes d'activités et de ressources nécessaires pour chaque service afin d'atteindre les objectifs fixés (effectifs, matériel...).

La méthode ABC/ABM permet de :

- mieux manager les ressources et les coûts,
- analyser l'efficacité de l'organisation pour être plus compétitif,
- analyser la sous-activité et les gaspillages pour les éliminer,
- obtenir des indicateurs parlants,
- renforcer le dialogue entre les dirigeants et l'encadrement.



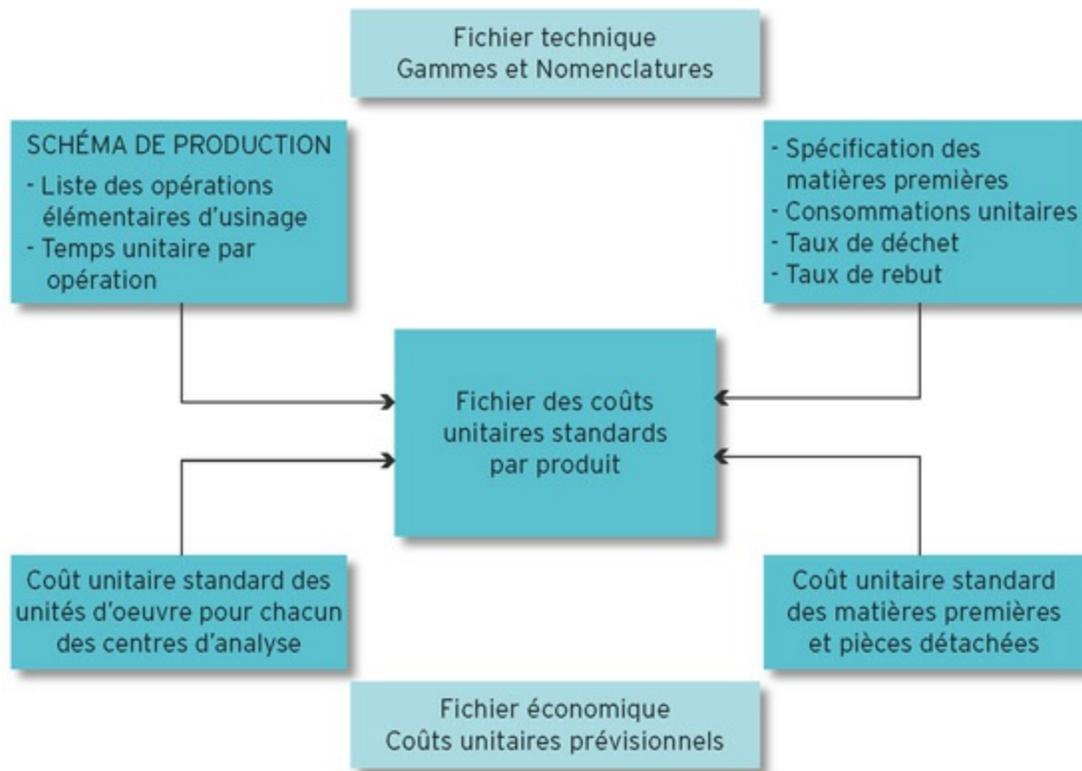
## CAS : Reporting d'activités

en EUROS	Impression	% CA	Bureautique	% CA	TOTAL	% CA
Chiffre d'affaires	6 860 000		1 067 000		7 927 000	
Coût d'achat des marchandises vendues	4 119 000		442 000		4 561 000	
Marque brute	2 741 000	39,96	625 000	58,58	3 366 000	42,46
Publicité	290 000		30 000		320 000	
Transport sur ventes	130 000		38 000		168 000	
Marque contributive	2 321 000	33,83	557 000	52,20	2 878 000	36,31
Processus « Expédier et facturer »	218 442	3,18	19 858	1,86	238 300	
– activité « Expédier les commandes »	50 050	0,73	4 550	0,43	54 600	
– activité « Facturer, encaisser et relancer les clients »	168 392	2,45	15 308	1,43	183 700	
Processus « Gérer et préparer les commandes »	185 698	2,71	29 102	2,73	214 800	
– activité « Gérer les commandes »	135 210	1,97	21 190	1,99	156 400	
– activité « Fournir un délai de livraison »	32 333	0,47	5 067	0,47	37 400	
– activité « Préparer les commandes »	18 155	0,26	2 845	0,27	21 000	
Processus « Traiter les litiges clients »	34 295	0,50	66 305	6,21	100 600	
– activité « Traiter les litiges ADV »	19 705	0,29	38 095	3,57	57 800	
– activité « Traiter les litiges LOG »	4 773	0,07	9 227	0,86	14 000	
– activité « Traiter les litiges CPTA »	9 818	0,14	18 982	1,78	28 800	
Processus « Approvisionner »	218 630	3,19	104 270	9,77	322 900	
– activité « Réceptionner les livraisons »	136 026	1,98	64 874	6,08	200 900	
– activité « Gérer le stock de marchandises »	40 286	0,59	19 214	1,80	59 500	
– activité « Payer les fournisseurs »	32 974	0,48	15 726	1,47	48 700	
– activité « Traiter les litiges fournisseurs »	9 344	0,14	4 456	0,42	13 800	
Activité « Enregistrer un nouveau client »	15 111	0,22	39 289	3,68	54 400	
Activité « Traiter les demandes SAV »	3 778	0,06	30 222	2,83	34 000	
TOTAL ACTIVITÉS CONSOMMÉES	675 954	9,85	289 046	27,09	965 000	
Marque contributive après imputation activités	1 645 046	23,98	267 954	25,11	1 913 000	24,13
Force de vente					1 900 000	
Charges communes non imputées (*)					147 000	
Frais financiers					76 000	
Résultat avant impôts					-210 000	

Le coût des activités consommées par la gamme « Bureautique » est trois fois plus élevé que celui de la gamme « Impression » : 27 % contre 9,8 % du CA. Les différences proviennent essentiellement des activités suivantes :

- processus « traiter les litiges clients », qui est disproportionné et doit être corrigé ;
- processus « approvisionner », difficile à réduire car la gamme bureautique consomme beaucoup de références ;
- activité « enregistrer un nouveau client » dont la procédure d'enregistrement est à revoir ;
- activité « traiter les demandes de SAV » dont le coût élevé doit être mis en regard d'une politique de retour systématique aux fournisseurs. ■

## Méthode d'élaboration d'un coût standard



### En résumé

**Les coûts standards** sont des coûts prévisionnels, c'est-à-dire calculés par avance, pour chaque composante du coût de revient.

La méthode consiste à comptabiliser chaque opération en la décomposant en deux éléments : la norme, ou standard, et la différence, ou écart, entre la norme et la réalité. Cette différence peut être positive ou négative.

### *Insight*

**Standard costs** are provisional costs, calculated and planned in advance within each product-cost component.

*This method recognizes transactions by breaking each one in two parts: the standard (or norms) and the difference, or gap, between norms and reality. The difference can be positive or negative.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Afin d'accélérer et de simplifier l'obtention des coûts, l'entreprise peut utiliser des coûts standards qui :

- favorisent une vision prévisionnelle des coûts par rapport aux coûts réels ;
- permettent d'obtenir plus rapidement des informations propres à identifier toute dérive de rendement ou de profitabilité.

## Contexte

Les coûts standards sont applicables sur une longue période, car leurs calculs reposent sur des objectifs d'évolution des différents paramètres entrant dans leur composition. Leur structure doit être identique à celle des coûts réels.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Construire le coût standard. La méthode du coût standard nécessite de :
  - fixer le niveau normal d'activité (imputation rationnelle), les normes techniques (gammes et nomenclatures), et les normes économiques ;
  - élaborer le budget des différents centres d'analyse, et calculer le coût standard des unités d'œuvre (budget/activité normale).
- Valoriser la production standard.

Coût standard d'un produit = Coût standard direct (main d'œuvre et matières premières) + Coût standard indirect (Coût standard de l'UO × nombre standard UO).

Coût standard de production prévue = Coût standard unitaire × Volume standard.

Coût standard de production réelle = Coût standard unitaire × Volume réel.

- Mettre en évidence les écarts.

Le suivi de la performance est réalisé par l'analyse et l'exploitation des écarts entre le standard et le réel. On analyse couramment trois types d'écarts : écarts sur quantités, écarts sur prix et écarts d'activité.

Les écarts peuvent provenir de causes techniques (rebuts, stocks excessifs), ou de causes économiques (mauvaise conjoncture, hausse des salaires).

## Méthodologie et conseils

L'élaboration des coûts standards résulte d'une démarche plus ou moins volontariste du management. On distingue des coûts standards :

- estimés, à l'aide d'informations extérieures ;
- calculés, en fonction d'un historique ;
- idéaux, basés sur une analyse théorique ;
- budgétés, dits standards normaux.

Avec une comptabilité à coûts standard, on ne calcule plus de coût de revient réel par produit, le coût standard étant supposé être une estimation suffisamment précise du coût de revient. Le bien-fondé de

ce postulat est contrôlé par le suivi et l'analyse des écarts.

En revanche, on maintient la ventilation des dépenses réelles par section.

La révision des coûts standards s'effectue au niveau de la comptabilité analytique lors d'une variation de prix importante. Elle a également lieu au niveau des temps lors d'une modification technique ou de l'enregistrement d'un progrès stable. ■

*La qualité des coûts standards dépend du soin avec lequel les règles d'obtention sont identifiées, calculées, puis mises à jour.*

## Avantages

- Faciliter la surveillance de la productivité si les normes établies sont raisonnables.
- Fixer des prix de vente, calculer des devis, déterminer un résultat flash.

## Précautions à prendre

- Peu pertinent pour évaluer la performance, tant les causes d'évolution des coûts sont nombreuses.
- Souvent à l'origine de conflits entre services sur les responsabilités des écarts.

Le contrôle de gestion joue avant tout un rôle de pilotage de la performance. Il permet de s'assurer en permanence de la tenue des objectifs de l'entreprise par rapport aux événements susceptibles d'en affecter le déroulement.

## L'utilité du système de pilotage

La mise en place d'un système de pilotage répond à trois objectifs :

- vérifier que les objectifs qui sous-tendent la stratégie choisie sont bien suivis ;
- conseiller les opérationnels dans leurs actions, à partir de l'analyse des résultats et des tableaux d'indicateurs ;
- capitaliser les enseignements, et alimenter la réflexion sur la stratégie et les objectifs futurs.

Un système de pilotage adapté permet au management d'être alerté à temps et à bon escient, afin d'identifier et de gérer rapidement les dysfonctionnements, de se focaliser pleinement sur les objectifs et d'orienter les actions.

## Les outils de pilotage

Un système de pilotage fournit des données clés sur la marche des activités (passé, présent, futur), un référentiel commun avec un ensemble d'indicateurs partageables, la progression vers les objectifs retenus.

Le **tableau de bord stratégique** est un outil d'évaluation de la stratégie, des marges de progression, des endroits d'excellence où l'entreprise cherche à créer de la valeur. Les tableaux de bord opérationnels sont orientés sur le court terme et représentent un excellent outil de suivi des activités. tous ces tableaux de bord constituent une chaîne efficace d'informations financières et non financières, qui permet la mise en œuvre réussie de la meilleure stratégie possible.

Le **reporting de gestion** présente les états financiers mensuels, avec des commentaires sur les performances financières et des explications sur les écarts par rapport au budget et aux objectifs. Il donne une synthèse claire des activités et de leur progression vers les objectifs. Il est principalement tourné vers le management, et est essentiellement constitué d'indicateurs financiers.

## L'évolution du système de pilotage

Le reporting interne demeure l'activité la plus significative en termes de temps passé pour les contrôleurs de gestion. toutefois, la fréquence s'est accrue, le délai moyen s'est réduit, la quantité de chiffres à produire a augmenté, signe d'un fort besoin d'informations dans une période d'incertitude.

On constate également une augmentation du nombre des indicateurs avec :

- un élargissement de la gamme des indicateurs utilisés, en particulier pour le suivi du cash et de la responsabilité sociale et environnementale.
- une progression des indicateurs de marché et de la concurrence.

Le compte de résultat et les indicateurs opérationnels demeurent les indicateurs privilégiés, mais leur ordre de préférence a évolué. Les indicateurs opérationnels ont pris plus d'importance dans

l'ensemble des processus de reporting. Les contrôleurs de gestion sont plus impliqués dans les analyses d'écart et les revues de performance.

# LES OUTILS

**18 Le tableau de bord stratégique**

**19 Le tableau de bord opérationnel**

**20 Le reporting de gestion**

**21 Le budget ajusté**

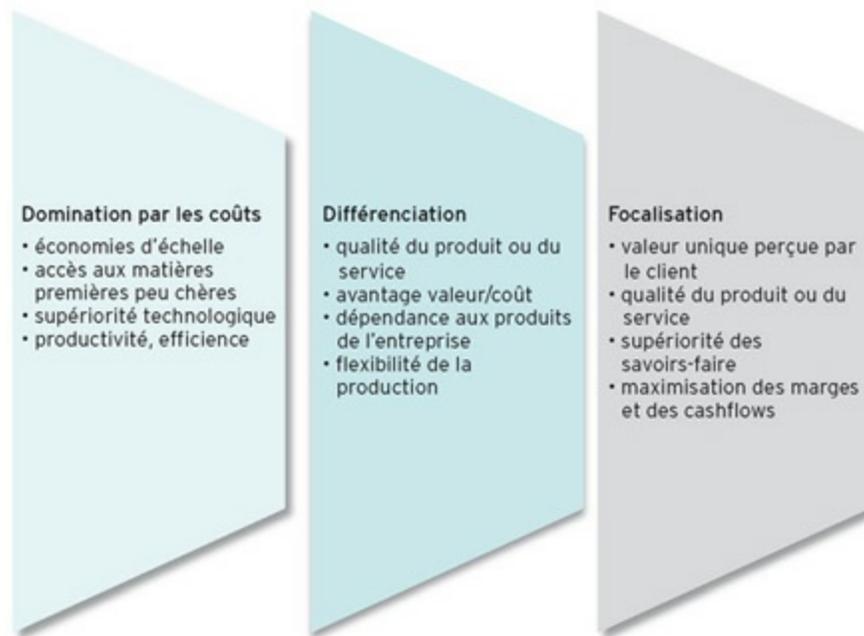
**22 L'analyse des écarts**

**23 Le suivi de projet**

**24 Les risques et les opportunités**

**25 Le reporting RSE**

## Une représentation multiple de la performance selon la stratégie



### En résumé

Le tableau de bord stratégique aide à piloter les choix stratégiques et à suivre les actions engagées.

Il facilite le pilotage global de l'entreprise et de ses activités, dans le respect des grands équilibres.

Il permet de suivre la réalisation des objectifs stratégiques.

### *Insight*

*The strategic dashboard helps shaping choices of strategy and following undertaken actions. It facilitates overall running of the company and its actions, whilst respecting the key balances. The dashboard makes it possible to monitor the achievement of strategic objectives.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le tableau de bord stratégique répond au besoin des dirigeants, tout en reflétant les spécificités de l'entreprise : secteur d'activité, stratégie, organisation, culture... Il fournit une vision commune de ce qu'il est important de réussir dans le fonctionnement général de l'entreprise. Il attire l'attention de l'équipe de direction sur les éléments pertinents, notamment les facteurs clés de succès de l'entreprise.

## Contexte

Le tableau de bord stratégique s'avère utile à tous les stades de la vie de l'entreprise pour accompagner le changement. C'est un outil de management et de mobilisation des équipes autour des leviers stratégiques. Il suppose l'existence d'une vision stratégique des dirigeants.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Élaborer une stratégie claire, qui définit le positionnement de l'entreprise en produits ou services sur des marchés, et les actions essentielles pour réussir, par exemple réduire les coûts, renforcer la qualité, affirmer sa position de leader, élargir son offre de produits...
- Traduire les facteurs clés de succès et de risques à chaque niveau de l'organisation en leviers opérationnels, correspondant aux degrés de liberté d'action dont dispose chaque niveau. Des actions concrètes sont sélectionnées, suite aux analyses d'impact des activités ou des processus sur les avantages concurrentiels retenus.
- Adapter le tableau de bord aux évolutions de la stratégie :
  - les indicateurs de performance sont le reflet des facteurs clés de succès et de risques (part de marché, satisfaction client) ;
  - les indicateurs de pilotage sont le reflet des actions associées aux objectifs. Ces indicateurs permettent de réagir et d'améliorer la performance future de l'indicateur de performance (productivité, efficacité) ;
  - les indicateurs de suivi de projets sont le reflet de l'écart entre la performance actuelle et la performance cible ; ils se voient affectés exclusivement des indicateurs de pilotage. Chaque projet fait l'objet d'un chiffrage budgétaire et d'un calcul de retour sur investissement.

### Méthodologie et conseils

La périodicité du tableau de bord stratégique est le plus souvent semestrielle ou annuelle. Le rôle du contrôleur de gestion est majeur dans ce domaine. En tant qu'architecte du système de mesure de la performance de l'entreprise :

- il est responsable de la qualité du système de pilotage ;
- il fournit à la direction générale un constat, lui permettant de détecter les besoins majeurs d'actualisation de la stratégie (processus de prévisions successives) :
  - en fonction des modifications observées de l'environnement externe ;
  - en fonction des causes de succès ou d'échec partiel des responsables d'activités ou de processus dans l'atteinte de leurs objectifs de performance.

*Un outil à la fois vecteur de communication de la stratégie et*

### Avantages

- Focaliser le management sur les mesures qui conduisent au succès.
- Mesurer le chemin à parcourir pour atteindre ses objectifs stratégiques.

### Précautions à prendre

- Baser le système sur la pertinence de la stratégie.
- Stocker trop d'informations afin de pallier à d'éventuelles difficultés.

## Comment être plus efficace ?

Robert Kaplan et David Norton ont développé le modèle *balanced scorecard*, ou tableau de bord prospectif. Ce modèle présente un système de pilotage stratégique de la performance dérivé de la vision et de la stratégie de l'entreprise.

### une représentation multi dimensionnelle de la performance sur quatre perspectives

Kaplan et Norton partent du principe que pour mettre en œuvre sa stratégie, une entreprise doit s'appuyer sur un système de mesures équilibrées qui va au-delà des seuls résultats financiers. Le modèle *balanced scorecard* décline la stratégie sur quatre perspectives :

- Perspective « finance » : que faut-il apporter aux actionnaires ?
- Perspective « client » : comment doit-on être perçu par les clients ?
- Perspective « processus » : que doivent apporter les processus aux clients ?
- Perspective « apprentissage organisationnel » : comment les hommes et l'organisation doivent-ils piloter le changement ?

### expliquer la stratégie en décrivant les liens de cause à effet : carte stratégique

Le modèle détermine les liens de cause à effet entre les quatre perspectives formant le tableau de bord prospectif. La détermination de ces liens de cause à effet permet de décrire :

- le parcours qu'empruntent les améliorations effectuées au niveau des actifs immatériels (perspectives « processus » et « apprentissage organisationnel ») ;
- leur impact sur le plan financier et à l'égard du client (perspectives « finance » et « client »).

La détermination des liens de cause à effet au sein d'une même perspective décrit les corrélations entre certaines actions.

### Évaluer les indicateurs existants afin de les réorganiser et de les compléter en vue d'équilibrer les quatre perspectives

Le système de mesure équilibré est constitué d'objectifs stratégiques sur chaque perspective. Chaque objectif est mesuré par un indicateur de performance avec une valeur cible et une fréquence adaptée.

A chaque objectif est associé un plan d'action dont le déroulement est mesuré par des indicateurs de pilotage. Les indicateurs les plus couramment rencontrés sont les suivants :

- Perspective « finance » : retour sur investissement (ROI), chiffre d'affaires rapporté aux capitaux employés (CA/CE), taux de marge (RO/CA), cash-flow disponible (CFD) ;
- Perspective « client » : taux de service, taux de produits non conformes, délai de traitement des réclamations ;
- Perspective « processus » : efficacité MOD, productivité MOD, temps d'écoulement, temps de rendement standard (MOD : main d'œuvre directe) ;
- Perspective « apprentissage organisationnel » : taux d'absentéisme, formations dispensées, taux de mobilité interne.

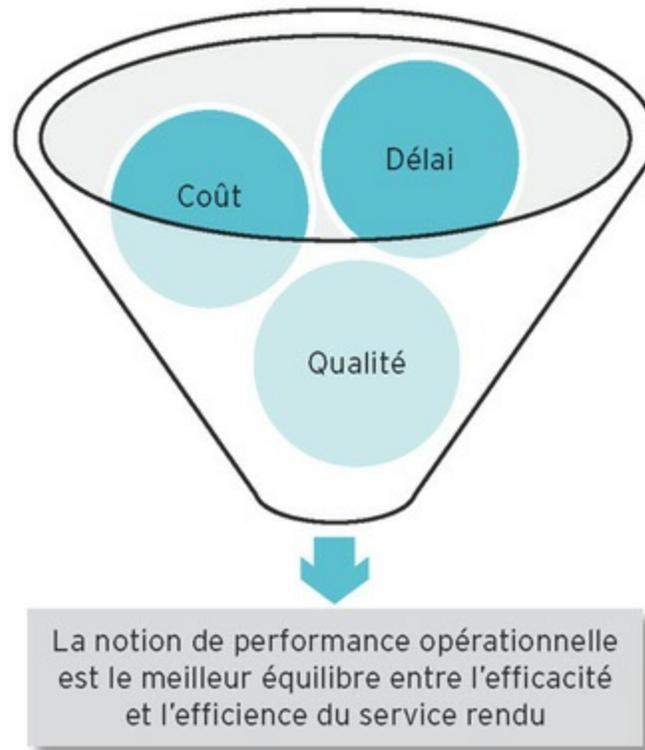
Un pilotage n'est stratégique que si l'on veille à la cohérence des projets et des processus internes par rapport à la stratégie préalablement définie.

## CAS : Contenu d'un tableau de bord stratégique

Le tableau de bord stratégique doit apporter les informations nécessaires au diagnostic global de l'organisation, à la surveillance des grands équilibres et à la prise de décision stratégique. ■

Analyse stratégique du portefeuille de produits	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Historique du CA par familles ou par lignes sur 3 ans</li> <li>• Analyse des ventes des produits selon leur cycle de vie</li> <li>• Suivi des marges et des flux de trésorerie par produit/marché</li> <li>• Position de l'entreprise par rapport à son principal concurrent</li> </ul>
Analyse des grands équilibres	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Chiffre d'affaires, principales charges, marges par activité ou couple produit/marché</li> <li>• Projets les plus importants: investissements, acquisition, lancement de nouveaux produits avec des indicateurs de délai, d'engagements, d'atteinte de performance spécifique...</li> <li>• Situation financière: trésorerie, encours clients, stocks...</li> </ul>
Avancement de certaines actions des plans opérationnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pour une action « Optimiser le système de production », on peut suivre: le chiffre d'affaires/personne; le stock/chiffre d'affaires; le chiffre d'affaires/m<sup>2</sup>; le taux de rendement global...</li> <li>• Pour une action « Impliquer le personnel », on peut suivre: le nombre de jours sans accident; le taux de polyvalence; le nombre de suggestions/personne...</li> </ul>
Suivi des processus majeurs	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pour le processus innovation : nombre de lancement de nouveaux produits, durée du cycle de développement...</li> <li>• Pour le processus production-logistique : le taux de satisfaction, la durée du cycle de traitement...</li> <li>• Pour le processus administratif : le taux de service, le délai moyen d'exécution...</li> </ul>
Indicateurs d'éclairage	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Évolution de l'environnement influant sur les résultats de l'entreprise (cours de change, cours des matières premières)</li> <li>• Positionnement vis-à-vis des concurrents (part de marché)</li> </ul>

## Les enjeux de la performance opérationnelle



### En résumé

Le tableau de bord opérationnel est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant à un responsable d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations, et de prendre des décisions d'orientation de la gestion, afin d'atteindre les objectifs issus de la stratégie.

### *Insight*

*The operational dashboard is a set of indicators and crucial information, designed for managers to achieve the strategy objectives by giving an overall review, identifying disruption effects, and taking direction on where management should go.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le tableau de bord opérationnel traduit la contribution d'une équipe opérationnelle ou fonctionnelle à

la mise en œuvre de la stratégie, les objectifs se traduisant la plupart du temps en termes de plans d'action concrets.

## Contexte

Les indicateurs physiques se généralisent ; ils sont propres à chaque métier et traduisent la réalité du terrain. En effet, la compétition mondiale nécessite de mesurer également des éléments non financiers, comme la qualité, le niveau des stocks, la productivité, la flexibilité des moyens, la fiabilité des livraisons, le taux de service, l'efficacité du personnel...

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

#### 1. Identifier les indicateurs de performance.

- Préciser la mission du responsable, c'est-à-dire les prestations fournies à ses clients internes ou externes. Puis identifier les objectifs prioritaires à mettre sous contrôle en termes de coût, de qualité et de délai. Par exemple, un responsable approvisionnement a pour mission d'« assurer l'approvisionnement des ateliers et des services support dans les meilleures conditions de qualité, de coût et de délai ». ses objectifs prioritaires portent sur la qualité du service, la qualité des matières ou des consommables approvisionnés, le coût d'achat et le coût du service rendu.
- Associer à chaque objectif un indicateur de performance, comme le taux de service, le nombre de retours, les écarts sur achats standards, le coût global du service.

#### 2. Identifier les indicateurs de pilotage.

- Identifier les actions critiques à mettre sous contrôle, afin de s'assurer de l'atteinte de la performance attendue. Par exemple, la qualité du service rendu dépend notamment du choix des fournisseurs, mais aussi de la qualité des prévisions des approvisionneurs.
- Associer à chaque action un indicateur de pilotage, comme le nombre de fournisseurs en assurance qualité, le nombre de rupture sur les « bons » fournisseurs.

## Méthodologie et conseils

Le tableau de bord doit permettre à une équipe opérationnelle de fixer ses cibles et de mesurer le rythme auxquelles elles seront atteintes. Le responsable d'équipe est le plus à même de fixer les cibles à atteindre, en concertation avec son manager, compte tenu de sa connaissance de son environnement de travail.

Il est également important que le choix des indicateurs soit fait par le responsable opérationnel avec son équipe, afin que tous se les approprient.

Les indicateurs de performance se limitant à un constat du passé, il est important de compléter le tableau de bord avec des indicateurs de pilotage permettant une action rapide. Le tableau de bord permet de répondre aux questions suivantes :

- Les objectifs seront-ils atteints ?
- Le plan d'action se déroule-t-il tel que prévu ?

*Le tableau de bord opérationnel permet le pilotage des activités tout*

## Avantages

- Le tableau de bord est un outil de gestion décentralisé des différents champs de responsabilité dans l'entreprise.
- Il fournit les indicateurs indispensables et spécifiques à une équipe opérationnelle.

## Précautions à prendre

- Limiter le nombre d'indicateurs à une dizaine tout au plus.
- Adapter la fréquence de la mesure au besoin de réactivité sur le terrain.

# Comment être plus efficace ?

## Le tableau de bord visuel

Le tableau de bord visuel est un tableau de bord avec des indicateurs renseignant sur les résultats obtenus et sur l'avancement des actions. Il est « visuel » car les indicateurs de performance comme de pilotage sont présentés avec de nombreux types de figurés : des graphiques (courbes, histogrammes, radars...), des codes couleurs (rouge, orange, vert), des symboles, des smileys...

Ces éléments favorisent une meilleure compréhension :

- de la situation immédiate : « est-on à l'objectif, ou très éloigné ? »
- des causes d'écarts : « un manque de formation des commerciaux ? un segment de marché en difficulté ? »
- d'actions complémentaires nécessaires à entreprendre par niveau d'urgence

Un tel tableau de bord n'a rien de confidentiel car il est destiné à être affiché à la vue de tous. C'est d'abord un document de travail pour une équipe avant d'être un document de reporting à une hiérarchie. Il est utilisé pour conduire le progrès continu dans le service.

## La réunion debout

Les équipes opérationnelles sont souvent prises par les urgences du quotidien et disposent de peu de temps pour se poser et analyser les indicateurs. Des réunions d'équipe autour du tableau de bord permettent de commenter les résultats et d'identifier les actions à mettre en œuvre. Une action corrective sera conduite avec d'autant plus d'enthousiasme ou d'implication qu'elle aura été décidée par ceux qui doivent la mettre en œuvre.

La réunion debout est une pratique qui se généralise dans les entreprises industrielles et les entreprises de services. Elle est réalisée sur le lieu de travail dans un espace dédié où est affiché le tableau de bord. Cela permet aux participants d'être plus à l'aise, et de bénéficier d'un accès immédiat à des documents ou d'autres outils, qui pourraient être utiles pour trouver une solution.

Chaque membre de l'équipe dresse le bilan de la période écoulée devant ses collègues réunis debout pour une quinzaine de minutes. Chacun est invité à suggérer des idées d'amélioration. Le responsable écoute les propositions et arbitre sur les priorités. Sur un tableau blanc ou un paper board, un membre de l'équipe opérationnelle peut mettre à jour les indicateurs. Le tableau de bord visuel devient un

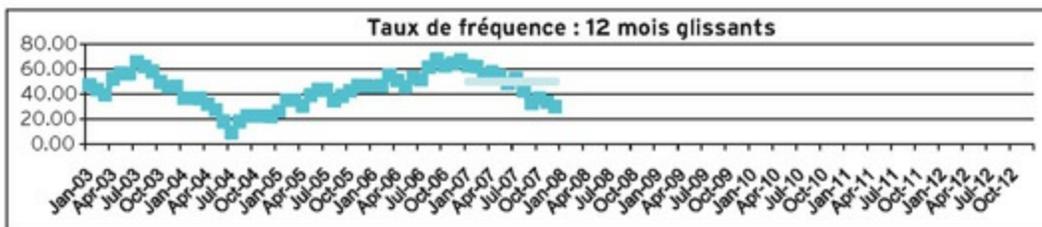
outil de pilotage au quotidien.

Un problème qui ne peut être résolu rapidement remonte au niveau hiérarchique supérieur. Un dialogue s'instaure avec l'équipe afin de trouver une solution. ■

- Un tableau de bord descendant n'est pas le meilleur outil pour animer une équipe opérationnelle.
- Un tableau de bord visuel peut être utilisé dans tous les services pour gérer dans un horizon court terme.
- L'objectif n'est pas de juger les personnes, mais d'identifier les problèmes et de trouver rapidement des solutions.

## **CAS : Tableau de bord de Santé et Sécurité au Travail**

Sur 12 mois glissants	Objectif			Cumul à date		
	Entreprise	Intérimaire	Site	Entreprise	Intérimaire	Site
Taux de fréquence						
Accidents déclarés TF2						



FAITS MARQUANTS DU MOIS :

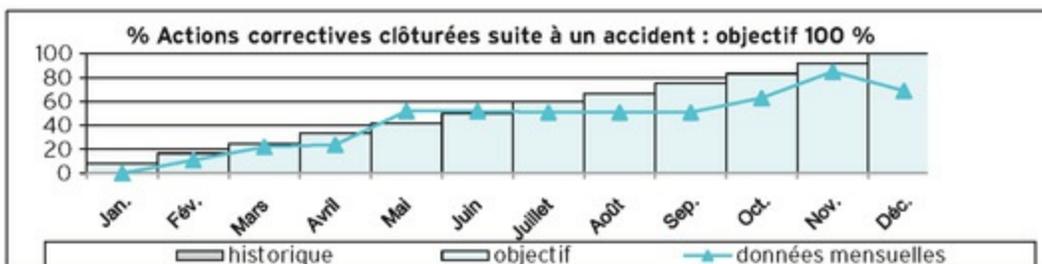
.....

.....

.....

	Entreprise	Intérimaire	Site
Record du nombre de jours entre 2 accidents déclarés			
Date du dernier accident déclaré			
Nombre de jours sans accident déclaré			

	Entreprise		Intérimaire	
	Mois	Cumul	Mois	Cumul
Accident avec arrêt				
Accident avec ou sans arrêt				
Soins infirmerie				



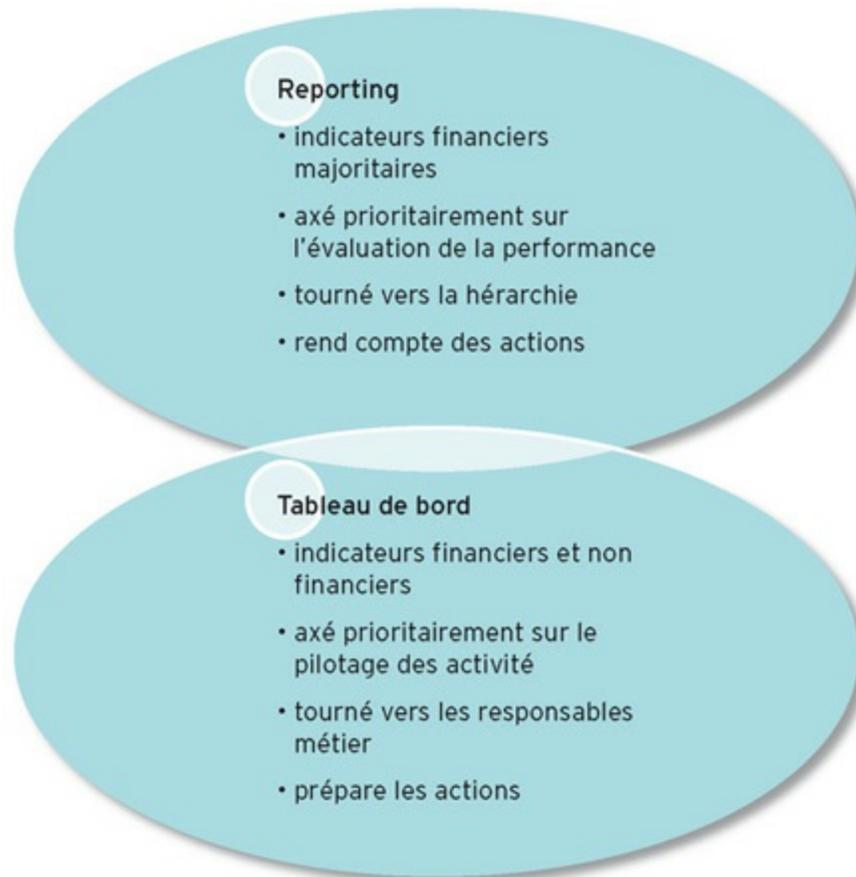
THÈMES DU MOIS :

.....

.....

.....

## Objectifs et enjeux du reporting et du tableau de bord



### En résumé

**Le reporting de gestion** met en évidence les points clés et les objectifs délégués aux différentes entités d'un groupe.

C'est un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées, plutôt qu'un support pour l'action.

### *Insight*

**Management reporting** highlights the key elements and objectives delegated to the various entities of a group.

*It is more a tool for a posteriori control of the delegated tasks, than a support device for action.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Le reporting doit répondre aux besoins des actionnaires et des partenaires, ainsi qu'aux besoins des dirigeants et des décideurs.

## Contexte

Le reporting de gestion s'intègre dans le processus de consolidation des données. La qualité des informations et des analyses produites dans le reporting dépend, de la bonne maîtrise et de la fiabilité des processus de remontée des informations, et des mécanismes de consolidation.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- choisir un référentiel commun à la comptabilité et à la gestion.

L'information réelle est systématiquement comparée à une référence : budget, année précédente, concurrents sur le marché. Il est important de connaître chaque marche pour identifier les bons indicateurs et savoir les interpréter.

- mettre en place un manuel financier.

La terminologie au sein du groupe doit être standardisée. L'information doit être définie de façon précise et être connue et partagée par tous. Un lexique des indicateurs financiers peut figurer à la fin du reporting, ou être mis à disposition en ligne, afin de rappeler les définitions en cas d'oubli.

- organiser les niveaux de validation des résultats. Le reporting doit permettre de focaliser chaque niveau de responsabilité sur les chiffres clés sur lesquels il a un levier d'action : performance actuelle, projection de la performance de fin d'année, moyens envisagés pour atteindre les objectifs ambitieux.
- mettre en place des outils intégrant contrôles et interfaces.

L'outil doit permettre de sortir des informations justes et à l'heure, en évitant les reprises manuelles. Il doit être paramétré pour dégager des tendances, des prévisions par rapport à l'année précédente, le marché...

- effectuer des analyses détaillées systématiques.

Le reporting doit alerter les responsables sur le maintien du bien-fondé des hypothèses initiales, sur les dérives significatives. Le reporting doit présenter des analyses de business et pas des analyses de données : donner une vue globale du compte de résultat, pousser les analyses de marges par produit, client, pays, marques... afin de challenger les responsables opérationnels.

## Méthodologie et conseils

- la fiabilité du reporting passe par l'élimination des principales causes d'erreurs :
  - la déficience de l'organisation ;
  - l'indisponibilité de l'information ;
  - une insuffisance de communication et de coordination ;

- des systèmes d'information non optimisés.
- pérenniser la qualité de l'information nécessite en outre :
  - d'adapter les outils et logiciels à la taille, à l'évolution et aux besoins du groupe ;
  - d'anticiper les évolutions de périmètres de consolidation, (simuler les acquisitions-cessions de sociétés, les changements de méthodes et de normes...).

***Le délai de sortie de l'information doit être cohérent avec l'urgence des décisions à prendre.***

## Avantages

- Il s'agit d'un outil qui permet de vérifier que les objectifs délégués sont atteints, et pour évaluer la performance des responsables.
- C'est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise, du groupe.

## Précautions à prendre

- Le contrôleur de gestion doit coopérer étroitement avec le business (être proche des activités) et les différentes cultures (respect et facilité de communication).

# Comment être plus efficace ?

## Raccourcir les délais de clôture mensuelle

Pour réduire les délais de clôture, le contrôleur de gestion peut travailler étroitement avec le responsable comptable, afin de :

- identifier les tâches non pertinentes dans le processus de clôture, les anticiper, les réaliser en parallèle ; élaborer un planning précis ;
- uniformiser les normes et les règles de gestion : plan de comptes, clés comptables et formats uniques ;
- automatiser des tâches manuelles simples, la réconciliation des intercos ;
- constituer un réseau de correspondants de gestion dans les activités opérationnelles ;
- déléguer les contrôles de vraisemblance et de cohérence des informations, à une ou plusieurs personnes au sein des services comptables ;
- utiliser de manière contrôlée des estimations à base statistiques.

## Soigner le support de communication des résultats

Le support de communication doit permettre de faire le lien entre les objectifs stratégiques et les indicateurs du reporting. On se focalise sur les chiffres clés : budget/ réel/écart ; mois et/ou cumul, 12 mois glissants ; position par rapport à l'objectif annuel. On s'interroge sur le nombre de colonnes réellement nécessaires, on en réduit le nombre, on utilise des codes couleur pour faire parler les chiffres.

Les chiffres doivent être commentés. Les commentaires portent sur :

- les faits marquants relatifs aux menaces et opportunités du marché, ainsi qu'aux forces et

- faiblesses internes à l'entité ou au groupe ;
- les principales réalisations du mois ;
- les principaux écarts : faits générateurs, évolutions des hypothèses budgétaires ;
- les actions correctrices envisagées ;
- l'impact prévisible de ces évolutions sur la fin de l'année.

## Prévoir une réunion périodique sur les résultats

Cette réunion périodique réclame un certain formalisme, en termes d'organisation, comme de déroulement. Un calendrier annuel précise les dates de réunion avec les participants. Les documents sont standardisés, commentés et diffusés à temps. son organisation incombe souvent au responsable du contrôle de gestion.

Le reporting et un ordre du jour, précisant les questions à traiter, sont envoyés aux participants préalablement à la réunion de gestion ; ainsi, chaque responsable peut prendre connaissance des résultats de son entité et préparer une synthèse sur le point le concernant. Cette réunion vise deux objectifs : se mettre d'accord sur le constat et décider d'actions correctrices. De fait, les débats portent sur l'explication des dérives, les actions nécessaires pour rectifier les écarts, le suivi de l'avancement des plans d'action en cours ; sans oublier d'analyser la bonne performance afin de donner un côté positif à la réunion de gestion.

Un participant fait le compte rendu de la réunion. Ce compte rendu permet de formaliser l'engagement des responsables opérationnels sur les conclusions de la réunion de gestion. ■

Les documents de suivi doivent être conçus avec les utilisateurs afin qu'ils les emploient comme leurs propres outils.

Au cours de la réunion de gestion, il est important de créer une dynamique coopérative en pointant l'intérêt et l'objectif commun, afin d'éviter que les participants ne s'enlisent dans la défense de stratégies individuelles.

## CAS : Exemple de reporting dans un groupe industriel

#### **Commentaires généraux**

- Principaux objectifs (budget N, réel N, réel N-1)
- Évolution des principaux objectifs (réel N mois par mois)
- Évolution des principaux KPI : données mensuelles réelles/budget

#### **Présentation des résultats**

- Faits marquants du mois
- Faits marquants du mois précédent
- Compte d'exploitation : budget/réel/écart au mois et en cumul
- Risques et opportunités : budget, réel cumulé, reste à faire
- Plans d'action : avancement, gains
- Impact sur l'EBE des événements exceptionnels
- Bilan (actif, passif)

#### **Commentaires détaillés**

- Chiffre d'affaires par famille de produits : budget/réel/écart (effet volume, mix, prix)
- Marge brute : budget/réel/écart /N-1
- Panel des 10 références les plus mal vendues
- Consommations externes : budget/réel/écart
- Masse salariale : par catégorie d'emplois : budget/réel/écart
- Effectifs inscrits : entrées/sorties
- Provisions pour risques et charges : dotation/reprise
- Perspectives sur 3 mois pouvant impacter la rentabilité

## Pourquoi travailler avec un budget ajusté ?

Hypothèses	Budget	Réel
Nombre de bateaux	1 000	800
Nombre de kilos de matière plastique par bateau	400	410
Coût du kilo de matière plastique	20 €	21 €
Coût total de la matière plastique	8 000 000 €	6 888 000 €

Écart de performance globale semblant favorable

	Budget	Budget ajusté	Réel
Nombre de bateaux	1 000	800	800
Coût de la matière plastique	8 000 000 €	6 400 000 €	6 888 000 €

Écart de performance commerciale défavorable

Écart de performance industrielle défavorable

### En résumé

Analyser les écarts de résultat par rapport au budget initial ne permet pas de dissocier l'origine des écarts, puisque les écarts d'activité, de rendement, ou de coûts sont confondus. **Le budget ajusté** permet d'isoler la performance commerciale à l'origine des écarts d'activité et la performance de la production, d'où dérivent des écarts de rendement et de coût.

### *Insight*

*Variance analysis between results and the initial budget does not distinguish the root causes of the variance, since activity, performance, or cost variances are combined. The **adjusted budget** is used to isolate commercial performance (which lies behind the activity gap) from production performance (at the origin of the yield spreads or cost gaps).*

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Afin de mettre en valeur les responsabilités et d'isoler les effets de variation de volumes, il est recommandé de travailler avec un budget ajusté. celui-ci sert de référence pour le contrôle budgétaire des coûts variables.

# Contexte

Élaborer un budget ajusté consiste à simuler a posteriori, un autre budget sur la base de son activité réelle, tout en conservant les composantes des coûts standards.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Calculer le budget ajusté : il correspond à une simulation du budget initial, à partir d'une autre hypothèse de volume, comme le montre l'exemple ci-dessous :

	Budget initial (Bi)	Budget ajusté (Ba)	Réel (R)
Volumes	1 000	1 100 ←	1 100
Coûts variables (CV)	50 000 € →	55 000 €	53 000 €
Coûts fixes (CF)	20 000 € →	20 000 €	21 000 €
TOTAL	70 000 €	75 000 €	74 000 €

Seuls les coûts variables sont revalorisés au vu des volumes réalisés. Les coûts fixes ajustés demeurent identiques à ceux du budget initial.

- Interpréter les différents écarts.

Cet écart (CV budget ajusté – Cv budget initial) correspond à un écart d'activité dû à une très bonne performance commerciale : plus de volume, donc plus de coûts variables. cet écart étant isolé, il permet de se concentrer sur la performance de la production.

Tableau écarts 1	Budget initial	Budget ajusté	Écart (Ba - Bi)
Volumes	1 000	1 100	+ 100
Coûts variables (CV)	50 000 €	55 000 €	+ 5 000 €
Coûts fixes (CF)	20 000 €	20 000 €	/
TOTAL	70 000 €	75 000 €	+ 4 000 €

Tableau écarts 2	Budget ajusté	Réel	Écart (R-Ba)
Volumes	1 100	1 100	/
Coûts variables (CV)	55 000 €	53 000 €	- 2 000 €
Coûts fixes (CF)	20 000 €	21 000 €	1 000 €
TOTAL	75 000 €	74 000 €	- 1 000 €

On distingue alors deux écarts imputables à la performance de la production :

- un écart favorable sur coûts variables = CV réel – CV budget ajusté ; cet écart se décompose en écart de coût et écart de rendement ;
- un écart défavorable sur coûts fixes = CF réel – CF ajustés = CF réel – CF initial.

# Méthodologie et conseils

Le calcul du budget ajusté nécessite d'avoir une connaissance précise de la variation des coûts en fonction du volume d'activité réelle.

Sur un site de production, il est recommandé de communiquer mensuellement uniquement sur le 2<sup>e</sup> tableau des écarts, qui traduit les écarts imputables à la production.

Le contrôle budgétaire basé sur le budget ajusté et l'analyse des écarts prend tout son sens dans un environnement relativement stable et peu complexe ; il devient lourd dans un environnement complexe et s'avère inadapté dans un environnement dynamique. ■

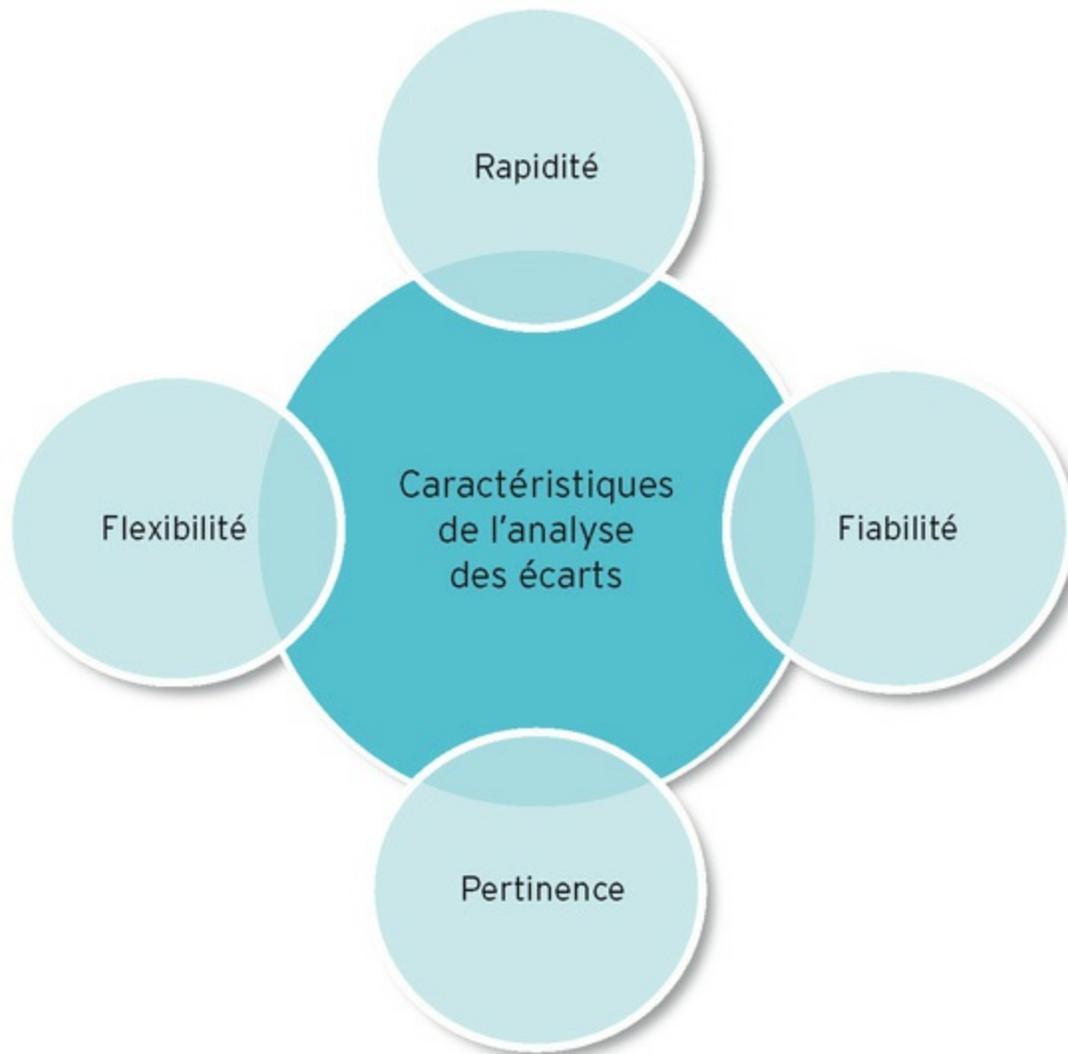
## Avantages

- Identifier rapidement l'origine des écarts.
- Attribuer les responsabilités.

## Précautions à prendre

- Affecter des écarts à des responsables.
- Construire le budget sur des hypothèses qui peuvent se révéler inadaptées.

## L'efficacité de l'analyse des écarts



### En résumé

**L'analyse des écarts** consiste à clarifier les causes des écarts, un faible écart pouvant résulter d'écarts plus importants. Elle identifie ceux nécessitant la mise en place d'actions correctives. Elle permet de s'assurer de la fiabilité des éléments du budget comme du réel, des écarts pouvant résulter de prévisions irréalistes ou d'un réel erroné.

### *Insight*

**Gap analysis** can clarify the causes of the deviations; a small difference may result from bigger

*gaps.*

*It identifies those requiring the implementation of corrective actions.*

*It ensures the reliability of budget items as well as actual expenses; actuarial differences may result from unrealistic forecasts expectations or from an error in the actual result.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

L'analyse d'écarts consiste à valoriser l'impact financier de chacun des écarts constatés afin de prendre des décisions sur les éléments les plus importants.

## Contexte

Le contrôleur de gestion doit s'organiser pour vérifier que les résultats ne se dégradent pas. Il doit savoir mettre en exergue les chiffres et leurs évolutions, et faire le lien avec les business units.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Analyser les hypothèses qui conditionnent l'atteinte des objectifs en :
  - identifiant les hypothèses sensibles, dont la non vérification compromet les objectifs ;
  - mesurant les sensibilités de ces hypothèses aux actions correctives décidées au vu du constat d'une dégradation ;
  - déterminant les points à suivre par anticipation (contrats en cours de signature, prêts venant à échéance...).
2. Analyser les écarts constatés en s'assurant de :
  - distinguer le récurrent de l'exceptionnel ;
  - repérer les décalages dans le temps provenant de la mensualisation budgétaire ou des avances ou retards pris dans les réalisations ;
  - vérifier l'exhaustivité des charges réelles ;
  - relier l'écart aux faits marquants observés et à l'évolution du business ;
  - clarifier sur quelles hypothèses le chiffrage a été fait.
3. Faire des propositions d'actions correctrices aux opérationnels pour tenir les engagements pris dans le budget. Les leviers d'action portent sur :
  - l'arbitrage entre les différentes lignes budgétaires ;
  - la priorisation des projets restants ;
  - le gel de certaines dépenses, jusqu'à inversion des tendances ;
  - éventuellement, la renégociation d'une enveloppe supplémentaire.
4. Évaluer les résultats finaux et les performances. Cette analyse sera très utile pour actualiser et améliorer la fiabilité des prévisions à venir. En fin d'année, elle servira de base pour mettre à jour les normes et les standards.

## Méthodologie et conseils

L'analyse des écarts se fait le plus souvent mensuellement, en référence à un budget mensualisé. Dans certaines entreprises, la référence budgétaire peut être abandonnée en cours d'année, si le budget est

trop largement dépassé (croissance très forte sur une activité nouvelle par exemple). Afin de conserver la pertinence de l'analyse, il est recommandé de faire un suivi par exception en indiquant uniquement :

- ce qui ne va pas, et en posant un diagnostic et un jugement corrélé avec la conjoncture, la structure, le degré de gravité ;
- l'excellente performance, afin d'identifier les bonnes pratiques à généraliser.

*Un écart global est la combinaison de plusieurs écarts partiels.*

## Avantages

- Ces analyses vont permettre d'alimenter les prévisions glissantes.
- À partir des résultats, les priorités peuvent être revues, afin d'atteindre les objectifs fixés en début du cycle de prévision.

## Précautions à prendre

- Prendre garde à n'expliquer que les écarts significatifs : montant, seuil de tolérance, taux planchers.
- À chaque niveau de responsable, prendre en compte des composantes différentes pour l'analyse des écarts.

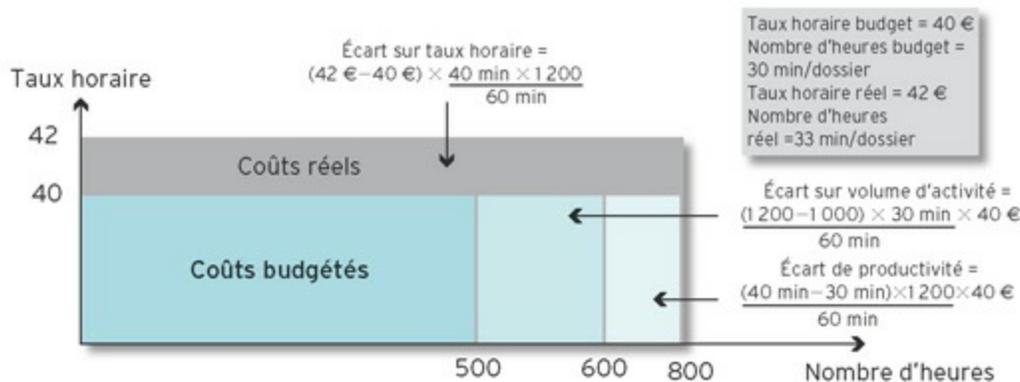
## Comment être plus efficace ?

Il demeure important de décomposer les écarts globaux sur les postes du compte de résultat à fort enjeux, afin de remonter à l'origine de l'écart et d'être plus pertinent dans le choix de l'action correctrice.

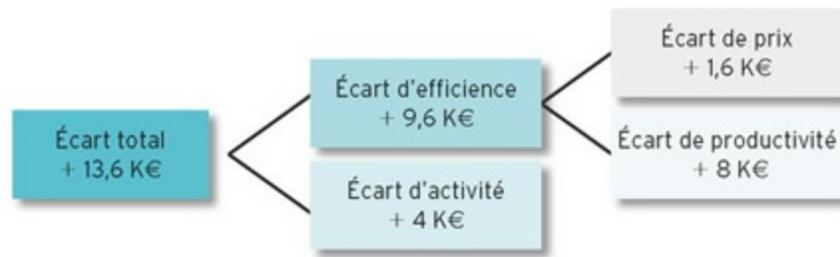
Suivons l'analyse d'un écart de coût sur des frais de personnel, défavorable de 13,6 K€, somme de trois écarts élémentaires.

Budget	Réel	Écart
20 000	33 600	+ 13 600

Le budget a été construit sur l'hypothèse d'un volume de 1 000 dossiers traités.  
En réalité, le service a traité 1 200 dossiers.



En synthèse :



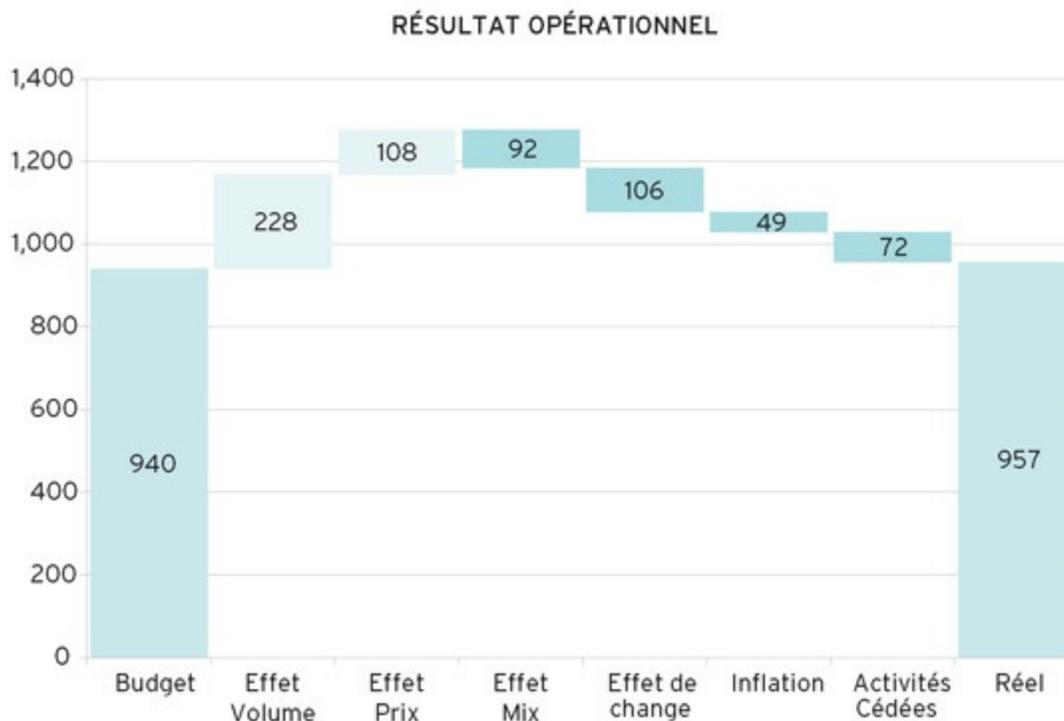
La valeur ajoutée de ces analyses réside également dans la capacité à :

- aider à la prise de décision et à la mise en place d’actions correctives ;
- diffuser l’information financière de manière pertinente, afin de stimuler l’organisation.

## CAS : Exemple de présentation de l’analyse des écarts

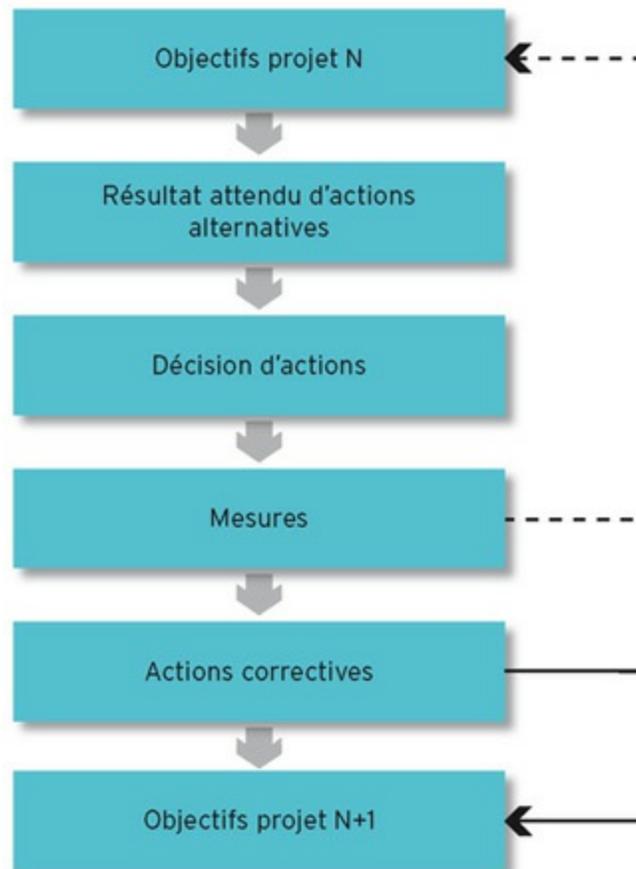
Le **bridge** est un outil graphique permettant de faire ressortir de manière visuelle les facteurs expliquant les évolutions ou écarts entre deux périodes.

L’exemple ci-dessous présente les facteurs expliquant l’écart de résultat opérationnel de 17 K€ entre le budget (940 K€) et le réel (957 K€). Deux facteurs ont rapporté plus de résultat opérationnel que prévu au budget : l’effet volume et l’effet prix, pour respectivement + 228 K€ et + 108 K€. Toutefois, une partie de cet écart favorable a été annulé par plusieurs écarts défavorables : un effet mix (–92 K€), un effet de change (–106 K€), l’inflation (–49 K€) et des activités cédées (–72 K€).



Cette présentation peut également être utilisée pour communiquer sur les écarts entre le réel n et le réel n – 1, mais aussi sur les écarts entre la dernière prévision et le budget, voire sur les écarts entre deux prévisions successives. ■

## La mise sous contrôle d'un projet



### En résumé

**Un projet** correspond à un ensemble d'actions à réaliser pour atteindre un objectif défini dans le cadre d'une mission précise, et qui comporte un début et une fin. Au fur et à mesure de l'avancement du projet, le niveau de connaissance du projet augmente ; en revanche, le degré de liberté d'action sur le projet se réduit. Ceci entraîne un décalage entre la performance constatée et la performance prédéterminée.

### *Insight*

**A project** is a set of actions needed to achieve a defined target under a specific mission, with start and end points. The level of knowledge increases as the project progresses; however, the scope of freedom of action on the project is reduced. This leads to a mismatch between observed (actual) performance and predetermined performance.

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Il ne s'agit pas de constater a posteriori le décalage de performance, mais au contraire de valider à chaque instant la possibilité d'atteindre les objectifs finaux.

## Contexte

Besoins du directeur général	Besoins du chef de projet
Anticiper sur le risque, le résultat final de chaque projet, et le résultat annuel de l'entreprise Connaître la charge prévisionnelle, l'état des négociations en cours, et l'état prévisionnel de la trésorerie	Disposer d'une base de données facilitant l'élaboration des devis et des standard unitaires, d'un suivi cohérent avec l'élaboration des devis, et d'une connaissance détaillée du coût et de la trésorerie du projet

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Gérer l'axe temps : le projet doit être suivi par rapport à deux « axes temps » : celui du cycle habituel de gestion, calé sur la périodicité comptable, en général mensuelle, et celui de l'avancement « technique » par phase.

La gestion prévisionnelle prend une importance toute particulière, afin de s'assurer régulièrement que l'avancement du projet est cohérent avec les prévisions budgétaires. Les « reprévisions » budgétaires intègrent le coût des prestations déjà réalisées et l'estimation de ce qui reste à faire.

- Gérer les risques : un brainstorming croisé avec le retour d'expérience sur des projets semblables permet d'identifier le plus tôt possible les risques. Qualifier la gravité et la probabilité du risque facilite l'apport de réponses ciblées, les choix et la mise en œuvre : on peut choisir de ne rien faire, de limiter le risque en réduisant la probabilité ou la gravité, de supprimer le risque, ou encore de transférer le risque chez un prestataire externe. On suit ensuite plus régulièrement le plan d'action.
- Gérer les données financières.

Le budget est construit selon une structure et un niveau de détail adaptés au contexte du projet. Un projet étant très souvent amené à évoluer, les modifications contractuelles ou techniques doivent être intégrées dès qu'elles sont connues. Pour chacune des étapes du projet et pour chaque centre de ressources impliqué dans le projet, on détaille le budget et son suivi par lot en distinguant le coût des différentes ressources ; la rigueur des imputations permet de mettre en évidence les écarts avec le prévisionnel

## Méthodologie et conseils

Les besoins étant différents, il est important de séparer la phase de proposition de la phase affaire.

- En phase de proposition, il s'agit de :
  - identifier et valoriser les coûts de proposition le plus en amont possible ;
  - participer à la construction de devis ;
  - avoir connaissance et valider la date juridique de notification afin de garantir une juste comptabilisation.
- En phase affaire, il s'agit de :
  - suivre de façon détaillée les engagements de dépenses, en amont de la comptabilisation des charges ;
  - suivre la facturation et s'assurer de la bonne valorisation des travaux en cours, correspondant au travail réalisé non encore facturé.

*La maîtrise de la qualité, des délais et des coûts sont plus que jamais indissociables.*

## Avantages

- Mesurer pour agir sur le projet suivant.
- Descendre jusqu'au niveau nécessaire pour maîtriser le projet.

## Précautions à prendre

- Associer le contrôleur de gestion au plus tôt à l'analyse du projet.

## Comment être plus efficace ?

Le pilotage d'un projet impose d'effectuer des situations d'avancement périodique.

## Mesurer l'avancement physique du projet

L'avancement est mesuré au niveau des tâches du projet au moyen de :

- indicateurs physiques caractéristiques : m<sup>2</sup> d'isolation, nombre de dessins ;
- jalons avec % d'avancement ;
- avancement calendaire (tâche à ressources constantes) ;
- mesure binaire pour les tâches à courte durée (0 % ou 100 %).

Il est consolidé par la méthode de la valeur acquise ou du coût budgété du travail effectué (CBTE) : pondération de l'avancement des éléments à consolider par leur valeur budgétaire.

## Évaluer la situation à date sur les travaux déjà effectués

La situation à date est basée sur la mesure des écarts entre, les dates de début de référence, et les dates de début réel (constatées ou estimées). On calcule l'écart de temps qui sépare la date d'analyse et le jour où la valeur acquise, à cette date, aurait dû être atteinte, d'après l'échéancier prévisionnel. Cet écart donne une estimation du retard ou de l'avance à date.

## Calculer les écarts, en délai et en coûts, par rapport aux prévisions

L'écart de coût résulte de la différence entre les coûts encourus, ou coûts réels du travail effectué (CRTE), et les coûts prévisionnels (valeur acquise ou CBTE). Le retard indique le décalage du planning dans le temps, représentant la différence entre l'avancement physique prévu et l'avancement physique réel.

## Estimer la situation à terminaison en délais et en coûts

La prévision à fin de réalisation est estimée pour établir, le planning courant à partir de la situation à date, et le coût à terminaison.

Les reprévisions de coût sont effectuées à partir des :

- coûts encourus : main d'œuvre écoulee + dépenses fournisseurs sur achats engagés ;
- engagements : reste à payer sur contrats fournisseurs engagés ;
- prévisions pour solde : le reste à faire et à engager.

Le travail de reprévision est destiné à trouver des solutions pour revenir au plus près de l'objectif en coût et en délai. La reprévision permanente permet de valider, si les actions correctrices décidées lors de la dernière reprévision, sont efficaces. ■

- Mettre en place un système d'information permettant la gestion prévisionnelle.
- Utiliser des éléments tous arrêtés à la même date.

## CAS : Exemple de tableau de bord de projet

### Qualité

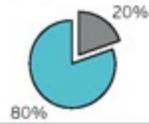


■ modifications acceptées

Coût des modifications acceptées / Dépassement total projet prévu x 100 :

Nombre de modifications apportées :  
 Nombre de modifications acceptées :  
 Nombre de modifications vendues :

### Respect du planning

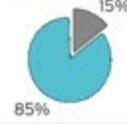


■ dans les délais ■ hors délais

Nombre de phases terminées dans les délais / Nombre de phases terminées x 100 :

Dépassement total prévu en jours :  
 Dépassement total prévu en % :

### Respect du budget



■ dans les délais ■ hors délais

Nombre de phases ayant dépassé le budget / Nombre de phases terminées x 100 :

Dépassement total prévu en K€ :  
 Dépassement total prévu en % :

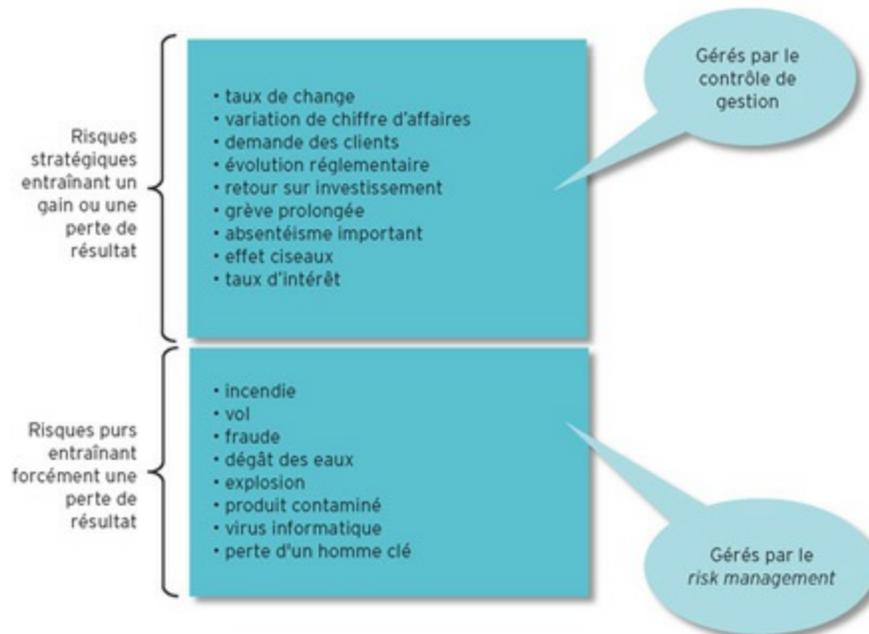
Commentaires : .....

Descriptif des travaux		Avril	Mai	Juin	Juillet	Août
Phase 1	Prévu	[Barre bleue]				
	Réel	[Barre grise] 30/06				
Phase 2	Prévu	[Barre bleue]				
	Réel	[Barre grise]				
Phase 3	Prévu		[Barre bleue]			
	Réel		[Barre grise] 30/06			
Avancement total	Prévu	24	60	84	100	
	Réel	16	36			

Descriptif des travaux	Poids %	Avancement physique	Avancement pondéré	Budget	Engagé	Avenant
Phase 1	24	50	12	200	270	
Phase 2	40	60	24	300	180	50
Phase 3	12	0	0	180	0	
Phase 4	24	0	0	500	0	
Avancement total	100	Total	36	1180		50
				Estimé 1230		

Constat	Conséquences	Quoi	Qui	Avec qui	Quand	Réalisation

## Les différentes natures de risques



### En résumé

L'entreprise peut être soumise à deux natures de risques : stratégiques ou purs.

Seuls **les risques stratégiques** sont gérés par le contrôle de gestion.

Les risques stratégiques entraînent une perte (risque) ou un gain (opportunité) de résultat. Le rôle du contrôle de gestion consiste à alerter sur l'impact et la probabilité de réalisation du risque, afin d'augmenter la probabilité de succès de la stratégie.

### *Insight*

*The company may be subject to two different types of risk: strategic or pure.*

*Management control only deals with **strategic risks**.*

*Strategic risks result in loss (risk) or **gain (opportunity)** in income.*

*Management control's role is to alert on the impact or probability of risk occurrence, in order to increase the chances of the strategy.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Les risques et les opportunités, gérés par le contrôle de gestion, sont identifiés, estimés et maîtrisés, afin de ramener les risques encourus à un niveau résiduel ou acceptable, et de profiter des opportunités.

## Contexte

Cette gestion des risques et des opportunités s'exerce le plus souvent à deux niveaux :

- entreprise : afin de piloter la tenue des objectifs stratégiques et budgétaires dans le cadre des prévisions successives ;
- management de projet : afin de piloter la marge brute finale du projet.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Identifier les risques et les opportunités de l'activité de l'entreprise qui peuvent impacter significativement son résultat :

- mettre en place des capteurs qui permettent, de suivre les évolutions, et d'anticiper des tendances sur les variables sensibles des grosses lignes budgétaires : cours de change, nombre de jours de grève, taux d'absentéisme... ;
- faire de la veille afin de capter des signaux faibles : actions faites par les concurrents, évolution du marché, de la réglementation...

2. Réaliser des simulations afin de valoriser l'impact financier et de déclencher rapidement des alertes en fonction de la portée du risque ou de l'opportunité (fort, moyen, faible).

Il s'agit d'étudier des scénarios de sensibilité à certaines variables : que se passerait-il si telle variable s'éloignait de la valeur choisie (si le marché est en retrait de 5%, si le coût du zinc augmente de 10%...) ; puis affecter une probabilité d'apparition au risque qui exprime le degré d'éventualité de sa manifestation (fort, moyen, faible). Selon la même méthode, évaluer l'impact financier des différentes actions de maîtrise avant de les mettre en œuvre, afin d'avoir des éléments de choix et de décision. Balayer régulièrement les provisions pour risque, afin de les actualiser au vue des réalisations et des nouveaux risques identifiés.

3. Communiquer auprès des responsables opérationnels :

Communiquer auprès des responsables opérationnels sur les risques et les opportunités, par rubriques :

- valeur en euros au budget ;
- valeur en euros en réel cumulé ;
- valeur en euros du reste à faire.

## Méthodologie et conseils

Dans beaucoup de cas, un risque est aussi une opportunité. Lorsque le nombre de variables est trop élevé, on ne peut pas se contenter de la méthode des probabilités. Il est préférable de réaliser une simulation de type Monte-Carlo.

Chaque loi est échantillonnée sous la forme d'un ensemble de cas possibles et d'une fréquence de ces cas. Les fluctuations sont alors étudiées en effectuant un nombre important de tirages. Chaque tirage correspond à un seul cas pour chaque élément du modèle. Les fréquences d'apparition sont

respectées. ■

*L'estimation doit être couplée à la recherche de solutions alternatives.*

## Avantages

- Ce travail est essentiel pour fiabiliser les prévisions.
- Cela permet d'évaluer lucidement un risque et d'imaginer une alternative.

## Précautions à prendre

- Affecter une probabilité de réalisation à chaque risque ou opportunité identifié.
- Essayer d'équilibrer les risques et les opportunités en terme d'impact.

## Les sources des indicateurs du reporting RSE (responsabilité sociale et environnementale)



### En résumé

**Le reporting RSE** permet de rendre compte, aux parties prenantes, de la politique de développement durable de l'entreprise, dans un rapport intégré de données financières et non financières. Ce reporting doit répondre aux spécificités et au métier de l'entreprise. Il est également utilisé pour mobiliser les équipes en interne.

### *Insight*

**Reporting on CSR** provides accountability of the company's sustainable development policy to stakeholders, in a statement based on financial and non-financial data. This reporting must meet the company's specificities and business requirements. It is also used to mobilize in-house teams.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le reporting RSE présente les engagements de l'entreprise en matière de développement durable. Il

doit répondre aux obligations réglementaires imposées aux entreprises cotées par la loi NRE en 2001 et aux entreprises cotées ou non cotées selon certains seuils de chiffre d'affaires et d'effectifs par la loi Grenelle 2 en 2012 ; mais aussi à trois types d'enjeux : le pilotage des performances, la maîtrise des risques, la communication auprès des parties prenantes.

## Contexte

Le contrôleur de gestion a la responsabilité de construire les systèmes de reporting et de tableaux de bord financiers ou non financiers. Il peut étendre ses pratiques pour élaborer le reporting RSE et analyser les relations de cause à effet entre les performances économiques, sociales et environnementales.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Identifier les indicateurs. Leur choix résulte de la concertation de la direction avec les parties prenantes.

Le reporting peut être composé :

- d'indicateurs quantitatifs (kwh/m<sup>2</sup> ; kg papier acheté ; émission de CO ... ) ;
- de données de scoring : objectif dépassé ; objectif en ligne ; objectif partiellement atteint ;
- de données qualitatives telles que des fiches de suivi d'actions.

Pour choisir les indicateurs sociaux, sociétaux et environnementaux les plus significatifs :

- se référer au bilan social ;
- construire un benchmark en s'intéressant à ce que font les entreprises du même secteur ;
- définir les indicateurs attendus par les parties prenantes ;
- recourir aux grands référentiels de la GRI, de la loi NRE, de la SNDD, du Grenelle2, de l'ISO 26000...

2. Collecter et restituer les informations.

Les procédures de collecte, de consolidation et de contrôle de la fiabilité des indicateurs sont généralement formalisées dans un « protocole de reporting » consultable par les parties prenantes.

Elles présentent les données à recueillir (quantitatives et qualitatives), les sources (acteurs, fichiers internes, sites externes...), les types et les périodicités de traitement, les périmètres et règles de consolidation.

3. Choisir la granularité des données.

La granularité des données doit être précisée pour chaque indicateur. Plus elle est déclinée finement, plus les managers assument leur responsabilité économique, mais également leur responsabilité environnementale, sociale et sociétale.

## Méthodologie et conseils

Les écarts éventuels d'une période à l'autre doivent faire l'objet, d'un recoupement de données, et d'une analyse des causes possibles par le contrôleur de gestion. L'horizon annuel est le plus pertinent car, soit beaucoup de données fluctuent d'un mois sur l'autre en fonction de paramètres externes (émissions polluantes), soit elles ont une fréquence aléatoire (accident du travail) ou sont

conditionnées à des cycles naturels annuels (biodiversité). ■

*Communiquer sur les impacts économiques, environnementaux, sociaux et sociétaux.*

## Avantage

- Utiliser des référentiels nationaux ou internationaux pour comparer les entreprises d'un même secteur.

## Précaution à prendre

- Être attentif aux préoccupations des parties prenantes.

Un diagnostic consiste à identifier la nature d'une situation, d'un problème ou d'un dysfonctionnement, par interprétation de signes extérieurs, à partir d'observations, de contrôles ou de tests.

## Pourquoi réaliser un diagnostic de gestion ?

Effectuer un diagnostic de gestion, c'est :

- prendre du recul, pour évaluer l'état de santé de l'entreprise, en se concentrant sur les problématiques de gestion ;
- mettre sous tension l'organisation dans la recherche du progrès, et éviter l'autosatisfaction ;
- proposer des recommandations pour améliorer la performance de l'entreprise ;
- engager des actions de correction, d'amélioration, et d'optimisation de la gestion de l'entreprise.

Le diagnostic de gestion sert à identifier les forces et faiblesses de l'organisation, en identifiant les zones de performance et de non performance, et en analysant les pratiques, afin de rendre les processus et les activités plus efficaces et efficients. C'est un outil d'analyse dynamique.

## Comment réaliser un diagnostic de gestion ?

Tout diagnostic démarre par un état des lieux, c'est-à-dire une analyse de la situation actuelle, au travers d'une collecte d'informations puis d'un croisement de ces informations, afin de mettre en évidence les dysfonctionnements masqués.

Plusieurs méthodes existent dans l'entreprise et sont fréquemment utilisées en contrôle de gestion.

Méthode	Objectif	Résultat
La matrice SWOT	Mettre en évidence les enjeux clés d'une entité	Synthétiser les éléments d'un diagnostic externe et interne
La veille	Réagir aux variations de l'environnement	Anticiper les évolutions de rentabilité et challenger les résultats
Le benchmarking	Comparer ses pratiques avec les « meilleurs parmi les meilleurs »	Comprendre les pratiques, méthodes, moyens qui ont permis à d'autres de progresser
La méthode DMAIC	Améliorer les processus et maîtriser les risques	Rationaliser l'organisation en déroulant la démarche six sigma, bien connue des opérationnels
Le diagramme d'Ishikawa	Analyser un problème en s'assurant de ne rien oublier	Répertorier l'ensemble des causes potentielles d'un dysfonctionnement
La matrice coût / valeur	Confronter le coût des activités / leur importance pour les clients	Optimiser un service, reconfigurer un processus, agir sur les frais généraux
Le budget base zéro	Maîtriser les coûts	Rationaliser la préparation des budgets de frais généraux

Quelle que soit la méthode utilisée, le diagnostic conduit à :

- fixer des objectifs de progrès ;
- identifier de nouveaux leviers d'action ;
- concevoir des plans de progrès qui seront mis en œuvre par les équipes opérationnelles ;
- enrichir le système de pilotage de nouveaux indicateurs.

# LES OUTILS

[26 La matrice SWOT](#)

[27 La veille économique](#)

[28 Le benchmarking des fonctions](#)

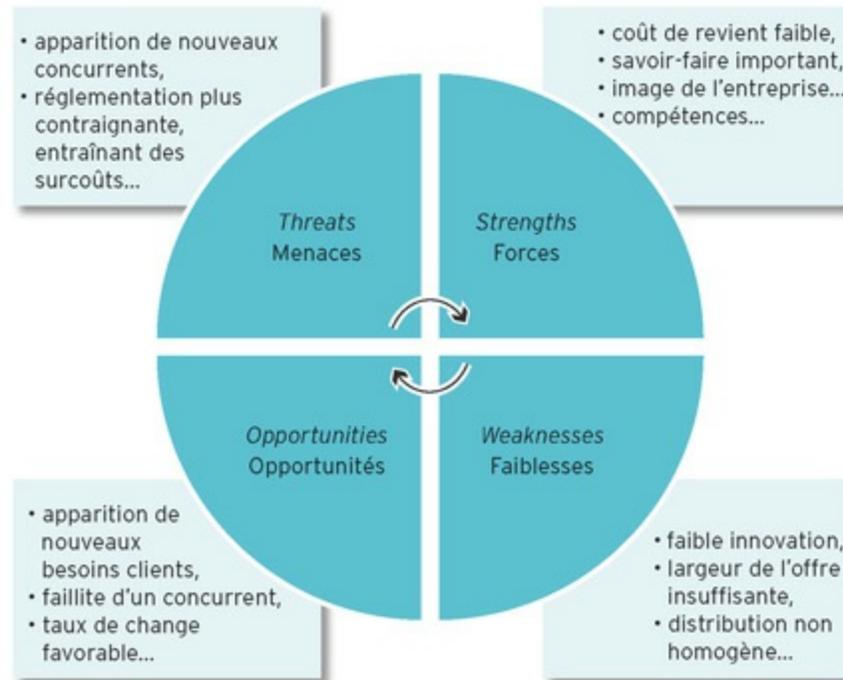
[29 Le DMAIC](#)

[30 Le diagramme d'Ishikawa](#)

[31 La matrice coût/valeur](#)

[32 Le budget base zéro \(BBZ\)](#)

## Les composantes de la matrice swot ( *strengths weaknesses opportunities threats* )



### En résumé

La réussite d'une entreprise dépend de la façon dont elle gère ses ressources internes, sources de forces et de faiblesses, en relation avec son environnement, source d'opportunités et de menaces.

**La matrice SWOT** est un outil qui permet de synthétiser les éléments du diagnostic externe et interne d'une entité.

### *Insight*

*One of the key factors affecting a company's success is how it manages its internal resources (its strengths and weaknesses) related to its environment (creating opportunities and threats).*

*The **SWOT analysis** is a tool developed to synthesize an entity's internal and external elements of diagnosis.*

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

La matrice SWOT met en évidence les enjeux clés d'une entité (problème de concurrence, de marque, de qualité, de distribution). Elle génère des idées pour orienter les choix et identifier des leviers d'action.

# Contexte

La matrice SWOT se construit au niveau d'une entité ayant un marché : un segment stratégique, une approche métier, une approche géographique, ou une approche secteur d'activité.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Réaliser le diagnostic de l'entreprise.

- Le diagnostic interne porte sur :
  - la concurrence ;
  - l'évolution du marché ;
  - l'évolution des métiers et des compétences ;
  - l'environnement économique ;
  - la réglementation.
- Le diagnostic externe porte sur :
  - le portefeuille des produits et des clients ;
  - l'innovation ;
  - la qualité des produits ;
  - les actions commerciales ;
  - l'évolution des résultats (croissance – rentabilité).

2. Hiérarchiser les informations au sein de la matrice.

Il s'agit de marier les compétences internes avec les opportunités externes. Selon les forces ou les faiblesses de l'entreprise, une menace peut se transformer en opportunité et vice versa. Par exemple, se lancer dans une nouvelle activité qui implique des coûts compétitifs et une capacité de production élevée peut-être une opportunité si l'entreprise dispose de ces deux forces, sinon c'est une menace.

3. Identifier les axes prioritaires du plan d'action. Ceux-ci doivent donner des réponses à l'entité sur les problèmes rencontrés afin de :

- profiter des opportunités ;
- se prémunir contre les menaces ;
- consolider les points forts ;
- améliorer les points faibles.

## Méthodologie et conseils

Pour conduire le diagnostic externe, il est recommandé :

- d'utiliser les outils de la veille,
- de s'inspirer de l'analyse du secteur selon Porter, qui intègre les concurrents, les clients, les fournisseurs, la réglementation et les produits de substitution, afin de faire le tour des faits

marquants de l'environnement.

Pour réaliser le diagnostic interne, faire l'inventaire des atouts de l'entreprise sur son marché : coût de revient, rentabilité, productivité, image, qualité de service, délai de livraison, technologie, organisation. Puis s'interroger sur la performance relative de l'entité par rapport à ses concurrents.

Le contrôleur de gestion s'assure de l'attrait financier du plan d'action, et que l'entreprise dispose des ressources (financement, hommes, équipement) pour garantir sa réussite. Il doit envisager la possibilité de revenir en arrière ou de différer les investissements, si cela s'avérait nécessaire après la mise en œuvre. ■

*Prendre en compte tous les facteurs clés de succès permettant de mettre en œuvre la stratégie.*

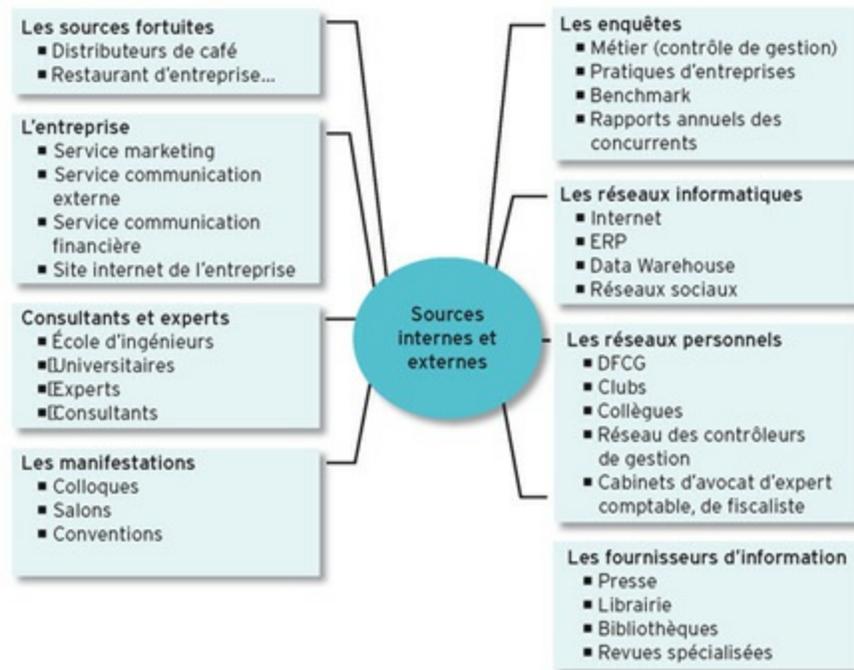
## Avantages

- Un outil de structuration d'un diagnostic en mettant en relation les quatre composantes de la matrice.
- Un outil de communication facile à partager entre financiers et non financiers.

## Précautions à prendre

- Ne pas limiter l'analyse à la seule réduction des points faibles.
- Valider que le plan d'action est cohérent avec la culture de l'entreprise.

## Les sources d'information pour le contrôle de gestion



Source : Cegos

### En résumé

Faire de la **veille**, c'est être à l'écoute des signaux faibles qui, une fois repérés, identifiés et analysés, fournissent des éléments aux entreprises, pour réagir aux variations de leur environnement.

### *Insight*

*Maintaining a **watch** means listening for weak signals; once tracked, identified and analyzed, they provide elements for corporate responses to environment changes.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Les entreprises veillent afin de récupérer des données stratégiques, le plus en amont possible, pour prévoir des évolutions sur leurs métiers, leurs produits... et innover avant leurs concurrents.

## Contexte

En entreprise, la veille se pratique sous deux formes : la veille terrain ou la veille documentaire.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Identifier le problème.

Les sujets de veille en entreprise sont nombreux. Le contrôleur de gestion se focalise essentiellement sur trois problématiques :

- comment évolue l'environnement de l'entreprise ?
- quelles sont les grandes évolutions à l'intérieur de l'entreprise ?
- quelles sont les nouvelles pratiques en contrôle de gestion ?

2. Transformer le problème en recherche d'information.

Les sources d'informations sont nombreuses. Elles proviennent de l'intérieur comme de l'extérieur de l'entreprise. Elles peuvent être formelles comme informelles. toutes les sources doivent être validées afin d'assurer la pertinence des informations collectées.

En contrôle de gestion, la collecte des informations porte le plus souvent sur les points suivants :

- données concurrentielles : prix de vente des concurrents, taille du secteur, parts de marché, résultats annuels, cours de bourse, images de marques, nombre de brevets ;
- données macroéconomiques : taux d'inflation, taux d'intérêt, taux de change, taux de croissance, taux de charges sociales ;
- indicateurs en amont : coût du fret à 3 mois, relevés météorologiques, commandes à 12 mois.

3. Interpréter les indicateurs collectés. Ceux-ci permettent de :

- détecter les évolutions qui peuvent affecter la rentabilité de l'entreprise, ou celle des clients ou des fournisseurs ;
- identifier des éléments factuels permettant de challenger les résultats et les prévisions ;
- expliquer l'impact de l'évolution constatée sur le résultat, les flux de trésorerie ;
- décider et mettre en œuvre un plan d'action lorsqu'un indicateur est au « rouge ».

## Méthodologie et conseils

La veille de premier niveau s'organise souvent via le web. Les outils de recherche de l'information les plus courants sont :

- les favoris, les sites des bibliothèques et des portails ;
- les outils de recherche : annuaires (yahoo, nomade...) et moteurs (Altavista, google...) ;
- autres : blogs, forums (google, yahoo...), listes (Catalist, Francophiliste...), actualité.

Afin d'optimiser sa veille, il est recommandé de respecter trois règles d'or :

- se donner 15 à 20 minutes pour arriver au bout du « couloir » ;
- si une porte ne s'ouvre pas, ne pas insister ;
- si une porte s'ouvre, ne pas entrer tout de suite. ■

*Apporter des idées pour améliorer la performance et mieux anticiper*

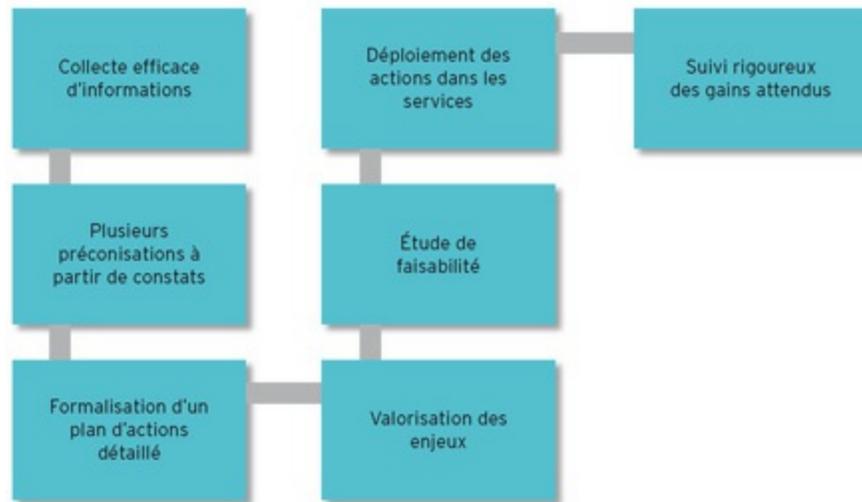
## Avantages

- Extraire de la surabondance des données les informations utiles à la prise de décision, à la réduction des risques et à l'amélioration des résultats.

## Précautions à prendre

- Attention à valider les données produites afin de ne pas partir sur de fausses pistes.
- Accepter que la veille ait un coût : outils, services logiciels, temps passé par les équipes.

## Les facteurs clés de succès



## En résumé

La fonction contrôle de gestion peut jouer un rôle de **benchmarking** car elle est au cœur :

- des remontées d'information,
- du management de la performance,
- de la vision transversale de l'organisation
- des référentiels de gestion.

C'est donc à elle que devrait revenir tout naturellement la responsabilité de conduire ce type de projet transversal.

## *Insight*

*The management control function can play a **benchmarking** role, because it is at the heart of :*

- Information feedbacks*
- Performance management*
- Transverval vision of the organization*
- Management repositories (reference tables of management)*

*It is natural that it should be assigned the lead-responsibility of this type of crosscutting mission.*

# Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

En période délicate, les entreprises sont conduites à réduire leur seuil de rentabilité, en améliorant la productivité ou la qualité, ou en diminuant les coûts, ainsi que le niveau de contribution de chacune des fonctions. Le benchmarking est une méthode permettant d'identifier des leviers d'action.

# Contexte

Dans des groupes d'une certaine dimension le benchmarking interne est privilégié car il y a toujours une entité, une agence, une usine meilleure que les autres. Dans des entreprises de plus petite taille, le benchmarking externe est recommandé.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Cibler le modèle.

La définition d'un modèle, qui décrit les activités et les livrables de la fonction concernée, est réalisé à partir d'interviews auprès des responsables concernés.

2. Mesurer les résultats, les écarts de performance.

Les données collectées portent sur :

- les coûts : main d'œuvre, sous-traitance, fonctionnement, informatisation... Ces coûts de fonctionnement sont décomposés en coûts directs et coûts indirects répartis. Ces données sont extraites des centres budgétaires pour être ensuite comparées.
- des indicateurs qualitatifs : respect des délais, conformité, fiabilité...

3. Comparer les méthodes et les processus Les données collectées sont souvent :

- rapportées à un dénominateur commun : (coût complet de la fonction / coût complet de l'entité) ou (coût complet de la fonction / chiffre d'affaire).
- décomposées par zone géographique, type d'activité, taille de l'unité, afin de comparer des entités comparables.
  - rapprochées d'analyses qualitatives, afin de distinguer les entités pour lesquelles le niveau de ressources affecté à la fonction est le plus bas, et la fonction est la plus performante.

4. Prévoir un processus continu d'évaluation. Des objectifs et des plans d'action de réduction des coûts sont définis pour chaque entité afin qu'elle améliore son rapport qualité / coût. L'échange de bonnes pratiques peut également aboutir à des choix de standardisation en mutualisant des moyens administratifs (Centre de service Partagé).

## Méthodologie et conseils

La comparaison entre entités porte non seulement sur les résultats à atteindre, mais également sur les éléments pouvant expliquer les différences de résultat : organisation, processus, complexité, comportements...

Il est préférable d'axer plus l'analyse sur les coûts que sur les effectifs, afin d'éviter des différences dues à des choix organisationnels différents (ex : recours à la sous-traitance). ■

*La pression sur les coûts ne doit pas s'exercer à l'identique sur toutes*

*les fonctions, ni se limiter à la déclinaison de l'effort général.*

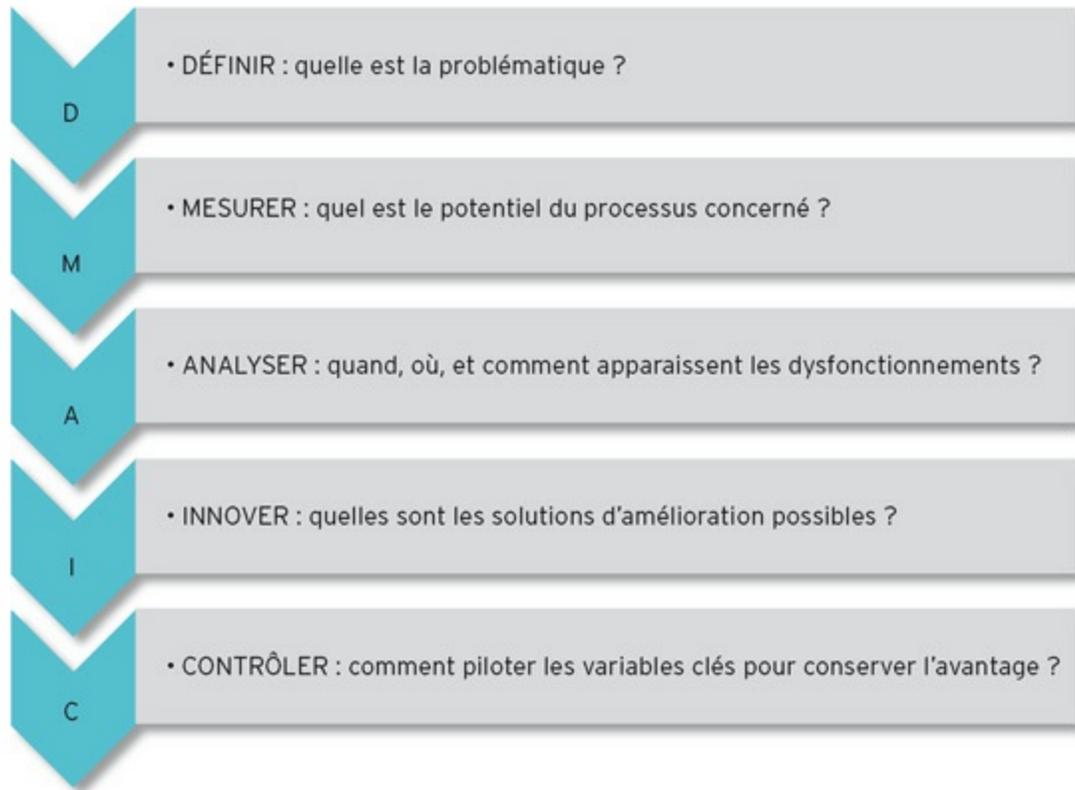
## **Avantages**

- La comparabilité des périmètres et la collecte des données sont plus aisées.
- Le partage des résultats mobilise les équipes internes.
- La démarche peut devenir récurrente.

## **Précautions à prendre**

- Il n'y a pas d'action pertinente sans une bonne compréhension des enjeux.
- S'assurer de la comparabilité des mesures : même système de charges sociales, même régime de retraite...

## Les cinq étapes de la méthode DMAIC



### En résumé

**Le DMAIC** est à la fois une méthode de résolution de problèmes et un ensemble d'outils techniques d'amélioration des processus, appliqués sur une base projet, dans l'optique d'améliorer la satisfaction des clients et d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise.

### *Insight*

*The **DMAIC method** is both an approach to problem solving, and a set of technical tools for process improvement, applied on a project basis, in order to improve client satisfaction scores and meet the company's business strategy.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

L'utilisation du DMAIC vise à améliorer la performance des processus et à maîtriser les risques, en rationalisant l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise pour réduire les coûts, les délais, et augmenter la qualité.

## Contexte

Le contrôle de gestion apporte une méthodologie d'analyse reconnue, fondée sur un processus qualité approuvé et suivi par l'ensemble des intervenants.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Définir l'objet de l'étude, son périmètre et les objectifs attendus. Identifier les activités qui présentent des défauts, et sélectionner avec précision les défauts mesurables. Enfin, identifier les acteurs impliqués dans ce processus.
- Mesurer la situation actuelle en collectant les informations disponibles et en les classant par type de défaut. Identifier les KPI (*key performance indicators*, ou indicateurs clés de performance) qui servent à mesurer la performance du processus.
- Analyser les dysfonctionnements en remontant aux causes racines, et les formaliser par des données mesurables. Étudier l'ampleur des défauts (distinguer impact, risque, cause) et confirmer les dysfonctionnements. Faire partager l'état des lieux aux différents acteurs.
- Innover en recherchant et proposant des solutions adaptées pour chacune des causes des dysfonctionnements (éliminer, renforcer, simplifier, automatiser). Choisir les actions à retenir en fonction d'une matrice « avantage/effort » et affecter les actions aux acteurs du processus.
- Contrôler l'évolution de la nouvelle situation, en améliorant le tableau de bord existant avec les nouveaux KPI, en réalisant des audits réguliers. Analyser les résultats et mesurer l'efficacité des solutions appliquées avec les acteurs du processus. Le management fait régulièrement le point sur l'avancement des actions envisagées.

## Méthodologie et conseils

Le DMAIC s'appuie sur de nombreux outils.

- La méthode dite du « QQQQCC » pour délimiter les défauts : qui, quoi, où, quand, comment, combien. C'est une méthode empirique de questionnement. Elle a pour but de collecter les données nécessaires et suffisantes pour définir, caractériser, rendre compte de manière complète, d'une situation ou d'un processus.
- La matrice IPO « inputs, processus, out-puts » précise, à partir de livrables identifiés (outputs), la démarche de recherche et de traitement du problème (processus), ainsi que les données d'entrées nécessaires (inputs).
- L'analyse Pareto est bien sûr applicable aux clients, aux produits/clients, aux produits/clients/canaux (20% des causes produisant 80% des effets). Cette analyse est très utile pour prendre des décisions stratégiques.
- La méthode des 5 M (ou arête d'Ishikawa) consiste à classer les différentes causes influant l'objectif final en cinq grandes catégories. Elle permet ainsi de s'assurer que rien n'a été oublié dans l'analyse du problème. ■

*DMAIC est l'acronyme des cinq étapes qui constituent la méthodologie six sigma.*

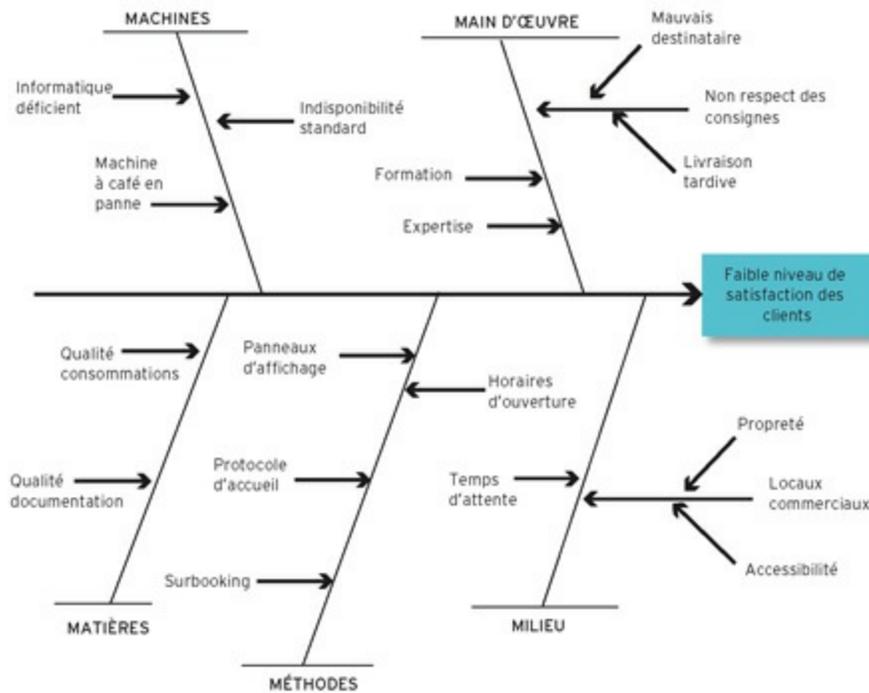
## **Avantages**

- C'est une démarche de gestion de projet exhaustive permettant de ne rien oublier.

## **Précautions à prendre**

- La durée nécessaire à ce type de projet est de six mois.

## La base du diagramme en arête de poisson



### En résumé

Le schéma en arête de poisson est utilisé dans les groupes de résolution de problèmes pour visualiser l'enchaînement logique des causes qui produisent un même effet. Il permet, de remonter à la racine des causes du problème qu'il faut supprimer, et de savoir où agir en proposant des actions correctrices.

### Insight

The Ishikawa diagram (a.k.a. fishbone diagram or cause and effect diagram) is used in problem-solving groups, to visualize the logic of causes leading to the same effect. It enables to assess the root cause of a problem that needs to be eliminated, and determine where to act, proposing corrective measures or actions.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le montage du diagramme donne une vision globale des causes génératrices du problème, avec une représentation structurée de ces causes par domaine.

## Contexte

Le diagramme permet de limiter l'oubli de causes, et de fournir des éléments pour l'étude des solutions.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

1. Réaliser un brainstorming des causes possibles. Former un groupe de travail pluridisciplinaire. Après avoir défini l'effet à supprimer, chacun peut s'exprimer librement, afin de lister toutes les causes possibles. Pour être exhaustif, le groupe peut utiliser la méthode des cinq « pourquoi ».
2. Classifier les causes par domaine.

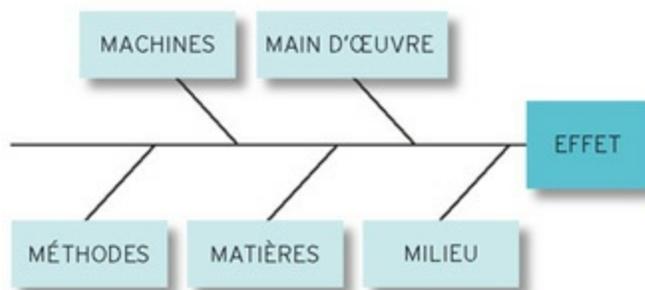
Les causes possibles identifiées lors du brainstorming sont classées en cinq catégories, le plus souvent :

- Machine, matériel, matériaux : qui requiert souvent un investissement ;
- Main d'œuvre ;
- Méthodes : procédures, modes d'emploi ;
- Matières, consommables divers ;
- Milieu, environnement, contexte, quel qu'il soit (culturel, social...).

Les catégories peuvent prendre d'autres noms adaptés au problème, et peuvent être plus ou moins nombreuses. Il est toutefois souhaitable de ne pas dépasser six. Elles doivent être définies clairement pour que tous les membres du groupe de travail soient d'accord sur leur signification.

3. Tracer le diagramme d'Ishikawa.

Tracer d'abord la base du diagramme en arête de poisson, puis remplir chaque branche en identifiant bien les enchaînements de causes. En principe sur les arêtes principales, ne doivent être inscrits que les causes directes de l'effet étudié.



L'ensemble des causes possibles étant répertoriées, le groupe de travail recherche les causes réelles du problème et propose des solutions pour les corriger. Le diagramme sert de base pour planifier un plan d'action.

## Méthodologie et conseils

La construction du diagramme doit être réalisée avec beaucoup d'attention, car c'est elle qui permet d'éclaircir les idées sur l'enchaînement des causes, et qui facilitera ensuite le choix des causes les plus probables. Lors de la construction du diagramme, la discussion peut amener à découvrir de nouvelles causes. Il faut les prendre en compte en les classant dans l'une des cinq catégories. Si les causes sont trop nombreuses et aboutissent à un diagramme trop compliqué, il est préférable de le construire par branche. Une même cause peut apparaître dans plusieurs arêtes. Ce qui est important, c'est que celui qui énonce la cause justifie de la catégorie dans laquelle il la classe. ■

*Identifier les causes responsables du dysfonctionnement et les classer.*

## Avantages

- Approfondir le diagnostic en décomposant un problème en différentes dimensions.
- Disposer d'un outil de dialogue partagé entre le contrôleur de gestion et les managers.

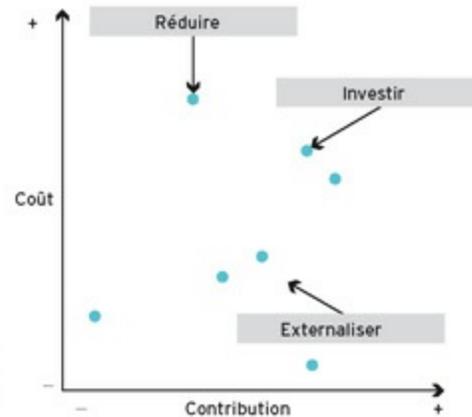
## Précautions à prendre

- Adapter la terminologie à son secteur d'activité.
- Ne pas se limiter aux causes négatives, inscrire également les causes positives.

## La matrice coût/valeur appliquée au domaine RH

Coût des activités RH			
Coût des activités	Jours homme	Coût par jour	Total €

Évaluation des activités			
Valeur des activités	Contribution FCS 1	Contribution FCS 2	Contribution FCS 3



### En résumé

Grâce à l'analyse coût/valeur, il est possible de confronter le coût des différentes activités à réaliser pour les clients, avec leur importance aux yeux des clients. Il est plus facile de les vendre ensuite, puisque les efforts déployés par le fournisseur, portent bien sur les activités à forte utilité.

### Insight

Cost-value analysis makes it possible to compare the cost of completing different activities for clients, with their importance in the clients eyes. They are easier to sell, since the provider's efforts will focus on high-value activities (assessment of the usefulness, or high utility).

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

L'entreprise doit développer son efficacité, aussi bien au niveau des prestations qu'elle propose que de sa façon de fonctionner. La recherche de l'efficacité demande une meilleure utilisation des ressources consommées, ainsi qu'une optimisation permanente des prestations offertes.

## Contexte

La matrice coût/valeur, en confrontant les ressources consommées avec la valeur des prestations rendues, est un outil de diagnostic pour, optimiser un service, reconfigurer un processus, agir sur l'ensemble des frais généraux.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

1. Lister les activités de la fonction en décrivant les :
  - processus ou macro activités (recrutement) qui décomposent les grands domaines de responsabilité ;
  - activités qui subdivisent chaque processus ;
  - opérations qui décrivent les composantes de chaque activité.
2. Calculer les coûts des activités :
  - évaluer le temps passé de chacune des activités du service ;
  - utiliser des grilles de passage analytique pour les autres coûts (méthode ABC) ;
  - calculer le coût de l'activité en jours homme, et en euros.
3. Apprécier la valeur des activités :
  - la valeur correspond au jugement porté sur les activités par le client, sur la base de ses attentes et de ses motivations. Elle croit lorsque, la satisfaction du besoin du client augmente, ou que la dépense afférente à la prestation diminue ;
  - évaluer la contribution de chacune des activités aux facteurs clés de succès de l'entreprise, en établissant un scoring en terme de valeur perçue par les clients : non significative, faible, moyenne, élevée.
4. Identifier les endroits où des changements doivent avoir lieu :
  - analyser les discordances « coût/valeur » provenant de la nature même de l'action ou des moyens mis en œuvre ;
  - chercher des solutions d'amélioration :
    - les activités à valeur perçue et visibles par le client doivent être réalisées mieux que les concurrents ; l'entreprise doit investir sur ces activités et communiquer dessus ;
    - les activités support à valeur perçue par l'entreprise, mais non visible par le client doivent être conservées et optimisées en coût et en efficacité ;
    - les activités sans aucune valeur perçue sont à réduire, à sous-traiter, voir à éliminer ; les ressources économisées pourront être redéployées sur les activités à valeur perçues.

### Méthodologie et conseils

Le coût d'une activité à externaliser est calculé aisément à l'aide de la méthode ABC. Il peut être comparé au coût global d'une prestation extérieure. On prendra soin d'ajouter à ce calcul, le coût de l'activité de coordination avec le prestataire.

Pour le diagnostic, on peut s'appuyer sur les dictionnaires d'activité et les indicateurs de performance des processus de bases de benchmark existantes (cabinets de conseil, base SI...). ■

*Établir une comparaison entre ce que l'on sait faire et ce que l'on pourrait faire.*

## Avantages

- Retrouver le véritable besoin de la prestation.
- Redimensionner les critères d'appréciation.
- Évaluer les ressources justes nécessaires.

## Précautions à prendre

- Ne pas croire que des moyens supplémentaires vont régler les problèmes.
- Accepter de repenser l'organisation.

# Le budget base zéro (BBZ)

## Les six principes du BBZ



## En résumé

La recherche de la compétence et de la performance passe par la remise en cause des tâches accomplies et de la façon de les accomplir. le **budget base zéro** consiste à trouver la raison d'être de chaque coût, et ne pas se contenter de le reconduire.

## *Insight*

*Seeking performance and competence implies questioning the tasks that are accomplished and how to accomplish them.*

*It is necessary to find the purpose for each cost, and not simply extend the cost: that is the purpose of **zero based budget**.*

<http://goo.gl/0EWCCT>

Le budget base zéro (en vidéo)



# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Le budget base zéro (BBZ) est une méthodologie utilisée dans les grandes entreprises pour rationaliser la préparation des budgets de frais généraux. Il permet de présenter des budgets sous forme de dépenses nécessaires à l'accomplissement de missions définies, et autorise les responsables à effectuer des choix sur ces budgets.

## Contexte

Dans un monde évolutif, les établissements privés et publics sont amenés à créer de nouvelles activités, et à en arrêter d'autres. Ils doivent s'adapter à la concurrence, et repenser leur organisation et leurs ratios de coûts.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Faire le diagnostic du département ou du service : le responsable, avec son équipe, fait l'inventaire des missions et recherche des indicateurs de résultat (efficacité, efficience, fréquence, coût, qualité...). C'est le moment de repérer des liaisons principales avec les autres unités.
- Rechercher des alternatives : celles-ci doivent améliorer les résultats ou réduire les coûts. La justification d'une solution, et son choix, est réalisée avec le supérieur hiérarchique. Des alternatives, non retenues dans un premier temps, pourront faire l'objet d'un plan à plus long terme, ou d'études plus approfondies.
- Définir les niveaux de services : il s'agit d'inventorier les prestations dans l'alternative retenue : définition, moyens nécessaires, coût, travaux effectués. Une version de base correspondant à 50 ou 70 % des coûts actuels est élaborée. Les prestations restantes, considérées comme des ajouts, sont classées par ordre d'importance décroissante avec le supérieur hiérarchique.
- Élaborer des propositions budgétaires : les classements sont consolidés par domaine et département. On limite les discussions sur les classements des ajouts, pouvant faire l'objet d'une suppression ou d'une introduction. Le manifestement indispensable, et le manifestement caduc, sont automatiquement classés. Le comité de direction détermine la barre budgétaire, et donc les ajouts qui ne seront pas retenus. Il choisit les alternatives à mettre en place dans le cadre d'un plan à plus long terme, et les études approfondies pour régler les problèmes complexes.

## Méthodologie et conseils

Pour tirer le maximum d'enseignements de l'opération, il est nécessaire d'établir, à la fin de la phase 3, une concertation rapide entre les unités poursuivant les mêmes missions dans des services différents. La démarche est efficace et relativement rapide, si les responsables font bien la distinction entre ce qui peut être décidé dans le cadre du BBZ et ce qui nécessitera des études approfondies. ■

***Le budget doit proposer des choix, plutôt que de prévoir des dépenses.***

## **Avantages**

- **Obtenir une réduction rationnelle et effective des frais généraux.**
- **Mesurer le volume d'activité des services et le niveau de qualité des prestations.**
- **Réorienter les dépenses vers les missions prioritaires.**

## **Précautions à prendre**

- **Présenter des règles du jeu clair au démarrage de l'opération, notamment pour les effectifs qui seront touchés.**
- **Valider que lorsque l'ajout n'est pas retenu, la prestation est bien abandonnée au sein du service.**

L'ensemble des enquêtes récentes sur les missions du contrôle de gestion ou de la direction financière établit « l'élaboration de la planification et des prévisions » comme la première priorité des directions financières et du contrôle de gestion.

L'analyse des activités aboutit naturellement au processus prévisionnel.

« Gouverner, c'est prévoir » disait Émile Girardin. En effet, le processus prévisionnel est au cœur du pilotage de l'entreprise. Il prépare l'entreprise à exploiter ses atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans le futur.

## Le processus prévisionnel

Le processus prévisionnel se décline en trois étapes :



- La planification stratégique formule les grandes orientations stratégiques. Elle se décline sous forme de plan à moyen terme, ou **business plan**, scénario possible de l'évolution de l'entreprise sur généralement trois ans. À ce stade, le processus prévisionnel demande souvent plusieurs itérations, pour être cohérent avec les objectifs stratégiques.
- Le **budget annuel** est souvent considéré comme la première année du business plan. Le processus budgétaire est plus lourd et se prête moins bien à des itérations ou des alternatives. Il représente le contrat de moyens et de résultats des responsables opérationnels, exprimé de façon contrôlable tout au long de l'année.
- La **prévision glissante**, mensuelle ou trimestrielle, est une actualisation du budget, plus pertinente, et en adéquation avec les changements constatés dans la stratégie, dans l'organisation, dans l'environnement. son objectif est de prévoir la performance et de planifier des actions. Elle donne de l'agilité au processus prévisionnel.

Le processus prévisionnel est aussi **rétroactif**. L'écart entre chaque prévision et le budget permet de contrôler les objectifs, d'actualiser les priorités stratégiques sur les années suivantes, et de redéfinir les objectifs à un an pour le budget de l'année à venir.

## Le rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un support indispensable au processus prévisionnel. Les directions générales attendent plus de visibilité, d'agilité, d'anticipation, donc un processus plus rapide, structuré et flexible.

- Le contrôleur de gestion est responsable de la définition, de la mise en œuvre, et de l'animation du processus prévisionnel.
- Il construit des modèles de prévisions permettant une meilleure compréhension globale dans le temps.

- Il challenge les prévisions des responsables opérationnels, en émettant un avis argumenté sur leur crédibilité, et en posant les bonnes questions, afin d'amener les opérationnels à les préciser ou les revaloriser.

## LES OUTILS

[33 Le business plan](#)

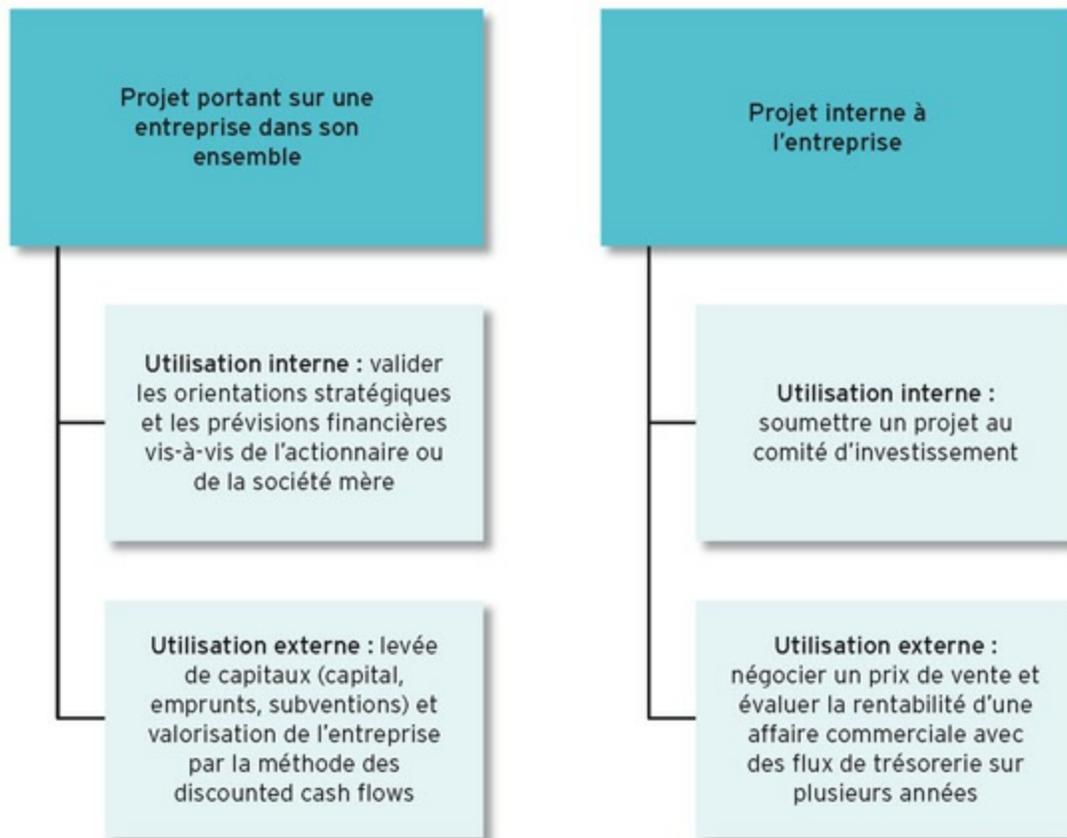
[34 Le budget](#)

[35 La prévision glissante](#)

[36 Les indicateurs prédictifs](#)

[37 Le modèle de simulation](#)

## Dans quels cas rédiger un business plan ?



### En résumé

Le business plan d'une entreprise représente, une prévision volontariste, assortie de plans d'action.

Il est souvent coordonné par la direction financière ou le contrôle de gestion, car le but de ce document est d'abord d'ordre financier.

### *Insight*

*The business plan of a company is based on a proactive, voluntarist forecast associated with action plans.*

*Because the aim of this document is firstly financial, it is often coordinated by the CFO or management control department.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

En fonction des orientations stratégiques et des projets lourds initiés, le business plan permet de construire un scénario possible de l'évolution de l'entreprise. C'est l'occasion de simuler des alternatives d'allocation de ressources, d'évaluer les risques, et de donner des objectifs à chaque responsable.

## Contexte

En général, une fois par an, l'équipe dirigeante se réunit pour des discussions approfondies, qui conduisent à fixer des objectifs quantifiables et évolutifs sur plusieurs années. On définit des priorités dans des programmes d'investissement ou d'actions, ainsi que les ressources nécessaires.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Analyser l'environnement :

- définir le champ concurrentiel de l'entreprise, mettant en évidence les différents segments stratégiques matérialisés par un couple « produit / marché » où l'entreprise va dérouler des stratégies distinctes ;
- rechercher les variables stratégiques représentatives du potentiel de chaque segment : taux de croissance, part de marché, degré de maturité, position concurrentielle.

2. Choisir une stratégie :

- définir la mission de l'entreprise, ainsi que les grandes orientations stratégiques ;
- définir les actions stratégiques à partir des facteurs clés de succès : rappel des objectifs poursuivis, calendrier précis des opérations, description et valorisation des moyens nécessaires, description des impacts attendus sur les chiffres clés de l'entreprise ;
- bâtir des prévisions d'activité afin de s'assurer qu'un marché suffisant existe, et de dimensionner la taille des investissements ; plusieurs scénarios sont souvent envisagés : hypothèse haute, moyenne et basse.

3. Élaborer les états financiers prévisionnels pluriannuels, c'est-à-dire :

- un compte de résultat prévisionnel faisant apparaître les différents niveaux de marge, et la capacité d'autofinancement ; celui de la première année doit être détaillé, il constitue le pré-budget de l'année suivante ;
- un plan de financement ou un tableau des flux prévisionnels de trésorerie, qui recense les besoins de financement et les capitaux nécessaires ;
- un bilan prévisionnel afin de vérifier, dans le temps, le degré d'équilibre du patrimoine.

## Méthodologie et conseils

Le business plan ne se limite pas à une prévision financière. Il convient, avant tout, de vendre le projet. La partie financière vient dans un second temps, une fois définis les hypothèses d'activité et le plan de déploiement du projet.

Il constitue un document multidisciplinaire nécessitant la participation d'acteurs issus de plusieurs

fonctions. Il est souvent un compromis entre les différentes grandes fonctions de l'entreprise.

***Le business plan est unique, car il est l'expression d'une stratégie choisie qui doit être partagée pour réussir.***

## Avantages

- Sélectionner les projets a priori rentables.
- S'assurer, par avance, que les aspects opérationnels et les risques sont maîtrisés.

## Précautions à prendre

- Bien positionner les objectifs de la première année.
- Ne pas minimiser les coûts de structure et les frais généraux.

## Comment être plus efficace ?

Le contrôleur de gestion a naturellement un rôle à jouer en matière de stratégie.

## Participer à l'analyse et à la mise en œuvre de la stratégie

Le contrôleur de gestion contribue à :

- la réflexion stratégique, en faisant remonter les idées d'inflexion de la stratégie, qui peuvent apparaître à n'importe quel endroit de la structure ;
- la mise en œuvre des stratégies choisies dans le suivi des opérations, par l'élaboration d'un tableau de bord, pour la direction générale, composé d'indicateurs stratégiques.

Son implication est essentielle pour s'assurer de l'adéquation :

- des systèmes de contrôle de gestion par rapport à la stratégie, en alignant toute l'organisation par rapport aux facteurs clés de succès du secteur (tableaux de bord opérationnels) ;
- du système d'évaluation des performances avec les objectifs recherchés.

En tant que courroie de transmission entre la stratégie et les opérations, le contrôleur de gestion explique à ses différents interlocuteurs ce qui est attendu par la direction générale.

## Réaliser des études qui nourrissent la réflexion stratégique

Les études portent sur des sujets très variés :

- intégration des structures : acquisitions, fusions ;
- externalisation : sous-traitance, filialisation, scission, apport partiel d'actif ;
- coopération : mise en commun d'activités dans un gIE ou via une joint venture ;
- analyse concurrentielle, organisationnelle, technologique ;
- management des capacités, *yield management* ;
- coût-cible et analyse de la valeur.

## Appliquer la norme IAS 36 dans les groupes soumis aux normes IFRS.

La norme IAS 36 impose d'élaborer un business plan par unité génératrice de trésorerie (UGT<sup>1</sup>), sur

une durée de vie économique définie par un *business analyst*. Elle impose également de revoir ce business plan tous les ans et de réaliser un *test impairment*.

Le contrôleur de gestion se charge :

- de l'actualisation du business plan en intégrant les changements stratégiques et les modifications importantes apparus depuis le dernier *test impairment*, comme : la croissance du chiffre d'affaire, des marges divergentes, les investissements et les restructurations non engagés...
- du *test impairment* en comparant, la valeur nette comptable, avec la somme des cash flows bruts révisés. si la valeur nette comptable est supérieure, la juste valeur de l'Ugt reste égale à la valeur nette comptable. Dans le cas inverse, la juste valeur est actualisée à la valeur recouvrable. Une *dotation impairment* constate la perte pour dépréciation, qui diminue la valeur de l'actif et le résultat opérationnel. ■

Clarifier les hypothèses, la méthodologie utilisée, et les sources des données. trouver le bon équilibre entre, les tableaux de chiffres, et la présentation des éléments opérationnels.

## CAS : Le contenu d'un business plan

Argumentaire  
pour valider  
et vendre le  
projet

- Le marché : taille, évolution, acteurs, réglementation ;
- Le savoir-faire différenciateur des produits ou des services : offre, stade de développement du projet, technologies utilisées, brevets, marques, prix ;
- Les actions de communication et le plan d'action commercial ;
- Les clients potentiels : cible, profil, besoins, intérêt pour l'offre ;
- La concurrence : taille, localisation, points forts, éléments différenciateurs.

Formalisation  
de la  
stratégie

- Les stratégies : compétences clé, alliances, recherche, développement ;
- Les choix de production/sous-traitance ;
- Le plan marketing et ventes ;
- Les installations et les équipements ;
- Les partenariats stratégiques ;
- Les fournisseurs : taille, localisation, délocalisation, outsourcing ;
- Les résultats atteints au plan commercial.

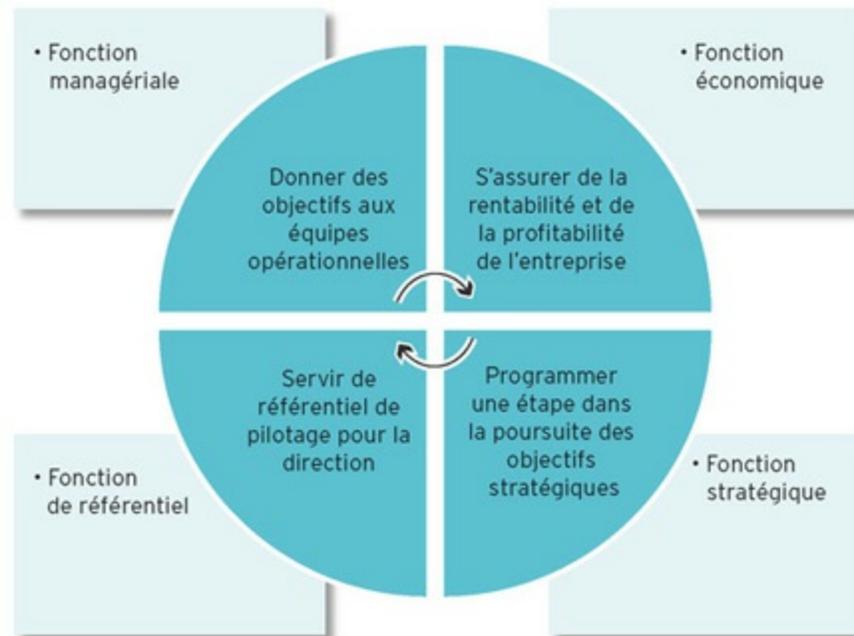
Synthèse  
financière  
des actions  
envisagées

- Les moyens économiques spécifiques (immobilisations et financement du cycle d'exploitation) : calendrier des investissements, des mises en exploitation, des mises sur le marché ;
- Les ressources de financement spécifiques : besoins, destinations, à rechercher, durée, marché d'actions ou d'obligations, ouverture au capital risque ;
- La validation financière des conséquences économiques du projet avec :
  - l'évaluation de la rentabilité espérée et de la création de valeur produite, à partir d'objectifs, de part de marché, de chiffre d'affaires, de frais variables, et de frais fixes ;
  - l'évaluation des risques et des moyens d'y remédier.

---

1. Une UGT est le plus petit groupe d'actifs identifiables dont l'utilisation continue génère des cash flows indépendants de ceux d'autres actifs ou groupes d'actifs.

## Les fonctions du budget en entreprise



### En résumé

Pour la direction générale, **le budget** permet de programmer une étape dans la poursuite des objectifs stratégiques, et de définir les moyens nécessaires à la réussite de cette étape.  
Pour les responsables opérationnels, le budget procure un cadre de réflexion systématisé pour, replacer sa gestion dans sa dimension stratégique, et mettre en perspective ses objectifs annuels avec ceux des autres fonctions.

### *Insight*

*The **budget** allows the general management to schedule a process step towards achievement of the strategic objectives; and define the necessary resources for this phase to succeed.  
The budget provides a framework for systematized thinking, for operational managers, to add a strategic dimension to management, and place into context their annual targets with other functions.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Résultat d'échanges entre les directions opérationnelles, la direction financière et la direction générale, le budget traduit les orientations stratégiques de l'entreprise, tout en lui fournissant des outils de pilotage efficaces.

## Contexte

Les actionnaires, les dirigeants, les banquiers et toute la communauté financière observent avec attention le contenu du budget de l'entreprise pour déterminer leur position.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

#### 1. La préparation

La préparation du budget consiste en une réflexion préalable, conduite par le comité de direction, avec la participation du contrôleur de gestion et des responsables des services études et marketing. Cette réflexion porte sur les éléments suivants :

- la revue des données historiques et analyse de la conjoncture ;
- le dialogue avec chaque responsable opérationnel, afin de savoir comment il envisage l'année à venir ;
- la définition des objectifs et des hypothèses, qui seront diffusés dans la lettre de cadrage ;

#### 2. Le lancement

La réunion de lancement vise à obtenir l'adhésion des équipes opérationnelles au processus budgétaire. Le directeur du département et le contrôleur de gestion, présentent la note de cadrage de la direction générale en précisant, les grandes orientations et la répartition des tâches entre chaque responsable budgétaire. C'est l'occasion de valider le calendrier budgétaire et de présenter les maquettes budgétaires.

#### 3. La construction

L'élaboration des budgets fonctionnels est réalisée par chaque responsable budgétaire.

Après avoir réalisé l'analyse des performances passées et projeté l'atterrissage de fin d'année, chaque responsable établit son budget, en précisant sa contribution à la stratégie, et en formalisant ses plans d'action. Le contrôleur de gestion anime les réunions, aide chaque responsable à se poser les bonnes questions et à arbitrer entre plusieurs options.

#### 4. La finalisation

Après que le contrôleur de gestion ait consolidé tous les budgets, chaque responsable présente son budget à sa direction. Des modifications peuvent être demandées afin d'assurer la cohérence d'ensemble. Après ratification par la direction générale, la version retenue est diffusée.

## Méthodologie et conseils

Le calendrier est un élément clé de la réussite du processus budgétaire. Il est recommandé que la durée du processus budgétaire ne dépasse pas 3 mois, et que le budget soit terminé avant la fin de l'année. Le calendrier précise les rôles et les dates butoir pour chaque service. Il est important d'équilibrer le temps passé au chiffrage par les unités, et le temps consacré au challenge et à la validation.

Les budgets sont intégrés au reporting, aux tableaux de bord, aux prévisions, et font l'objet d'un suivi régulier des écarts.

## *Le budget est avant tout un processus de décision.*

### Avantages

- Les objectifs donnent le cadre budgétaire.
- Les unités expliquent comment elles vont s'organiser pour atteindre les objectifs.

### Précautions à prendre

- Le processus budgétaire prenant du temps et mobilisant les énergies, limiter les périodes de sollicitation des entités opérationnelles.

## Comment être plus efficace ?

### Diffuser une lettre de cadrage

La lettre de cadrage est un document émis par la direction générale qui communique les principales données chiffrées devant apparaître dans les propositions budgétaires formalisées. Elle présente le contexte du marché dans lequel opère l'entreprise (en croissance, mature, en déclin). Elle décrit les pas de progrès sur lesquels les opérationnels doivent s'engager (% de progression du taux de service, diminution du coût à service constant), ainsi que les types de ressources faisant l'objet de décisions budgétaires (effectifs, parc machines, investissements).

Véritable fil conducteur des travaux conduits par les responsables opérationnels, elle permet de gagner du temps en réduisant le nombre de versions budgétaires.

### se limiter à deux versions budgétaires

1. La première version fait une première « photographie » du budget, en consolidant l'ensemble des données venant du terrain ; c'est un processus bottom-up aussi proche que possible des objectifs :
  - les objectifs ne sont plus une simple orientation, mais représentent la performance attendue ;
  - les responsables opérationnels se sont appropriés les objectifs sur la base de diagnostics et de plans d'action.

La réponse des entités opérationnelles aux objectifs doit s'effectuer dans une transparence totale. Les risques de non atteinte des objectifs doivent être clairement identifiés, ainsi que les opportunités et les plans d'action pour réduire les risques.

Après comparaison avec les objectifs fixés, des modifications sont souvent demandées par la direction, afin d'être plus proche des objectifs de la lettre de cadrage.

2. La deuxième version permet d'ajuster la première version du budget pour coller aux objectifs, et sinon de définir les points durs. Les éventuels objectifs complémentaires de la deuxième version peuvent être, chiffrés par la direction financière, et déclinés top down sur les entités.

### Challenger les responsables opérationnels

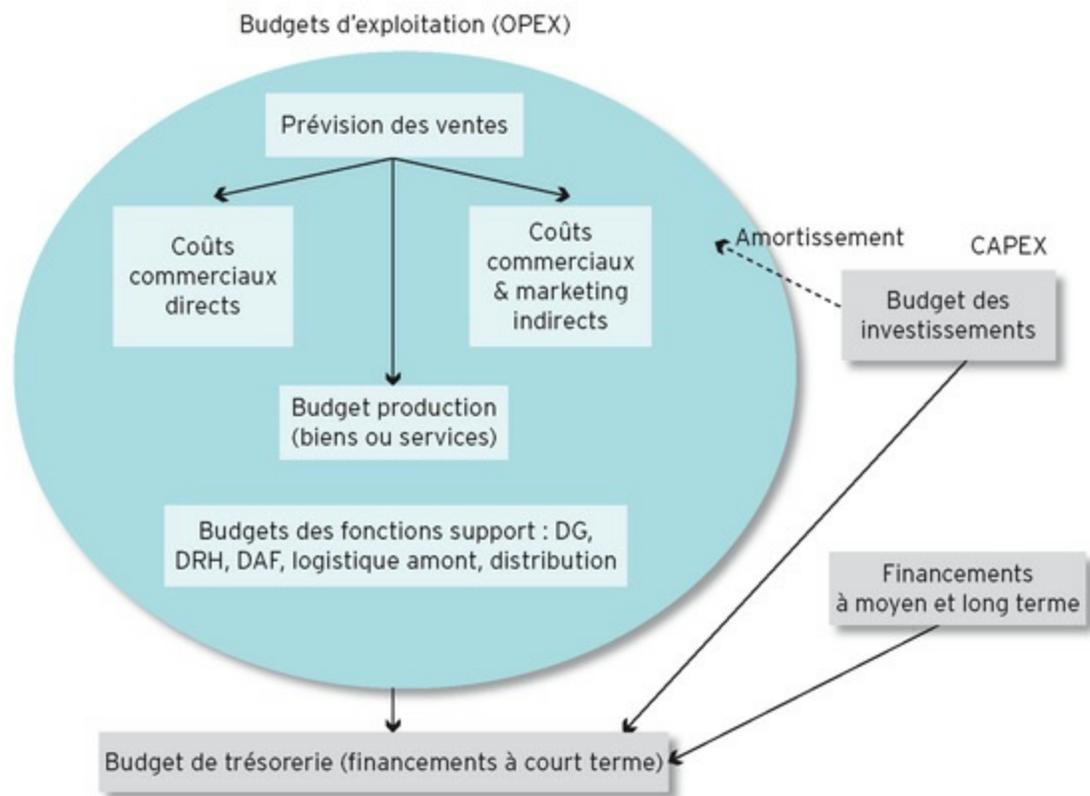
Un préalable consiste, pour le contrôleur de gestion, à bien comprendre les métiers et les projets des

responsables budgétaires. Ces derniers attendent de sa part un rôle de conseil, à même de les aider, à analyser leurs chiffres et préparer leur argumentation lors de la présentation budgétaire. C'est par le questionnement que le contrôleur de gestion peut les amener à prendre de la distance et à raisonner autrement : qu'est-ce que vous n'avez pas mis sur cette ligne budgétaire ? Pourquoi avez-vous besoin de plus cette année ? si le contrôleur de gestion laisse le « matelas » prévu dans le chiffrage, il doit laisser entendre au responsable opérationnel que c'est consciemment.

La gestion budgétaire s'inscrit dans le cadre prévisionnel du contrôle de gestion, en :

- quantifiant les objectifs, les options et les moyens associés ;
- développant la communication et la coordination des responsables ;
- démontrant la cohérence globale des objectifs avec la stratégie.

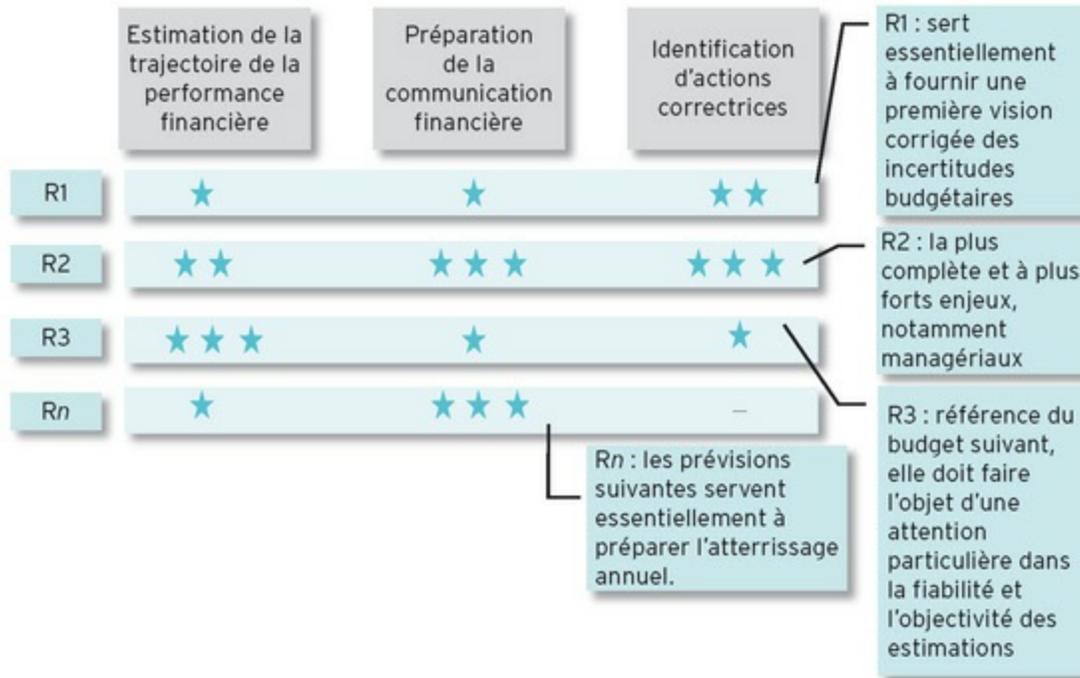
## CAS : Schéma d'élaboration budgétaire



La construction du budget démarre, le plus souvent, par les prévisions de ventes qui déterminent le budget commercial et le budget de production. Le budget des frais généraux résulte de choix organisationnels et stratégiques. Le budget des investissements répond à des besoins divers, comme le renouvellement, la productivité, la croissance...

La synthèse de ces budgets donne lieu à un compte de résultat prévisionnel, ainsi qu'au budget de trésorerie. Le compte de résultat prévisionnel permet d'apprécier la perspective de rentabilité de l'entreprise. Le budget de trésorerie permet de s'assurer que l'entreprise a la capacité de financer ses choix budgétaires. ■

## Chaque prévision a un objectif différent



### En résumé

Le processus budgétaire, qui est annuel, est complété par des **prévisions** glissantes en cours d'année. si le budget représente un plan de vol, la prévision s'apparente plutôt à un atterrissage réussi. Pour répondre aux obligations de communication financière, la prévision est trimestrielle. D'autres entreprises ont retenu le principe de la projection de fin d'année.

### Insight

**Rolling forecasts** during the year complements the annual budgetary process. If budget is a flight plan, the forecast is more like a successful landing. Forecasting is quarterly, in order to assist with financial reporting requirements. Other companies have adopted the principle of a year-end projection period.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Effectuer une prévision consiste à ré-estimer les résultats financiers de fin d'année et les points de

passage trimestriels. La prévision présente, sous forme chiffrée, des hypothèses validées, pour aller d'un point de départ connu à un point d'arrivée cible.

## Contexte

Les prévisions portent sur les volumes, les prix, et les postes de coûts importants. Les objectifs sont axés, sur les leviers de la création de valeur pour les coûts variables et, sur la simulation pour les coûts fixes avec des hypothèses explicites. On se concentre sur les chiffres clés.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Mesurer et analyser l'écart par rapport au budget :
  - réconcilier les chiffres du budget avec les chiffres à date ;
  - identifier et comprendre les distorsions (objectif/réel), alerter les opérationnels : conjoncture (marché, croissance), stratégie (acquisition, cession), choix stratégiques (produits, investissement) ;
  - apprécier la fiabilité du reste à faire prévu au budget sur les mois restants : après avoir analysé le réel, calculer le reste à faire pour atteindre l'objectif de fin d'année, et le qualifier : est-il réalisable ou non ? si oui, peut-il être encore optimisé ou non ?
  - fiabiliser l'atterrissage : avoir beaucoup d'informations du comité de direction afin de confronter les tendances observées.
- Déterminer les plans d'action qui contribueront à l'atteinte des résultats :
  - procéder au suivi des actions en cours : action par action ;
  - formuler de nouvelles actions qui sous-tendent le « stretch » lorsque des écarts significatifs apparaissent.
- Qualifier la marge d'incertitude associée aux estimations retenues
  - un engagement professionnel à caractère technique (déclaration à dire d'expert) ;
  - un temps de questionnement permettant d'apprécier les risques, les opportunités, les aléas et, tout ce qui impacte les trajectoires ;
  - plusieurs scénarios valorisés, en calculant les sensibilités à des variations macro-économiques, et en attribuant une probabilité de réalisation à chaque scénario.

### Méthodologie et conseils

La main courante consiste à noter les faits marquants qui peuvent avoir un impact sur la performance réalisée. Ce recueil d'informations peut être organisé par type de produit, par type de service... La main courante est réalisée de préférence par les opérationnels. Elle sert de source d'information pour, construire toutes les prévisions, et expliquer les écarts d'une année sur l'autre, d'une prévision à une autre.

Le contrôleur de gestion recueille l'information nécessaire, afin de prendre en compte les évolutions de l'organisation et de l'environnement. En interne, il se met à l'écoute des opérationnels, les alerte sur les distorsions observées, et challenge leurs points de vue et leur propositions. ■

*Aider au pilotage opérationnel et financier de l'entreprise.*

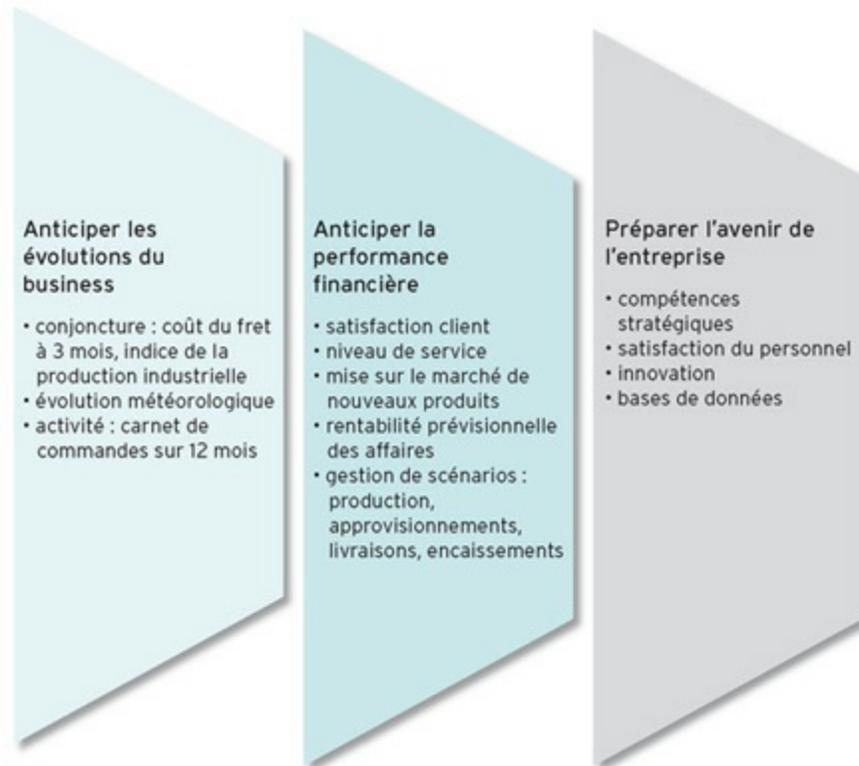
## Avantages

- La prévision glissante est moins détaillée qu'un budget, ce qui permet de focaliser davantage sur les priorités et la réponse aux attentes du marché.

## Précautions à prendre

- Elle nécessite d'une grande précision du fait d'un horizon court dans le temps (< 12 mois).
- Il est impératif d'être exigeant sur les remontées des opérationnels.

## La typologie des indicateurs prédictifs



### En résumé

**Les indicateurs prédictifs** permettent d'anticiper l'activité de l'entreprise très en amont. Ce sont des indicateurs non financiers, internes ou externes à l'entreprise. Les effets attendus s'inscrivent sur un horizon à moyen terme.

### *Insight*

***Predictive indicators*** are used to anticipate corporate activity developments at a very early stage. These non-financial indicators are identified inside and outside the company. Impacts are expected on a medium-term horizon.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Intégrer un ou des indicateurs prédictifs au tableau de bord, dans le but d'avoir des éléments de

diagnostic, précurseurs d'une évolution future, mais aussi d'anticiper des prises de décisions, afin d'influencer favorablement l'évolution future de l'activité.

## Contexte

Par exemple, dans la distribution cinématographique, le taux de fréquentation à la première séquence permet d'estimer le nombre d'entrées du film et le temps durant lequel il sera à l'affiche. Chaque métier possède au moins un indicateur prédictif, à vous de trouver le vôtre.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Définir l'indicateur prédictif du métier de l'entreprise. Par exemple, si l'indicateur retenu est le carnet de commandes, il faut :
    - définir les critères de suivi : réel versus  $n - 1$ , réel versus budget ;
    - l'exprimer en % du chiffre d'affaire annuel ;
    - l'exprimer en heures de production positionnées sur le planning de production, afin de repérer les goulots d'étranglement ou la sous-activité.
  - Établir des corrélations entre les indicateurs non financiers et les résultats financiers. Par exemple, la propension à recommander, ou la propension à faire peu d'effort, sont un indice prédictif de la fidélité à l'entreprise ou à la marque, plus fiable que l'intention de ré-achat.
- Un cabinet anglais a mis au point l'indicateur du taux de recommandation, ou *Net Promoter Score*, qui met en jeu la confiance (% de clients promoteurs – % de clients détracteurs). Un autre indicateur est le *Customer Effort Score*, partant du principe que moins un client fait d'effort pour obtenir ce qu'il cherche, plus il sera fidèle à l'entreprise.
- Interpréter les résultats avec prudence : la réactivité des indicateurs financiers à ces indicateurs prédictifs s'observe sur le moyen terme. Cet effet retard doit être pris en compte lors des revues de gestion.

### Méthodologie et conseils

- Faire une étude de sensibilité. Par exemple, les entreprises météo sensibles réalisent une étude de météo sensibilité de leurs ventes aux variations météorologiques : pluie, froid, sec, chaleur. Elles peuvent alors analyser leur performance financière, avec et sans effet météo, et anticiper les productions et approvisionnements à venir.
- Utiliser l'indicateur comme un outil d'amélioration continue. Par exemple, les résultats recueillis sur le *Net Promoter Score* sont accompagnés de verbatim clients, qui permettent d'identifier les irritants et les enthousiasmants perçus par les clients, et de lancer des actions correctives. ■

*Dégager des tendances avant que la performance commence à se détériorer.*

### Avantages

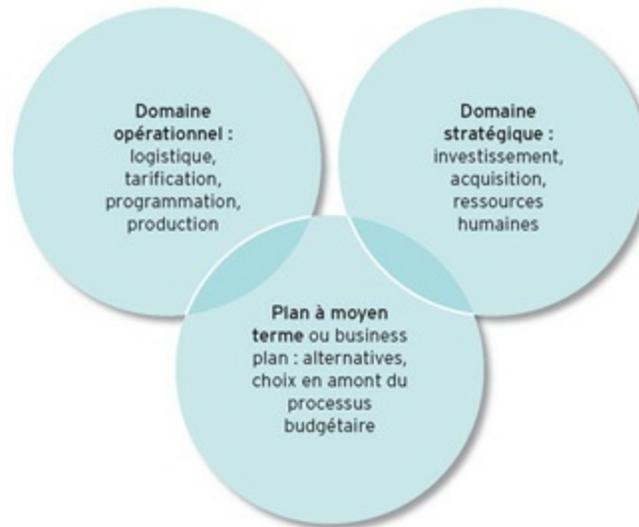
- Appréhender les facteurs clés des performances futures.

- **Travailler avec des indicateurs tournés vers le futur et non « rétroviseurs ».**

## **Précautions à prendre**

- **Ne pas multiplier les indicateurs à suivre.**
- **Intégrer ces indicateurs non financiers dans les bonus, afin d'encourager leur amélioration.**

## Dans quels cas utiliser un modèle de gestion ?



### En résumé

**Un modèle** est une représentation d'une problématique que l'on désire étudier, afin d'en permettre la communication, le travail en groupe, et d'en faciliter la prise de décision. Un modèle dans le domaine du contrôle de gestion a généralement une traduction sous forme informatique, mais des graphiques ou des algorithmes peuvent suffire.

### *Insight*

*A **model** is the representation of a problem that one wishes to study, in order to allow communication, teamwork, and facilitate decision-making.*

*In the management control field, models are generally provided in computerized form, but graphics or algorithms can be enough.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

La modélisation est une méthode permettant d'être efficace dans un monde complexe en permettant la simulation de problématiques très variées.

### Contexte

Bien que le budget modélise l'entreprise, il n'est pas utilisable comme un modèle pour préparer des décisions. En effet, ayant pour but d'établir une base de contrôle et d'analyse des réalisations, il est souvent construit sur une maille fine reproduisant fidèlement la diversité réelle. Il est nécessaire de disposer d'un modèle moins complexe, afin d'être capable de simuler des alternatives rapidement.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

Définir les différentes composantes du modèle de contrôle de gestion :

- Variables de décision : ce sont les premiers éléments à choisir pour construire un modèle. Elles correspondent aux critères choisis pour analyser la pertinence d'une décision (REX, ROCE, FCF...).
- Variables d'entrées : la conception du modèle nécessite de définir quelles variables doivent être retenues comme ayant une influence sur les variables de décision. On doit définir :
  - les variables externes décrivant l'environnement (taux de change, cours des matières premières, évolution du marché...);
  - les variables d'action représentant les choix qui dépendent du décideur (montant d'investissement, poids de la publicité, effort de productivité...).

Le choix du nombre de variables retenues détermine fortement la complexité du modèle, et c'est par là que le bon compromis « simplicité / réactivité » doit être trouvé (choix de la maille de simulation).

- Relations : le modèle décrit les relations permettant de calculer les variables de décision à partir des variables d'entrées. Ces relations peuvent, être de simples calculs comptables, ou représenter des interdépendances plus complexes.
- navigation : l'ergonomie du modèle doit permettre de naviguer, le plus simplement possible, en distinguant des blocs de variables correspondant à des domaines différents (prévisions de ventes par familles de produits et prévisions au niveau global).
- scénarios : on étudie plusieurs scénarios correspondant à des alternatives, c'est-à-dire définies par un autre choix de certaines variables d'entrées.

### Méthodologie et conseils

Un modèle nécessite un effort de conceptualisation pour dégager, à partir des données détaillées et de relations complexes, une structure agrégée plus manipulable.

Il est important que le concepteur du modèle anticipe les questions que les managers poseront, pour que le modèle puisse fournir des analyses pertinentes, et pour qu'il soit apte à simuler sans lourdeur les alternatives demandées.

*Un modèle trop simple représente imparfaitement la réalité ; un modèle trop complexe est inutilisable.*

### Avantages

- Le modèle de simulation met en évidence les variables sensibles à intégrer dans les tableaux de bord.

- Le modèle facilite la communication.

## Précautions à prendre

- Les variables d'entrées sont des prévisions d'hypothèses et d'objectifs, et en aucun cas des valeurs certaines.
- Nécessité de valider la pertinence du modèle et de le réviser ponctuellement.

## Comment être plus efficace ?

L'analyse de sensibilité permet d'étudier des scénarios introduisant la sensibilité à certaines variables externes. C'est la technique du « *what if* », qui permet de répondre, par exemple, aux questions suivantes : « que se passerait-il si cette variable externe s'écartait de la valeur choisie ? » ou « que deviendrait la rentabilité si le cours de la matière première principale flambait ? »

## L'intérêt d'une analyse de sensibilité

L'analyse de sensibilité permet de mettre en évidence les variables sensibles : celles qui sont les plus aléatoires, et dont l'impact sur les variables de décision est le plus grand. Il ne faut pas craindre de prendre de grandes amplitudes sur ces variables sensibles. Cela correspond souvent à une attitude de réalisme traduisant le grand degré d'incertitude. Le mérite est d'évaluer lucidement un risque. Cette pratique incite à :

- imaginer des alternatives réduisant la sensibilité à la variable incertaine (équilibrer les achats et les ventes de dollars pour réduire l'impact de l'évolution des cours). Elle permet aussi d'anticiper des décisions à prendre si une variable externe atteint un seuil critique (cours du baril) ;
- mettre en évidence les seuils des variables sensibles, qui correspondent à un changement de sens de la décision (en deçà d'un volume de ventes, l'investissement ne sera plus rentable ; au-delà d'un coût de revient, la marge ne permet pas de dégager une rentabilité suffisante).

La fonction « solve » des tableurs permet de calculer simplement les valeurs seuils des principales variables sensibles.

## Les précautions à prendre

Le concepteur du modèle doit imaginer sur quelles variables on recherchera les valeurs seuils, et permettre la navigation en conséquence. Par exemple, dans un modèle de calcul de rentabilité d'investissement, on calculera la valeur actualisée nette que l'on prendra comme variable de décision. La valeur seuil des volumes de ventes que l'on voudra définir correspond à l'atteinte d'une VAN nulle. Pour trouver ces valeurs seuils, il faut faire dépendre les volumes d'un seul paramètre, sinon la recherche ne pourrait aboutir. Une façon simple de traiter le problème consiste à choisir, pour ce paramètre, un taux d'atteinte unique des quantités entrées pour chaque année et chaque famille de produit.

La limite des analyses de sensibilité est atteinte :

- si le nombre des cas traités devient trop important, avec toutes les combinaisons traduisant ce qui se passerait si une première variable avait telle valeur, et une seconde telle autre... en étendant le processus à un nombre élevé de variables ;
- s'il y a trop de variables sensibles, car le seuil d'une des variables est fortement affecté par la

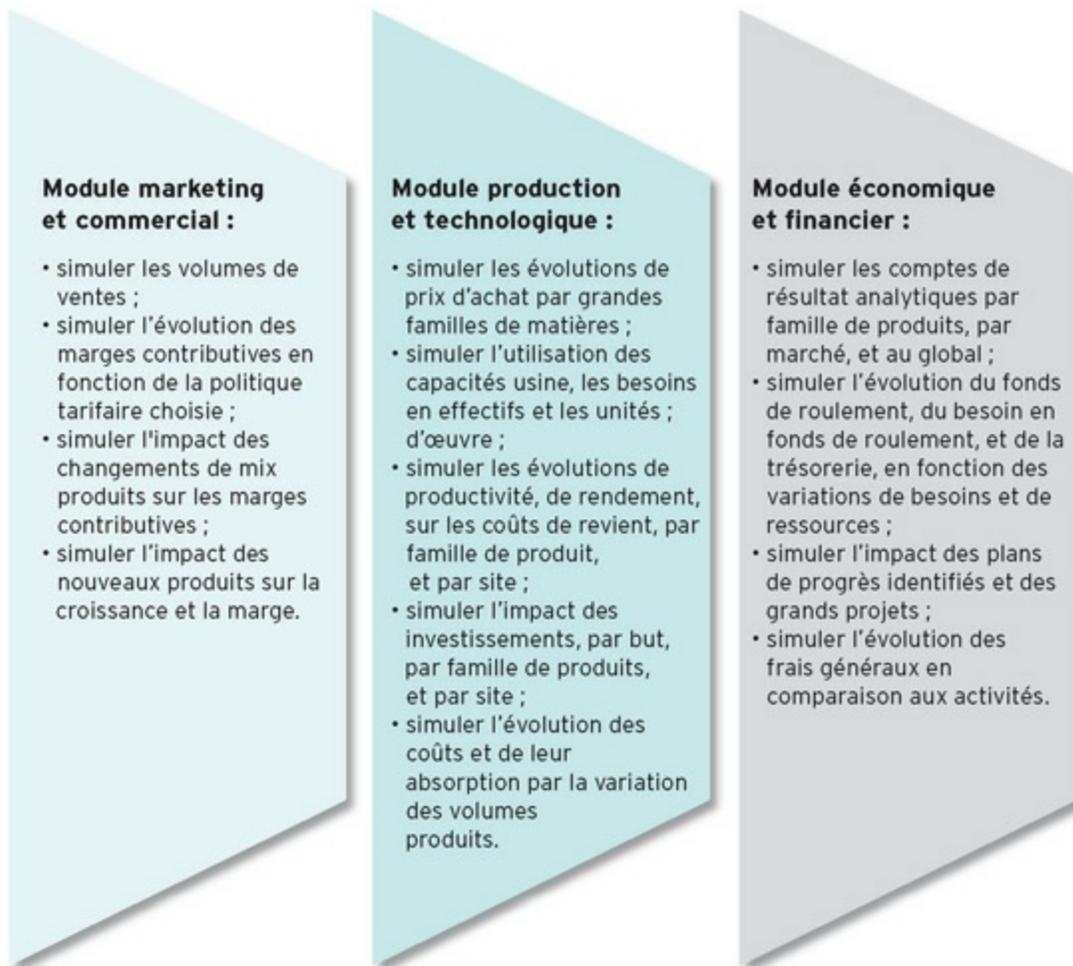
valeur incertaine des autres variables sensibles. Le nombre et la dispersion des résultats peuvent aussi laisser perplexes le preneur de décision, et en fait ne plus l'aider du tout.

- Clarifier la délimitation du champ des possibles, s'y situer et éclairer un pari à faire de façon plus raisonnable.
- Évaluer un scénario, construire des variantes et des sensibilités pour évaluer les risques et anticiper des alternatives.
- se concentrer sur les variables sensibles afin de mieux évaluer les enjeux et les conditions de réussite d'un projet.

## CAS : Modèle de planification à moyen terme dans une entreprise industrielle

Ayant pour but de conduire à un travail sur les objectifs des grandes fonctions de l'entreprise, le modèle est construit en modules correspondant à ces grandes fonctions.

Le modèle traduit les interdépendances majeures entre les différents modules, tout en laissant une certaine autonomie à chacun, afin qu'il puisse être exploité isolément.



Après un certain nombre d'itérations et d'optimisations partielles au sein de chaque module, les trois modules sont ensuite intégrés les uns aux autres pour des simulations d'ensemble.

L'analyse du scénario, peut conduire à d'ultimes demandes d'étude de nouvelles alternatives ou de



**L**e développement du contrôle de gestion dans une entreprise doit être accompagné de règles et de procédures de gestion qui clarifient son fonctionnement.

## **Règles et procédures : de quoi parle-t-on ?**

Le *Larousse* définit la procédure comme « une marche à suivre, une méthode, une manière de procéder pour obtenir un résultat », et la règle comme « un ensemble de conventions, propres à un environnement, qui doivent être respectées ». Une procédure se réfère à une ou plusieurs règles. Les règles et les procédures participent à la constitution d'un langage commun, en regroupant ce qui va permettre aux hommes de se coordonner et de travailler ensemble, afin de gagner en efficacité et en efficience. Elles vont donc contribuer à la valeur ajoutée du contrôle de gestion.

## **Des règles et des procédures au service de la performance**

Occupant une fonction transverse, le contrôleur de gestion est responsable de l'animation du processus de contrôle de gestion. Il est, de facto, impliqué dans toutes les décisions de l'entreprise, puisque toutes les décisions ont un impact financier, faisant appel à une des matières dont il s'occupe. Sous cet angle, il est impératif que le contrôleur de gestion, prenne de la hauteur, et fédère l'ensemble des acteurs du processus de contrôle de gestion, en disposant de règles et de procédures spécifiques. Le contrôleur de gestion détermine les règles et les procédures budgétaires, les règles et les procédures de gestion (architecture analytique, unités d'œuvre, prix de cession interne, calendrier de gestion, dictionnaire des indicateurs), les règles et les procédures de suivi des réalisations... Ce chapitre se concentre sur les règles et procédures de gestion, les autres ayant été traitées dans d'autres chapitres.

## **Assurer la qualité des règles et des procédures de gestion**

- Les règles et procédures de gestion doivent être élaborées en concertation avec la direction générale et les responsables opérationnels chargés de les utiliser, afin d'en faire de véritables outils de gestion. Des retours d'expérience des responsables opérationnels ou du contrôleur de gestion permettent, d'en valider régulièrement la pertinence, et de les adapter aux évolutions de l'entreprise et de son environnement.
- Ces règles et procédures de gestion doivent être accessibles et compréhensibles par tous. Elles doivent donc être formalisées dans un document écrit par le contrôleur de gestion, afin d'en faire un document de référence. Ce d'autant plus, que le contrôleur de gestion n'est pas

éternel dans l'entreprise. De nouveaux entrants doivent pouvoir s'y référer pour comprendre les fondamentaux du processus de contrôle de gestion de leur nouvel employeur.

- Le contrôleur de gestion doit prendre le temps d'expliquer le « pourquoi » aux acteurs qui devront s'y référer. Pour de nouvelles règles ou procédures, prévoir des réunions de présentation avec les acteurs concernés. Pour de simples mises à jour, une diffusion par l'intranet est suffisante.

## LES OUTILS

**[38 Le calendrier de gestion](#)**

**[39 La maille d'analyse](#)**

**[40 L'organisation budgétaire](#)**

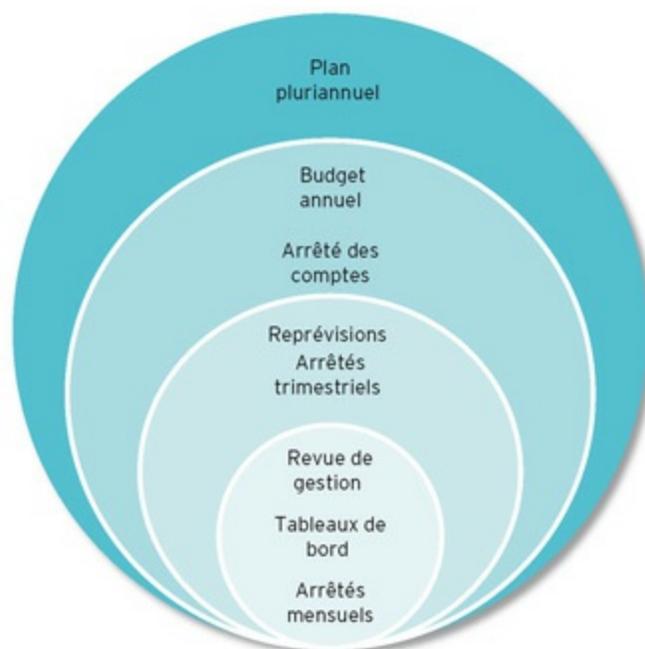
**[41 Les cessions internes](#)**

**[42 Le découpage analytique](#)**

**[43 Les unités d'œuvre](#)**

**[44 Le dictionnaire des indicateurs](#)**

Le calendrier de gestion couvre l'ensemble du cycle de gestion



## En résumé

**Le cycle de gestion** est un processus en continu axé sur les résultats. Il donne lieu à de nombreux exercices de prévisions et de contrôles successifs, qui se répètent chaque année. L'enchaînement cohérent de ces exercices sur l'année nécessite la mise en place d'un calendrier.

## *Insight*

**Management cycle** is an ongoing process based on the results. It gives rise to multiple successive forecasting and control drills, repeated every year. Drawing up a timetable is required for a coherent chaining of these exercises.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le cycle de gestion étant ponctué de nombreuses échéances qui s'imbriquent, il nécessite un certain formalisme. Le calendrier de gestion précise, pour chaque échéance, les dates clés et ce qui est à définir par chaque partie prenante.

## Contexte

La durée moyenne consacrée à la planification pluriannuelle est de cinq mois et celle consacrée à l'élaboration budgétaire de quatre mois. De nombreuses entreprises travaillent à raccourcir ces délais.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

Il est primordial de préciser les dates et ce qui est à définir pour chaque étape du cycle de gestion.

- Plan pluriannuel, point de départ du cycle de gestion :
  - Date de début de la réflexion avec échanges sur les scénarios ;
  - Saisie de la dernière prévision sur n ;
  - Remise des dossiers de différentes entités avec zoom sur n+1 ;
  - Réunions de présentations au comité de direction.
- Budget annuel :
  - Date du cadrage budgétaire ;
  - Élaboration budgétaire par entités ;
  - Consolidation budgétaire ;
  - Présentation au comité de direction ;
  - Objectifs complémentaires si nécessaire.
- Arrêtés mensuels, trimestriels et annuel :
  - Rétro-planning des opérations de contrôle et d'analyse ;
  - Date de production de la version définitive ;
  - Date de présentation au comité de direction.
  - Tableaux de bord, avec remontée avec commentaires et date de diffusion.
- Revue de gestion :
  - Sortie du reporting ;
  - Analyse du réel et des écarts ;
  - Présentation en comité de direction.
- Reprévisions :
  - Remontée des données par entités ;
  - Remise des dossiers par les entités ;
  - Réunions préparatoires ;
  - Présentation au comité de direction.

### Méthodologie et conseils

Le calendrier de gestion doit prévoir d'équilibrer, le temps octroyé aux chiffrages, et celui nécessaire au challenge et à la validation. Afin de réduire le temps consacré au plan pluriannuel et au budget annuel, programmer leur démarrage le plus tard possible au cours de l'année, tout en respectant le calendrier des instances de management.

Afin d'accroître l'efficacité du contrôle de gestion, le contrôleur de gestion doit programmer, dans le calendrier de gestion annuel, des travaux ponctuels à réaliser en dehors des temps forts consacrés au processus axé sur les résultats :

- les études spécifiques permettant d'affiner le diagnostic de gestion ;
- les audits du modèle de gestion afin de s'assurer de sa cohérence globale ;
- les refontes des référentiels et des procédures de gestion. ■

*Le calendrier de gestion est partagé par l'ensemble des acteurs du cycle de gestion.*

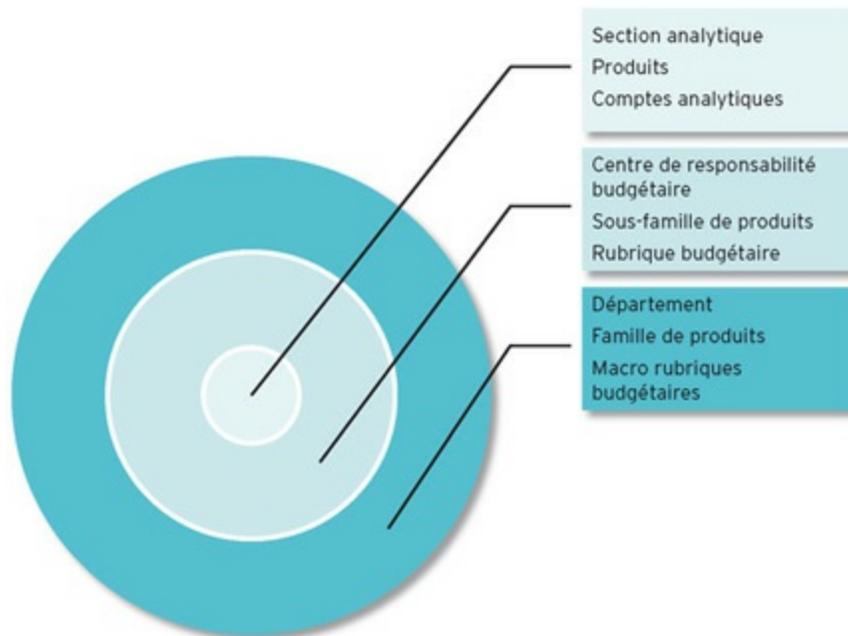
## Avantages

- Les prévisions de la première année du plan pluriannuel servent de base au contrôle de gestion pour bâtir le budget de l'année N.
- Le budget de l'année N sert de référence pour le pilotage des activités au cours de l'année N.
- Le contrôle des objectifs nourrit les prévisions du nouveau cycle de gestion.

## Précautions à prendre

- Diffuser le calendrier annuel suffisamment tôt et à l'ensemble des acteurs.
- Limiter les périodes de sollicitation des entités opérationnelles.

## Les différents niveaux d'analyse de l'information de gestion



### En résumé

**La maille d'analyse** renvoie au niveau de détail ou d'agrégation des données de gestion. Plus elle est fine, plus les données à introduire, traiter, analyser, seront nombreuses, et rendront les exercices de gestion complexes. Plus elle est agrégée, plus elle permet de se focaliser sur les éléments clés de la performance utiles au management.

### *Insight*

**Mesh analysis** refers to a leveled and detailed aggregation in management data. The closer the analysis, the more data to collect, process and analyze, thus making management exercises more complexes. The more the approach is aggregated, the more it can focus on the key elements of performance that are useful to management.

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

On attend du système d'information, qu'il soit une aide à la prévision et au pilotage, en fournissant des informations agiles, rapides, pertinentes et alignées sur les métiers. Le contrôle de gestion se doit de donner du sens aux chiffres, en définissant le « juste » niveau de détail de l'information.

# Contexte

Globalement, on note une tendance à se détourner des reporting détaillés pour se concentrer sur les chiffres clés. De même, la réflexion stratégique lors du processus plan – budget est sous une forme relativement globale qui s'accorde mal avec une construction détaillée.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Alléger les prévisions budgétaires. Il est recommandé de ne chiffrer le budget qu'au niveau de la responsabilisation et de la prise de décision. Par conséquent, la maille d'analyse est le centre de responsabilité budgétaire (CRB). Aucun budget n'est fait par section analytique. Le chiffrage du budget doit se limiter aux grandes masses :
  - 4 à 5 rubriques budgétaires, sur lesquelles le responsable a les moyens d'agir, et non par compte analytique ;
  - les familles de produits et de prestations vendues, correspondant à l'agrégat pertinent (celui qui n'impose pas d'hypothèse d'évolution du mix).
- Faire le lien avec le suivi mensuel. Les comparaisons entre le réel et le budget doivent se faire à une maille plus agrégée, celle retenue pour le chiffrage budgétaire, en se concentrant sur les écarts significatifs. Il n'est, en effet, pas nécessaire d'expliquer systématiquement en détail le réel par rapport au budget.
- Piloter la performance opérationnelle. En l'absence de budget et de suivi détaillé, Il est recommandé de développer des analyses d'évolution de réel à réel, qui peuvent être déployées à tous les niveaux, afin de fixer les objectifs et les primes de performance. Elles seront accompagnées d'un suivi de la performance opérationnelle quotidienne avec des indicateurs physiques, afin de se situer par rapport aux objectifs et d'identifier d'éventuels dérapages ou contre-performance à leur source.

## Méthodologie et conseils

Le contrôle de gestion s'appuie souvent sur des outils de modélisation pour faciliter les chiffrages. Ces outils présentent des possibilités d'agréger et de désagréger les données, c'est-à-dire :

- soit d'entrer les valeurs à un niveau fin (référence, produit), le modèle fournissant la synthèse aux niveaux supérieurs jusqu'aux familles de produits,
- soit d'entrer la valeur à un niveau global (famille de produits), le modèle décomposant aux niveaux inférieurs jusqu'aux produits.

Il est important que le modèle puisse fournir des analyses pertinentes et soit apte à simuler sans lourdeur. ■

*Le niveau de détail des informations présentées doit être adapté aux*

## Avantages

- Travailler à un niveau global, permet de simuler facilement des scénarios alternatifs, afin d'étudier des variantes décisionnelles ou d'effectuer des analyses de risque.

## Précautions à prendre

- La maille des indicateurs choisie doit permettre d'éclairer un responsable dans le montage de son budget et le pilotage de son activité.

## Les six types de centres de responsabilité

Centre de coût productif	• Lien logique entre ce qui est dépensé et les quantités produites. Exemple : atelier de production.
Centre de coût discrétionnaire	• Pas de lien logique entre ce que'on dépense et ce que'on produit. Exemple : fonction support.
Centre de revenu	• Maximiser le niveau d'activité avec les moyens attribués ; on ne peut diminuer le prix de vente pour augmenter le niveau d'activité (sans autorisation). Exemple : service commercial.
Centre de profit	• Orientation compte de résultat : maximiser la dernière ligne du compte de résultat, équilibrer ses comptes ; bénéficie d'une grande autonomie. Exemple : division regroupant un ou plusieurs des centres précédents.
Centre d'investissement	• Orientation compte de résultat, mais aussi orientation bilan : évaluation de la performance en comparant le résultat avec la quantité d'actifs utilisés (ROCE). Exemple : business unit.
Centre de projet	• Logique de temps différente de la logique budgétaire classique ; un projet débute et se termine. Exemple : projet orienté client.

### En résumé

Un centre de responsabilité se définit par :

- un manager disposant d'une délégation d'autorité ;
- des résultats attendus spécifiques, datés et quantifiés ;
- des moyens humains et matériels pour accomplir la mission, assortis d'une enveloppe budgétaire ;
- une évaluation des résultats obtenus, incitatifs et sanctionnants.

### *Insight*

*A responsibility center is defined by:*

- *a manager with delegated authority;*
- *specific quantified expected and time-bound results;*

- *human and material resources to fulfill the mission, adjusted to a budget package;*
- *incentive and sanctioning effectiveness evaluation.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Les centres de responsabilité budgétaire correspondent au découpage d'une entreprise en segments, qui va être le mieux à même de contribuer à la mise en œuvre de la stratégie. Ils sont utilisés par la direction pour communiquer ses attentes en termes de performance.

## Contexte

Les responsabilités ne sont pas distribuées en termes de tâches à réaliser, mais en termes de missions à accomplir. D'où l'importance de mesurer la dimension financière de leur responsabilité.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Définir les niveaux des centres de responsabilité. toutes les entreprises ont deux niveaux de centres de responsabilité : ceux à faible délégation (centres de coûts et de revenus) et ceux à forte délégation (centre de profit, de projet ou d'investissement). Les centres de coûts sont plus fréquents dans les niveaux inférieurs de l'organisation.
- Définir les résultats attendus (voir le tableau ci-dessous).

Type de centre	Résultats attendus
Coût productif	Réaliser un programme de production en optimisant les consommations de ressources.
Coût discrétionnaire	Assurer le meilleur service possible, en termes de coût, de qualité et de délai, avec les montants alloués au budget.
Revenu	Optimiser le montant des recettes, tout en maîtrisant le budget des dépenses nécessaires.
Profit	Maximiser le résultat net ou la marge de contribution.
Investissement	Maximiser la rentabilité des capitaux investis.
Projet	Obtenir une forte satisfaction du client, avec un coût maîtrisé pour l'entreprise, tout en respectant le délai prévu.

Le type de résultats attendus conditionne :

- la nature des indicateurs retenus ;
- la logique budgétaire ;
- la logique des tableaux de bord ;
- le mode de délégation des responsabilités ;
- le management et l'évaluation des résultats.

## Méthodologie et conseils

Lorsque, dans un groupe, il existe un grand nombre de transactions internes entre les centres de profit ou d'investissement (gérer les marchés en interne), la fixation des prix de cessions est un problème de politique générale. Le contrôleur de gestion intervient dans la résolution de conflits entre business units en vérifiant l'application des principes de coût ou de prix retenus, et en faisant évoluer des principes non cohérents avec la stratégie. ■

*Des centres différents sont créés en fonction du degré d'autonomie accordé à son responsable.*

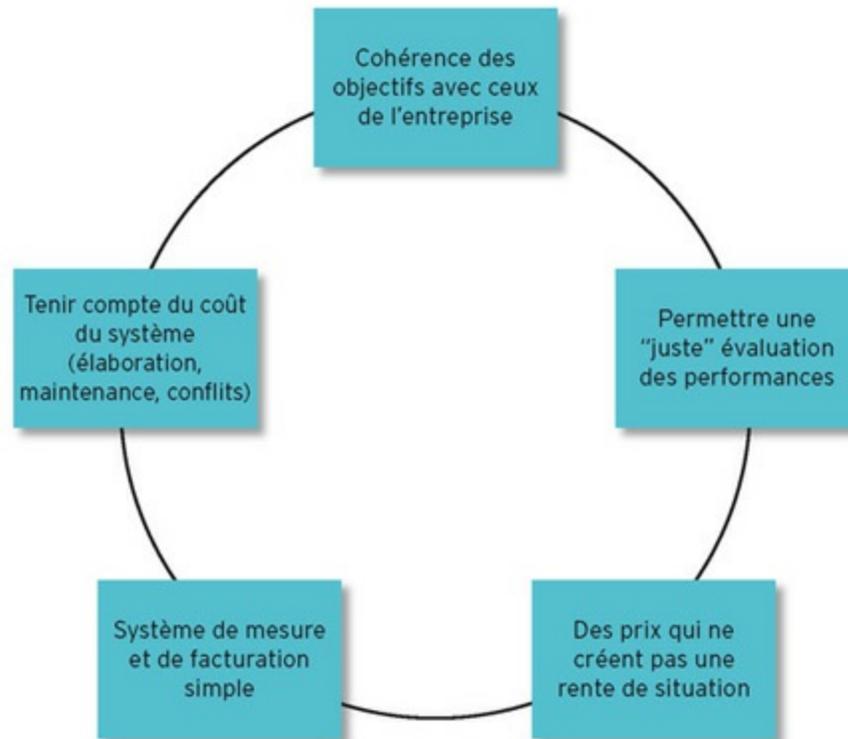
## **Avantages**

- Transmettre la pression des marchés et de la concurrence à l'ensemble des activités de l'entreprise.

## **Précautions à prendre**

- La mise sous tension peut être source de concurrence interne dommageable à l'entreprise.

## Les qualités d'un système de cessions internes



### En résumé

**Les cessions internes** concernent les transactions internes effectuées par un département au profit d'un autre. Le prix de cession est le prix auquel sont valorisées ces transactions internes. Les cessions internes génèrent un produit pour le centre prestataire et une charge pour le centre client. Par ce biais, une usine et un département commercial deviennent des centres de profit.

### *Insight*

**Transfer pricing** concerns the internal transactions conducted by a division for the benefit of another. The transfer price (or purchasing price) is the price at which these internal transactions are valued.

Internal transfers generate products to the service-provider center and charges to the customer-service center. Through this process, factories and business units are turned into profit centers.

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Le développement des cessions internes obéit à deux préoccupations distinctes :

- technique, pour gérer les opérations entre des centres de profits autonomes ;
- organisationnelle, pour structurer l'entreprise en centres de profit « internes », afin de mesurer leur performance, et de motiver les managers.

# Contexte

La politique de prix de cessions internes est souvent source de conflits entre responsables opérationnels. Afin de les éviter, le contrôleur de gestion fixe des prix de cession, qui assurent la performance du département client comme du département fournisseur, en veillant à l'intérêt global de l'entreprise.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Définir les coûts à prendre en compte. tous les coûts d'un département sont pris en compte excepté les coûts marginaux. Les consommations sont calculées en fonction du nombre d'unité d'œuvre (UO) de base.
2. Organiser les négociations de prestations et de prix. Il s'agit de définir :
  - les prestations repérables par le client (bulletin de salaire, écriture comptable, opération bancaire...);
  - le niveau de service attendu par le client : réactivité, fiabilité, sécurité, qualité, disponibilité... Il en résulte un coût de l'UO, qui peut inclure le coût fixe de garantie d'une intervention rapide ;
  - les responsabilités du fournisseur :
    - les erreurs de développement, une machine en panne, le coût de la sous-traitance pour pallier à une absence, ne sont pas supportés par le client ;
    - les nouveaux investissements, les études sont amortis sur plusieurs années ;
    - la réduction des volumes consommés n'a pas d'impact sur le prix.
3. Déterminer le prix de vente. Plusieurs méthodes existent :
  - prix de marché, s'il existe et, si la qualité de la prestation du marché est comparable ;
  - coût réel, connu à posteriori, avec le risque que, la performance, ou la non performance du centre fournisseur se répercute sur les autres ;
  - coût réel + une marge, offrant une rente de situation au centre fournisseur (plus les coûts sont élevés, plus la marge est forte) ;
  - coût standard, responsabilisant le fournisseur sur ses coûts réels par rapport au standard.
4. Formaliser et communiquer : l'accord de prestation interne doit être formalisé dans un contrat, le plus simple possible. Une synthèse de l'impact des coûts est envoyée aux centres consommateurs et aux centres prestataires.

## Méthodologie et conseils

Le coût standard est plus simple, plus lisible, et plus stable pour le client interne. Une fois calculé, il est disponible immédiatement contrairement au coût réel. Cette méthode responsabilise le fournisseur interne dans la gestion de sa performance (réel/standard) ; elle permet d'intégrer une norme et

d'isoler les surcapacités. toutefois, elle peut inciter à réduire les coûts au détriment de la qualité. ■

*Quelle que soit la méthode utilisée, elle impacte les résultats intermédiaires, mais pas le résultat global.*

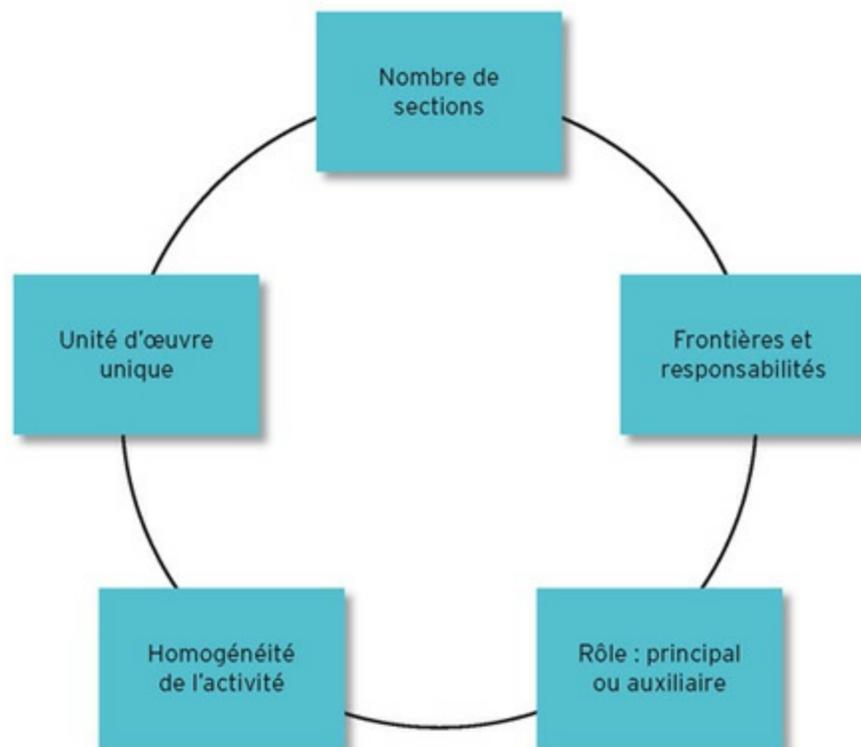
## Avantages

- Responsabilisation des clients sur leurs consommations.
- Pression sur les fournisseurs internes en termes de prix, de prestation, de qualité.

## Précautions à prendre

- Veiller à mettre à jour les standards chaque année.
- Ne pas oublier de raisonner à tout moment avant ou après facturation.

## Les déterminants du découpage



### En résumé

**Le découpage analytique** constitue une étape fondamentale de la mise en place d'une comptabilité analytique. Il définit le nombre et le périmètre des sections analytiques.

Ces sections sont des regroupements de frais ou d'activités : atelier, département, service, machine-outil...

Une section se caractérise par une activité homogène qui est mesurée par une unité d'œuvre unique.

### *Insight*

*The **breakdown of the analytical accounts** is a fundamental step on the implementation of cost accounting. It defines numbers and scopes of the analytical sections.*

*These are regroupings of sections related to expenses or activity: workshops, department, service, machine tool...*

*A section is characterized by a homogeneous activity, measured through a single allocation base.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose un découpage de l'entreprise en sections analytiques, en rapport avec la taille de l'entreprise, son objet, et la précision attendue des coûts de revient.

## Contexte

Cette décomposition est utile au contrôle de gestion pour identifier des coûts et connaître les consommations de ressources de chaque unité de l'organisation.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Analyser le cycle d'exploitation et l'organigramme. Il est recommandé de suivre de préférence l'ordre de succession des opérations. Une première ébauche peut être obtenue en prenant les divers ateliers, magasins ou bureaux, tels qu'ils sont traditionnellement ou géographiquement identifiés dans l'entreprise.
2. Soumettre cette première ébauche à un certain nombre de tests.
  - Les sections sont-elles homogènes ? Une section est homogène si le total de ses dépenses varie proportionnellement à une même unité d'œuvre. Lorsqu'une section n'est pas homogène, il est souvent nécessaire de la dédoubler ou de lui trouver une nouvelle unité d'œuvre. Il ne faut toutefois pas démultiplier le nombre de sections.
  - Le découpage en sections est-il en rapport avec les dimensions et l'objet de l'entreprise ? Il ne faut pas charger une petite entreprise avec de nombreuses sections. En revanche, dans une grande entreprise, on peut créer presque autant de sections que de types de machines différentes, si on souhaite pousser jusqu'au bout le souci d'homogénéité.
  - Ce découpage en sections facilite-t-il la répartition et l'imputation des charges ? L'homogénéité des sections par rapport aux sources de charges doit être recherchée. La création de sections « indivises » n'est pas souhaitable et les imputations directes sont préférables. si elles existent, il faut veiller à ce qu'elles ne reçoivent pas de plus en plus de charges. L'imputation directe de coûts communs oblige à des répartitions forfaitaires entre plusieurs sections.

Si un atelier présente toutes les caractéristiques de l'homogénéisation, mais que ses charges sont proportionnelles à deux facteurs différents, il est préférable de scinder la section en deux selon les groupes homogènes de charges.

## Méthodologie et conseils

Deux considérations interviennent pour limiter le découpage en sections : l'intérêt du nombre pour le contrôle, et la recherche d'une certaine proportionnalité entre les montants des dépenses. Un système de coût doit permettre le contrôle, en quantité de matières consommées et de temps passés lors de l'exécution et, en valeur du coût des matières et des unités d'œuvre. si deux sections, correspondant à

des moyens et des travaux comparables, donnent des résultats analogues plusieurs mois de suite, il n'y a pas de raison de les laisser scindées. ■

*Seule l'homogénéité des sections influe sur la précision des résultats ; l'effectif et le matériel n'interviennent pas.*

## Avantages

- La méthode des sections homogènes est assez souple pour permettre les éclatements ou les regroupements de sections.

## Précautions à prendre

- En remettant en cause trop souvent le sectionnement, on supprime la possibilité de comparer les résultats successifs au sein d'une section comme entre les sections.

## Exemples d'unités d'œuvre fréquemment utilisées

Quantités	Temps	Prorata
<ul style="list-style-type: none"><li>• m<sup>2</sup></li><li>• kilos</li><li>• kWh</li><li>• t/km</li><li>• nombre de clients</li><li>• quantités vendues</li><li>• quantités produites</li><li>• nombre de dossiers</li><li>• CPU</li><li>• nombre de postes</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• heure main d'œuvre</li><li>• heure machine</li><li>• jour homme</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• effectifs</li><li>• ETP</li><li>• chiffre d'affaires</li><li>• coûts directs</li><li>• € sortis de stock</li><li>• marge contributive</li></ul>

### En résumé

**Une unité d'œuvre (UO)** est un moyen permettant, d'allouer les coûts indirects dans les différentes sections analytiques, puis d'imputer le coût des sections aux objets de coût (produit, prestation, projet, activité).

Elle doit avoir une signification concrète pour les opérationnels et les gestionnaires, afin de passer des opérations techniques à l'évaluation en euro, et inversement.

### *Insight*

*An **allocation base** is a means to allocate overhead costs in the various analytical sections and then assign the cost of sections to cost objects (products, services, project, activity).*

*It has to have concrete meaning for the operational staff and managers, in order to cross technical operations and assessments in euros, and vice versa.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

La division en sections, la répartition des charges, et le calcul des coûts de revient n'étant pas une fin en soi, les unités d'œuvre doivent permettre un calcul des coûts de revient aussi simple que possible.

### Contexte

Lorsque l'affectation d'une charge permet de l'attribuer sans discussion possible à un produit, ou à

toute autre cible... la charge est directe. Dans le cas contraire, après affectation aux sections, la charge est imputée aux cibles finales (produit, prestation, client) à l'aide d'unités d'œuvre... la charge est indirecte. Le choix de l'unité d'œuvre est délicat. Il l'est davantage encore lorsqu'il s'agit de répartir les frais généraux (cascade de répartition).

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Énumérer des unités d'œuvre possibles a priori qui permettent :
  - de mesurer la relation entre l'activité et le coût afin de faciliter le transfert de charges ;
  - le contrôle des rendements et de la productivité par rapport à une activité normale.
- Mesurer l'impact des différents choix sur les coûts et les marges :
  - être prudent dans l'analyse des résultats obtenus : les variations sont-elles liées à la conjoncture, à la saisonnalité de l'activité, peu prévisibles ? L'utilisation d'une UO plus fine donne-t-elle des résultats différenciés ?
  - être transparent dans les calculs et le choix des UO : le choix est guidé par la corrélation observée entre cet indicateur et les charges variables de la section.

Par exemple, le nombre d'heures main d'œuvre est un bon indicateur dans le cadre d'une activité manuelle.

- Analyser les avantages et les inconvénients de chacune par rapport à :
  - l'influence sur l'homogénéité des sections analytiques : assurer la meilleure corrélation possible entre, la variation des coûts, et la variation en quantité des prestations fournies ;
  - la facilité de pointage des UO et d'estimation du nombre d'UO se rattachant à chaque objet de coût : il arrive souvent, que les mesures effectuées dans l'entreprise pour la surveillance technique ou pour la rémunération du personnel, fournissent les UO adéquates ;
  - l'orientation des comportements des acteurs dans le sens de l'optimisation des coûts.
- Pour chaque UO, fixer la règle de calcul et de mise à jour : par exemple, une UO est égale à la moyenne glissante des temps passés, et elle est remise à jour tous les trimestres.

### Méthodologie et conseils

Lorsque l'on a le choix entre plusieurs unités d'œuvre, il faut adopter systématiquement celle qui simplifie au maximum le calcul des coûts de revient.

Dans certains cas (frais financiers, charges de fonctionnement de la direction générale...), il est préférable de ne pas répartir les coûts ; attention alors à ne pas les oublier lors d'analyses globales. ■

*L'erreur relative sur la répartition des charges, dépend uniquement de la précision de la règle de répartition.*

### Avantages

- Les unités d'œuvre sont indispensables au calcul des coûts de revient : elles déterminent la logique de répartition des coûts.

# Précautions à prendre

- La répartition doit être d'autant plus précise que le montant de la charge est important.
- Il n'y a pas de bonne répartition ; toutefois, certaines sont meilleures que d'autres.

## Exemple de fiche « indicateur »

Indicateur	Taux d'acquisition de nouveaux clients
Axe d'analyse	Solde de nouveaux clients
Unité de décision	Service commercial
Fréquence de production	Mensuelle
Critère d'analyse	Cumul fin de mois
Caractéristique	Indicateur de performance
Représentation	Ratio (numérique)
Informations élémentaires	Nombre de clients acquis Nombre de clients perdus
Origines des informations	Fichier clients
Règles de gestion	Clients ne figurant pas dans le fichier clients : codes clients créés dans le fichier Clients n'ayant pas commandés depuis 6 mois : codes client supprimés du fichier
Risques quant à la qualité des informations	Risques limités, procédures automatisées, audits réguliers
Niveau souhaité d'objectif	1,5
Seuil critique	1,0
Autres services concernés	Service production
Objectif de l'indicateur	Conquérir de nouveaux clients pour développer le chiffre d'affaires
Liaison avec d'autres indicateurs	Taux de fidélisation des clients
Effets pervers	Jeu sur les créations et les suppressions de codes clients en fin de mois Dégradation du taux de fidélisation
Responsable de la fixation de l'objectif	Direction générale
Responsable de la réalisation de l'objectif	Service commercial
Responsable du suivi et du compte rendu	Service commercial

### En résumé

**Le dictionnaire des indicateurs** a pour objectif de fiabiliser l'information de gestion, en précisant la définition et les critères propres à chaque indicateur : périodicité, mode de calcul, unité responsable, sources, destinataires...

Il est directement intégré dans la base de données où se trouvent les indicateurs.

### *Insight*

*The **indicators dictionary** aims to make management information more reliable, by specifying the definition and criteria for each indicator: time period, frequencies, calculation method, the unit responsible, sources, recipients...*

*It is integrated directly in the database where indicators can be found.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Avant d'intégrer un indicateur dans un tableau de bord, il y a lieu de s'interroger non seulement sur l'utilité de ce qu'il mesure, mais aussi sur les conséquences de sa mesure au travers d'éventuels effets induits ou pervers, sur la fréquence de sa mesure, sur les règles de gestion...

## Contexte

Privilégier un petit nombre d'indicateurs afin de rester synthétique peut conduire à construire des indicateurs complexes (traduisant plusieurs phénomènes élémentaires). C'est pourquoi il est nécessaire de constituer un dictionnaire des indicateurs, qui sert de référentiel que chacun peut consulter afin d'interpréter au mieux tel ou tel indicateur.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Se mettre d'accord sur la définition des indicateurs.

L'indicateur doit rendre fidèlement compte d'un élément mis sous contrôle. C'est donc une donnée objective, qui décrit un élément d'un point de vue quantitatif ou qualitatif.

Par exemple, le chiffre d'affaires est souvent mesuré lors de la prise de commande par le service commercial, lors de la facturation par le service comptable, et lors de l'encaissement par le service trésorerie. Or, le chiffre d'affaire dans une entreprise ne devant avoir qu'une seule signification, les acteurs doivent se mettre d'accord sur le point de mesure à retenir pour tous.

- Remplir une fiche par indicateur.

L'indicateur doit être juste, fiable et reproductible. La fréquence de sa mesure dépend de la durée du cycle de décision et d'action de l'unité : de journalier à annuel. Elle augmente au fur et à mesure que l'on se rapproche du terrain. La rapidité d'élaboration et de diffusion doit être cohérente avec la fréquence et doit l'emporter sur la précision.

L'information de base doit être générée par les acteurs sur le terrain pour leur propre compte. Une personne nommément désignée assure la pérennité, la formation, la mise à jour et la diffusion de la mesure.

## Méthodologie et conseils

Il est important de se mettre d'accord sur la définition de chacun des indicateurs, afin d'éviter des discussions stériles, sur le niveau de l'indicateur, ou sur la méthode de calcul de l'indicateur, au cours des réunions de management.

Une définition commune facilite également la consolidation des résultats et la comparaison des performances obtenues dans des unités ayant la même activité (agences bancaires, usines, équipes commerciales...).

La fiche indicateur peut aussi être utilisée comme une check list des points à vérifier, avant d'introduire ou de diffuser un nouvel indicateur dans un tableau de bord. ■

*Tout indicateur a un coût (recherche, saisie, traitement, édition et*

*analyse) à confronter à son utilité.*

## **Avantages**

- Grâce à l'adoption d'une terminologie unique, les tableaux au sein d'une même organisation sont cohérents.
- Tout le monde dispose des mêmes chiffres et aucune information ne circule sans l'autorisation d'un responsable désigné.

## **Précautions à prendre**

- L'étape préalable consistant à définir les indicateurs est souvent assez longue lors d'une mise en place de tableaux de bord. Elle nécessite souvent plusieurs réunions avec l'ensemble des utilisateurs concernés.

**L'**audit est avant tout considéré comme un outil d'amélioration continue, car il permet de faire un état des lieux afin de :

- dégager les points faibles ou non conformes ;
- conduire les actions qui permettront de corriger les écarts et les dysfonctionnements constatés.

## Pourquoi réaliser un audit de gestion ?

L'audit de gestion sert à donner une assurance sur le degré de maîtrise du processus de contrôle de gestion au sein de l'organisation, à apporter des conseils pour l'améliorer, et contribuer à créer de la valeur pour l'entreprise.

Dans le chapitre 1, nous avons défini le processus de contrôle de gestion comme : « un ensemble de moyens, pour comprendre et orienter les actions pour, à terme, atteindre les objectifs fixés par la stratégie ».

La maîtrise du processus de contrôle de gestion repose sur :

- l'atteinte de l'équilibre organisationnel ;
- la pertinence des objectifs de départ ;
- l'assurance que les acteurs travaillent tous dans le sens des objectifs ;
- la validité du système de mesures de l'avancement des objectifs et des moyens. L'audit de gestion doit être conçu pour :
- déterminer la conformité du processus de contrôle de gestion aux exigences spécifiées ;
- déterminer l'aptitude du processus de contrôle de gestion mis en œuvre à atteindre les objectifs spécifiés ;
- donner à l'organisation la possibilité d'améliorer son contrôle de gestion et son efficacité.

## Comment réaliser un audit de gestion ?

L'audit de gestion peut être réalisé par le contrôleur de gestion, ou une autre personne mandatée à cet effet. La méthodologie d'audit de gestion s'apparente à celle d'un audit interne. Une mission d'audit comprend trois phases : préparation, réalisation, suivi.

### • Le travail préparatoire de l'audit de gestion

Il consiste à définir les objectifs de l'audit, recueillir l'information préalable dans le système d'information, identifier les zones à risque et concevoir le questionnaire pour les interviews auprès des audités.

### • Le déroulement de l'audit de gestion.

L'auditeur s'attache à détecter les anomalies et les risques du processus de contrôle de gestion, ainsi que leurs causes. Auditer un processus, c'est écouter les différents acteurs dans le cadre des interviews, afin de comprendre et, faire comprendre, le processus en place ou à mettre en place.

Un rapport matérialise le bilan de l'audit en précisant, d'une part les points importants positifs, et d'autre part les points importants négatifs et les recommandations. Il expose le constaté, la conséquence, la recommandation et une proposition sur les délais d'application. Il doit être présenté

à la direction générale, et aux managers concernés, car le contrôle de gestion est un processus transversal à l'organisation.

- **Le suivi des recommandations**

Un plan de mise en œuvre des recommandations et un tableau de suivi sont élaborés par l'auditeur et les audités. L'auditeur s'assure de la mise en œuvre effective des recommandations.

## LES OUTILS

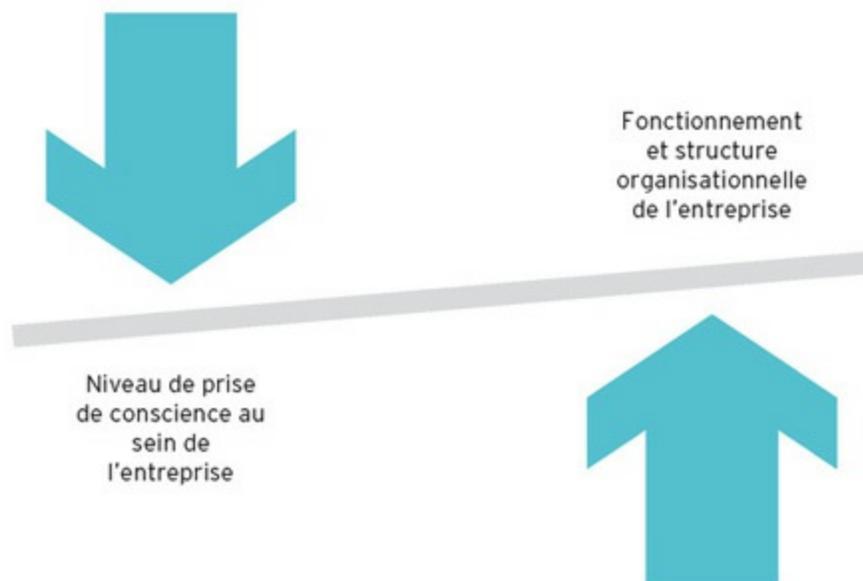
[45 La recherche des équilibres](#)

[46 La pertinence des objectifs](#)

[47 L'alignement stratégique](#)

[48 La véracité des mesures](#)

## Les causes des déséquilibres à l'origine de crises



### En résumé

Le concept d'équilibre renvoie à la juste combinaison de forces ou d'éléments. Il est atteint par étapes successives. Il procure à l'entreprise la force de s'adapter aux aléas de l'environnement.

### *Insight*

*The concept of balance refers to the right combination of forces or elements. It is achieved in successive stages. It gives companies the strength to adapt to the changes in their environment.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Au cours de son développement, une entreprise fait face à diverses crises, manifestation de déséquilibres, alors que l'atteinte de la performance passe par la recherche d'équilibres. Un diagnostic approprié, et la mise en place de plans d'actions pour mieux les maîtriser, doivent prévenir ces déséquilibres.

### Contexte

La direction générale peut s'appuyer sur le contrôleur de gestion pour identifier les déséquilibres et

proposer des propositions de mesures correctives adaptées.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

### 1. Identifier les sources de déséquilibres.

- Manque de vision des dirigeants : sans vision, une entreprise ne peut inscrire son action dans la durée.
- Déséquilibre global provenant d'une :
  - politique trop ambitieuse par rapport à la réalité de l'entreprise (manque de moyens) ;
  - politique qui néglige l'importance des interfaces et le temps de maturation ;
  - suprématie de la bureaucratie et du contrôle étouffant l'entreprise.
- Déséquilibre dans la représentation des différentes fonctions dans l'entreprise : il s'agit de repérer la fonction qui est « étouffée » par les autres, négligée par les dirigeants, ou ne disposant pas de suffisamment de moyens pour assumer son rôle.
- Déséquilibre lié aux quatre piliers d'une entreprise. La performance globale recherchée par l'entreprise est-elle au service de ses différentes parties prenantes ou l'une d'elle est-elle oubliée : gestion financière saine, clients satisfaits, processus excellents, climat propice au développement des hommes et de l'innovation ?

### 2. Proposer des mesures correctives.

- Trouver la bonne pondération entre l'atteinte des objectifs de l'entreprise et le développement des hommes qui la composent.
- S'assurer que les structures, les règles, les hommes, les fonctions, les processus, les flux, et les moyens, sont orientés au service de la politique définie et des valeurs associées.
- Savoir écouter les différentes dimensions qui composent l'entreprise.
- Le contrôleur de gestion peut aider les autres fonctions à comprendre leur propre déséquilibre et y remédier, afin de participer pleinement aux différents actes de gestion de l'entreprise.
- Susciter la prise de conscience.
- Afin de générer une modification des pratiques, le contrôleur de gestion doit favoriser le dialogue de gestion, être à l'écoute, faire preuve de pédagogie, et co-construire le système de gestion avec les acteurs opérationnels.

## Méthodologie et conseils

L'atteinte de l'équilibre dans l'entreprise :

- passe par la mise en place, à tous les niveaux de l'organisation, d'actions de structuration (procédures de contrôles, normes,...) et de démarches d'ouverture, de responsabilisation, de prise de conscience... ;
- se réalise dans et par le mouvement ;
- est atteint par étapes successives et suppose des expérimentations. ■

***Rechercher une vision unifiée et partagée de la problématique.***

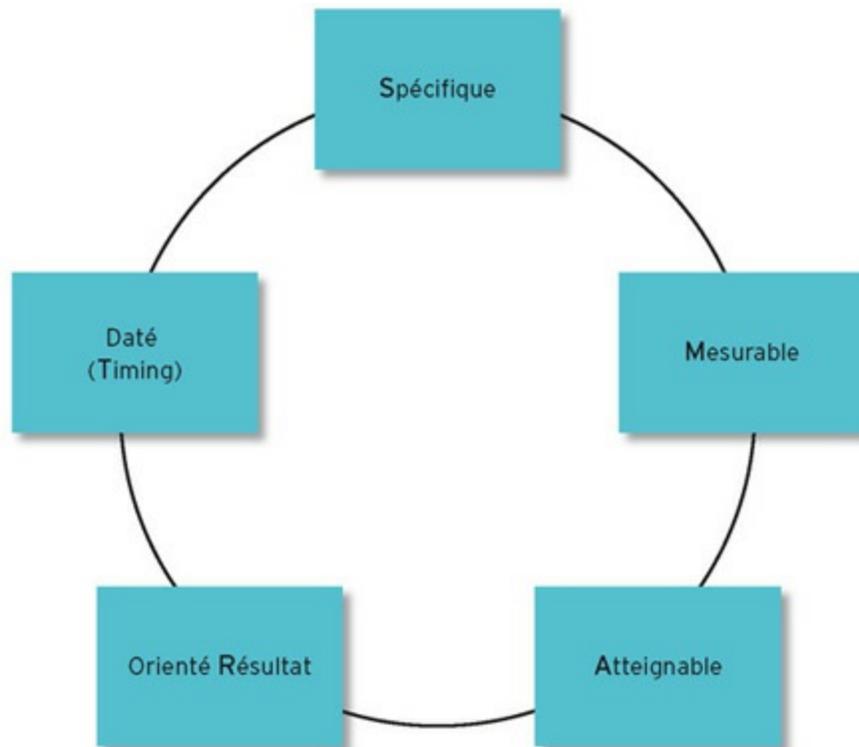
## Avantages

- Réaliser un questionnement tenant lieu de diagnostic interne.
- Assurer la pérennité de l'entreprise.

## Précautions à prendre

- Instaurer un climat de confiance.
- Faire reconnaître le droit à l'erreur.
- Donner le temps au temps.

## Les caractéristiques d'un bon objectif : smart



### En résumé

**Un objectif** se définit comme un but à atteindre, et non comme une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il décrit un ensemble de résultat qu'un responsable se doit d'obtenir pour voir sa compétence reconnue.

### *Insight*

***An objective** is a means to an end rather than a task to accomplish. Hence, it is the result of a forecast and an act of will. It shows in overall terms the set of results that a manager must achieve to have his or her competence recognized.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Les objectifs permettent de mobiliser l'attention des responsables et de leurs équipes sur les priorités

fixées par la direction, et de les motiver pour améliorer les résultats de leur service, de leur département ou de leur entreprise.

## Contexte

Les objectifs sont issus de la confrontation entre la stratégie, la structure organisationnelle, et le métier de l'entreprise.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

• Définir ce qui est attendu, les points auxquels on doit consacrer de l'énergie. Un objectif se définit par :

- une performance, c'est-à-dire le résultat à atteindre ;
- les conditions dans lesquelles devra s'exercer cette performance ;
- le niveau de performance jugé acceptable.

Dans le management d'une unité de travail, et pour chacun des collaborateurs, les principaux points clés de l'activité peuvent et doivent faire l'objet d'une quantification.

• Clarifier les relations hiérarchiques. La réalisation d'un objectif déterminé est confiée à une unité de travail ou à une personne nommément désignée, qui en est responsable, soit pour l'atteindre elle-même, soit pour vérifier régulièrement sa réalisation.

• Préciser le type d'objectif et son niveau. On distingue deux types d'objectifs :

- des objectifs de contribution, qui visent à maintenir ou à améliorer une situation donnée, pour accroître le résultat d'une activité existante ;
- des objectifs d'amélioration, qui visent à conduire une action nouvelle.

Chaque objectif doit être réaliste et réalisable, afin d'être considéré par l'intéressé comme atteignable par rapport au défi qu'il représente. Déterminer la valeur raisonnable d'un juste niveau de performance nécessite, d'avoir la possibilité de choisir plusieurs variantes de valeur, et de pouvoir adapter les moyens nécessaires dans le but de les concrétiser.

• Impliquer personnellement les managers. Il est utile que celui qui fixe l'objectif, rédige une définition précise de chaque objectif. Si la définition est claire, l'objectif est parfaitement perçu. L'élaboration des objectifs n'est pas le résultat d'un simple processus technique, il implique aussi une négociation. Celle-ci porte sur le niveau à atteindre, mais aussi sur l'adéquation des moyens.

### Méthodologie et conseils

Pour formuler correctement un objectif, on procède à une analyse en se demandant : pour qui ? quoi ? quand ? Puis on rédige une phrase : « Que le Qui ait le Quoi et Quand ». Par exemple : « Que tous les salariés disposent de deux jours de formation par an. » En démarrant la formulation par « Que le Qui » au lieu d'un verbe d'action, la description se prolonge automatiquement par la description du produit ou de la prestation que le client recevra.

Pour motiver des collaborateurs à la réalisation des objectifs, il est recommandé :

- qu'ils aient été associés à la réflexion préalable ;
- qu'ils en comprennent l'intérêt et la nécessité ;
- qu'ils y adhèrent et les jugent accessibles ;
- qu'ils disposent des moyens pour les réaliser. ■

# *Une phase critique à la bonne mise en œuvre de la stratégie.*

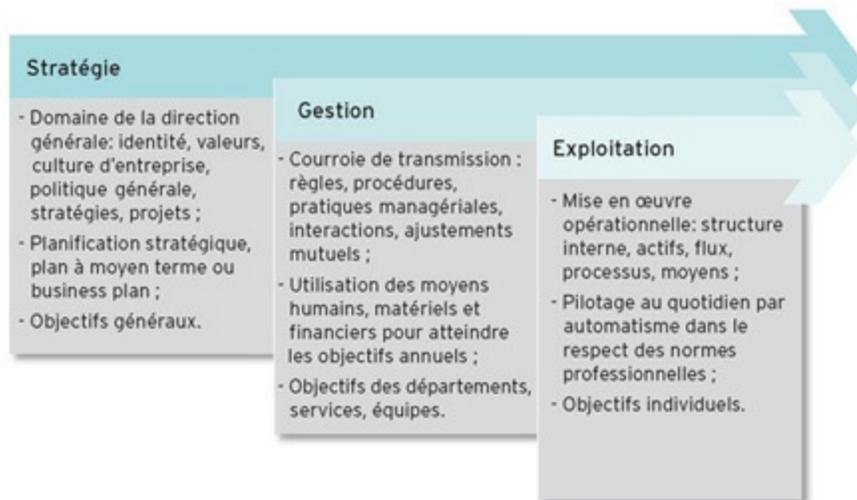
## **Avantages**

- **Introduire une volonté d'amélioration de la performance.**

## **Précautions à prendre**

- **Risque de dispersion s'il y a trop d'objectifs**
- **Intégrer du « flou » dans l'objectif**

## L'articulation sous forme de poupées gigognes



### En résumé

Au sein d'une entreprise, le besoin de contrôle effectif se situe sur trois dimensions. L'articulation des objectifs en **poupée gigogne** permet de garantir la cohérence dans la déclinaison des objectifs tout au long de la ligne hiérarchique, et donc de la bonne mise en œuvre de la stratégie.

### Insight

*There are three dimensions to the effective control needed within a firm. The **Russian-doll articulation of goals** ensures consistency in the breakdown of objectives down the **chain of command**, thereby contributing to the successful implementation of the strategy.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le déploiement, dans l'organisation, des objectifs de performance, s'effectue par le pilotage des plans d'action et par la déclinaison des objectifs de l'entreprise aux étages inférieurs jusqu'aux objectifs individuels. Le contrôle de gestion garantit que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de l'entreprise.

### Contexte

Le réseau de tableaux de bord, dans chaque business unit, renforce la cohérence des objectifs opérationnels avec les objectifs stratégiques, et entre eux.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

L'alignement des objectifs impose de vérifier la cohérence :

- entre les **facteurs clés de succès** du secteur économique et les facteurs clés de succès arrêtés par la direction générale. Les facteurs clés de succès découlent des axes de développement que la direction souhaite mettre en œuvre, compte tenu de l'évolution qu'elle anticipe de son environnement, suite à l'analyse stratégique ;
- de la **déclinaison des facteurs clés de succès** au sein de l'entreprise : notamment dans les objectifs. Le déploiement suppose de définir un rôle spécifique à chaque manager, en cohérence avec celui des autres, tout en lui laissant de l'autonomie sur la façon d'atteindre les objectifs. C'est le propre de la délégation ;
- du **système d'évaluation des performances** avec la stratégie de l'entreprise. Un tableau de bord est défini au niveau central. Des indicateurs de ce tableau de bord sont alloués aux entités concernées. Les entités peuvent ajouter des indicateurs spécifiques. Les indicateurs du niveau N – 1 sont ensuite répartis vers tous ceux qui ont des leviers d'action (acte de délégation). si la personne atteint son objectif, l'entité atteint le sien ;
- du **système de récompense** avec les résultats obtenus. Le système de récompense des managers et des équipes oriente leurs comportements, et renforce les chances que ces derniers s'intéressent à ce qu'il convient de maximiser. Les bonnes performances du tableau de bord génèrent une influence, même informationnelle ou différée, sur la rémunération et la promotion. La corrélation entre la performance et la rémunération est d'autant plus mobilisatrice, qu'elle concentre l'attention des managers et des équipes sur les indicateurs fondamentaux de l'entreprise.

## Méthodologie et conseils

Le déploiement implique un changement de nature de l'objectif entre les niveaux hiérarchiques, tout en conservant un but commun.

Au niveau N, l'objectif de rotation des capitaux employés (CA/CE) se transforme, au niveau N-1, en objectif de niveau de stock et de temps de cycle. Il ne s'agit pas d'une simple décomposition de l'objectif global sur ces composantes (ex. capitaux employés décomposés en immobilisation et BFR). ■

*La cohérence du déploiement des objectifs est assurée par le biais de la délégation.*

## Avantages

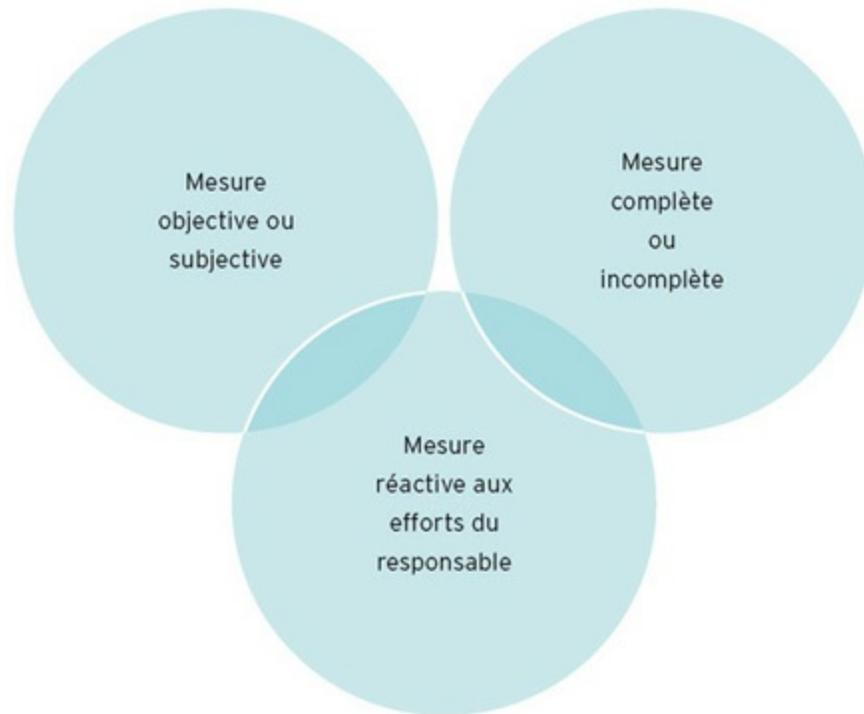
- Faire le lien logique entre les objectifs stratégiques et les ceux attribués aux managers et aux équipes.

- La performance est atteinte lorsque les managers et les équipes coopèrent entre eux.

## Précautions à prendre

- Maintenir l'équilibre entre l'autonomie et la responsabilisation.
- Parer aux effets pervers qui permettent de gagner la récompense sans bénéfice réel pour l'entreprise.

## Les trois composantes de la mesure



### En résumé

Ce qui n'est pas mesuré n'est pas piloté. La mesure est donc une condition nécessaire pour progresser, mais elle n'est pas suffisante. En effet, une mesure qui ne génère pas d'action ne sert à rien.

### *Insight*

*We cannot manage what we cannot measure. The measure remains a necessary, if not sufficient, condition to ensure progress. Indeed, a measure is of no use if it does not generate action.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

L'objet d'une mesure est de décrire ce qui s'est passé et de comprendre les mécanismes de ce mouvement vers toujours plus de complexité et toujours plus de performance. Pour être considéré comme efficace, le système de mesure doit être reconnu comme précis, objectif et vérifiable.

## Contexte

Une bonne question que le contrôleur de gestion doit se poser : à partir des mesures de performance par manager, peut-on reconstruire la stratégie vis-à-vis de chaque centre de responsabilité ?

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

Il s'agit de s'assurer que :

- Les mesures définies par les managers sont suffisamment explicites.

Une mesure subjective repose sur le jugement du supérieur hiérarchique, elle dépend de la qualité d'information du supérieur hiérarchique et de la confiance du subordonné ; elle peut devenir source de conflit. Un indicateur jugé subjectif tombera rapidement en désuétude. Une mesure objective est réalisée de façon indépendante et vérifiable ; elle ne laisse pas d'ambiguïté. La mesure objective est donc à privilégier. Lorsqu'une mesure quantitative simple ne peut être effectuée, on se reporte vers un scoring, système de notation.

- Les mesures des centres de responsabilité reflètent ce que l'on attend de chaque manager. Une mesure complète capture l'ensemble des attributs de la performance du centre de responsabilité avec des indicateurs financiers et non financiers. Le rapprochement, entre la mission du centre de responsabilité et les points mis sous contrôle, permet de repérer les mesures manquantes et d'y palier. Attention toutefois à se limiter à l'essentiel afin d'éviter d'être noyé si le système d'évaluation s'appuie sur un trop grand nombre d'indicateurs.
- Les mesures sont réactives aux efforts des responsables. L'analyse du tableau de bord d'un centre de responsabilité permet de valider :
  - le bon équilibre des mesures entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage ;
  - les relations de « cause à effet » clairement définies entre indicateurs (notamment entre les indicateurs financiers, et les indicateurs portant sur les clients, les ressources humaines et les processus) ;
  - la bonne corrélation entre la réussite sur des indicateurs amont et la réussite sur les indicateurs aval.

### Méthodologie et conseils

Le contrôleur de gestion doit apprendre, aux responsables opérationnels, à exploiter efficacement l'information pour une meilleure prise de décision. Il explicite les données afin d'éviter de fausses interprétations, et s'assure en retour que les décideurs contribuent activement à leur mise à jour. ■

*Attention à ce que les mesures ne se substituent pas au management.*

### Avantages

- Toute performance est mesurable, à condition de s'en donner les moyens.
- Mieux mesurer la performance, permet de mieux la manager.

### Précautions à prendre

- **Mesurer la mauvaise variable provoque un mauvais résultat.**
- **Une mesure est une représentation imparfaite d'une réalité.**

**L**es entreprises évoluent dans un monde qui bouge en permanence. Il faut être le premier à publier ses résultats, bénéficier des effets d'annonce, avoir des budgets de plus en plus précis, alerter des dérives, les corriger pour devancer les réactions des actionnaires.

Le système d'information décisionnel devient la source « intelligente » permettant à une entreprise, d'adapter régulièrement sa politique commerciale, financière, sociale..., de réagir rapidement, d'anticiper, et de déléguer les décisions.

## Les enjeux du système d'information pour le contrôle de gestion

Dans cet environnement, fiabilité, rapidité et intégrité des données sont vitales, pour le contrôleur de gestion, et pour l'entreprise en général. Le contrôleur de gestion traite une grande quantité d'informations provenant de nombreuses sources internes et externes à l'entreprise : données financières, comptables, juridiques, commerciales, stratégiques, marketing....

Le challenge consiste à transformer ces masses de données en information décisionnelle. Il faut les traiter, les analyser, les structurer, pour les rendre pertinentes, et les restituer à des utilisateurs ayant des besoins différents :

- aux opérationnels pour piloter leur activité au quotidien ;
- aux managers pour suivre mensuellement les performances métier, analyser les écarts versus budget, afin de préparer et de conduire les actions à venir ;
- à la direction de l'entreprise, pour avoir une vision globale, et élaborer la stratégie annuelle.

## Les technologies informatiques

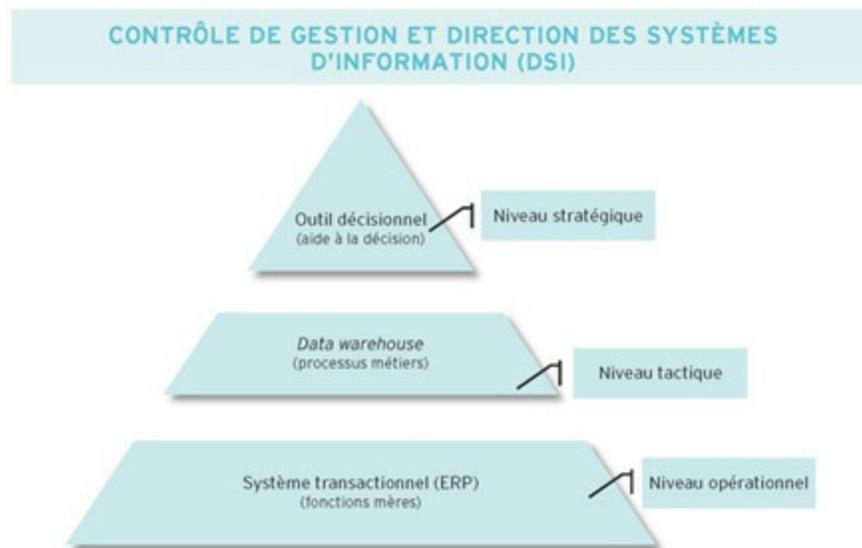
L'évolution des technologies informatiques aide le contrôleur de gestion dans la production d'analyses à valeur ajoutée et dans la réduction des délais de diffusion des informations. trois catégories d'outils permettent de collecter, d'organiser, de traiter, et de diffuser les informations de gestion :

- système transactionnel (achat, vente, comptabilité...), constitué des données opérationnelles internes et externes à l'entreprise, qui ont des supports hétérogènes et qui ne sont pas forcément normalisées ;
- *data warehouse*, ou base de synthèse, qui regroupe les informations qui ont été bâties dans le cadre de la définition des indicateurs, et donc du langage commun de l'entreprise.

Cette référence représente la garantie de cohérence des données et le glossaire général de l'entreprise ;

- outil décisionnel qui intègre les requêteurs, les bases OLAP ou hypercube, les explorateurs de donnée. Ces outils permettent de naviguer au sein de l'information, de la restituer par le biais de tableaux de bord, de reporting, de rapports d'analyses, d'études prospectives, et de mettre

rapidement l'accent sur les décisions les plus urgentes à prendre.



Le contrôleur de gestion, du fait même de sa mission, est conduit à travailler avec la DSI selon plusieurs angles :

- contrôleur de gestion de la DSI, comme vis-à-vis des autres départements de l'entreprise ;
- chef de projet pour la mise en œuvre d'applications à destination du contrôle de gestion ;
- client de la DSI dans le cadre de ses fonctions de contrôle de gestion.

Ces différentes casquettes le conduisent, d'une part à contrôler et à maîtriser les dépenses informatiques et, d'autre part à engager des dépenses informatiques pour améliorer la performance des outils de gestion. Sa fonction transverse, sa connaissance globale du fonctionnement de l'entreprise et des interactions entre départements, font de lui, par excellence, un bon candidat pour être chef de projet.

## LES OUTILS

[49 La qualité du système d'information](#)

[50 La qualité des données de gestion](#)

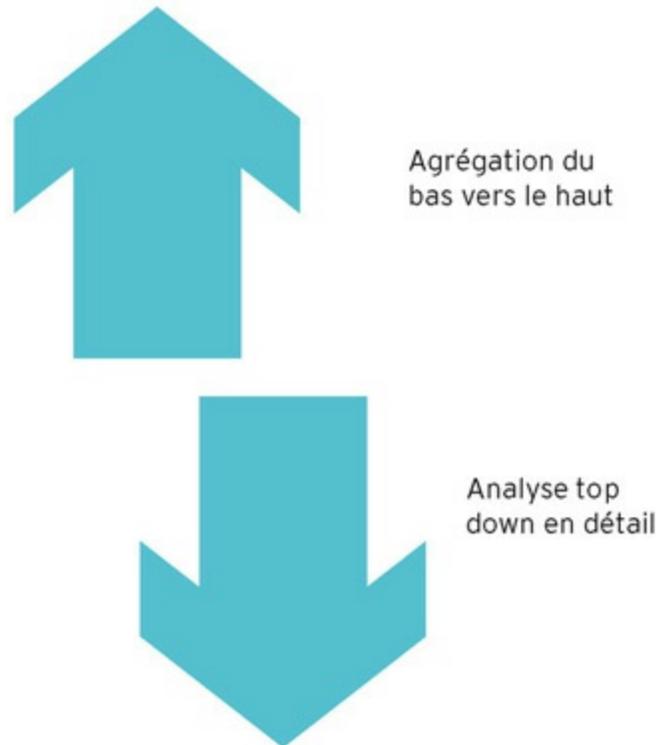
[51 Le dispositif de contrôle interne](#)

[52 Enterprise Resources Planning \(ERP\)](#)

[53 Le data warehouse](#)

[54 L'analyse multidimensionnelle](#)

## Résoudre la réconciliation des données de gestion



### En résumé

La qualité et la disponibilité des indicateurs de mesure, à tous les échelons de l'organisation, sont un aspect important du systeme d'information. Les entreprises construisent leur système d'information afin d'avoir accès à la multidimensionnalité des données, et de permettre aux experts d'analyser et d'apprécier les performances de l'entreprise.

### *Insight*

*The quality and availability of measurement indicators are important aspects of the information system, at all levels of the organisation. Companies build their information system in order to have multi-dimensional data access, enabling experts to analyse and assess corporate performance.*

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Le système d'information décisionnel doit fournir à la direction générale un constat lui permettant de :

- suivre la mise en œuvre de la stratégie ;
- détecter les besoins majeurs d'actualisation de la stratégie (processus de reprévision) en fonction des modifications observées dans l'environnement externe et des causes de succès ou d'échec partiel des responsables de fonctions ou de processus, dans l'atteinte de leurs objectifs de performance ;
- effectuer des re-prévisions plus ou moins élaborées.

# Contexte

En tant qu'architecte du système de mesure de la performance, le contrôleur de gestion doit s'assurer périodiquement de la qualité de l'information de gestion livrée à ses clients : direction générale, responsables opérationnels, chefs de projet...

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Organiser le système d'information avec :
  - une comptabilité analytique pour valoriser les coûts, calculer la rentabilité et l'efficacité des fonctions et des processus ;
  - un découpage de la structure en centres de responsabilité pour suivre le respect des objectifs ;
  - un réseau des tableaux de bord pour piloter les activités, avec des indicateurs financiers et non financiers ;
  - des études de la rentabilité des investissements nouveaux.
- Auditer régulièrement le système d'information :
  - fournit-il une information comptable fiable et certifiée ?
  - permet-il une analyse pertinente des coûts de revient (standards, ABC...) ?
  - permet-il une analyse de l'axe projet (investissements, projets transverses...) ?
  - dispose-t-on d'un contrôle budgétaire efficace et rapide ?
  - les indicateurs physiques sont-ils labellisés par le contrôle de gestion ? produits dans un délai acceptable ?
- Rationaliser le système d'information :
  - harmoniser les référentiels, les plans de comptes, les définitions des indicateurs ;
  - unifier les reportings afin de réduire les reportings parallèles, et les travaux de réconciliation et de retraitement.

## Méthodologie et conseils

Pour auditer le système d'information :

- tenir compte des résultats, du rapport sur le dispositif de contrôle interne, et du rapport des commissaires aux comptes, sur la qualité des procédures de contrôle interne, afin de s'assurer de la qualité de l'information comptable, matière première majeure pour la comptabilité analytique ;

- réaliser des grilles de diagnostic sur la pertinence des outils, sur le plan technique, le mode d'animation, le degré d'implication des acteurs, les délais de production (procédure budgétaire, processus de planification et de sélection des investissements, réseau de tableaux de bord) ;
- identifier les points faibles et en déduire des axes d'amélioration à mener dans le cadre d'un projet pluriannuel. ■

*Une information rapide, fiable, transparente, alignée sur les métiers de l'entreprise.*

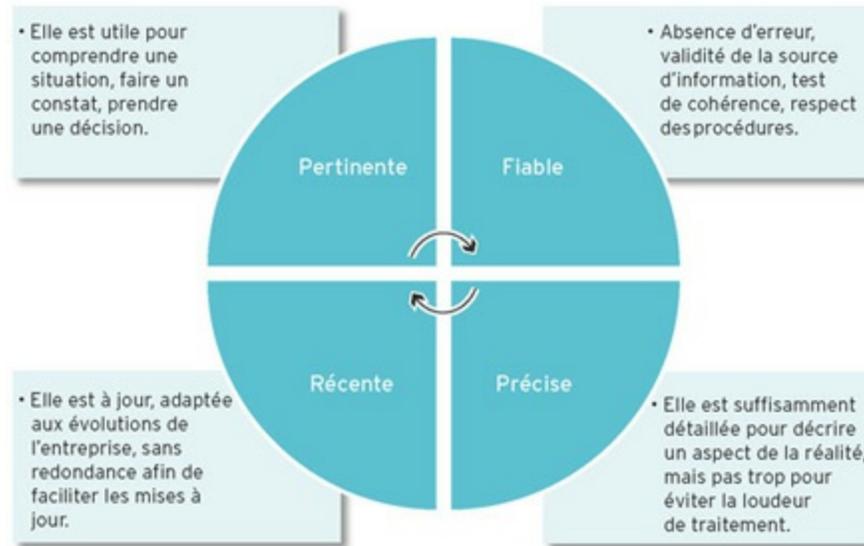
## Avantages

- Garantir la pertinence des constats de gestion présentés.
- Fournir la bonne donnée, à la bonne personne, au bon moment.

## Précautions à prendre

- Couvrir toutes les fonctions importantes de l'entreprise.
- Intégrer le pilotage du système d'information dans le calendrier de gestion.

## Les critères de qualité d'une donnée



### En résumé

Le contrôle de gestion est fournisseur de données et garant de la fiabilité des données.

**La qualité des données** se mesure au degré de confiance que l'on peut leur accorder. En effet, si on accorde peu de crédibilité à une donnée, on ne l'utilisera pas. C'est d'autant plus important, que les données du contrôle de gestion servent à éclairer les prises de décision dans l'entreprise.

### *Insight*

*Management control serves as data provider and guarantees the reliability of the data.*

***Data quality** requires a level of confidence for the data provided to meet the data user requirements. Indeed, data will not be used if given little credibility.*

*This is all the more important since management control uses this information to help their company make planning decisions.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

La qualité d'une donnée de gestion s'apprécie en fonction de sa capacité à reproduire une réalité qui ne soit pas biaisée. Deux critères, habituellement attribués aux données comptables, peuvent être repris pour les données de gestion :

- la régularité, qui assure l'intelligibilité des données de gestion et leur comparabilité dans le temps et l'espace ;
- la sincérité, qui assure l'objectivité et la vérifiabilité des chiffres, qu'ils soient bons ou mauvais.

## Contexte

Rechercher la qualité des données de gestion se justifie, par le rôle de ces données dans la vie économique de l'entreprise, par le cercle vertueux que des données de qualité sont censées initier, et parce que ces données permettent d'anticiper correctement l'évolution de l'entreprise.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Contrôler l'exactitude des chiffres :
  - savoir d'où vient l'information et comment elle est calculée ;
  - nommer un responsable de la saisie et de l'exactitude du chiffre ;
  - traquer les données redondantes afin de simplifier et d'assurer la mise à jour des données ;
  - réaliser des contrôles de cohérence en croisant des données issues de calculs différents ;
  - effectuer les retraitements nécessaires, lorsque les périmètres changent, afin d'assurer la comparabilité des données ;
  - valider la fréquence des mises à jour ;
  - définir les règles d'estimation des données qui doivent être estimées, afin de permettre une diffusion rapide des résultats mensuels, et de valider que seul le dernier mois est estimé ;
  - créer le dictionnaire des indicateurs clés de l'entreprise.
- Donner du sens aux chiffres :
  - sélectionner les données significatives qui mettent en lumière les grands enjeux ;
  - une donnée de gestion n'ayant pas l'obligation d'être exacte à 100 %, s'assurer qu'elle fournit une représentation fidèle du phénomène étudié ;
  - choisir une fréquence de diffusion adaptée au besoin : une diffusion trop fréquente mobilise inutilement de l'énergie et des coûts ; une diffusion trop lente génère du flou et une perte de réactivité ;
  - assurer la qualité de la présentation des données afin qu'elles soient compréhensibles et agréables à consulter. Une charte graphique définit des règles de présentation communes.

### Méthodologie et conseils

Déterminer l'importance relative des données, leur niveau de qualité indispensable, et, enfin, les arbitrages à effectuer, afin d'obtenir un niveau global acceptable de qualité.

Repérer les données de qualité et de non qualité. Prioriser le travail de fiabilisation sur les 20 % de données qui génèrent 80 % de décisions. Par exemple, se focaliser sur les données qui portent sur les résultats attendus, les leviers d'action, les variables qui expliquent les risques. ■

*La qualité des données doit répondre à des contraintes de coût et de temps.*

## **Avantages**

- **Fédérer l'équipe de direction autour des données essentielles de l'entreprise.**
- **Anticiper correctement l'évolution de l'entreprise.**

## **Précautions à prendre**

- **La transparence de l'information de gestion est fondamentale.**
- **Le choix des données diffusées oriente la représentation de la réalité de l'entreprise.**

## Objectifs et enjeux du contrôle interne

### Atteinte des objectifs stratégiques servant la mission de l'organisation

- Vérifier que les objectifs sont compris et partagés
- Identifier les événements majeurs susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs, en distinguant les risques et les opportunités
- En déduire les points de contrôles importants
- Développer des actions de maîtrise des risques

### Réalisation et optimisation des opérations par rapport à l'objet social, et à l'environnement concurrentiel

- S'assurer de la conformité aux lois, aux normes, et aux consignes de la direction générale
- Sécuriser les processus ou les projets, avec des indicateurs de performance, traduisant les enjeux des différentes activités
- Respecter les circuits de décision (autorisation, comptabilisation)
- Vérifier que les moyens mis en oeuvre sont optimisés

### Fiabilité des opérations financières

- Impliquer l'ensemble des fonctions dont les activités génèrent des événements traduits dans les états financiers
- Alerter sur les erreurs constatées dans les données, leur traitement, leur interprétation
- Structurer les prévisions : formaliser les référentiels, valider les hypothèses, historiser les versions successives

## En résumé

**Le contrôle interne** est une méthodologie destinée à donner, aux dirigeants, une assurance raisonnable, quant à la maîtrise des risques existants et futurs. Il partage des objectifs avec le contrôle de gestion :

- la fiabilité des informations ;
- l'atteinte des objectifs opérationnels ;
- l'amélioration de la performance ;
- l'alerte sur les dysfonctionnements ;
- une vision globale et transversale de l'entreprise.

## *Insight*

**Internal control** is a methodology designed to provide managers reasonable assurance regarding the control of risks now and in the future. It shares objectives with management control:

- the reliability of the information;
- achieving operational objectives;

- *improving performance;*
- *alert on malfunctions;*
- *a general and transversal overview of the company's activities.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Pour optimiser le fonctionnement des processus de l'entreprise, le contrôle de gestion mesure leur efficacité avec des indicateurs de performance, et le contrôle interne les sécurise et les stabilise en mettant en place des points de contrôle, fiabilisant ainsi les données à l'origine des indicateurs du contrôle de gestion.

## Contexte

La présence de contrôles clés au sein des applications et des interfaces supportant les processus de l'entreprise, fait du système d'information un élément incontournable de la structuration du contrôle interne.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Phase d'initialisation ou de cadrage.

Les objectifs du projet sont définis, le plus souvent, en s'appuyant sur un pré-diagnostic du contrôle interne, qui permet de dégager les activités, les entités et les thèmes prioritaires :

- clarifier les enjeux juridiques (responsabilité des dirigeants...), de communication (attentes du marché, attitudes des concurrents...), de maîtrise des activités (où sont les risques ? sont-ils couverts ?...);
- évaluer le niveau actuel du contrôle interne, afin de définir des objectifs réalistes dans le temps ;
- tenir compte de la stratégie de l'entreprise pour fixer les objectifs.

- Phase de mise en œuvre.

Cette phase comprend des diagnostics détaillés, des plans d'action, et des tests. Les contrôles clés sont, déclinés en procédures dans les équipes pour application et supervision, et paramétrés dans le système d'information.

- Phase de stabilisation.

Le fonctionnement courant consiste à s'assurer de la bonne appropriation des nouveaux dispositifs, par le management et l'ensemble des collaborateurs concernés. Cette phase est critique pour l'entreprise car il s'agit, de pérenniser l'ensemble des travaux réalisés, et d'intégrer définitivement le contrôle interne dans les modes de fonctionnement de l'entreprise.

## Méthodologie et conseils

Les contrôles automatisés, directement intégrés dans le système d'information, sont, d'une part plus efficaces que les contrôles manuels, et d'autre part sources de productivité.

Des outils d'analyse de données permettent d'extraire de manière simple et sécurisée les données issues de différents systèmes d'information, afin de les rapprocher et d'identifier des risques ou des anomalies. Le tableaux de bord des anomalies est analysé par le management. L'analyse de données peut être utilisée par le contrôle de gestion pour effectuer des analyses approfondies en complément des revues mensuelles de gestion.

Comme toute activité, le contrôle interne doit être contrôlé. Le contrôleur de gestion peut prendre une part active à l'amélioration du dispositif. ■

*Des outils communs : logique de processus, contrôles, indicateurs, analyses de risque, etc.*

## Avantages

- Un dispositif de maîtrise des activités mis en place, par l'entreprise, pour l'entreprise.
- Une remontée des dysfonctionnements sur les activités non suivies de façon standard par le contrôle de gestion.

## Précautions à prendre

- L'efficacité du système dépend :
  - du degré d'élimination ou de réduction du risque obtenu des actions de maîtrise ;
  - du rapport entre, les coûts de mise en œuvre, et les bénéfices attendus de la réduction du risque.

## Principales caractéristiques d'un ERP

<p>Ensemble de modules applicatifs</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• fonctionnalités : gestion comptable et financière, contrôle de gestion, gestion de production, gestion des achats et des stocks, administration des ventes, logistique, gestion des ressources humaines ;</li> <li>• mis en place : intégralement ou partiellement ; concomitamment ou successivement.</li> </ul>
<p>Porteur d'organisation</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• des contrôles effectués en temps réel, lors de la saisie de l'information dans le système, permettant de faire des vérifications intermédiaires en cours de mois ;</li> <li>• une synchronisation des flux physiques et financiers correspondants ;</li> <li>• l'intégration de plusieurs niveaux de contrôles et de messages (information, alerte, blocage) qui sous-tendent les procédures de contrôle de gestion ;</li> <li>• homogénéisation des procédures de travail facilitant les comparaisons entre diverses unités et la consolidation des données.</li> </ul>
<p>Source d'optimisation</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• une base de données unique, assurant la garantie de la cohérence des informations; en cas d'erreur, la source est aisée à détecter (traçabilité) et la correction effectuée est partagée par tous ;</li> <li>• une vision des processus opérationnels : suivi des dépenses de la demande d'achat au paiement de la facture ; croisement des données avec les fichiers fournisseurs ; facilité à déployer une démarche ABC/ABM ;</li> <li>• des données partageables assurant une amélioration des prévisions ;</li> <li>• réduction des effectifs (saisies) et des coûts de maintenance informatique.</li> </ul>

### En résumé

**Un ERP** est un progiciel de gestion qui intègre toutes les données et les processus d'une organisation dans un système unifié. C'est un produit standard avec des fonctionnalités type. Il présente une vision transversale de l'entreprise. Il structure l'information pour automatiser la production d'indicateurs clés alimentant le reporting et les tableaux de bord.

### *Insight*

***Enterprise resources planning** systems (ERP) integrate all data and processes of an organization into a single unified system. This is a standard product with conventional features. It provides a broad vision of the company and a structure for information to automate the production of key indicators feeding reporting and dashboards.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Les entreprises cherchent à améliorer de façon significative leur productivité, leur compétitivité, ainsi que l'intégrité de leurs données financières. La mise en place d'un ERP est le moyen de migrer

tout ou partie des différents SI, soit pour réduire les délais et les coûts, soit pour développer le système d'information.

## Contexte

Les ERP tentent d'apporter aux entreprises des réponses transversales, fédératrices, adéquates, intégrées et évolutives, qui permettent un partage de l'information source de productivité et de plus grande réactivité. L'utilisateur devient un véritable acteur du système d'information.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Conduire une analyse de l'organisation.

La mise en place d'un ERP impose une révision complète des processus clés de l'entreprise, puisque ces progiciels reposent sur des concepts de transversalité des flux et des processus de l'entreprise à travers ses différentes fonctions.

L'ERP conduit à redéfinir des équilibres dans la répartition des tâches entre les financiers et les non-financiers, puisqu'il implique un enchaînement de tâches, et qu'il nécessite d'utiliser une même information tout au long de la chaîne. Les données doivent être enrichies de toutes les codifications avec lesquelles elles se trouvent en lien dans le système.

- Choisir une solution informatique.

On trouve des progiciels très structurants ou plus souples, intégrés ou rassemblant des applications qui collent au métier de l'entreprise. Plus une application est ouverte et souple, plus il faut de la rigueur dans la structuration de l'information, et, à l'inverse, plus une application est structurante et rigide, plus il faut de la souplesse dans le paramétrage pour intégrer les évolutions futures.

### Méthodologie et conseils

Installer un ERP est une opportunité pour revoir son organisation, même s'il est tentant d'adapter le système aux méthodes existantes. Au-delà de la révision des processus clés, les progiciels ouverts au web et aux échanges de données électroniques, permettent de travailler en intégrant les prestataires extérieurs dans la chaîne de traitement interne. Inversement, des prestations peuvent être externalisées.

Les départements RH ont une mission déterminante pour faciliter la transition et rendre les collaborateurs acteurs du changement. Les services qualité, contrôle de gestion, audit et autres fonctions financières doivent inscrire, en amont des chaînes opérationnelles, les points de contrôle, de mesure ou de traitement nécessaires à la fluidité des processus. ■

***Le temps utilisé pour réconcilier plusieurs systèmes d'information peut être investi dans le processus décisionnel.***

### Avantages

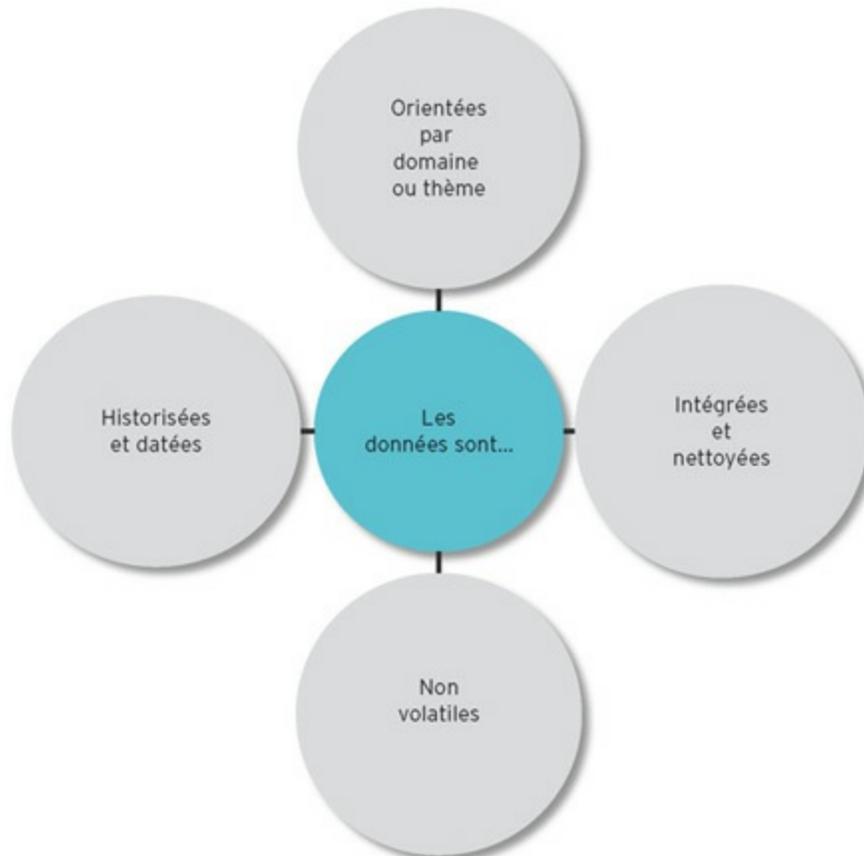
- **Sortir un reporting directement à partir de l'ERP.**

- Paramétrer des calculs de coûts de revient en temps réel.
- Améliorer la performance des processus (délai, fiabilité...).

## Précautions à prendre

- Prévoir une gestion rigoureuse et une grande disponibilité de l'équipe projet.
- Être vigilant sur les zones d'interaction entre les différents lots, car les décisions prises sur un lot peuvent avoir un impact sur un autre.

## Caractéristiques du *data warehouse*



### En résumé

Un *data warehouse* (ou entrepôt de données) concentre en un seul endroit toutes les informations utiles à la prise de décision. Il ne produit pas d'information, mais s'appuie sur les différentes sources d'information de l'entreprise (données internes ou externes). L'objectif est de rendre ces données plus simples d'accès pour bâtir des analyses d'activité.

### *Insight*

*All relevant information needed for decision-making processes are concentrated under the roof of a data warehouse. The latter does not endorse the data directly but relies on the various information sources of the company (internal and external data). Its aim is to simplify data access to draw up activity analysis.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

Organiser les données transactionnelles, afin que les personnes intéressées disposent rapidement d'une information synthétique, dont elles ont besoin pour la prise de décision.

## Contexte

Consolidant les informations, jugées stratégiques pour l'entreprise, dans une même base de données, l'entrepôt de données est généralement utilisé par les applications décisionnelles, pour construire les reportings et les tableaux de bord de suivi de l'activité.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

En règle générale, le *datawarehouse* rassemble toutes les données applicatives de l'entreprise qui proviennent de sources hétérogènes d'un point de vue :

- fonctionnel : RH, Production, Comptabilité, Finance...
- technique : Excel, DB2, Oracle, Database, SQL server...

1. Définir les données nécessaires pour analyser les processus, définir les indicateurs, déterminer les sources d'information et les axes d'analyse.

2. Rationaliser l'entrepôt de données pour rendre les données exploitables :

- normaliser les noms de champs : un même mot veut dire la même chose ;
- créer des index : classer les données par thème ;
- supprimer les doublons inutiles (certains pouvant être conservés pour l'historique ou pour d'autres statistiques) ;
- harmoniser les données par taille, format...
- prévoir les niveaux d'agrégation : définition en priorité des données agrégées, puis normalisation des données élémentaires dont elles sont issues.

3. Créer les tables de correspondance, permettant de lier entre eux des outils qui n'ont rien en commun, afin de mettre en relation des informations a priori non liées directement (exemple : rattacher les informations des systèmes de production avec celles du support client pour en tirer des requêtes qui font sens).

4. Organiser les traitements pour la collecte et la présentation des données à des fins d'analyse :

- recodification éventuelle d'une donnée représentée différemment entre deux sources ;
- filtrage et validation des données en vue du maintien de la cohérence d'ensemble
- synchronisation permettant d'intégrer simultanément des valeurs constatées à des dates différentes ;
- certification pour rapprocher les données des systèmes « légaux » de l'entreprise.

## Méthodologie et conseils

La base de données peut également être optimisée par la création de petits îlots, appelés *datamarts*. Ce sont des sous-ensembles d'informations concernant un métier particulier de l'entreprise (marketing, contrôle de gestion). ■

*La structuration de données permet aux outils d'analyse d'accéder plus facilement au data warehouse.*

## Avantages

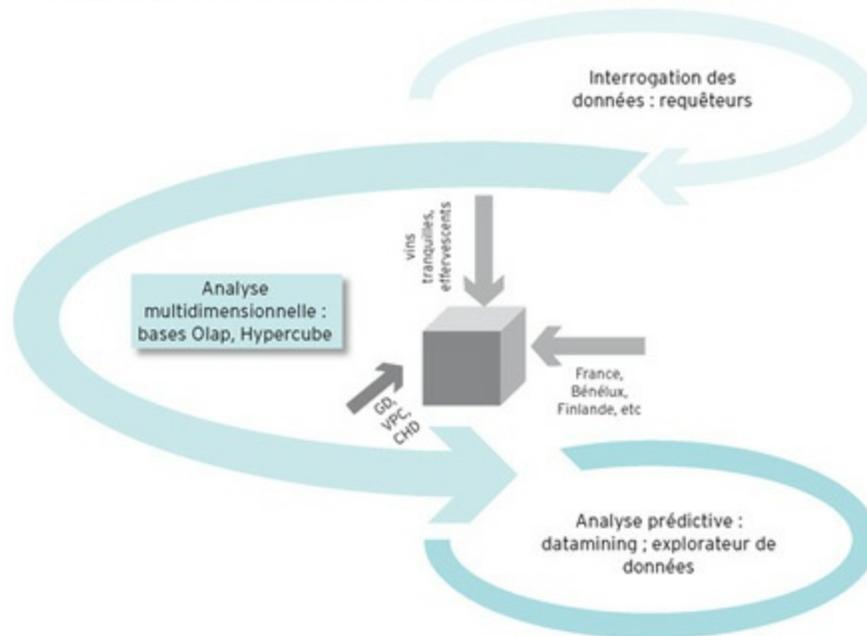
- Créer des référentiels pratiques et largement exploitables.
- Bénéficier d'une source d'information commune, homogène, fiable.

## Précautions à prendre

- S'interroger sur la décision que le nouvel indicateur va permettre de prendre.

## Un outil-clé de l'outil décisionnel

Le processus décisionnel s'appuie sur trois outils : l'interrogation des données, l'analyse prédictive et l'analyse multidimensionnelle. Cette dernière est l'outil-clé de la prise de décision.



### En résumé

Les **outils décisionnels** mettent rapidement à disposition des informations cohérentes dans une architecture communicante et multidimensionnelle, dans le but de faciliter la prise de décision. Ils permettent de modéliser des représentations à base de requêtes de l'entrepôt de données, afin de constituer les tableaux de bord et le reporting.

### *Insight*

**Decision-making tools** quickly make consistent information available in a multidimensional and communicating architecture/framework, providing support for decision-making. They allow to model representations based on the queries from the data warehouse's queries, used for dashboards and reporting.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Disposer d'un outil qui permette de construire les tableaux de bord et le reporting, en restituant des informations personnalisées, sous un format souhaité, rapidement, et rafraichies automatiquement.

## Contexte

Le choix d'un outil d'analyse multidimensionnelle s'impose si les besoins de requêtes sont évolutifs et complexes en matière d'agrégation, de croisement, d'analyses multiples ou de nombre d'utilisateurs/demandeurs.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Définir les axes d'analyse.

Ces systèmes multidimensionnels permettent d'exploiter l'information de la base selon  $n$  dimensions, par exemple : marge commerciale par produits, pays, régions, type de clients, agence, vendeurs, délais de livraison par usine, par atelier... et cela par codes comptables, généraux, analytiques ou budgétaires. Les axes d'analyse les plus fréquents sont :



Grâce au « zooming », on passe d'une information agrégée à une information de plus en plus détaillée, et inversement. Par exemple : marge de contribution du groupe, puis marge de contribution sur une filiale, puis marge de contribution pour une des activités de cette filiale...

- Définir les schémas d'analyse.

Il s'agit de sélectionner les données relatives à une période, une activité... de les trier, puis de les regrouper selon des critères spécifiques (rapprocher le réel du budget), de réaliser des calculs (totaux, moyennes, écarts), d'effectuer des simulations (extrapolation de l'évolution de la masse salariale sur la marge annuelle). Par exemple, « analyser la marge sur coûts variables des ventes, du véhicule B, pour le pays 1, pour le mois, en cumul fin de mois de  $n$ , avec la comparaison à la même date en  $n-1$ , ainsi qu'une projection à la fin de l'exercice ».

- Définir les règles de visualisation.

Par « colorisation », le système met l'accent sur les dysfonctionnements. Par exemple, faire apparaître en rouge les écarts négatifs par rapport au budget, ou les clients qui ont des règlements hors-délai.

### Méthodologie et conseils

Ces outils d'analyses multidimensionnelles n'acceptent que les axes d'analyse définis à priori, et ne contiennent que les informations que l'on a décidé d'y mettre, et au niveau d'agrégation que l'on a choisi. En conséquence, la phase de conception est primordiale.

Ces outils s'adaptent bien aux ensembles de données hiérarchisées sur quelques axes d'analyse. En revanche, ils s'adaptent mal à des ensembles de données, que l'on veut analyser selon des axes d'analyse nombreux et totalement indépendants les uns des autres. ■

*Effectuer des analyses et des rapports à des niveaux de profondeur variable.*

## **Avantages**

- **Tirer profit d'importants volumes de données de façon multidimensionnelle.**
- **Les axes d'analyse étant dissociés des données, une mise à jour se répercute instantanément sur toute l'arborescence.**

## **Précautions à prendre**

- **L'exploration de la multitude de tris croisés peut s'avérer fastidieuse et longue, entraînant des risques d'essoufflement et donc d'erreurs de décisions ; il est utile d'associer une iconographie des corrélations.**

L'entreprise, en interaction avec un environnement en perpétuel changement, est elle-même condamnée à évoluer pour survivre et se développer.

## De quelles évolutions parle-t-on ?

Le *Larousse* définit le progrès comme « un changement graduel de quelque chose », et le changement par « le remplacement de quelque chose par quelque chose d'autre ». Le progrès apparaît donc moins radical que le changement.

- Progresser consiste à améliorer ses résultats en opérant mieux, plus vite ou plus qualitativement, alors que changer impose de faire autrement. Le progrès se construit sur les réussites passées et le changement sur les échecs constatés. Changer est souvent plus difficile que progresser, car changer modifie le système lui-même, alors que le progrès se déroule à l'intérieur du système existant.
- Le changement est souvent mal accepté, car il fait peur à ceux qui doivent le mettre en œuvre. Il crée des gagnants et des perdants. Mais surtout, il focalise l'énergie sur les moyens au lieu des résultats. En revanche, le progrès est généralement bien accepté, car le progrès focalise les esprits sur les résultats, donc sur la performance.

Une démarche de progrès n'est pas naturelle. Mettre en œuvre une démarche de progrès dans une entreprise nécessite que les acteurs concernés parviennent à travailler ensemble. Il s'agit de donner du sens, d'avancer pas à pas, de partager les mêmes objectifs, de communiquer régulièrement.

## Processus d'accompagnement du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a un rôle d'accompagnement au pilotage et au développement de l'organisation. Les outils du contrôle de gestion coordonnent les actions des opérationnels en leur permettant de relier leurs actions aux enjeux d'amélioration de la performance.

Le processus d'accompagnement se déroule en trois étapes :



À chaque étape, le contrôleur de gestion a un rôle à jouer. Il participe à la définition des objectifs, au chiffrage de la mise en œuvre, à l'élaboration, et au suivi de la réalisation du plan d'action. Il met à disposition des managers les outils de pilotage et les indicateurs adaptés. Il montre les résultats, et

les liens entre les résultats et le progrès réalisé.

On attend du contrôleur de gestion, qu'il développe ses activités liées à la performance opérationnelle de court terme, et qu'il s'implique dans les revues de gestion. Il doit pousser les opérationnels à agir, autrement dit, forcer au progrès.

## LES OUTILS

**[55 Le progrès continu](#)**

**[56 Le contrat de gestion](#)**

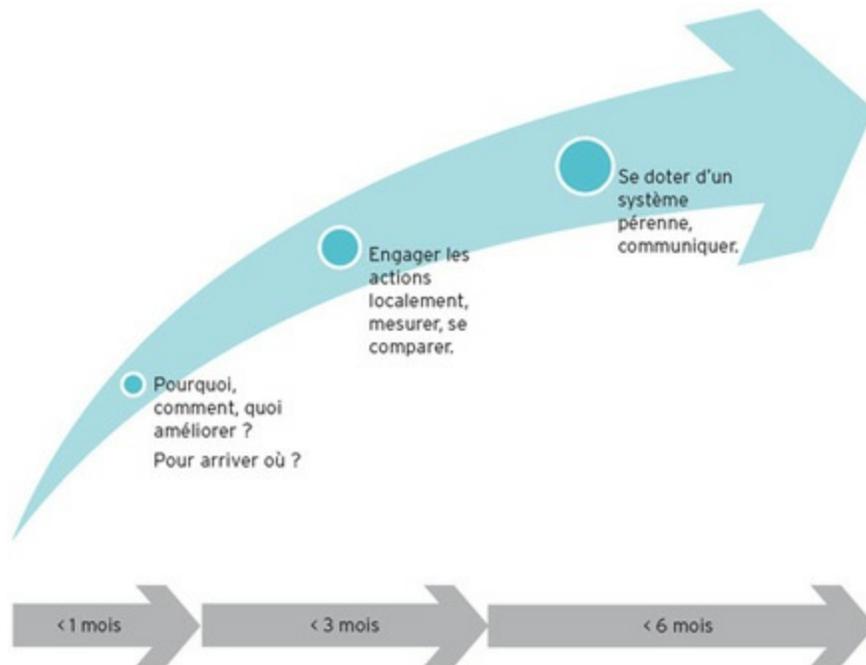
**[57 Le plan d'action](#)**

**[58 La revue de gestion](#)**

**[59 L'apprentissage organisationnel](#)**

**[60 La conduite de projet](#)**

## Créer une dynamique vers un état futur meilleur



### En résumé

**Le progrès continu** correspond à une transformation progressive de l'organisation, du système d'information, et des comportements au sein d'une entreprise. Il vise à améliorer les performances de l'entreprise et les processus, qui les produisent de façon permanente et pérenne.

### *Insight*

**Continuous improvement** is a gradual transformation of the organization, of the information system, and in behaviours within a company. It seeks to improve company performance, as well as the processes involved in producing in a perennial and permanent manner.

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

L'entreprise doit être tournée vers l'avenir et s'inscrire dans une démarche toujours dynamique. Le contrôle de gestion est un support pour conduire le progrès continu.

## Contexte

Le contrôleur de gestion se doit d'adopter une attitude positive, constructive, et optimiste, puisque les opérationnels ne sont pas souvent demandeurs. sa connaissance approfondie de l'entreprise lui assure de la crédibilité vis-à-vis des opérationnels.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Fixer un objectif de progrès atteignable dans un délai court.

Les objectifs doivent être chiffrés, qu'ils portent sur les ventes, les coûts d'achat, les stocks, les délais, le recouvrement, ou de la qualité. Ils doivent également être déclinés au sein des métiers en s'assurant de la cohérence des contributions de chacun.

- Identifier les meilleures pratiques existantes. Les bonnes pratiques peuvent être identifiées, dans l'entreprise dans le cadre d'un benchmarking interne, ou sur le marché dans le cadre d'un benchmarking externe.
- Aider chaque entité à agir sur le terrain.

Un diagnostic permet de repérer les points faibles : « on maîtrise mal et on n'applique pas suffisamment », ainsi que les points forts : « on maîtrise bien et on applique toujours ». Il conduit à élaborer et mettre en œuvre un plan d'action, dans le but d'éradiquer les points faibles en les faisant évoluer vers des points forts, et de s'assurer que les points forts intègrent la culture d'entreprise : « on maîtrise parfaitement et on n'y pense même plus ».

- Faire vivre le projet.

Un tableau de bord mesure, l'atteinte des objectifs par des indicateurs de résultat, mais également les ressources et les moyens utilisés par des indicateurs de processus. Les mesures doivent être orientées vers la comparaison des progrès et non sur les résultats en valeur absolue.

Avant de fixer de nouveaux objectifs, prendre le temps du retour d'expérience, afin de mesurer l'efficacité de la démarche. Il y a lieu d'être vigilant sur des aspects inconnus jusqu'alors, qui lorsqu'ils apparaissent, s'avèrent de véritables faiblesses : « on n'y a pas encore pensé et on n'a jamais vraiment essayé ».

### Méthodologie et conseils

Cette démarche de progrès s'applique particulièrement bien à la définition des objectifs au cours du processus budgétaire. Chaque équipe doit faire mieux que les meilleurs concurrents, sachant que les primes sont attribuées à ceux qui font mieux que le marché. De ce fait, chacun peut établir un budget ambitieux : « 5 % c'est difficile, 30 % c'est facile ».

Le contrôleur de gestion doit éviter que les équipes se focalisent uniquement sur les points faibles. Il s'assure que chacun exploite encore mieux les points forts, et identifie ce qui est inconnu, afin de le traiter rapidement. Il pousse les acteurs de l'entreprise à expérimenter. ■

*Capitaliser les résultats acquis et les compétences maîtrisées.*

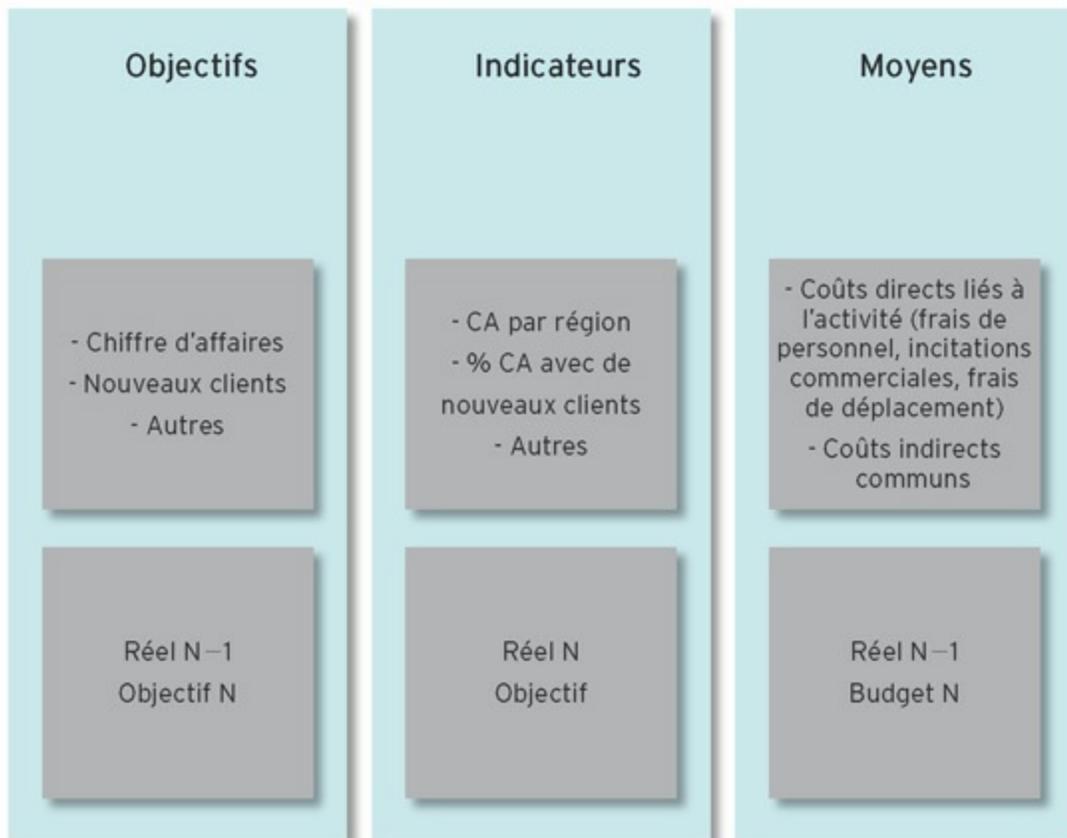
## Avantages

- **Le progrès focalise les équipes sur les résultats à atteindre.**
- **Le progrès mobilise toutes les équipes.**

## **Précautions à prendre**

- **Les meilleurs programmes d'action sont ceux qui commencent par des résultats.**
- **Un pilotage très formalisé est indispensable.**

## Les rubriques d'un contrat de gestion



### En résumé

**Le contrat de gestion** est un engagement mutuel, formalisé, et signé. Il porte sur les objectifs, les indicateurs, et les moyens négociés entre deux niveaux hiérarchiques. Il est résumé sur une page.

### *Insight*

*The **management contract** is a formalized and signed mutual agreement. It covers objectives, indicators and negotiated means between two levels within the company's hierarchy. It is summarized on one page.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le contrat de gestion vise, à décentraliser la prise de décisions dans les entreprises du secteur public et dans certains groupes du secteur concurrentiel, et à introduire une culture d'engagement au niveau des responsables.

## Contexte

Le contrat de gestion assure à la direction :

- le respect des engagements du plan de développement, en clarifiant les différentes contributions ;
- la performance de chaque centre de responsabilité, en analysant les résultats en fonction des objectifs et des moyens négociés, puis contractualisés ;
- l'optimisation des coûts et des résultats.

## Comment l'utiliser ?

### Étapes

- Du plan de développement au contrat de gestion.

La gestion contractuelle s'appuie sur un plan de développement pluriannuel qui est décliné au niveau national, régional, et local. Ce plan est relayé par des plans d'action annuels associés. La négociation autour des objectifs se fait à partir de l'analyse de performance de l'année écoulée, et du plan d'action institué pour l'année à venir. Les discussions entre les différents niveaux hiérarchiques sont également prises en compte.

- Les rubriques du contrat de gestion.

Il comprend les rubriques suivantes :

- ambition pour l'année à venir : contribution aux objectifs de l'organisation (proposée par la direction ou le service) ;
- plan d'action : actions à entreprendre pour réaliser les objectifs (proposé par la direction ou le service) ;
- engagements chiffrés sur les objectifs, la gestion des ressources, les moyens financiers, techniques et humains ;
- des indicateurs communs par rubrique (proposés au niveau central ou national).

Les objectifs sont signés par la direction générale et les directeurs, et au niveau en-dessous par les directeurs et les responsables de services. Chaque partie négocie donc, avec sa hiérarchie, les objectifs à atteindre.

- Le suivi des résultats.

Le tableau de bord est un engagement annuel sur une liste d'objectifs chiffrés. Il sert d'outil de management, de motivation, et d'animation des équipes. Il regroupe :

- des indicateurs qui engagent le niveau n vis-à-vis du niveau n+1 ;
- d'autres indicateurs eu égard à l'environnement du niveau n ;
- pour chacun, des objectifs et des moyens négociés pour l'année à venir.

## Méthodologie et conseils

Le contrat de gestion ne s'apparente, ni à une lettre de mission, ni à un plan d'entreprise.

Le contrat de gestion est monté avec une méthode participative, recherchant l'adhésion des responsables. C'est une co-construction permettant d'aboutir à une vision collective de la performance. ■

# *Un outil au service de la déclinaison de la stratégie grâce à des indicateurs de gestion.*

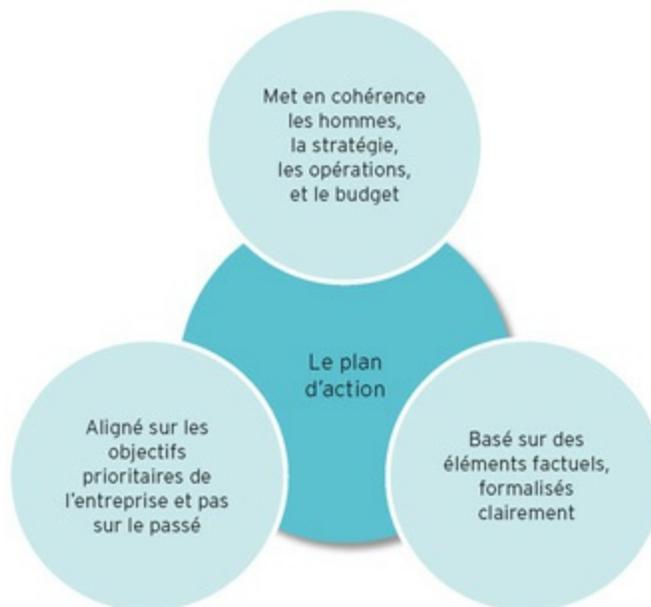
## **Avantages**

- **Hierarchiser les objectifs proposés.**
- **Articuler les tableaux de bord entre les différents niveaux.**

## **Précautions à prendre**

- **Établir les plans d'action avant les indicateurs, afin de bâtir un vrai système de pilotage.**
- **Limiter le nombre d'indicateurs.**

## Les caractéristiques d'un plan d'action



### En résumé

**Le plan d'action** guide les activités quotidiennes d'une entreprise. Il s'inscrit dans le cadre de la politique globale de l'entreprise. Il est la condition pour atteindre les objectifs à court et moyen terme.

### *Insight*

*The **action plan** guides the company's daily activities. It fits in the framework company's global policy. Action plans are vital to achieve the short and medium-term targets.*

## Pourquoi l'utiliser ?

### Objectifs

Le plan d'action est l'aboutissement et la raison d'être du pilotage. Il indique « comment on fait » pour atteindre l'objectif.

### Contexte

Il doit être mené en adéquation avec les enjeux opérationnels, afin de répondre à une situation ou un

contexte donné, susceptible d'avoir une incidence notable sur la performance de l'entreprise. Le contrôleur de gestion donne l'impulsion, gère le processus, et le reporting.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Identifier les leviers d'action.

Partir du diagnostic opéré préalablement, avec les outils présentés dans le chapitre diagnostic de gestion, afin d'identifier les leviers d'action. Les leviers d'action doivent être peu nombreux, afin de concentrer l'action sur le petit nombre de causes, qui provoquent l'impact le plus important sur l'objectif.

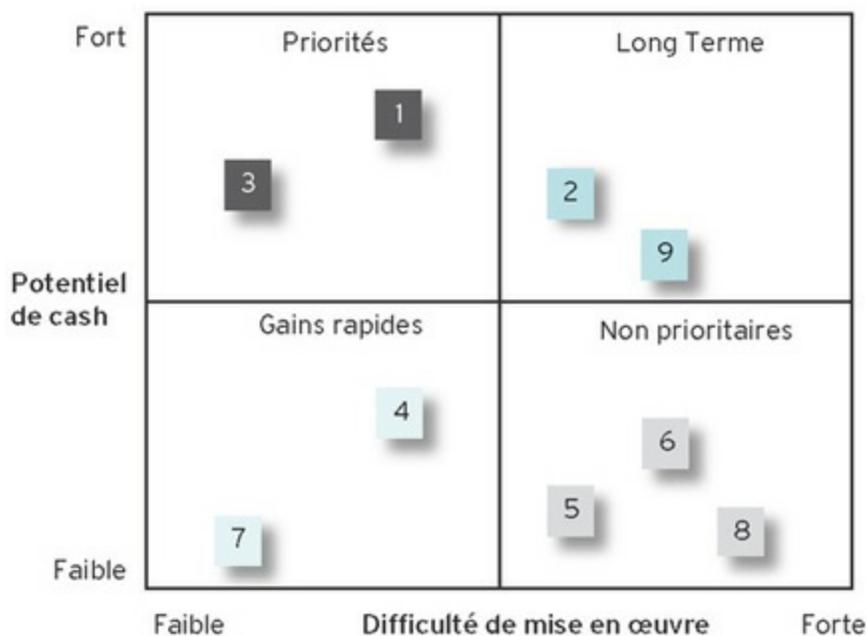
- Évaluer le potentiel de gain sur les postes du bilan et du compte de résultat.

Leviers d'action	CA	Coût	Cash	Stock	Client	Fournisseur
Action 1			5			
Action 2			4			
Action 3			4			
Action 4			2			
Action 5			2			
Action 6			3			
Action 7			1			
Action 8			1			
Action 9			3			

Scoring de 1 à 5 : 1 : très faible ; 2 : faible ; 3 : moyen ; 4 : fort ; 5 : très fort.

- Classer les leviers d'action par degré de priorité.

Les leviers d'action sont positionnés sur une matrice gain/peine.



- Décider des actions prioritaires à mettre en œuvre.

Les actions retenues sont celles du cadran priorités, puis celles du cadran gains rapides, et

enfin celles du quadrant long terme. On cible le responsable de la mise en œuvre de chacune des actions, et on définit un planning strict, avec des étapes définies à respecter.

## Méthodologie et conseils

Chaque action est décrite selon la méthode ACIER :

- Action : nom de l'action ;
- Concrète : précisée en coût, qualité, délai ;
- Identifiée : attribuée à un responsable ;
- Échéancée : avec une date de début et une date de fin ;
- Résultat : générant des revenus additionnels.

*Sans plan d'action, l'objectif est un vœu pieux !*

## Avantages

- Clarifier les responsabilités et les résultats que l'on souhaite obtenir.
- Les bénéfices attendus, sur la performance de l'entreprise, sont directement liés aux effets de levier des actions mises en œuvre.

## Précautions à prendre

- Planifier d'en faire trop en un laps de temps trop restreint.
- Être optimiste sur les moyens nécessaires pour réaliser l'action.

## Comment être plus efficace ?

Les contrôleurs de gestion ont un rôle à jouer, auprès des opérationnels, dans l'animation du plan d'action.

## Formaliser le plan d'action

La formalisation d'un plan d'action est une garantie de succès dans l'atteinte de l'objectif. La fiche action ci-dessous est calée sur la méthode ACIER :

- à chaque action est associé un responsable qui maîtrise sa mise en œuvre ;
- à chaque action est associé un planning de réalisation, avec une date de début et une date de fin de l'action, permettant d'en suivre l'avancement ;
- à chaque action est associé un résultat attendu, en termes financiers et non financiers, qui pourra être suivi avec des indicateurs financiers et non financiers.

Elle inclut deux autres rubriques :

- les ressources nécessaires à l'exécution des actions (celles-ci seront pesées en fonction du résultat attendu) : personne, temps, espace, équipement ;
- les risques possibles de non réalisation de l'action.

Actions	Responsables	Date début	Date fin	Résultat attendu	Moyens	Risques

## Communiquer sur l'avancement du plan d'action

Le suivi mis en place doit permettre de répondre aux questions suivantes :

- Réalisons-nous les actions que nous avons planifiées ?
- Ces actions engendrent-elle les résultats que nous avons anticipés :
  - Aider les équipes à définir des standards de productivité, de qualité ?
  - Faire le lien entre, la mise en œuvre du plan d'action, et sa traduction chiffrée au niveau des résultats de l'entreprise ?
- La mise en œuvre des actions a-t-elle été réalisée avec efficacité ?
- Quels sont les problèmes qui apparaissent, qu'est-ce qui peut être fait ?
- Quels succès reconnaître ?

Le suivi du plan d'action doit faire l'objet d'une restitution visible par l'ensemble du management concerné, afin de renforcer le sens de l'engagement autour du « progrès ».

Cette restitution doit être, la plus lisible possible à tous les niveaux (équipe, management, direction), et communiquée à une fréquence en adéquation avec les enjeux. Le suivi du plan d'action concourt à évaluer les progrès réalisés. Il peut être intégré au reporting mensuel. ■

Le plan d'action ne vaut que par le suivi qui est effectué, l'adaptabilité de l'organisation, et la capacité de décision de l'équipe dirigeante.

## CAS de suivi d'un plan d'action

<p>Date : 04/09/N</p> <p>Version : N° 1</p>	<p>Action : Raccourcir le délai de recouvrement des impayés</p> <p>Responsable action : Directeur financier</p>	
<p>Objectif :</p> <p>Délai de recouvrement (indicateur)</p>	<p>Tendance</p>  <p>.....</p>	<p>Valeur initiale : 8 mois</p> <p>Valeur actuelle : .....</p> <p>Objectif 3 mois</p>
<p>Respect du délai :</p>	<p><input checked="" type="radio"/> <input type="radio"/></p> <p>O N</p>	<p>Commentaires .....</p> <p>.....</p>
<p>Principales réalisations :</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liste des causes déjà identifiées : .....</li> <li>• Mise en place d'un relevé pour pondérer ces causes : .....</li> </ul>	
<p>Prochaines étapes :</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse des causes racines : .....</li> <li>• Fixation d'objectifs correctifs : .....</li> </ul>	
<p>Difficultés attendues et idées de résolution :</p>	<p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>	

## Les composantes de la revue de gestion



### En résumé

**La revue de gestion** nécessite un certain formalisme. Elle se déroule tous les mois, le plus tôt possible après l'arrêté mensuel. Elle réunit tous les managers décisionnaires. Son organisation et son animation sont souvent dévolues au contrôleur de gestion.

### *Insight*

**Management review** requires a certain degree of formalism. It takes place every month, as soon as possible after the financial closing. It gathers all decision-making managers. Its organization and its animation are often devolved to the management controller.



<http://goo.gl/ua6O5h>

La revue de gestion (en vidéo)

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

La revue de gestion poursuit deux buts :

- questionner les écarts constatés entre les objectifs et les réalisations ;
- s'améliorer continuellement en s'interrogeant collectivement.

## Contexte

Le contrôleur de gestion :

- précise le contexte et les objectifs ;
- sélectionne les points majeurs à traiter ;
- facilite la compréhension avec des données structurées et visuelles ;
- conseille sans juger.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Avant la réunion :

- rencontrer les managers pour les informer des points sensibles, recueillir leurs points de vue, et ébaucher un plan d'action ;
- définir les points à aborder et le temps à leur accorder, et envoyer l'ordre du jour ;
- vérifier la présence des managers ;
- préparer les supports visuels de présentation ;
  - donner la vision globale : résultats du mois et cumul ;
  - pour chaque point majeur, une diapositive posant une question : aurons-nous assez de stock face au développement des ventes ? Comment pouvons-nous rattraper le retard ?

2. Pendant la réunion :

- rappeler l'ordre du jour et les buts poursuivis ;
- passer en revue les actions définies le mois passé, en appliquant la règle 20/80 : 20 % de directivité de la part de l'animateur, et 80 % d'expression de la part des participants ;
- aboutir à un plan d'action :
  - lister les suggestions des participants au fur et à mesure ;
  - synthétiser et définir les actions prioritaires (méthode ACIER) ;
  - valider l'adhésion des participants ;
- remercier les participants pour leur collaboration en valorisant leurs propositions.

3. Après la réunion :

- envoyer le compte rendu des décisions prises (méthode ACIER) ;
- recueillir un retour sur la perception du déroulé de la réunion : ce qui a bien fonctionné, ce qui a plu, ce qui est souhaité pour la prochaine réunion ;
- suivre l'avancement des actions.

## Méthodologie et conseils

Adapter son message selon son interlocuteur :

- sélectionner les données : expliquer les résultats (KPI et leviers d'action) et donner un avis tout en restant factuel ;
- choisir un vocabulaire adapté : présenter les chiffres sous l'angle du business et non sous un angle budgétaire ;
- choisir les supports de communication visuels : graphiques, tableaux, commentaires... Créer une dynamique de groupe pour favoriser l'apprentissage coopératif, chaque participant apprenant des avis et des expériences des autres. À cet effet, le contrôleur de gestion :
  - s'assure que chaque participant prend la parole pour donner son avis ;
  - formalise chaque avancée, afin que le groupe puisse prendre une décision collective ;
  - synthétise et fait valider les choix. ■

*Un « temps fort » dans la recherche de la performance.*

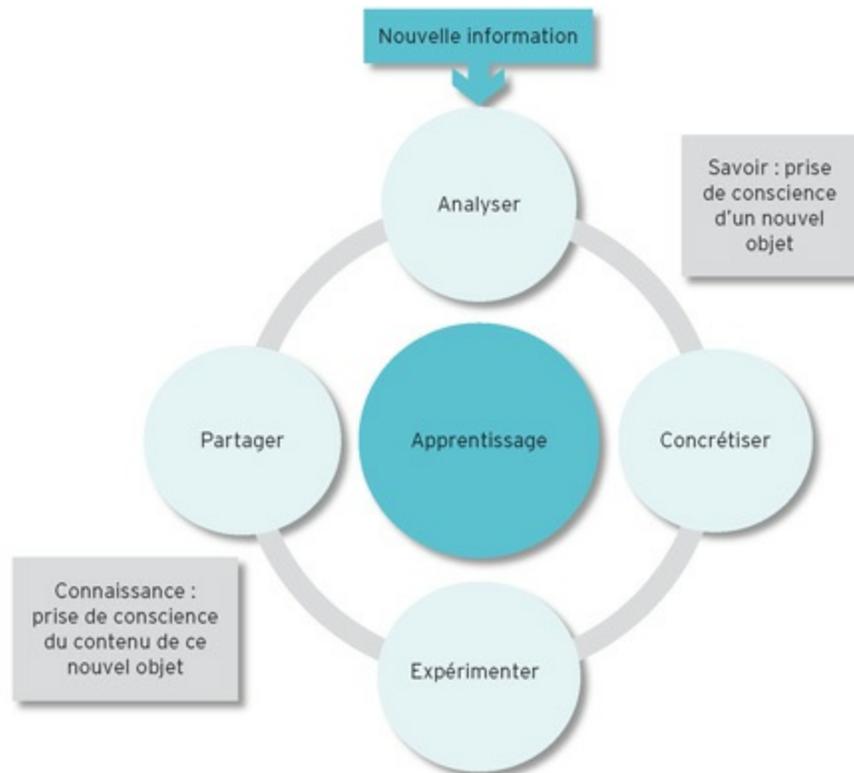
### Avantages

- Poser les problèmes dans leur ensemble.
- Consacrer l'essentiel du temps au plan d'action.
- Formaliser les décisions prises.

### Précautions à prendre

- Envoyer l'ordre du jour et les documents de travail à l'avance.
- Être vigilant dans la communication, afin de ne pas mettre les participants mal à l'aise.

## Le cycle de l'apprentissage organisationnel



### En résumé

**L'apprentissage organisationnel** peut se définir comme un processus collectif d'acquisition et d'élaboration de connaissances qui vont influencer sur la gestion des situations. Il peut prendre deux formes :

- la gestion des expériences passées, où le savoir préexiste à l'action ;
- l'intelligence de l'expérimentation, où la connaissance s'élabore dans l'action.

### *Insight*

**Organisational learning** can be characterized by a collective process of acquiring and developing knowledge which will have an impact on the management of situations. It can take two forms:

- *management of past experiences where know-how exists prior to action.*
- *experimentation intelligence, in which knowledge is developed throughout action.*

# Pourquoi l'utiliser ?

## Objectifs

L'apprentissage organisationnel permet à l'entreprise, d'améliorer l'efficacité des actions collectives, d'adapter son organisation, et par conséquent d'être plus réactive et plus performante.

## Contexte

La fonction contrôle de gestion a un rôle à jouer, pour rendre autonome les responsables opérationnels dans la gestion de leur unité, en les formant aux outils de pilotage, et en s'assurant qu'ils se les approprient. Il lui appartient également d'informer les dirigeants et de les aider à avoir une meilleure écoute du terrain.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

- Transmettre la culture de gestion : le contrôleur de gestion favorise la diffusion des savoirs de gestion en expliquant :
  - la logique financière de l'entreprise, ses contraintes, et les équilibres à rechercher, afin que les managers les intègrent dans leurs prises de décision ;
  - les données de gestion, afin d'éviter de fausses interprétations, et de s'assurer que les managers contribuent à leur mise à jour.
- Favoriser la mise en œuvre des décisions et des plans d'action : le contrôleur de gestion, en tant que courroie de transmission entre la direction et les équipes, contribue :
  - à la traduction des politiques et des stratégies en objectifs stratégiques ;
  - au déploiement de ces objectifs stratégiques aux unités en fonction des enjeux ;
  - à la détermination des critères de mesure de la performance de l'entreprise.
- Faire des retours d'expérience et faciliter le dialogue de gestion : le contrôleur de gestion met à disposition des managers les outils de suivi de la performance. Il anime la revue de gestion, consistant à tirer collectivement des leçons d'évènements passés, à savoir, ce qui a été fait, ou ce qui n'a pas été fait, et pour quelles raisons.
- Travailler ensemble à l'évolution du système de pilotage : le contrôleur de gestion anime des groupes de réflexion rassemblant des opérationnels autour de thèmes de travail prédéfinis et exploite au mieux les expertises métier de chacun (échanges sur la performance et les moyens de l'améliorer). Ainsi, les opérationnels participent au renouvellement des procédures de gestion et des outils de pilotage afin de conduire à une meilleure organisation du travail.

## Méthodologie et conseils

La bonne coopération entre un manager et un contrôleur de gestion augmente ainsi les chances que le manager :

- s'implique dans la transmission et l'interprétation des données ;
- intègre les résultats du contrôle de gestion dans sa gestion quotidienne ;
- prenne en considération les résultats du contrôle de gestion dans ses principales décisions. ■

*Le contrôle de gestion est un processus d'éducation et d'apprentissage.*

## Avantages

- Les seules connaissances qui peuvent influencer le comportement d'un individu, sont celles qu'il découvre lui-même, et qu'il s'approprie par l'expérience.

## Précautions à prendre

- Le construire « ensemble » étant un processus long, les contrôleurs de gestion doivent accorder aux idées le temps nécessaire de maturation, et faire preuve de pédagogie.

## Les projets de contrôle de gestion (non exhaustif)



### En résumé

Pour les projets spécifiques au contrôle de gestion, le contrôleur de gestion peut assurer la mission de chef de projet. Dans le cadre de cette mission, il lui revient d'organiser le bon déroulement du projet et de s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés au projet.

### *Insight*

*The financial controller can take part in specific management control projects as a project leader. As part of this mission, he or she is in charge of the oversight and smooth running of the project, and ensuring the achievement of its goals.*

## Pourquoi l'utiliser ?

# Objectifs

Réussir un projet consiste pour le chef de projet à s'assurer, de la qualité de chacune des contributions des participants au projet, mais également de la qualité de leur coordination et de leur imbrication. Ce challenge nécessite un pilotage rigoureux du projet du début à la fin.

# Contexte

Un projet est considéré réussi lorsqu'il présente moins de 10 % de dérive ; seulement 30 % des projets sont concernés.

# Comment l'utiliser ?

## Étapes

1. Définir les rôles et les responsabilités :

- identifier les intervenants sur le projet, nommer le chef de projet, composer l'équipe à mobiliser autour du projet, les experts à solliciter, et constituer le comité de pilotage ;
- attribuer à chacun son rôle et ses responsabilités en utilisant un outil simple : le RACI.

Matrice responsabilités	Chef de projet	Acteur 1	Acteur 2	Expert client	Client valideur
Étape 1	R			C	A
Étape 2	A	R		C	I
Étape 3	A		R	C	I
.....					

Le RACI est une matrice de responsabilités qui indique les rôles et responsabilités. Elle croise la structure de découpage du projet avec la structure organisationnelle du projet. Le RACI permet d'éviter la redondance et la dilution des responsabilités : le Réalisateur assure l'exécution, l'Autorité est totalement responsable, le Consulté doit être consulté, l'Informé doit être seulement informé.

2. Manager l'avancement du projet :

- décrire les étapes du projet qui se matérialisent par des activités et des livrables. Un projet se découpe généralement, entre trois à huit étapes, selon les besoins de validation nécessaires à la prise de décision ;
- jalonner le projet en définissant des points de passage dans le temps, qui sont des temps d'arrêt, de contrôle, et de décision, à des dates fixées à l'avance ;
- enclencher les différentes étapes selon la planification prévue ;
- maîtriser le déroulement du projet, afin de savoir où on en est par rapport aux objectifs de départ. Pour la majorité des projets, on peut se contenter d'un tableau simple :

Attentes	Objectifs	Objectifs retenus	Actions en cours	Actions réalisées	Problèmes non résolus
Description de tout ce que l'on veut faire.	Hiérarchisation des attentes.	Ce que l'on va faire réellement, budget et temps alloué.		Après exécution, voir si cela vaut le coup de faire le reste.	

## Méthodologie et conseils

Prendre le temps de communiquer régulièrement sur l'avancement du projet en se posant les bonnes questions.

Qui a besoin d'être informé ?	A propos de quoi ?	Qui informe ?	À quelle date ?	Status

Le chef de projet organise, des réunions d'avancement pour prendre des décisions opérationnelles, et des réunions de résolution de problèmes pour résoudre les problèmes et suivre la mise en œuvre des actions. ■

*La conduite de projet renvoie à la vie du projet, sa structure et son organisation.*

### Avantages

- Garantir le bon déroulement de toutes les étapes du projet.

### Précautions à prendre

- Déléguer les responsabilités aux bonnes personnes.

# Ressources bibliographiques

- Autissier D., *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, 2007.
- Clarke R., Crapart P., Lauga g. et Watkins R., *Doubler la performance de l'entreprise, les 7 leviers*, Afnor, 2008.
- Desiré-Luciani M.-N., Hirsch D., Kacher N. et Polossat M., *Le grand livre du contrôle de gestion*, Eyrolles, 2013.
- Giraud F., Saulpic O., Bonnier C. et Fourcade F., *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 3<sup>e</sup> édition, gualino éditeur, 2008.
- Giraud F. et Zarlowski P., *Les fondamentaux du contrôle de gestion, Principes et outils*, Pearson Éducation France, 2011.
- Helluy A. et Durand X., *Les fondamentaux du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, 2009.
- Horngren C., Datar s. et Rajan M., *Cost accounting : global edition*, 14<sup>e</sup> édition, Pearson Higher Education, 2012.
- Legranzi C. et Nau J., *Le contrôle de gestion du système d'information*, Dunod, 2012.
- Meignan A., Driscoll T., Lanoix C. et McNamara C., *L'anglais de la comptabilité et du contrôle de gestion*, Studyrama Vocatis, 2012.
- Mendoza C., Cauvin E., Delmond M.-H., Dobler P., Malleret V. et Zilberberg E., *Coûts et décisions*, 3<sup>e</sup> édition, Gualino éditeur, 2009.
- Merchant K. et Van der Stede W., *Management control systems*, 3<sup>e</sup> edition, Pearson Education, 2011.
- Pelle P., *Le cash flow, clé du pilotage de l'entreprise*, Éditions Eska, 2004.
- Pigé B., *Reporting et contrôle budgétaire*, 2<sup>e</sup> édition, Éditions EMS, 2011.
- Renard J. et Nussbaumer s., *Audit interne et contrôle de gestion*, Eyrolles, 2011.
- Selmer C., *Construire et défendre son budget*, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, 2009.
- Selmer C., *Concevoir le tableau de bord*, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, 2011.

## Ressources en ligne

- Fouque F., *L'anti bible du contrôle de gestion*, e-book, <http://l-antibible-du-controle-de-gestion.fr/www.leblogdesfinanciers.fr>
- <http://www.scoop.it/t/le-controle-de-gestion>
- <http://www.scoop.it/t/controle-de-gestion-secteur-public>
- <http://www.scoop.it/t/controle-de-gestion-systeme-d-information>
- <http://www.scoop.it/t/controle-de-gestion-secteur-public>
- <http://www.scoop.it/t/management-accounting-system-financial-control>
- <http://www.scoop.it/.../free-management-accounting-course-new-jersey-institute-of-economy>

# Lexique français-anglais

Actifs circulants	<i>Current assets</i>	Coût de la main d'oeuvre	<i>Labour cost</i>
Actifs immobilisés	<i>Fixed assets</i>	Coût des ventes	<i>Cost of sales</i>
Actualisation	<i>Compounding</i>	Coût direct	<i>Direct cost</i>
Amortissement	<i>Amortisation</i>	Coût fixe	<i>Fixed cost</i>
Analyse des écarts	<i>Variance analysis</i>	Coût indirect	<i>Indirect cost</i>
Analyse par fonction	<i>Functional analysis</i>	Coût moyen des capitaux employés	<i>WACC : weighted average cost of capital</i>
Bénéfice avant frais financiers et impôts	<i>EBIT : earning before Interest &amp; tax</i>	Coûts de la période	<i>Period costs</i>
Besoin en fonds de roulement	<i>Working capital</i>	Coût variable	<i>Variable cost</i>
Capitaux propres	<i>Equity</i>	Créances	<i>Receivables</i>
Cartographie des processus	<i>Process mapping</i>	Découvert bancaire	<i>Bank overdraft</i>
Centre de coût	<i>Cost center</i>	Dépréciation de stocks	<i>Inventories depreciation</i>
Centre de profit	<i>Profit center</i>	Dettes financières	<i>Financial debts</i>
Centre de responsabilité	<i>Center of responsibility</i>	Donnée	<i>Data</i>
Charges	<i>Expenses</i>	Dotation aux provisions	<i>Estimated expenses</i>
Charges d'intérêts	<i>Interest expenses</i>	Effectifs	<i>Employees</i>
Charges de personnel	<i>Personnel costs</i>	Emprunt à court terme et découvert bancaire	<i>Short term borrowings &amp; banks overdraft</i>
Charges et produits opérationnels	<i>Operating expenses &amp; incomes</i>	En cours de production	<i>Work in progress</i>
Chiffre d'affaire, ventes	<i>Sales</i>	Engagements	<i>Commitments</i>
Clé de répartition	<i>Key of allocation</i>	Excédent brut d'exploitation	<i>Earning before Interest, tax, depreciation, amortization (EBITDA)</i>
Conditions de paiement	<i>Terms &amp; conditions of payment</i>	Flux de trésorerie	<i>Cash flows</i>
Contrat à long terme	<i>Longterm contract</i>	Frais généraux	<i>Overheads</i>
Contrôle budgétaire	<i>Budgetary control</i>	Frais généraux administratifs	<i>General ex-penses</i>
Contrôle de gestion	<i>Management accounting</i>	Frais généraux commerciaux	<i>Selling overheads</i>
Contrôleur de gestion	<i>Management controller</i>	Frais matières	<i>Material costs</i>
Courbe de trésorerie	<i>Cash curve</i>	Gestion de projet	<i>Project management</i>
Coût complet	<i>Full cost</i>	Immobilisations corporelles	<i>Tangible fixed assets</i>
Coût de production	<i>Production cost</i>	Immobilisations en cours	<i>Constructions in progress</i>

Immobilisations financières	<i>Financial fixed assets</i>	Progress continu	<i>Continuous progress</i>
Immobilisations incorporelles	<i>Intangible fixed assets</i>	Reconnaissance du chiffre d'affaire	<i>Revenue recognition</i>
Indicateurs	<i>Metrics</i>	Redevance	<i>Management fees</i>
Investissements	<i>Investments</i>	Refacturations internes	<i>Internal fees</i>
Maille d'analyse	<i>Level of analysis</i>	Report à nouveau	<i>Retained earning</i>
Marchandises	<i>Supplies</i>	Reprise de provision	<i>Release</i>
Marge	<i>Margin</i>	Ressources humaines	<i>Human resources</i>
Marge brute	<i>Gross margin</i>	Restructuration	<i>Restructuring</i>
Marge nette	<i>Net margin</i>	Résultat avant impôt	<i>Pre tax income</i>
Masse salariale	<i>Payroll</i>	Résultat d'exploitation	<i>Earning before Interest &amp; tax (EBIT)</i>
Materiel & outillage	<i>Machinery &amp; equipment</i>	Résultat financier	<i>Financial income</i>
Matières premières	<i>Raw materials</i>	Résultat net	<i>Net income</i>
Paiement en retard	<i>Overdue payment</i>	Résultat opérationnel	<i>Operating income</i>
Passif circulant	<i>Current liabilities</i>	Retour sur investissement	<i>Return on investment</i>
Personnel direct	<i>Direct staff</i>	Revue de gestion	<i>Management review</i>
Personnel indirect	<i>Indirect staff</i>	Rotation des stocks	<i>Inventories turnover</i>
Personnel inscrit	<i>Permanent staff</i>	Salaires	<i>Wages, salaries</i>
Placement financier	<i>Financial investment</i>	Services généraux	<i>General services</i>
Plan d'action	<i>Action plan</i>	Seuil de rentabilité	<i>Breakeven</i>
Planification stratégique	<i>Strategic planning</i>	Situation de trésorerie nette	<i>Net cash position</i>
Politique de prix	<i>Pricing policy</i>	Stock de sécurité	<i>Buffer inventory</i>
Prêts	<i>Loans</i>	Subvention	<i>Grant</i>
Prevision	<i>Forecast</i>	Tableau de bord opérationnel	<i>Dashboard</i>
Prevision de trésorerie	<i>Cash schedules</i>	Tableau de bord stratégique	<i>Scorecard</i>
Prix de revient complet	<i>Full cost</i>	Taux d'intérêt	<i>Interest rate</i>
Prix moyen pondéré	<i>Weighted average price</i>	Taux interne de rentabilité	<i>Internal Interest rate</i>
Procédure	<i>Follow up</i>	Taux moyen	<i>Average rate</i>
Production et approvisionnement	<i>Production &amp; supply</i>	Trésorerie et valeur mobilière de placement	<i>Cash &amp; cash equivalent</i>
Produit fini	<i>Finished product</i>	Valeur actuelle nette (van)	<i>Net present value</i>
Produits financiers	<i>Interest income</i>	Valeur comptable nette	<i>Net book value</i>
Profitabilité	<i>Profitability</i>	Ventes	<i>Sales</i>

La collection business n°1 des ventes

# LA BOÎTE À OUTILS

DU

# CONTRÔLE DE GESTION

Caroline Selmer

60

**outils**  
clés en main

+

3

vidéos  
d'approfondissement



DUNOD