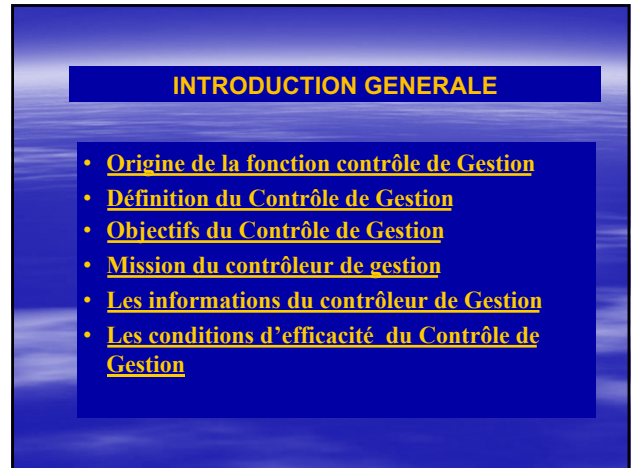
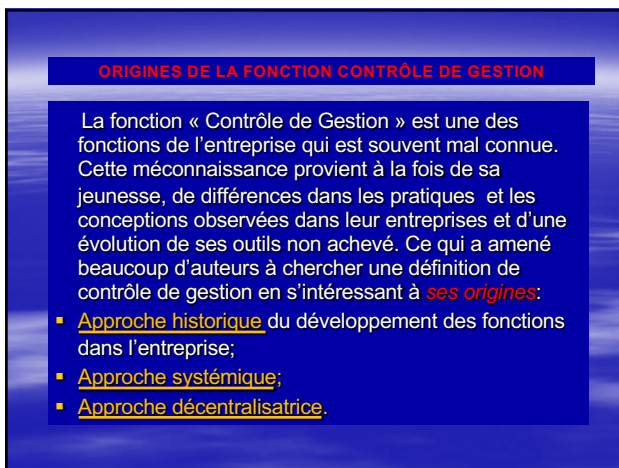




1



2



3



4

**a- Approche historique du développement des fonctions dans l'entreprise -suite-**

Ainsi,

- Le contrôle de gestion est apparu dès la mise en place de la réflexion prévisionnelle;
- La fonction est une résultante de son ancêtre comptable

5

**b- Approche systémique du contrôle de gestion**

L'Entreprise qui était considérée comme un système fermé (l'environnement était une donnée négligeable), devient un système ouvert (interaction avec l'environnement).

6

**b- Approche systémique du contrôle de gestion**

L'Entreprise pour survivre et se développer doit être régulée:

- Régulation interne  
Maîtrise des problèmes organisationnels et de gestion
- Régulation externe  
Maîtrise de l'adaptation à l'environnement

7

**b- Approche systémique du contrôle de gestion**

Cette double régulation n'est pas automatique.  
À cet effet, il faut:

**Créer un système d'information et d'alerte afin de permettre aux dirigeants d'agir**

D'où le rôle de la fonction contrôle de gestion de concevoir et de faire vivre ce système d'information et d'alerte.

8

### c- Approche décentralisatrice du contrôle de gestion

Le système centralisé peut constituer un frein voir un danger pour l'entreprise. Quelques raisons:

- Incertitudes liées à l'environnement;
- Exigences des clients ( qualité, service, délai,...);
- Sophistication des produits;
- Complexité des systèmes de production;
- Diversité des motivations de l'homme au travail

9

### c- Approche décentralisatrice du contrôle de gestion

Il y a donc nécessité d'aller vers la décentralisation en pratiquant la délégation de pouvoir de façon à mieux s'adapter, réagir vite et mieux motiver.

Pour que ce système puisse trouver son efficacité, il faut que le délégateur et le délégataire soient irrigués d'un système d'information leur permettant de prendre les bonnes décisions.

Le Contrôle de Gestion est ainsi né de la nécessité pour les entreprises de décentraliser, en ayant pour objectif de mettre en place un système d'informations pour les différents responsables permettant une gestion efficace du processus de délégation.

10

En résumé, il y a trois facettes du contrôle de gestion:

- Aider à la gestion prévisionnelle et planificatrice
- Aider à la maîtrise des régulations de l'entreprise
- Accompagner efficacement le processus de décentralisation

11

### Définition du Contrôle de Gestion

Le concept « Contrôle » entraîne deux ambiguïtés:

- le contrôle/Vérification-----> sanction
- le contrôle/maîtrise-----> pilotage

12

### Définition du Contrôle de Gestion

Sur ces deux sens du mot contrôle peuvent se dégager deux conceptions:

- Le contrôle de gestion a pour but de vérifier la gestion pour sanctionner les éventuels défauts.
- Le contrôle de gestion a pour but d'alerter les responsables à maîtriser les éléments de leur gestion.

13

### Définition du Contrôle de Gestion

Le mot « Gestion » peut lui-même comporter une vision restrictive ou une vision élargie.

- \* Dans sa vision restrictive, GERER a une connotation fortement financière, à savoir utiliser de manière optimale les ressources financières.
- \* Dans sa vision élargie, GERER englobe les différents aspects du management de l'entreprise: la gestion de la qualité, de la production, des ressources humaines

14

### Définitions du Contrôle de Gestion

Le CONTRÔLE DE GESTION est l'affaire de tous les managers:

1- Selon le *Plan Comptable Général Français*

« Contrôler la gestion d'une entreprise, c'est **maîtriser** sa conduite en s'efforçant de **prévoir** les événements pour s'y **préparer** avec son équipe et **s'adapter** à une solution évolutive. »

15

### Définition du Contrôle de Gestion

2- Selon Robert N. Anthony:

- "Le contrôle de gestion est le processus par lequel les **managers** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficience et efficacité**, pour atteindre les **objectifs de l'organisation**.(1965)
- "Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers **influencent d'autres membres de l'organisation** pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation" (1988)

16

### Définition du Contrôle de Gestion

3- Selon plusieurs auteurs (Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Strkant Datar, George Foster)

« Le système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information.

Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels.

L'objectif du système est d'améliorer la prise de décision au sein de l'organisation. »

17

### Définition du Contrôle de Gestion

Le contrôle de Gestion est un **métier spécifique\*** qui permet d'assister les managers dans le pilotage de leur activité:

- adaptation d'outils d'aide à la décision aux besoins des managers;
- études et analyses ponctuelles
- Sélection et production régulière d'informations récurrentes

\* Quand on est des contrôleurs de gestion on n'est pas des financiers au sens général du terme

18

### Définition du Contrôle de Gestion

Le contrôle de Gestion est un **métier ouvert sur toutes les fonctions de l'entreprise:**

- Une vision transversale et généraliste de l'entreprise;
- L'importance de la comptabilité;
- ... et de beaucoup d'autres sources possibles d'information

19

### Définition du Contrôle de Gestion

Le contrôle de Gestion est un **métier qui nécessite des compétences très diverses:**

- Compétences techniques
- Compétences relationnelles
- Rigueur et fiabilité, respect des délais, capacité d'analyse et de synthèse, éthique

20

### Objectifs du Contrôle de Gestion

- Contribuer à la définition de la stratégie
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie
- Préparer l'allocation optimale des ressources en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques
- Mesurer les performances
- Piloter l'activité et prendre les actions correctrices

21

### Missions du Contrôleur de Gestion

- Etablir le plan de contrôle des opérations et en coordonner les différentes phases d'application
- Consulter les services opérationnels pour communiquer les objectifs, surveiller les résultats et rendre l'action plus efficace
- Comparer les réalisations avec les prévisions
- Interpréter les résultats à tous les niveaux
- Analyser les forces économiques et sociales et donner à la Direction Générale les informations nécessaires à la prise de décisions stratégiques

22

### Missions du Contrôleur de Gestion

La collecte, la diffusion et l'organisation de l'information de gestion

Le conseil et l'aide à la décision



La structuration des procédures de gestion, du système d'information et de l'organisation

23

### Les informations du Contrôleur de Gestion

Les informations utiles au contrôle de gestion sont multiples :

- des **informations financières** (ex. résultat net, coût des matières et coût des stockages)
- et des **données non financières** (ex. délai de réponse au client, absentéisme et accident, etc.).
- Certaines des **informations viennent de l'intérieur** de l'entreprise (ex. le bénéfice net et le nombre d'expéditions par employé) ;
- d'autres **proviennent de l'extérieur** (ex. cours de l'action et coût des produits concurrents.).

Certaines entreprises présentent l'ensemble de ces informations, financières et non financières dans un seul tableau de bord.

24

### **Les conditions d'efficacité d'un système de Contrôle de Gestion**

**1-** Pour être efficace, les systèmes de contrôle de gestion doivent être étroitement alignés sur la stratégie et les objectifs de l'organisation.

Parmi les exemples de stratégie, citons:

- \* le doublement de bénéfice net en quatre ans,
- \* l'augmentation de 50% de la part de marché en deux ans
- \* ou la maximisation du profit à court terme.

Supposons que la direction choisisse, judicieusement ou non d'adopter une stratégie de maximisation du profit à court terme. Le système de contrôle de gestion doit alors assister la direction dans l'application de la stratégie. Il doit viser à donner aux dirigeants des informations susceptibles de guider les décisions de ces derniers à court terme (ex. la marge sur coût variable de chacun des produits).

25

### **Les conditions d'efficacité d'un système de Contrôle de Gestion**

**2.** Le deuxième caractère est l'adaptation du Contrôle de Gestion à la structure de l'organisation et aux domaines de responsabilité de chacun des décideurs.

Par exemple, l'information que le contrôle de gestion destine à un directeur de recherche du groupe pharmaceutique ROCHE doit aborder les programmes de recherche et développement nécessaires au projet de médicaments, le nombre de chercheurs requis, les dates programmées d'achèvement des projets en cours...

Par contre, prenons le cas du directeur chargé de la production et de la commercialisation de biscuits BIMO. Le système de contrôle de gestion qui assiste ce directeur doit se concentrer sur la satisfaction du client, la part du marché, le coût de production et la rentabilité de sa ligne de produit, afin de l'aider à mieux planifier et maîtriser son domaine.

26

### **Les conditions d'efficacité d'un système de Contrôle de Gestion**

**3-** En dernier lieu, un système efficace de contrôle de gestion motive les dirigeants et les salariés.

La motivation est le désir d'atteindre un objectif privilégié combiné à une marche vers cet objectif.

27

### **LE PLAN**

#### **Chapitre 1:**

**Contrôle de gestion et le pilotage de l'entreprise**

#### **Chapitre 2:**

**Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus**

#### **Chapitre 3:**

**Contrôle de gestion et détermination des résultats prévisionnels**

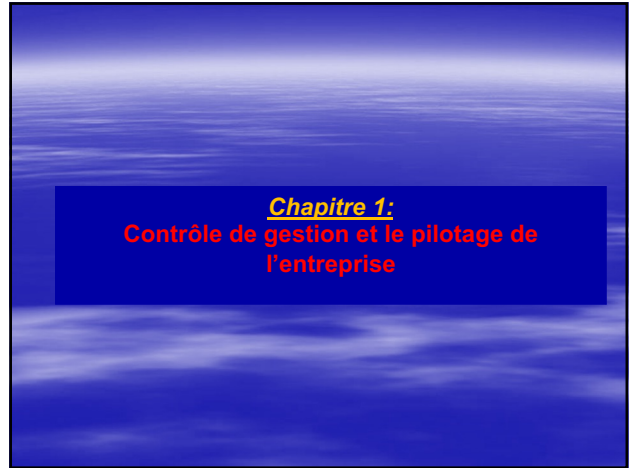
#### **Chapitre 4:**

**Contrôle de Gestion et mesure des performances**

28



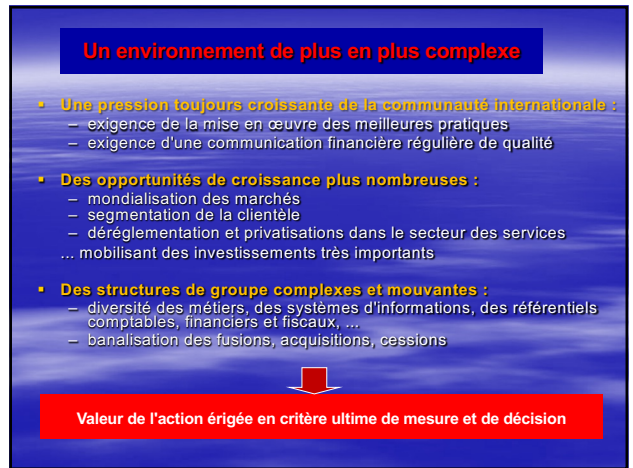
1



2

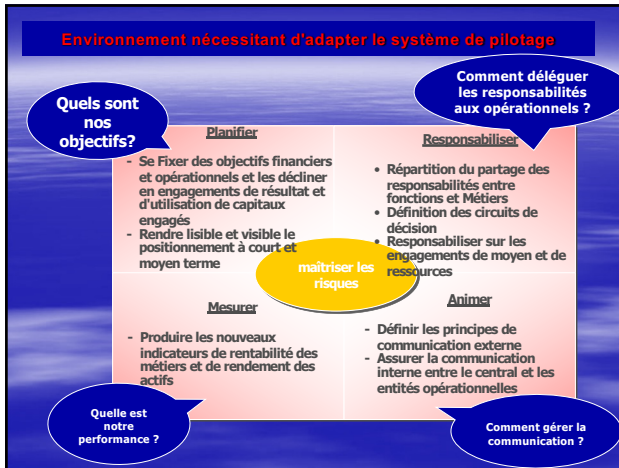


3



4

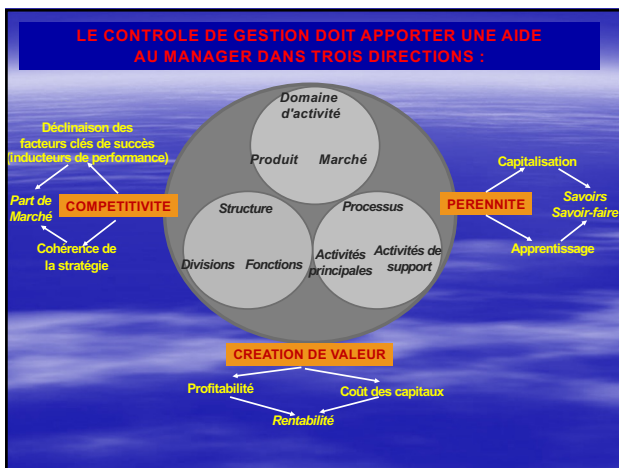




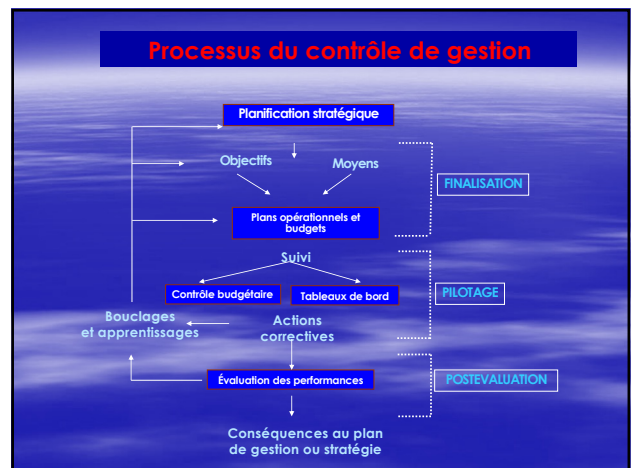
5



6



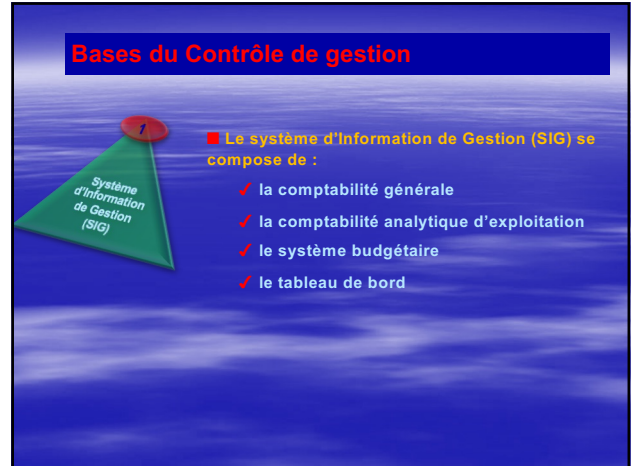
7



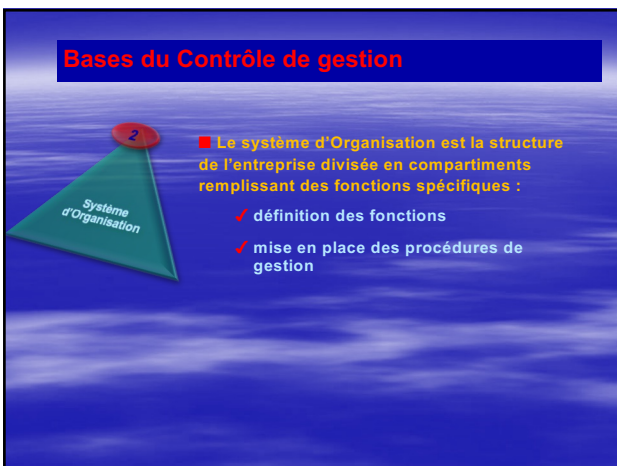
8



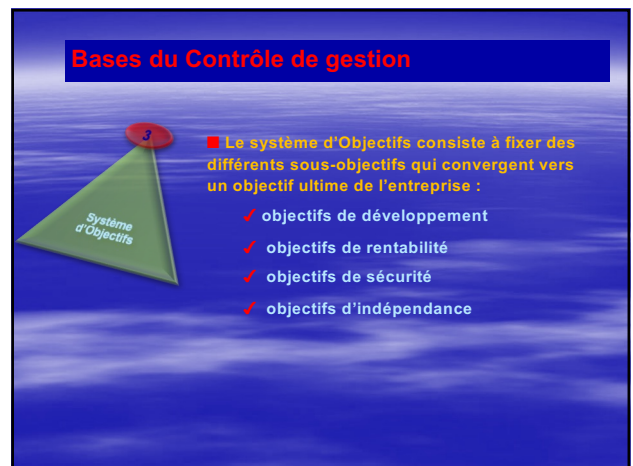
9



10



11



12

### Place du Contrôle de gestion dans l'organisation

#### ➔ Dans les grandes entreprises

- Une position fonctionnelle
  - ✓ Fonction CG intégrée à la fonction financière
  - ✓ Fonction CG indépendante
- Une position de conseil
  - ✓ Fonction CG directement rattachée à la Direction Générale

13

### Place du Contrôle de gestion dans l'organisation

#### ➔ Dans les groupes internationaux

- Une position de conseil
  - ✓ Fonction CG directement rattachée à la Direction International du Groupe, fondée principalement sur l'articulation des budgets et le reporting

14

### Place du Contrôle de gestion dans l'organisation

#### ➔ Dans les petites et moyennes entreprises (PME)

- Une position en fonction de l'effectif
  - ✓ le CG est assuré par le comptable
  - ✓ le CG est effectué par le dirigeant si la société est très petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même l'activité

15

### Pilotage par les centres de responsabilité

- C'est organiser le pilotage autour d'une **segmentation** de l'entreprise en centres de responsabilité.
- L'*objectif* est de **décentraliser** partiellement les responsabilités et de permettre à l'organisation d'exploiter au mieux des marges de manœuvre locales, ce qui passe notamment par l'élaboration de contrats entre unités.
- Elle s'appuie sur la notion de **contrôlabilité** dans l'affectation des coûts /performances aux différents responsables.
- Ce pilotage requiert la mise au point de **tableaux de bord** adaptés

16

## Pilotage par les centres de responsabilité

### A- Le concept de responsabilité

- Un centre de responsabilité est une **unité organisationnelle** définie par un ensemble de **tâches à réaliser**, un **responsable** et des **procédures de gestion** (notamment l'information technique et administrative) clairement identifiés.
- Parmi les centres de responsabilité, on distingue :
  1. Les centres coûts ;
  2. Les centres de produits ou de CA ;
  3. Les centres de profit/de cash-flow ;
  4. Les centres d'investissement.

17

## Pilotage par les centres de responsabilité

### Les centres de coûts

- C'est un centre de responsabilité dans lequel l'input est mesuré en termes monétaires, mais pas l'output.
- La mesure des performances financières du responsable se fait sous forme d'une norme de coût à respecter.

18

## Pilotage par les centres de responsabilité

### Le centre de produit ou de CA

- C'est un centre de responsabilité dans lequel l'output est mesuré en termes monétaires sans établir de liens formels entre inputs (les coûts) et outputs.
- L'objectif essentiel est le volume ou la valeur des ventes.
- Typiquement, il peut s'agir de directions commerciales régionales chargées de maximiser le CA de l'entreprise sur des zones données.

19

## Pilotage par les centres de responsabilité

### Le centre de profit

- C'est un centre de responsabilités dans lequel le dirigeant a un objectif de résultat à atteindre.
- Il doit combiner au mieux charges et produits.
- La mesure de performance d'un centre de profit repose sur un compte de résultat propre.
- Dans un centre de profit, le responsable peut prendre tout type d'arbitrage lui permettant d'augmenter son résultat.

20

## Pilotage par les centres de responsabilité

### Le centre d'investissement

- C'est une variété de centres de profit dans laquelle le responsable est également jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés.
- Le responsable gère en fait une « mini-entreprise » et sa performance est évaluée à partir de critères du type Bénéfice/Investissement.

21

## Pilotage par les centres de responsabilité

### **B- la notion de contrôlabilité**

Gérer par centres de responsabilité suppose de réaliser deux tâches nettement distinctes au niveau de chaque unité :

1. Mesurer les coûts et les performances, une tâche technique (plus ou moins) simple nécessitant avant tout de la compétence et du bon sens ;
2. Maitriser les coûts et les performances, une tâche managériale (souvent) difficile nécessitant non seulement de la compétence et du bon sens, mais surtout le pouvoir et la volonté de la réaliser.

22

## Pilotage par les centres de responsabilité

### **C- Valoriser les échanges entre centres de responsabilité : les prix de cession interne**

La régulation des activités entre centre de responsabilité repose souvent sur l'élaboration de contrats internes. L'élaboration de ces contrats pose alors une épineuse question pratique :

**Comment valoriser les biens et services échangés ?**

23

## Pilotage par les centres de responsabilité

### **C- Valoriser les échanges entre centres de responsabilité : les prix de cession interne**

En pratique, les modes de fixation les plus courants sont basés :

- Sur la définition d'un **coût standard**, l'idée étant de se rapprocher d'un coût de revient complet.;
- Sur une **référence à un prix de marché conventionnel**, l'idée étant de placer les différentes unités en situation de compétition se rapprochant du marché externe;
- Sur un **pur marchandage** entre unités;
- Sur **d'autres considérations**, comme l'optimisation fiscale.

24

## Pilotage par les centres de responsabilité

### C- Concevoir un tableau de bord

- Le décideur a besoin d'informations quantifiées – des indicateurs – pour piloter la performance d'une activité ou d'un centre de responsabilité.
- Ils l'aident à connaître l'état du système qu'il est chargé de piloter, ainsi que l'état de son environnement.

# Contrôle de gestion

Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB

1

## Chapitre 2: Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

2

### Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

La connaissance du résultat global de l'exercice, telle que le procure la comptabilité générale, est insuffisante car l'entreprise fabrique plusieurs produits, a plusieurs activités.

Il convient, dès lors, de mieux **cerner l'origine du résultat** en mesurant la contribution qu'apporte chaque produit, chaque activité.

Pour cela, il convient d'isoler – autrement dit, d'**analyser** – **les coûts** des biens produits et/ou ceux des différentes étapes de la production.

3

### Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

1. L'analyse des coûts
2. Mesure des coûts complets
3. Mesures des coûts partiels
4. L'imputation rationnelle des coûts fixes
5. Les méthodes ABC & ABM
6. Conception et mise en œuvre d'un système de comptabilité analytique

4

## L'analyse et le contrôle des coûts

Au sens strict, l'analyse des coûts ou comptabilité analytique est **une technique de collecte, de traitement et d'interprétation des données globales** qui conduit à prendre des mesures de détail. Elle:

- Réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats
- Apporte aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation
- Les coûts peuvent être calculés à priori en vue de les maîtriser ou, à posteriori, dans l'intention de les contrôler, et ce selon plusieurs méthodes
- S'applique à l'activité de prestation de services et à l'activité commerciale et à tous les secteurs d'activité

5

## L'analyse et le contrôle des coûts

### ■ Objectifs de la Comptabilité analytique

- Calcul du coût de revient par produit, par activité, par agence, par magasin, ...
- Analyse des coûts pour les contrôler et les maîtriser
- Détermination des résultats par produits et calcul des écarts par rapport au coût standard
- Evaluation des stocks - des immobilisations et des encours de production

6

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 1. Le champs d'application

On regroupe les charges en divers sous ensembles, dont la nature et le nombre sont tributaires des besoins des gestionnaires.

#### Par fonction de l'entreprise

Une notion de fonction est un compartiment d'ordre organisationnel de l'entreprise, regroupant des actions ayant un but commun dans la gestion. Dans son ouvrage « administration industrielle et générale » HENRI FAYOL avait défini et décrit dès 1916, six fonctions fondamentales pour toute entreprise :

la fonction technique ;  
la fonction commerciale  
la fonction de sécrétariat  
la fonction de comptabilité  
la fonction administrative

Il n'est pas rare que la comptabilité analytique retienne un découpage de l'entreprise par fonction, pour mieux appréhender les coûts des différents organes prévus par l'organigramme général.

7

## L'analyse et le contrôle des coûts

### Par fonction de l'entreprise (suite)

L'analyse des charges par fonction en comptabilité analytique **obéit donc plus à des préoccupations d'analyse des coûts**, qu'à des préoccupations organisationnelles ou de relations de pouvoirs.

Exemple d'entreprise commerciale (coût d'approvisionnement, coût de vente, coût de livraison..); entreprise de production (coût des études, coût de fabrication, coût d'administration..)

8



## L'analyse et le contrôle des coûts

### 1. Le champs d'application (suite)

#### Par centre de responsabilité

La notion de centre de responsabilité est utilisée en comptabilité analytique pour répondre aux besoins du contrôle de gestion par le contrôle des coûts.

**Un centre de responsabilité est un compartiment doté d'une autonomie et d'un pouvoir pour engager des actions ayant une influence sur les coûts du centre en question.**

Pour que la comptabilité analytique soit un outil de contrôle de gestion, il est indispensable qu'elle fasse correspondre à chaque section, fonction ou centre d'activité, etc. (suivant l'analyse retenue) un centre de responsabilité unique

**Exemples hypermarché (Rayons, groupes de vente, secteurs); fabricant (secteur Nord, secteur sud.)**

9

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 1. Le champs d'application (suite)

#### Par section / centre d'analyse

Une section peut correspondre à une division réelle de l'entreprise (comme un atelier de fabrication par ex. ou une fonction de l'organigramme), comme elle peut correspondre à une division fictive créée pour les besoins de calcul des coûts (comme un stade de fabrication ou un ensemble d'opérations dont on peut individualiser et cerner les coûts : approvisionnement par ex.)

Un centre d'analyse peut correspondre à une section, mais il peut aussi regrouper deux ou plusieurs sections.

**Exemple Magasin A (Rayon 1, Rayon 2,...); Usine A (laboratoire, atelier de montage, service d'entretien...); Entrepôts (Entrepôt 1, Entrepôt 2..)**

10

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 1. Le champs d'application (suite)

#### Par centre d'activités

Il est souvent difficile d'appréhender globalement l'activité d'une entreprise et d'en contrôler les coûts, surtout si cette activité est complexe ou diversifiée. Aussi, pour les besoins de l'analyse des coûts, l'activité d'une entreprise, qu'elle soit industrielle, commerciale ou de service, est-elle souvent divisée en centre d'activité.

**Exemple hypermarché** (secteur alimentaire, Ameublement Bazar, Textile...); fabricant des jouets (Poupées, Jouets éducatifs,..)

11

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 1. Le champs d'application – suite -

De tels regroupements servent à calculer les coûts de chacun des sous ensembles, d'où la possibilité de déterminer le coût unitaire.

**Coût unitaire = coût du sous ensemble / Nombre d'unité de sous ensemble.**

#### Exemple

Dans une conserverie, on relève:

- Coût annuel de production de la choucroute: 5.000.000 dirhams
- Production annuelle: 1.000.000 boîtes

Coût unitaire = 5.000.000/1.000.000= 5 Dh la boîte

12

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 2. Le contenu

Pour une période déterminée, il est possible de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générales, soit en y intégrant qu'une partie de celles-ci. Deux familles de coûts à distinguer:

#### Les coûts complets

Obtenus en incorporant, sans modification, toutes les charges de la comptabilité (coût complet traditionnel)

Obtenus en incorporant les mêmes charges mais après ajustement de certains d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique des coûts (c'est le coût complet économique)

#### Les coûts partiels

Obtenus en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente sans s'attacher à la proportionnalité (c'est le coût variable)

Obtenus en incorporant seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement ou directement à un produit (c'est le coût direct)

13

## L'analyse et le contrôle des coûts

### 3. Le moment du calcul

Les coûts du passé ne suffisent pas lorsqu'on veut prendre des décisions méthodiquement fondées. Il y a donc lieu d'opposer:

- Coûts constatés (coût historique ou coût réel)
- Coûts préétablis (coût standard, coût cible, coût budgétisé)

Écart = Coût constaté – Coût préétabli

14

## L'analyse et le contrôle des coûts

### ■ Le choix d'un classement des coûts (Principaux découpages des coûts)

- **Coût complet/coût partiel**
- Coût complet =  $\Sigma$  des coûts partiels
- Coût partiel =  $\Sigma$  d'un sous ensemble de charges (fixes, variables..)
- **Coût global/coût unitaire**
- Coût global = coût de l'ensemble de la production
- Coût unitaire = coût d'unité de produit
- **Coût fixe/coût variable**
- Coût fixe = insensibles aux variations de la production
- Coût variable = augmente avec la production

15

## L'analyse et le contrôle des coûts

### ■ Principaux découpages des coûts (Suite)

- **Coût directs/coûts indirects**
- **Coût direct**: ils proviennent exclusivement de la production d'un bien, ou d'un stade de production de ce bien.
- **Coûts indirects (ou communs)**: ils ont pour origine la production de plusieurs biens.
- **Coût moyen/coût marginal**
- **Coût moyen** = coût complet / nombre d'unités produites
- **Coût marginal** = coût d'une unité supplémentaire de produit
- **Coûts constatés/coûts préétablis**
- **Coûts constatés**: coûts réels enregistrés dans une comptabilité rétrospective
- **Coûts préétablis**: coûts prévus dans une comptabilité prospective traduisant les plans de l'entreprise (coût standard, coût cible et coût budgétisé).

16

## L'analyse et le contrôle des coûts

### ■ Principales méthodes de calcul des coûts

- Méthode de comptabilité générale
- Méthode des sections homogènes
- Méthode du direct costing
- Méthode des coûts standards

17

## L'analyse et le contrôle des coûts

### • Méthode de comptabilité générale

Correspond à une analyse des charges par nature

Permet le calcul du prix de revient en se limitant aux coûts directement affectables aux produits

### • Méthode des sections homogènes

Permet de déterminer les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise

18

## L'analyse et le contrôle des coûts

### • Méthode du direct costing (coût variable)

Se base sur le principe de ne pas répartir les charges fixes

### • Méthode des coûts standards

Contrairement aux méthodes précédentes, elle n'est pas basée sur le coût historique

Permet de déterminer des résultats dans les délais en utilisant les normes et les standards

19

## Contrôle de Gestion

*Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB*

1

## Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

2

### La mesure des coûts complet

Connaître les coûts de revient des produits achetés, transformés, vendus, connaître leur coût complet constitue une information utile en diverses occasions. Ce calcul permet particulièrement :

1. de fixer plus sûrement les **prix du catalogue** ;
2. d'établir des **devis** ;
3. d'étudier l'évolution des **coûts à différents stades** du processus d'exploitation ;
4. de **comparer la structure** des coûts de l'entreprise à celle des concurrents ;
5. de **contrôler l'efficacité** de la production ;
6. de connaître la **valeur des stocks** détenus ;
7. d'évaluer les **résultats** analytiques par produits, bref d'apprécier la rentabilité de l'exploitation.

3

### La mesure des coûts complet

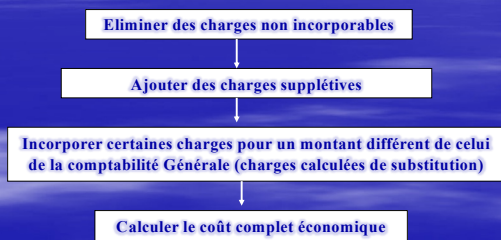
La mesure du coût complet de la firme et celle des coûts de revient de ses produits sont délicates, car plusieurs difficultés surgissent.

Tout d'abord se pose la question de savoir quelles charges entrent dans le calcul (**A- La nature des charges prises en compte**); ensuite le partage de ces charges entre les produits (**B- La distinction entre charges directes et charges indirectes**); et enfin (**C- La portée de la méthode des coûts complets**).

4

### A- La nature des charges prises en compte

Il est recommandé d'effectuer trois corrections pour parvenir au « coût complet économique »



5

### A- La nature des charges prises en compte

#### 1- Les charges non incorporables

Elles ne sont pas prises en compte dans le calcul du coût complet, par ce qu'elles sont exceptionnelles.

#### Exemples :

- les charges qui ne relève pas de l'exploitation normale (par exemple : l'amortissement des frais d'émission d'obligation);
- les impôts et taxes qui ne restent pas définitivement à la charge de l'entreprise (exemple de TVA);
- les charges correspondant à des exercices antérieures
- certaines dotations aux amortissements ou aux provisions ne correspondant pas aux estimations des gestionnaires;

6

### A- La nature des charges prises en compte

#### 2- les charges supplétives

Elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la comptabilité générale les ignore-t-elle. Cependant le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet.

- la rémunération du travail de l'exploitant, lorsque le chef d'entreprise ne reçoit pas de salaire, mais perçoit une partie du bénéfice ;
- la rémunération conventionnelle des capitaux propres qui s'ajoute aux frais financiers correspondant au paiement du prix des capitaux empruntés.

7

### A- La nature des charges prises en compte

#### 3- les charges incluses dans le calcul des coûts

##### les charges d'usage

S'agissant des immobilisations, une annuité pour charge d'usage remplace la dotation aux amortissements de la comptabilité générale selon le calcul suivant :

**Annuité pour charge d'usage = valeur de remplacement de l'immobilisation / durée prévue d'usage**

##### les charges étalées

On les substitue aux dotations aux provisions selon le critère purement économique et non plus juridique ou fiscaux.

##### Les différences sur matière

Dans certains cas, le gestionnaire peut calculer la valeur des matières consommées de manière différentes de celles admises. C'est-à-dire selon la méthode FIFO ou selon la technique du coût moyen pondéré.

8

### A- La nature des charges prises en compte

#### Exercice d'application

Les charges de la comptabilité générale concernant le mois de novembre sont d'un montant de 69.000 dirhams. Dans ce montant des charges pour 1.000 dirhams qui concernent une amende, d'autre part les capitaux propres d'un montant de 500.000 dirhams sont rémunérés fictivement au taux de 15% l'an.

#### Travail à faire

Quel est le montant de charges dont on tiendra compte dans le calcul des coûts complets?

9

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Une fois précisée la nature des charges qu'il convient d'incorporer dans le coût complet, se pose la question de savoir **comment s'effectue le partage** de ces charges entre les différents coûts des produits ou des services de l'entreprise.

La séparation entre les charges directes et charges indirectes est essentielle car elle commande les modalités du traitement des coûts.

10

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

#### Les charges directes et leur affectation

Elles se rapportent, sans calcul préalable, au coût d'un produit ou d'une activité déterminée. On les affecte en totalité à ce coût, l'affectation constituant l'opération d'inscription directe de la charge au coût.

Parmi les charges directes on distingue généralement :

- les matières et les fournitures qui entrent dans la composition des produits fabriqués ;
- la main d'œuvre directe, autrement dit, les coûts de personnel qui concernent, sans détour ni ambiguïté, le produit fabriqué ou le service rendu.

11

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

#### Les charges indirectes et leur ventilation

##### la nature des charges indirectes

Elles sont communes à plusieurs produits ou à plusieurs activités. Mais plus les charges indirectes apparaissent pesantes, plus le calcul du coût complet d'un seul produit devient artificiel, car ces charges ne peuvent pas être affectées en entier à ce coût.

12

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

**Le traitement des charges indirectes**

Il existe des procédés simples et des techniques plus raffinées de ventilation des charges indirectes.

**a- les méthodes simples**

Rechercher des constantes qui servent au calcul.

**- La méthode des équivalences**

Elle se fonde sur la recherche d'un produit servant d'unité de mesure de la production

**Exemple :**

Une entreprise fabrique trois produits A, B et C. supposons que A soit le produit de mesure et que  $B=3A$  et  $C=0,5A$ . Toute la production peut alors être calculée en unités de A.

Soit pour une période la production est la suivante:

A= 1000 pièces; B=800 pièces; C=3000 pièces

Comment peut-on ventiler les charges indirectes totales qui se montent à 1.000.000 DH?

13

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

**a- les méthodes simples –suite-**

**- - la méthode des coefficients**

Répartir la totalité des charges indirectes à partir d'un rapport constant.

**Exemple :**

Charges totales / charges indirectes = 1,6

- Pour obtenir le coût complet d'un produit, on multiplie les charges indirectes du produit par 1,6

Ces méthodes simples conviennent bien aux petites entreprises.

Dans de plus grandes firmes, on perfectionne l'outil

14

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

**b- Répartition-imputation ou le double partage des charges indirectes**

On procède généralement en deux temps.

- La répartition :  
On commence par regrouper les charges non affectables dans des **centres d'analyse**.
- L'imputation :  
Puis on inscrit les charges groupées dans les centres d'analyse au coût de production des services.

15

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

Que représente donc les centre d'analyse?

Selon le plan comptable général, les centres d'analyse correspondent à des fonctions ou des fractions de fonctions économiques de l'entreprise (approvisionnement, production et distribution).

- Schéma récapitulatif de ces centres d'analyse -

16

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Conception de structure fonctionnelle selon la taille des entreprises  
 Division fonctionnelle                      Division fonctionnelle élémentaire

	Administration	Administration	Administration générale
Administration		Gestion du personnel	Gestion financière
	Services généraux	Gestion des bâtiments et du matériel	Gestion du personnel
		Prestations connexes	Gestion des bâtiments
	Gestion des approvisionnement	Gestion des approvisionnement	Gestion du matériel
Services techniques	Services techniques	Études techniques et recherches	Prestation connexes
		Production	Gestion des approvisionnement
Distribution	Distribution	Études techniques et recherches	Production
Autres frais à couvrir	Autres frais à couvrir	Distribution	Autres frais à couvrir

Extrait du plan comptable

17

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

- Nous constatons que le nombre de centres d'analyse augmente avec la taille de l'entreprise.
- Pour une petite entreprise nous aurons l'administration, les services techniques et la distribution
- Pour une grande entreprise nous voyons que les subdivisions sont nombreuses; par exemple administration générale, gestion financière, gestion du personnel, gestion des bâtiments, gestion des approvisionnements, production et distribution.

18

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Ces centres doivent correspondre à des divisions réelles, c'est à dire des centres de travail tel, qu'il résulte de l'organigramme.

On peut distinguer entre:

**les centres opérationnelles (centres principaux):** centre dont l'essentiel des charges qui les concerne sont imputées aux coûts des produits, par exemple approvisionnement, production et distribution

et **les centres de structure (centres auxiliaires):** centres qui cèdent leurs prestations à d'autres centres principaux ou auxiliaires, par exemple entretien du matériel, gestion du personnel..

19

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

### Les charges indirectes et leur ventilation

La répartition des charges entre les différents centres d'analyse s'effectue dans un tableau de répartition .

Ce travail s'effectue par l'intermédiaire de deux type de répartitions: la répartition primaire, puis la répartition secondaire.

#### A- La répartition primaire

L'ensemble des charges indirectes est réparti entre tous les centres d'analyse opérationnels et de structure. Cette répartition s'effectue au moyen de clés de répartition par exemple un pourcentage qui correspondent à une étude fine et détaillée du fonctionnement de chacun des centres. Cette étude est très difficile à mener, elle comporte une grande part d'arbitraire.

20



**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-  
Tableau de la répartition des charges indirectes**

Charges indirectes incorporées par nature	Total	Centres d'analyse				
		Auxiliaires		Principaux		
		GM	GP	Approvisionnement	Production	Distribution
X						
Y						
Z						
Totaux de répartition primaire	Total	a	b	c	d	e

GM: Gestion du Matériel  
GP: Gestion du Personnel

Que faire des montants de charges a et b des centres auxiliaires?

21

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation**

**B- La répartition secondaire**

Le total des charges des centres auxiliaires est réparti entre les centres d'analyse principaux au moyen toujours de clés de répartition.  
À l'issue de la répartition secondaire les totaux des centres auxiliaires sont nuls.

22

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-  
Tableau de la répartition des charges indirectes**

Totaux de répartition primaire	Total	a	b	c	d	e
Gestion du matériel Prestations connexes		-a	-b			
Totaux répartition secondaire	0	0		f	g	h
Nature d'unité oeuvre						
Nombre d'unité oeuvre *				Kg de MP achetée	Nombre de produits fabriqués	100DH de CA
Coût d'unité oeuvre (taux de frais) u				J f/j	K g/k	L h/l

L'unité d'oeuvre est une unité de mesure représentative de l'activité d'un centre d'analyse, il s'agit d'une unité de mesure physique, l'heure, le poids et le volume

23

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation**

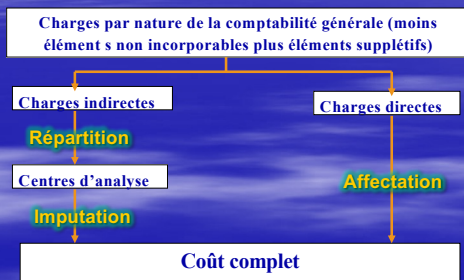
**B- La répartition secondaire –suite-**

Nous voyons qu'à l'issue de la répartition secondaire, les totaux des centres auxiliaires respectivement gestion du matériel et prestation connexe sont nuls, et nous avons les totaux définitifs des centres principaux f pour l'approvisionnement, g pour la production et h pour la distribution. À ce stade de travail donc il sera possible d'affecter le montant f au coût d'achat des matières, g au coût de production des produits et h au coût de la distribution.

24

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

On définitif, le processus de mesure du coût complet peut être représenté de la façon suivante :



25

## C- La portée de la méthode des coûts complets

### Ses avantages

Elle constitue un outil efficace pour plusieurs raisons :

- C'est une technique d'imputation perfectionnée qui réduit la part des charges communes.
- Elle prépare le contrôle de gestion, car elle permet de déterminer des centres de responsabilité, au sujet desquels on établit des comptes de résultat de manière à prévoir et maîtriser les marges dégagées. Elle constitue donc un élément indispensable si l'on veut pratiquer une gestion décentralisée.

26

## C- La portée de la méthode des coûts complets

Elle n'est pas une panacée, malgré les avantages qu'elle offre.

### Ses inconvénients

- Elle est lourde et paperassière.
- Elle donne l'illusion que l'on peut calculer avec une grande précision les coûts complets.
- Enfin, la méthode ignore le découpage entre les charges fixes et les charges variables.

27

## Contrôle de Gestion

Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB

1

## Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

2

### La mesure des coûts complet

Connaître les coûts de revient des produits achetés, transformés, vendus, connaître leur coût complet constitue une information utile en diverses occasions. Ce calcul permet particulièrement :

1. de fixer plus sûrement les **prix du catalogue** ;
2. d'établir des **devis** ;
3. d'étudier l'évolution des **coûts à différents stades** du processus d'exploitation ;
4. de **comparer la structure** des coûts de l'entreprise à celle des concurrents ;
5. de **contrôler l'efficacité** de la production ;
6. de connaître la **valeur des stocks** détenus ;
7. d'évaluer les **résultats** analytiques par produits, bref d'apprécier la rentabilité de l'exploitation.

3

### La mesure des coûts complet

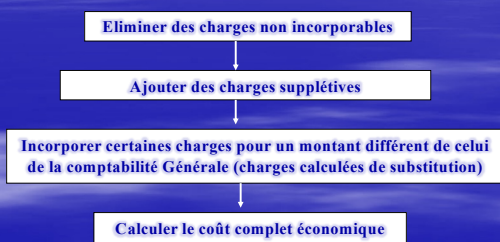
La mesure du coût complet de la firme et celle des coûts de revient de ses produits sont délicates, car plusieurs difficultés surgissent.

Tout d'abord se pose la question de savoir quelles charges entrent dans le calcul (**A- La nature des charges prises en compte**); ensuite le partage de ces charges entre les produits (**B- La distinction entre charges directes et charges indirectes**); et enfin (**C- La portée de la méthode des coûts complets**).

4

### A- La nature des charges prises en compte

Il est recommandé d'effectuer trois corrections pour parvenir au « coût complet économique »



5

### A- La nature des charges prises en compte

#### 1- Les charges non incorporables

Elles ne sont pas prises en compte dans le calcul du coût complet, par ce qu'elles sont exceptionnelles.

#### Exemples :

- les charges qui ne relève pas de l'exploitation normale (par exemple : l'amortissement des frais d'émission d'obligation);
- les impôts et taxes qui ne restent pas définitivement à la charge de l'entreprise (exemple de TVA);
- les charges correspondant à des exercices antérieures
- certaines dotations aux amortissements ou aux provisions ne correspondant pas aux estimations des gestionnaires;

6

### A- La nature des charges prises en compte

#### 2- les charges supplétives

Elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la comptabilité générale les ignore-t-elle. Cependant le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet.

- la rémunération du travail de l'exploitant, lorsque le chef d'entreprise ne reçoit pas de salaire, mais perçoit une partie du bénéfice ;
- la rémunération conventionnelle des capitaux propres qui s'ajoute aux frais financiers correspondant au paiement du prix des capitaux empruntés.

7

### A- La nature des charges prises en compte

#### 3- les charges incluses dans le calcul des coûts

##### les charges d'usage

S'agissant des immobilisations, une annuité pour charge d'usage remplace la dotation aux amortissements de la comptabilité générale selon le calcul suivant :

**Annuité pour charge d'usage = valeur de remplacement de l'immobilisation / durée prévue d'usage**

##### les charges étalées

On les substitue aux dotations aux provisions selon le critère purement économique et non plus juridique ou fiscaux.

##### Les différences sur matière

Dans certains cas, le gestionnaire peut calculer la valeur des matières consommées de manière différentes de celles admises. C'est-à-dire selon la méthode FIFO ou selon la technique du coût moyen pondéré.

8

### A- La nature des charges prises en compte

#### Exercice d'application

Les charges de la comptabilité générale concernant le mois de novembre sont d'un montant de 69.000 dirhams. Dans ce montant des charges pour 1.000 dirhams qui concernent une amende, d'autre part les capitaux propres d'un montant de 500.000 dirhams sont rémunérés fictivement au taux de 15% l'an.

#### Travail à faire

Quel est le montant de charges dont on tiendra compte dans le calcul des coûts complets?

9

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Une fois précisée la nature des charges qu'il convient d'incorporer dans le coût complet, se pose la question de savoir **comment s'effectue le partage** de ces charges entre les différents coûts des produits ou des services de l'entreprise.

La séparation entre les charges directes et charges indirectes est essentielle car elle commande les modalités du traitement des coûts.

10

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

#### Les charges directes et leur affectation

Elles se rapportent, sans calcul préalable, au coût d'un produit ou d'une activité déterminée. On les affecte en totalité à ce coût, l'affectation constituant l'opération d'inscription directe de la charge au coût.

Parmi les charges directes on distingue généralement :

- les matières et les fournitures qui entrent dans la composition des produits fabriqués ;
- la main d'œuvre directe, autrement dit, les coûts de personnel qui concernent, sans détour ni ambiguïté, le produit fabriqué ou le service rendu.

11

### B- La distinction : charges directes et charges indirectes

#### Les charges indirectes et leur ventilation

##### la nature des charges indirectes

Elles sont communes à plusieurs produits ou à plusieurs activités. Mais plus les charges indirectes apparaissent pesantes, plus le calcul du coût complet d'un seul produit devient artificiel, car ces charges ne peuvent pas être affectées en entier à ce coût.

12

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

Le traitement des charges indirectes

Il existe des procédés simples et des techniques plus raffinées de ventilation des charges indirectes.

**a- les méthodes simples**

Rechercher des constantes qui servent au calcul.

**- La méthode des équivalences**

Elle se fonde sur la recherche d'un produit servant d'unité de mesure de la production

Exemple :

Une entreprise fabrique trois produits A, B et C. supposons que A soit le produit de mesure et que  $B=3A$  et  $C=0,5A$ . Toute la production peut alors être calculée en unités de A.

Soit pour une période la production est la suivante:

A= 1000 pièces; B=800 pièces; C=3000 pièces

Comment peut-on ventiler les charges indirectes totales qui se montent à 1.000.000 DH?

13

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

**a- les méthodes simples –suite-**

**- - la méthode des coefficients**

Répartir la totalité des charges indirectes à partir d'un rapport constant.

Exemple :

Charges totales / charges indirectes = 1,6

- Pour obtenir le coût complet d'un produit, on multiplie les charges indirectes du produit par 1,6

Ces méthodes simples conviennent bien aux petites entreprises.

Dans de plus grandes firmes, on perfectionne l'outil

14

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

**b- Répartition-imputation ou le double partage des charges indirectes**

On procède généralement en deux temps.

- La répartition :  
On commence par regrouper les charges non affectables dans des **centres d'analyse**.
- L'imputation :  
Puis on inscrit les charges groupées dans les centres d'analyse au coût de production des services.

15

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**

Que représente donc les centre d'analyse?

Selon le plan comptable général, les centres d'analyse correspondent à des fonctions ou des fractions de fonctions économiques de l'entreprise (approvisionnement, production et distribution).

- Schéma récapitulatif de ces centres d'analyse -

16

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Conception de structure fonctionnelle selon la taille des entreprises  
 Division fonctionnelle                      Division fonctionnelle élémentaire

	Administration	Administration	Administration générale
Administration		Gestion du personnel	Gestion financière
	Services généraux	Gestion des bâtiments et du matériel	Gestion du personnel
		Prestations connexes	Gestion des bâtiments
	Gestion des approvisionnement	Gestion des approvisionnement	Gestion du matériel
Services techniques	Services techniques	Études techniques et recherches	Prestation connexes
		Production	Gestion des approvisionnement
Distribution	Distribution	Études techniques et recherches	Production
Autres frais à couvrir	Autres frais à couvrir	Distribution	Autres frais à couvrir

Extrait du plan comptable

17

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

- Nous constatons que le nombre de centres d'analyse augmente avec la taille de l'entreprise.
- Pour une petite entreprise nous aurons l'administration, les services techniques et la distribution
- Pour une grande entreprise nous voyons que les subdivisions sont nombreuses; par exemple administration générale, gestion financière, gestion du personnel, gestion des bâtiments, gestion des approvisionnements, production et distribution.

18

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

Ces centres doivent correspondre à des divisions réelles, c'est à dire des centres de travail tel, qu'il résulte de l'organigramme.

On peut distinguer entre:

**les centres opérationnelles (centres principaux):** centre dont l'essentiel des charges qui les concerne sont imputées aux coûts des produits, par exemple approvisionnement, production et distribution

et **les centres de structure (centres auxiliaires):** centres qui cèdent leurs prestations à d'autres centres principaux ou auxiliaires, par exemple entretien du matériel, gestion du personnel..

19

## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

### Les charges indirectes et leur ventilation

La répartition des charges entre les différents centres d'analyse s'effectue dans un tableau de répartition .

Ce travail s'effectue par l'intermédiaire de deux type de répartitions: la répartition primaire, puis la répartition secondaire.

#### A- La répartition primaire

L'ensemble des charges indirectes est réparti entre tous les centres d'analyse opérationnels et de structure. Cette répartition s'effectue au moyen de clés de répartition par exemple un pourcentage qui correspondent à une étude fine et détaillée du fonctionnement de chacun des centres. Cette étude est très difficile à mener, elle comporte une grande part d'arbitraire.

20

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**  
**Tableau de la répartition des charges indirectes**

Charges indirectes incorporées par nature	Total	Centres d'analyse				
		Auxiliaires		Principaux		
		GM	GP	Approvisionnement	Production	Distribution
X						
Y						
Z						
Totaux de répartition primaire	Total	a	b	c	d	e

GM: Gestion du Matériel  
 GP: Gestion du Personnel

Que faire des montants de charges a et b des centres auxiliaires?

21

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation**

**B- La répartition secondaire**

Le total des charges des centres auxiliaires est réparti entre les centres d'analyse principaux au moyen toujours de clés de répartition.  
 À l'issue de la répartition secondaire les totaux des centres auxiliaires sont nuls.

22

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation –suite-**  
**Tableau de la répartition des charges indirectes**

Totaux de répartition primaire	Total	a	b	c	d	e
Gestion du matériel		-a				
Prestations connexes			-b			
Totaux répartition secondaire	0	0		f	g	h
Nature d'unité oeuvre						
Nombre d'unité oeuvre				Kg de MP achetée	Nombre de produits fabriqués	100DH de CA
Coût d'unité oeuvre (taux de frais)				J f/j	K g/k	L h/l

L'unité d'oeuvre est une unité de mesure représentative de l'activité d'un centre d'analyse, il s'agit d'une unité de mesure physique, l'heure, le poids et le volume

23

**B- La distinction : charges directes et charges indirectes**

**Les charges indirectes et leur ventilation**

**B- La répartition secondaire –suite-**

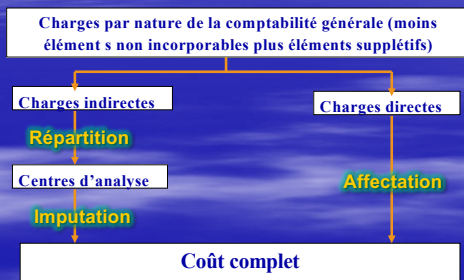
Nous voyons qu'à l'issue de la répartition secondaire, les totaux des centres auxiliaires respectivement gestion du matériel et prestation connexe sont nuls, et nous avons les totaux définitifs des centres principaux **f** pour l'approvisionnement, **g** pour la production et **h** pour la distribution. À ce stade de travail donc il sera possible d'affecter le montant **f** au coût d'achat des matières, **g** au coût de production des produits et **h** au coût de la distribution.

24



## B- La distinction : charges directes et charges indirectes

On définitif, le processus de mesure du coût complet peut être représenté de la façon suivante :



25

## C- La portée de la méthode des coûts complets

### Ses avantages

Elle constitue un outil efficace pour plusieurs raisons :

- C'est une technique d'imputation perfectionnée qui réduit la part des charges communes.
- Elle prépare le contrôle de gestion, car elle permet de déterminer des centres de responsabilité, au sujet desquels on établit des comptes de résultat de manière à prévoir et maîtriser les marges dégagées. Elle constitue donc un élément indispensable si l'on veut pratiquer une gestion décentralisée.

26

## C- La portée de la méthode des coûts complets

Elle n'est pas une panacée, malgré les avantages qu'elle offre.

### Ses inconvénients

- Elle est lourde et paperassière.
- Elle donne l'illusion que l'on peut calculer avec une grande précision les coûts complets.
- Enfin, la méthode ignore le découpage entre les charges fixes et les charges variables.

27

## Contrôle de gestion

*Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB*

1

## Contrôle de Gestion et mesure des résultats obtenus

2

## Les méthodes des coûts partiels

La difficulté de ventilation des charges indirectes a incité les gestionnaires à ne pas employer exclusivement les techniques d'imputation. En revanche, on est conduit à distinguer:

- Les coûts fixes;
- Les coûts variables.

Différentes méthodes de calcul des coûts partiels se fondent sur une telle distinction.

3

## Les méthodes des coûts partiels

Le Direct Costing

Le point mort ou seuil de rentabilité

4

## Le Direct Costing

Nous aborderons successivement les deux modes de calcul du Direct Costing:

- Le Direct Costing Simple (D.C.S)
- Le Direct Costing Evolué (D.C.E)

5

## Le Direct Costing Simple:

Il s'agit d'une méthode fondée sur le coût direct variable. En retranchant du montant des ventes de chaque produit les charges variables correspondantes (proportionnelle ou non).



On obtient une marge par produit (ou catégorie).  
Il s'agit de la marge sur coût variable noté M/Cv.

Cette marge sur coût variable est un indicateur de performance des produits car elle permet de mesurer la performance des produits à la couverture des frais fixes.

Du total des marges on soustrait les charges fixes pour obtenir le résultat net.

6

## Le Direct Costing Simple:

### Exemple

	Analyse par produit				
	Totaux	P1	P2	P3	P4
Ventes	2000	200	600	1000	200
Charges variables correspondantes	1200	160	400	600	40
Marges	800	40	200	400	160
Charges fixes					
-De vente	240				
-D'administration	60				
-Diverses	100				
Profit global	400				

7

## Le Direct Costing Simple:

### Les avantages:

- La simplicité: les enregistrements se limitent à ceux de la comptabilité;
- La procédure est peu coûteuse;
- L'analyse des marges permet d'apprécier les conséquences des décisions

### Les inconvénients

- Les distinctions coûts fixes/coûts variables et coûts directs/coût indirects sont souvent peu faciles à établir;
- La terminologie prête à équivoque: on parle de coût « direct », alors qu'il convient de prendre essentiellement en compte les coûts variables;
- La méthode peut orienter vers la production de biens à fortes marges sur coût variable, mais dont la rentabilité nette est faible

8

### Le Direct Costing Evolué:

Cette méthode apporte un plus à la méthode direct costing simple, car elle permet de mieux cerner le coût d'un produit et sa réelle contribution à la formulation du résultat, dans la mesure où elle intègre les charges proportionnelles et les charges spécifiques. Alors que les charges fixes ne sont pas réparties.

Dans cette méthode le résultat est calculé à trois niveaux:

1. au niveau du produit, comme dans le direct costing simple, on calculera la marge sur coût variable.
2. toujours au niveau du produit: mais en tenant compte là des frais fixes spécifiques à chacun des produits. On obtiendra la marge sur coût spécifique M/Cs qui représente la véritable contribution à la formation du résultat;
3. au niveau de l'entreprise: on calculera le résultat.

9

### Le Direct Costing Evolué:

#### Exemple

	Analyse par produit				
	Totaux	P1	P2	P3	P4
Ventes	2000	200	600	1000	200
Charges variables correspondantes	1200	160	400	600	40
1 <sup>ère</sup> Marge	800	40	200	400	160
Charges fixes					
-De vente	240	40	100	20	80
-D'administration	40	10	14	8	8
-2 <sup>ème</sup> Marge ou marge contributive	520	-10	86	372	72
Charges fixes					
-D'administration	20				
-Diverses	100				
Profit global	400				

10

### Le Direct Costing Evolué:

Nous constatons donc que le mode de calcul du Direct Costing évolué consiste à déterminer par étapes successives des marges de sorte à ne garder au stade final que les charges communes

11

### Le Direct Costing Evolué:

#### Les avantages:

- Cette méthode fournit les **éléments essentiels de raisonnement au courte période**; c'est-à-dire dans une structure donnée;
- Elle **simplifie les calculs** des coûts dans la mesure où l'imputation des charges indirectes se limite aux seuls éléments variables;
- Elle permet de **contrôler les charges**;
- À l'intérieur d'une même entreprise, cette méthode rend possible une **comparaison des coûts sur plusieurs périodes** dans la mesure où les charges fixes sont exclues;
- Elle permet de mettre en évidence les **produits les plus rentables** en les classant en fonction de leurs marges

12

## Le Direct Costing Evolué:

### Les inconvénients:

- la notion de marge sur coût variable est **insuffisante** pour juger de la rentabilité d'un produit
- Les **stocks** sont évalués aux coûts variables; en fin de période il sera donc nécessaire de procéder à un ajustement de ces stocks pour être conforme aux exigences fiscales et de la comptabilité générale; les stocks sont évalués en coût complet.
- La principale difficulté réside dans la **séparation des charges en charges fixes** et charges variables

13

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité, appelé encore chiffre d'affaire critique, ou encore point mort, est la valeur minimale du chiffre d'affaires à partir de laquelle l'exploitation est rentable.

L'entreprise n'est ni en bénéfices, ni en pertes.

Par conséquent, au point mort:

**Résultat = 0**  
**Marge sur coûts variables = coûts fixes**  
**Chiffre d'affaires = coût total**

L'analyse par le point mort est fréquemment employée, parce qu'elle met en lumière, sans aucune difficulté, la relation triple:

Coût – volume d'activité – profit

14

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Calcul

On calcule le seuil de rentabilité de plusieurs façons:

**Seuil de rentabilité globale**  
 =  
**CA \* Charges fixes / Marges sur coût variable globale**

**Seuil de rentabilité globale**  
 =  
**Coûts fixes / taux de marge sur coût variable**

Avec taux de marge/CV =  
 Marge/CV/CA  
 \*100

**Nombre de jours pour atteindre le seuil de rentabilité**  
 =  
**(Seuil de rentabilité \* 360 jours) / C.A.**

15

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Exercice – cas d'une entreprise commerciale-

A partir des données suivantes:

Chiffre d'affaires.....	2062500
Coût d'achat des marchandises vendues.....	1416937,5
Coûts variables.....	193375
Coûts fixes.....	375000

Calculer le point mort de deux manières.

16

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Solution

A partir des données suivantes:

Chiffre d'affaires.....	2.062.500
Coût d'achat des marchandises vendues.....	-1.416.937,5
Marge sur coût d'achat.....	645.562,5 (31,3%)
Coûts variables.....	-193.375
Marge sur coût variable.....	452.187,5 (21,92%)
Coûts fixes.....	- 375.000
Résultat.....	77.187,5

$$SR = 375.000 * 2.062.500 / 452.187,5 = 1.710.000$$

$$SR = 375.000 * 100 / 21,92 = 1.710.000$$

17

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Les limites du modèle du seuil de rentabilité:

On relève cinq limites principales au modèle du point mort:

1. Le modèle suppose que tous les produits fabriqués ou achetés pendant la période considérée soient vendus au cours de cette période, puisque l'ensemble des charges de structures de la période vient peser sur le résultat...
2. Le modèle suppose que la marge sur coût variable (ou revenu marginal) reste constante et donc le prix de vente et le coût variable unitaire sont stables
3. Le modèle suppose la fixité des charges fixes (structure inchangée)
4. La quatrième limite tient au problème de la flexibilité des facteurs de production
5. La cinquième limite tient à l'hypothèse d'une permanence du produit-mix

18

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Exercice

On dispose des données suivantes relatives au dernier exercice écoulé de l'entreprise Milord:

Stock de m/ses début d'exercice.....	80.000
Stock de m/ses fin exercice.....	90.000
Achat.....	482.000
Ventes.....	640.000

On sait que les autres charges peuvent être ainsi analysées:

- Charges fixes: 90.000;
- Charges variables d'achat: 5.000;
- Charges variables de distribution: 35.000

**Questions:** 1-la marge sur coût d'achat,  
2-la marge sur coût variable,  
3-le résultat d'exploitation,  
4-le seuil de rentabilité

19

## Le point mort ou le seuil de rentabilité

### Corrigé

#### 1- Marge sur coût d'achat

Coût d'achat des m/ses vendues=stock initial+achats+coût d'achat-stock final:  
80.000+482.000+5.000-90.000=477.000

Marge sur coût d'achat des m/ses vendues=chiffre d'affaires-coût d'achat des m/ses vendues: 640.000-477.000=163.000

#### 2- Marge sur coût variable

Marge sur coût variable=marge sur coût d'achat-frais de distribution  
163.000-35.000=128.000

#### 3- Résultat d'exploitation

Résultat=marge sur coût variable-charges fixes:  
128.000-90.000=38.000

#### 4- Seuil de rentabilité

SR = charges fixes\*CA/marge sur coût variable  
= 90.000\*640.000/128.000 = 450.000

20

## La méthode d'imputation rationnelle

La méthode d'imputation rationnelle consiste à inclure dans les coûts des charges fixes calculées d'après le rapport qui existe entre le niveau réel d'activité et le niveau d'activité préalablement défini comme normal.

Ainsi, pour chaque stade de la production et de la distribution, le montant des charges fixes retenues en vue de l'incorporation dans les coûts est égal à leur montant réel multiplié par le rapport:

**Niveau réel d'activité/Niveau normal d'activité**

21

## La méthode d'imputation rationnelle

### Exemple

Soit des frais fixes qui s'élèvent à 500.000 DH pour une activité prévue de production jugée normale à 60.000 tonnes, deux cas peuvent se présenter:

a- la production réelle est de 80.000 tonnes, d'où l'incorporation des charges fixes:

$$500.000 \times 80.000 / 60.000 = 666.500 \text{ DH}$$

b- la production réelle est de 50.000 tonnes, d'où l'incorporation de charges fixes:

$$500.000 \times 50.000 / 60.000 = 416.500 \text{ DH}$$

22

## La méthode d'imputation rationnelle

### Intérêt de la méthode -suite

Dans l'exemple qui précède, nous constatons que:

a- si la production réelle est de 80.000 tonnes, les charges fixes incorporées sont de 666.500, soit par unité:  $666.500 / 80.000 = 8,33 \text{ DH}$

b- si la production réelle est de 50.000 tonnes, les charges fixes incorporées sont de 416.500 DH, soit par unité:  $416.500 / 50.000 = 8,33 \text{ DH}$

D'où la constance de l'incorporation unitaire des charges fixes.

23

## La méthode d'imputation rationnelle

### Intérêt de la méthode

Cette méthode permet:

**1-** d'éliminer les variations des coûts et prix de revient dues à l'incidence sur les charges fixes des variations de volume d'activité. De ce fait, la part des charges fixes dans le coût unitaire d'un produit devient théoriquement constante, quel que soit le volume d'activité.

**2-** de renseigner le chef d'entreprise sur la perte d'activité ou le gain d'activité

24

## La méthode d'imputation rationnelle

### Exemple

Soit la section de l'atelier B équipée pour fournir normalement 1000 heure/ouvrier de travail dans la période (heure ouvrier étant son unité d'œuvre).

Au cours de la période p. elle a fourni 800h/o

Le frais de la période s'élèvent à 4000 dh et se décomposent comme suit :

frais variables : 3000 dh, frais fixes : 1000dh.

Si la totalité des frais était retenue, le coût de l'unité d'œuvre serait de

$4000/800 = 5dh$

Dans la méthode de l'imputation rationnelle, nous aurions frais variables (Inchangées)

Frais fixes :  $1000 \cdot 8/10 = 800$  soit 800dh de CF par rapport à 3800dh CT

Nouveau coût de l'unité d'œuvre :  $3800/800 = 4,75dh$

La différence entre le total des frais fixes et réels et des imputés est de 200dh soit  $1000dh - 800$ . Cette différence représente la perte due à la sous-activité.

Au-delà de la correction qu'elle apporte aux coûts d'une période écoulée, la méthode de l'imputation rationnelle doit être commandée par la fixation des coûts d'unité d'œuvre lorsqu'on applique la méthode des coûts préétablis.



# Contrôle de Gestion

Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB

1

## Méthode ABC

- La méthode ABC « Activities Based Costing » a été développée par ROBIN COOPER, Thomas Johnson et Robert Kaplan dans les années 80.
- Elle a connu ses premières applications dans les entreprises aux États-Unis au milieu des années 80, puis a été exportée en Europe via les multinationales.

2

## Méthode ABC

### DES CENTRES D'ANALYSE AUX COUTS BASES SUR LES ACTIVITES

La remise en cause du système traditionnel de calcul des coûts :

- Conçu dans le cadre d'organisations tayloriennes et inadapté aux évolutions technologiques et organisationnelles (automatisation, diversification, juste à temps...)
- Fondé sur un mode de production où le facteur main d'œuvre directe était prépondérant, ce qui est moins en moins vrai ;
- Non pertinent pour le contrôle de gestion qui n'a plus seul objectif la compétitivité par les coûts mais de façon plus large la gestion de la valeur créée par l'entreprise.

3

## Méthode ABC

D'autres remarques qui ont été à la base de développement de la méthode ABC

- Dans le système du coût complet classique, le coût de revient est très fortement influencé par l'effet volume. Le coût calculé comprenant une part prépondérante de charges indirectes imputées sur la base de clés arbitraires, remet en cause la crédibilité des résultats de ces méthodes.
- Dans le cas du « direct costing » toutes les décisions sont axées sur la marge sur coût variable ou la marge spécifique de contribution. Or, du fait de la diminution relative des charges variables dans les coûts de l'entreprise, on se pose la question sur le bien fondé des décisions prises sur cette base.

4

## Méthode ABC

### Les activités

- La méthode ABC s'appuie sur un élément de base que tout le monde connaît:
- La notion d'activité prise au sens large du terme. On pourrait définir une activité comme étant un ensemble de tâches liées et exécutées de façon **REPPETITIVE**. Cette définition permet notamment de ne pas faire la confusion avec la notion de fonction, qui est un concept de l'organisation et que l'on pourrait définir comme étant un compartiment de l'entreprise ayant une mission et un savoir faire commun

5

## Exemple

Services	Activités
Informatique	Analyser, programmer, exploiter, maintenir le matériel.
Ressources humaines	Gérer personnel, recruter, former, négocier avec les syndicats..
Approvisionnements	Sélectionner les produits et les fournisseurs, passer les commandes, obtenir les livraisons, réceptionner et stocker les livraisons, gérer les stocks..
Production	Planifier, calculer les charges, régler les machines, fabriquer, contrôler la qualité, gérer les stocks
Administration-finance	Comptabiliser, facturer, gérer la trésorerie
commercial	Etudier le marché, prévoir les ventes, prospector, vendre, livrer, suivre les ventes

6

## Méthode ABC

### Les inducteurs

- Un inducteur est un facteur causal qui doit être défini pour chaque activité identifiée dans l'entreprise. Ils permettent l'allocation du coût des activités aux produits :

**Mais la terminologie n'est pas figée :**

- Dans les premières versions de l'ABC (cf P.Mévellec), on parle d'**inducteur de coût** (cost-driver) ; cette notion se substitue à celle d'unité d'œuvre
- D'autres auteurs parlent : **D'inducteur d'activité** : c'est l'événement qui déclenche l'activité et il sert de base à l'allocation des coûts (Besos et Mendoza)
- Chez Lorino, on parle d'**inducteur d'activité** et d'**inducteur de performance** mais l'optique est d'avantage celle de la gestion de la performance (activities based management : ABM), le concept d'**unité d'œuvre** restant pertinent pour l'allocation des coûts.
- Pour ne pas rentrer dans ces querelles d'école, on pourra se limiter au terme générique d'**inducteur**.

7

## Méthode ABC

### Les inducteurs

#### EXEMPLE

Les inducteurs peuvent être représentés par:  
le poids,  
le nombre de pièces,  
la valeur des matières utilisées,  
les heures- machines,  
les heures personnes,  
les unités induites,  
etc.

8

## Comment mettre en place la méthode ABC ?

Il y a trois étapes importantes :

- Repérer les différentes activités de l'entreprise ;
- Déterminer le coût d'activités ;
- Affecter le coût des activités aux objets de coût.

9

## Repérer les activités

- Une entreprise est une entité (hiérarchique ou non) regroupant des moyens (humains et matériels) qui permet de réaliser une étape de la conception, de la fabrication, de la commercialisation du produit ou de réaliser une étape d'un processus de l'entreprise.
- L'entreprise va ainsi être découpée en activité. Les charges indirectes seront ensuite affectées aux activités.

10

## Déterminer le coût des activités

Dans chaque service on devra affecter à chaque activité les ressources (charges) qu'elle consomme. Ces ressources correspondent à l'ensemble des facteurs de production (au sens large) qui peuvent être attribués à l'activité.

- Certaines ressources sont imputables **avec certitude** à telle ou telle activité (par exemple à l'intérieur du service achat, le matériel de manutention est imputable à l'activité « réceptionner et stocker les matières »).
- D'autres sont **communes** et devront être réparties entre les différentes activités au moyen de clés appropriées (par exemple l'amortissement des locaux du service achat).
- Le coût d'une activité est une information très intéressante pour l'entreprise. Cela permettra de détecter les activités coûteuses qui créent peu de valeur et à l'inverse les activités créatrices de valeur mais qui bénéficient de peu de ressources.

11

## Affecter le coût des activités aux objets de coût

- Ensuite, pour chacune d'elles, un inducteur de coût sera défini. Cet inducteur de coût (qui doit aussi permettre de mesurer « l'effort » développé par cette activité) permettra **d'allouer le coût de la dite activité à chaque objet de coût** en fonction de l'utilisation qu'en font ces derniers. Le coût de l'inducteur sera égal au coût total de l'activité en question, divisé par la quantité d'inducteur de coûts relevée pour cette activité.
- **Par exemple**, l'inducteur de coût de l'activité « facturer les clients » pourra être la ligne de facturation (et non pas la facture, si par exemple celles-ci sont de tailles très différentes). Le coût de cet inducteur sera donc le coût de l'activité « facturer les clients » divisé par le nombre de lignes de facture établies.

Les coûts de cette activité seront ensuite affectés aux objets de coût en fonction du nombre de lignes de facture qu'ils auront nécessité chacun.

12

## Exemple

- DISFRIDG est un grossiste, intermédiaire spécialisé entre les grands fabricants mondiaux de réfrigérateurs et les distributeurs.
- Dans l'année DISFRIDG achète aux industriels 10.000 réfrigérateurs au prix unitaire de 230 euros, fixé par un contrat cadre.
- DISFRIDG revend ces appareils à différents types de clients, hypermarchés, enseignes spécialisées (DARTY, CONFORMA, BUT, etc), et petits magasins au prix de base de 300 euros.
- A partir de ces prix de base, certaines remises sont accordées aux clients et, de ce fait, le CA est le suivant :

13

	Prix de base	Remise moyenne	Prix de vente net	Quantités vendues	CA . net
Hypermarchés	300	11	289	4000	1.156.000
Enseignes spécialisées	300	15	285	5000	1.425.000
Petits magasins	300	1	299	1000	299.000
total				10000	2.880.000

Par ailleurs, en dehors du coût d'achat des réfrigérateurs auprès des industriels, les coûts interne des DISFRIDG se chiffrent à environ 500.000 euros. Ils sont faibles car DISFRIDG se « contente » de distribuer les réfrigérateurs.

14

Son résultat est donc exécrément facile à calculer :

	Total	Unitaire
C.A. ou prix de vente	2.880.000	288
Coût d'achat	2.300.000	230
Coûts internes	500.000	50
Total des coûts	2.800.000	280
résultat	80.000	8

La concurrence accrue sur le marché oblige DISFRIDGE à adopter une attitude commerciale plus agressive ; parmi les mesures envisagées, on étudie la possibilité de revoir la politique de prix. Avant de modifier celle-ci, DISFRIDGE souhaiterait connaitre la rentabilité exacte de ses différents types de clients.

15

Pour cela, elle a mis en place une démarche ABC, au sein de laquelle elle a distingué quatre activités :

1. Réceptionner les réfrigérateurs ;
2. Rendre visite aux clients ;
3. Préparer les commandes clients ;
4. Livrer les clients ;

Pour chaque activité on a défini des inducteurs de coûts suivants :

16

Activités	Inducteurs
Réceptionner les produits	Le nombre de réfrigérateurs
Rendre visite aux clients	Le nombre de visite
Préparer les commandes clients	Le nombre de commandes clients
Livrer les clients	Le nombre de livraisons

17

Par ailleurs, toutes les charges indirectes (donc à l'exception du prix d'achat des réfrigérateurs) ont été affectées à ces quatre activités comme suit (suite à une étude des coûts internes de chaque service) :

activités	Charges
Réceptionner les produits	210.000
Rendre visite aux clients	15.000
Préparer les commandes clients	80.000
Livrer les clients	195.000
total	500.000

18

On a ensuite identifié par catégorie de clients le nombre d'inducteurs :

inducteurs	hypermarchés	Enseignes spécialisés	Petits magasins	total
Le nombre de réfrigérateurs	4.000	5.000	1.000	10.000
Le nombre de visites clients	8	5	17	30
Le nombre de commandes clients	40	25	15	80
Le nombre de livraisons	30	20	15	65

19

On peut donc en déduire les coûts des inducteurs suivants :

Activités	charges	Nombre d'inducteur	Coût de l'inducteur
Réceptionner les produits	210.000	10.000	21
Rendre visite aux client	15.000	30	500
Préparer les commandes	80.000	80	1.000
Livrer les clients	195.000	65	3.000
total	500.000		

20

Cela signifie que :

- L'activité réceptionner les réfrigérateurs coûte 21 euros par réfrigérateur ;
- L'activité rendre visite aux clients coûte 500 euros par visite ;
- L'activité préparer les commandes clients coûte 1.000 euros par commande ;
- L'activité livrer les clients coûte 3.000 euros par livraison.

On peut en déduire le coût de revient par type de clients :

21

	hypermarchés	Enseignes spécialisées	Petits magasins	total
Coût d'achat	920.000	1.150.000	230.000	2.300.000
<b>Coût d'activités:</b>				
1. Réceptionner les réfrigérateurs	84.000	105.000	21.000	210.000
2. Rendre visites aux clients	4.000	2.500	8.500	15.000
3. Préparer les commandes clients	40.000	25.000	15.000	80.000
4. Livrer les clients	90.000	60.000	45.000	195.000
-Sous total coût d'activités	218.000	192.500	89.500	500.000
	1.138.000	1.342.500	319.500	2.800.000

22

- Les coûts des activités ont été attribués aux produits comme suit :
- Pour l'activité réceptionner les réfrigérateurs, 4.000 d'entre eux ayant été traités pour les hypermarchés, cette catégorie de clients s'est vue attribuer un coût de 84.000 (4.000 fois 21 euros), idem pour les autres objets de coût ;
- Pour l'activité rendre visite aux clients, 8 visites ayant été faites pour les hypermarchés, cette catégorie de clients s'est vue attribuer un coût de 4.000 (8 fois 500 euros) ; idem pour les autres objets de coût ;
- Pour l'activité préparer les commandes clients, 40 commandes ayant été faites pour les hypermarchés, cette catégorie de clients s'est vue attribuer un coût de 40.000 (40 fois 1.000 euros) ; idem pour les autres objets de coût ;
- Pour l'activité livrer les clients, 30 livraisons ayant été faites auprès des hypermarchés, cette catégorie de clients s'est vue attribuer un coût de 90.000 (30 fois 3.000 euros) ; idem pour les autres objets

23

On en déduit la rentabilité par type de client :

	Hyper-marchés	Enseignes spécialisées	Petits magasins	total
CA				
Coût de revient				
Résultat net				
Résultat net /CA				

24

Une autre présentation, mettant en évidence sous l'angle unitaire la marge brute et le résultat net, permet un autre éclairage des résultats :

	Hyper-marchés	Enseignes spécialisées	Petits magasins
Prix de vente			
Coût d'achat			
Marge brute			
Coût des activités -réceptionner les réfrigérateurs -rendre visite aux clients -Préparer les commandes clients -Livrer les clients			
Sou-total coût des activités			
Résultat net			

25

### Quels enseignements peut-on tirer des résultats ?

- Si le produit globalement est rentable (comme on l'a vu plus haut, le résultat unitaire est de 8 euros), on voit que la rentabilité est très différente en fonction du type de clients.
- Pour DISFRIDGE, le résultat est négatif pour les petits clients. En effet, malgré un prix de vente élevé par rapport aux deux autres catégories de clients, les coûts des activités « rendre visite aux clients, préparer les commandes et livrer les clients » sont prohibitifs.
- La perte dégagée sur les petits magasins n'est pas le fruit d'une répartition arbitraire, mais traduit une réalité économique pour DISFRIDGE. En effet, ce type de clients nécessite, de la part de l'entreprise, un suivi commercial sur le terrain par exemple, beaucoup plus intense pour de faibles volumes vendus, ce qui se répercute dans les coûts.
- Cela ne signifie pas nécessairement qu'il faut abandonner les petits magasins, mais il faut revoir la manière de travailler avec eux. Par exemple, certaines visites ne peuvent-elles pas être remplacées par une relation téléphonique ?

26

- D'autre part, DISFRIDGE aurait intérêt à revoir sa politique commerciale vis-à-vis des hypermarchés. Ceux-ci, malgré un prix de vente supérieur à celui des enseignes spécialisées, dégagent un résultat beaucoup plus faible à cause d'un coût des activités « rendre visite aux clients, préparer les commandes et livrer les clients », quasiment deux fois plus élevé que pour les enseignes spécialisées. Là encore il faut remettre en cause la façon de travailler avec ce type de clients.
- Enfin, le coût de certaines activités, par exemple « réceptionner les réfrigérateurs » (21 euros par réfrigérateur), peut conduire à les remettre en cause (réorganiser l'activité ? la sous-traiter ?).
- En fait, il y a un réel diagnostic qui permet d'identifier l'origine des problèmes (consommation trop importantes de certaines activités par certains objets de coûts, coût trop élevé de l'activité elle-même) et ainsi d'envisager des actions correctives, qui dépassent le champ d'action traditionnel de l'analyse des coûts et débouchent sur une réorganisation complète de l'entreprise, ou tout au moins de certaines activités ; c'est le champ d'investigation de l'A.B.M (Activity Based Management).

27

### Les insuffisances de la méthode

- Son degré de **complexité** relativement élevé le rend pour l'instant hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodée ;
- La mise en place de cette méthode requiert des **frais importants** : réorganisation de la gestion, logiciels spéciaux, équipe de collecte et de traitement... ;
- L'utilisation de la méthode pour des **besoins de prise de décisions** stratégiques (prix de vente, quantité...) n'est pas évidente, car on ne peut plus retracer le point mort ni la contribution marginale des produits.
- Si l'entreprise constate que le coût d'un produit est trop élevé, il devient **compliqué** de savoir quoi couper lorsque les frais fixes et variables sont tous mélangés.

28

# Contrôle de Gestion

Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB

1

## Méthode ABM

### A- Définition

- La méthode ABM « activity based management » considère l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus.
- Elle fournit aux managers à partir de la méthode ABC les clés pour la maximisation de la performance (définition d'objectifs, arbitrages, planification d'actions, suivi des objectifs...)

2

## Méthode ABM

### B- Couple Valeur - Coût

L'objet des processus est de produire les biens et services qui donneront satisfaction aux clients.

Les processus créent de la valeur pour les clients. (la valeur est définie comme le prix que les clients sont disposés à payer pour acquérir les biens et services produits).

**Remarque:** la valeur ne résulte pas seulement des caractéristiques physiques du produit. Elle est aussi l'effet d'attributs tels que les délais de livraison, la fiabilité, l'installation, la durée de la garantie, la formation des utilisateurs, l'économie à l'utilisation, les options d'évolution...

3

## Méthode ABM

### B-Couple Valeur – Coût (suite)

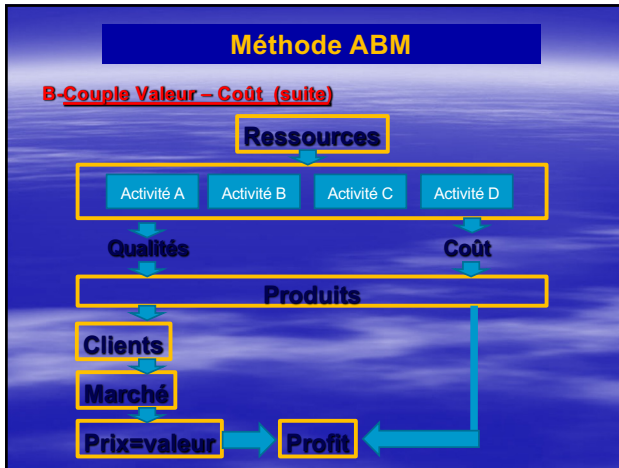
Les activités constitutifs des processus ont un coût qui est mesuré par la méthode ABC.

L'action sur les processus et les activités vise à augmenter le rapport Valeur/Coût aussi bien par:

- \* l'amélioration de la valeur
- \* que par la limitation des coûts.

4





5

**Méthode ABM**

**C- Typologie des activités**

On distingue deux types d'activités:

**1- les activités avec valeur ajoutée**

Une activité avec valeur ajoutée est une activité considérée par le client comme augmentant l'utilité des produits.

Les clients sont ainsi disposés à payer un prix plus élevé pour les acheter.

**Exemple:** Peindre une carrosserie est une activité avec valeur ajoutée chez un producteur d'automobiles. Connecter deux utilisateurs est une activité avec valeur ajoutée chez un opérateur téléphonique.

6

**Méthode ABM**

**C- Typologie des activités (suite)**

**2- les activités sans valeur ajoutée**

Une activité sans valeur ajoutée est une activité qui ne contribue pas à l'utilité perçue par les clients. La réduction ou l'élimination de ces activités permettrait de réduire les coûts sans diminuer la valeur de marché ni la qualité des produits.

**Exemple:** le stockage et la maintenance des matières premières sont des activités sans valeur ajoutée. Il est cependant, évident que l'élimination de toute maintenance est impossible.

7

**Méthode ABM**

**C- Typologie des activités (suite)**

**2- les activités sans valeur ajoutée –suite-**

L'attention attirée sur la non-valeur ajoutée de ces activités incite à les réduire dans la mesure du possible en agissant sur leurs causes.

**Exemple:** la réduction des erreurs de facturation et de livraison entraîne une réduction des activités sans valeur ajoutée liées à ces dysfonctionnement, telles que le traitement des réclamations et des retours clients, les rectifications de factures.

8

## Méthode ABM

### 3- Chaîne de valeur

L'ensemble de ses activités à valeur ajoutée constitue la chaîne de valeur de l'entreprise. Pour être compétitive, l'entreprise doit identifier les activités créatrices de valeur et les *liaisons* interne et externes entre ces activités.

#### a- Liaisons internes

les activités de l'entreprise réagissent les unes sur les autres. Elles doivent être coordonnés.

**Exemple:** la qualité des produits livrés aux clients peut résulter de l'activité d'approvisionnement (achat des composants fiables), de l'activité de production (automatisation de la fabrication) ou de l'activité contrôle des produits finis. Cette qualité entraîne une réduction du service après-vente.

9

## Méthode ABM

### 3- Chaîne de valeur -suite-

#### b- Liaisons externes

Il existe aussi des liaisons entre la chaîne de valeur de l'entreprise et la chaîne de valeur des fournisseurs, des distributeur et même des clients.

**Exemple:** Ikea organise sa chaîne de valeur pour réduire ses coût tout en augmentant la valeur perçue par le client. Il est plus rentable de vendre des meubles en kits que des meubles montés mais ceci suppose des notices de montage claire et précises et des magasins d'exposition adaptés .

10

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

Deux outils importants dans la méthode ABM:

#### 1- Re-engineering

#### 2- benchmarking

11

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 1- Re-engineering

##### Définition:

Engineering se traduit par « ingénierie ».

On désigne habituellement la « **reconfiguration des processus** » sous le terme de re-engineering.

##### Objectif

Améliorer les processus créateurs de valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

12

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 1- Re-engineering

Le re-engineering **fait la chasse aux dysfonctionnements** tels que les circuits d'autorisation et de décision trop longs et complexes, les activités faisant double-emploi, les goulets d'étranglement et les activités non synchronisées générant des files d'attente et des stocks.

13

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 1- Re-engineering

##### Exemple:

Le re-engineering des activités d'approvisionnement peut conduire à conclure des contrats avec des fournisseurs sélectionnés qui s'engagent à livrer leurs produits conformément au programme de production qui leur est communiqué. En outre, la qualité des fournitures est garantie par un contrôle préalable à la livraison.

Il en résultera l'élimination ou la réduction substantielle des activités d'achat, de stockage et de contrôle à la réception, toutes activités sans valeur ajoutée.

14

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 2- Benchmarking

##### Définition:

Benchmark signifie « **point de repère** ».

Le benchmarking consiste à étudier, comparer et évaluer continuellement et systématiquement les processus de l'entreprise avec les « meilleures méthodes (best practices) » d'entreprises de référence.

15

## Méthode ABM

#### 2- Benchmarking

##### les types de benchmarking

- le **benchmarking interne** qui compare les pratiques dans différents sites de l'entreprise elle-même; c'est par lui que les entreprises devraient commencer pour se familiariser avec la méthode;
- le **benchmarking concurrentiel** ou « étalonnage concurrentiel » qui compare une entreprise au meilleur de ses concurrents
- le **benchmarking générique (ou horizontal)** qui compare des entreprises appartenant à des secteurs différents mais dont le processus se ressemblent;
- le **benchmarking fonctionnel** qui compare une même fonction créatrice de valeur ajoutée dans des entreprises non concurrentes.

16

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 2- Benchmarking

##### Exemple:

Le benchmarking a été inventé par la société Rank Xerox au début des années 1980. Rank Xerox désirait prendre une décision concernant la modernisation de sa gestion des stocks. Elle a observé les meilleures pratiques de la concurrence (benchmarking concurrentiel). La comparaison s'est finalement faite avec une entreprise de vente par correspondance d'articles de sport (benchmarking fonctionnel).

17

## Méthode ABM

#### 2- Benchmarking

##### Procédure:

La démarche comparative est résumée comme suit:

1. Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients;
2. Identifier et décrire les processus de l'entreprise;
3. Déterminer quels sont les processus qui sont essentiels à la réalisation des missions et des objectifs identifiés;
4. Pour chaque processus essentiel, choisir une entreprise de référence;
5. Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptibles d'être adaptées chez nous;
6. Mettre en œuvre les améliorations.

18

## Méthode ABM

### D- Outils de l'ABM

#### 2- Benchmarking

##### Inconvénient:

Le risque du benchmarking est de se situer en suiveur plutôt qu'en innovateur et de conduire à une stagnation industrielle.

##### Exemple:

Général Motors, Ford et Chrysler avaient largement pratiqué le benchmarking entre eux trois. Leurs processus en étaient devenus très semblables. C'est alors qu'est apparue la concurrence japonaise dont les processus étaient tout différents.

19

## Méthode ABM

### D- Lien entre l'ABC et l'ABM

#### 1- Filiation apparente

L'ABM repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités dans toute la chaîne de valeur (conception, méthodes, approvisionnement, production, distribution, etc.). Les décideurs sont ainsi informés des causes sous-jacentes (les inducteurs) des coûts et des profits. L'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion.

20

## Méthode ABM

### D- Lien entre l'ABC et l'ABM

#### 2- Contradictions entre l'ABC et l'ABM

- \* L'ABC a été initialement conçu comme une méthode de calcul des coûts. L'objectif était de trouver le mode le plus pertinent de répartition des charges indirectes entre les objets de coût. Ceci détermine la définition des activités et des inducteurs de coût:
- les **activités doivent être limitées** pour que les calculs ne soient pas lourds. Des regroupements d'activités sont donc nécessaires;
  - les **activités doivent être répétitives** et faciles à caractériser
  - les **inducteurs doivent traduire la consommation des activités** par les objets de coût;
  - les **inducteurs doivent être facilement et économiquement mesurables**;
  - la **liste des activités et des inducteurs est pratiquement figée** dans le système informatisé de traitement des données. Des mises à jour fréquentes seraient trop coûteuses.

21

## Méthode ABM

### D- Lien entre l'ABC et l'ABM

#### 2- Contradictions entre l'ABC et l'ABM

- \* L'ABM est un modèle de comportement des coûts. Le modèle sert aux décideurs à faire des simulations leur permettant d'essayer différents scénarios en vue d'améliorer la performance. La modélisation exige de définir les facteurs sur lesquels agir pour réduire les coûts et d'identifier les relations entre les facteurs et les coûts. **L'ABM comporte:**
- La détermination des processus essentiels de l'entreprise et des activités correspondantes. La liste des activités ne peut être réduite aux seuls activités répétitives. Il est important de repérer les activités à valeur ajoutée.
  - La détermination des principaux facteurs expliquant la variation des coûts;
  - La construction d'un modèle qui soit assez perfectionné pour inclure les principales relations entre les actions et les coûts

22

## Méthode ABM

### Conclusion

Il y a nécessité d'approcher la vérité des coûts par une démarche diversifiée

- coûts directs aux produits et clients
- coûts des processus et des activités

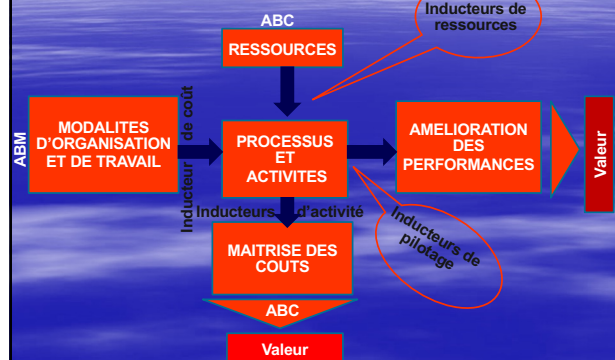
La traçabilité des coûts est indispensable pour piloter la rentabilité des produits

La méthode ABC/ABM est une réponse à ce besoin

23

## Méthode ABM

### SCHEMA D'ENSEMBLE ABC/ABM



24

# Contrôle de Gestion

*Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB*

1

## 2<sup>ème</sup> Partie: La détermination des résultats prévisionnelles

2

**1** Les outils de l'élaboration  
budgétaire

**2** Le suivi des réalisations

3

### 1- Les outils de l'élaboration budgétaire

Dans le monde des affaires, il est délicat, voire même impossible, de piloter votre entreprise à vue, sur la base d'une gestion au jour le jour.

4

## 1- Les outils de l'élaboration budgétaire

En effet, quelque soit la taille de l'entreprise, son métier , son portefeuille d'activité, le nombre de clients, elle doit formaliser une **approche stratégique**.

Cette vision stratégique fixe la finalité de l'entreprise, traduite dans **un plan d'action** décliné en objectifs à court terme, dans le cadre d'**un budget**.

5

## 1- Les outils de l'élaboration budgétaire

Afin de bien piloter une entreprise, il faut une **démarche budgétaire** efficace..

Car une bonne gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par:

- Une meilleure utilisation de ses **potentialités et de son environnement**;
- Une volonté de déterminer sa place future en définissant ses objectifs (**plan stratégique**);
- Une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs (**plan opérationnel**)

6

## 1- Les outils de l'élaboration budgétaire

Nous tenterons d'examiner:

1. **L'intérêt de la préparation des budgets**
2. **La Méthodologie de la préparation des budgets**
3. **Les Conditions de réussite de la préparation des budgets**
4. **Le Rôle du contrôleur de gestion**

7

## 1. Intérêts de la préparation des budgets

8

**les prévisions budgétaires  
permettent de répondre à  
plusieurs demandes d'informations  
de la part des partenaires de  
l'entreprise, notamment:**

9

**1.1- Dans le cadre de ses relations avec les banques et  
les tiers**

L'entreprise est appelée à répondre aux demandes de prévisions non seulement de la part de ceux qui s'intéressent directement à son devenir, comme le banquier en cas d'une demande de crédit, mais aussi de tiers qui doivent prendre position sur la valeur de l'affaire et la qualité de sa gestion: investisseurs, actionnaires, pouvoirs publics..

10

**1.2- Au moment de l'introduction en bourse**

D'après le modèle type de la demande d'introduction en bourse, objet de la circulaire du CDVM n°02/95 du 20 mars 1995, les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent présenter l'activité et les résultats prévisionnels ainsi que la stratégie de développement en expliquant les objectifs stratégiques de développement et les éventuels grands projets d'investissement à court, moyen et long terme.

11

**1.3- En cas de prévention des difficultés d'entreprises**

Dans le livre n°V du code de commerce, traitant des difficultés des entreprises, le législateur a ainsi rendu obligatoire l'établissement d'un bilan complet sur la situation prévisionnelle de l'entreprise permettant de se prononcer sur l'éventuelle continuité d'exploitation.

12



#### 1.4- Une nécessité de gestion

les prévisions constituent le référentiel de l'entreprise. Elles assurent **une meilleure cohérence des décisions** (investissement, financement, exploitation) au sein d'un plan d'ensemble et en fonction d'orientation homogènes.

Les prévisions établis par l'entreprise serviront également de référence pour **apprécier et contrôler ses performances**.

Elles **facilitent la communication interne**, et **renforce la cohésion & la motivation du personnel**

13

## 2. Méthodologie de préparation des budgets

14

La préparation des budgets de l'exercice prochain commence dès **le mois d'octobre** et se termine en **décembre**.

La formalisation du processus prévisionnel est proportionnel à la taille de l'entreprise. En effet, plus la taille et le nombre de participants augmentent, plus il devient indispensable de fixer une procédure. Celle-ci se traduit par:

15

- 1- L'élaboration d'un calendrier précis des opérations;
- 2- La délégation de responsabilité et l'implication des intervenants;
- 3- La conception des budgets par cycle;
- 4- La compilation de la liasse budgétaire;
- 5- La validation et le commentaire de la liasse budgétaire.

16

### **1- L'élaboration d'un calendrier précis des opérations**

Son utilité est fondamentale; il s'agit en effet de mobiliser tous les intervenants au moment où il le faut, avec des dates butoirs, de manière à ce que le dernier stade du processus soit achevé à la date finale choisie.

17

### **1- L'élaboration d'un calendrier précis des opérations -suite**

en pratique, il convient de faire un compte à rebours. Il est indispensable que les prévisions soient arrêtées avant la fin de l'année en cours. À partir de cette date finale, connaissant la durée totale du processus, on détermine la date de début. Elle pourra ne pas dépasser un mois dans le cas d'une PME, et s'étaler sur 3 mois dans une grande entreprise.

18

### **2- La délégation des responsabilités et l'implication des intervenants**

Dès que l'entreprise atteint une certaine dimension, la délégation devient une condition vitale d'efficacité.

Doivent être clairement définis l'identité professionnelle des intervenants et leur rôle. Le nombre de personnes concernées est à l'évidence fonction de la taille de la société.

19

### **3- La conception des budgets par cycle**

Avant d'établir des budgets détaillés par cycle, une simulation est réalisée au niveau de l'ensemble de l'entreprise afin d'établir une première estimation du résultat. Il s'agit en effet, d'une pré-budgétisation qui consiste, à partir de données .

CA: Chiffre d'affaires

CV: Coûts variables

M/CV : Marge sur coût variable

CF: Charges fixes

R: Résultat

20

### 3- La conception des budgets par cycle –suite-

Chaque responsable opérationnel propose, ensuite, son budget et le négocie avec la direction générale. La budgétisation par fonction va débiter avec des **budget déterminants** (budget des ventes, budgets de production) dont découlent alors les **budgets résultants**.

21

### 3- La conception des budgets par cycle –suite-

les documents utilisés dans la préparation des différents budgets (vente, production,...) doivent être conçus de manière à répondre à une logique de déversement de l'information détaillée dans les états de synthèse prévisionnels finaux.

L'utilisation de tableurs (tel que Excel) dans la préparation des budgets permet de faciliter les calculs et les simulations de prévisions.

22

### 4- La compilation de la liasse budgétaire

Les budgets sont alors **centralisés et analysés** au niveau du contrôleur de gestion afin de vérifier la cohérence des objectifs par rapport aux contraintes financières de l'entreprise. En effet, le budget ne se construit pas de manière mécanique mais s'obtient dans le cadre d'un processus itératif (navette) par l'établissement de plusieurs budgets successifs..

23

### 4- La compilation de la liasse budgétaire –suite-

les budgets par cycle étant établis mensuellement, il est nécessaire d'en **faire la synthèse** afin d'avoir une vision globale de l'ensemble budgétaire. Cette synthèse se traduit par l'établissement de trois documents:

- Le budget de trésorerie, qui fait apparaître les échéances d'encaissements et de décaissements;
- Le compte de produits et charges prévisionnel, qui permet de déterminer la rentabilité prévisionnelle;
- Le bilan prévisionnel, qui indique la structure financière de l'entreprise.

24

#### **4- La compilation de la liasse budgétaire –suite-**

La **démarche de compilation** des états de synthèse prévisionnels consiste à:

- Se baser sur le bilan de l'exercice N
- Exploiter l'ensemble des budgets (ventes, production, approvisionnement..) pour établir le compte de produits et charges prévisionnel;
- Arrêter les modes et délais de règlement;

25

#### **4- La compilation de la liasse budgétaire –suite-**

- Établir le budget des encaissements et décaissement par nature (exploitation, investissement, financement);
- Déterminer les soldes de fin de période (créances, dettes,..) et réajuster la trésorerie en fonction des besoins et des excédents qui se dégagent;
- Présenter le bilan prévisionnel de l'exercice N+1.

26

#### **5- La validation et le commentaire de la liasse budgétaire**

Les budgets devront alors être soumis à la direction de l'entreprise pour approbation. À ce stade final, une réunion de la direction avec l'ensemble des responsables devra être tenue afin d'exposer le budget définitif de l'entreprise et de formaliser l'engagement des uns et des autres sur les objectifs à atteindre pour l'exercice suivant.

27

**L'établissement des budgets n'est pas une fin en soi, mais doit permettre la mise en place d'outils de suivi et de contrôle de gestion.**

28

Le contrôleur de gestion établit alors un commentaire du budget qui reprend les points suivants:

- Les axes d'orientations budgétaires;
- L'analyse de l'évolution des prévisions N+1 par rapport à l'historique N;
- Les moyens en place ou à rechercher (humains, matériels, financiers..);
- Le plan d'action pour l'exercice à venir;
- Les états de synthèse prévisionnels (bilan et CPC);
- Annexes: les différents tableaux du budget (ventes, production, charges,...)

29

### **3. Conditions de réussite de la préparation des budgets**

30

L'élaboration et la mise en place de la procédure budgétaire nécessitent un certain nombre de conditions tant organisationnelles, matérielles qu'humaines.

31

### **A. Conditions organisationnelles**

32

Afin d'assurer la réussite de la coordination des actions du budget, l'entreprise doit disposer d'une structure organisationnelle adéquate.

Le budget étant un programme d'actions coordonné et détaillé, certaines conditions relatives à l'organisation de l'entreprise doivent être nécessairement satisfaites.

33

### **a. Réorganisation de l'entreprise en fonctions et en services homogènes**

34

Il existe deux fonctions essentielles:

La **fonction production** dont le but est la fabrication en vue de la vente et/ou la **fonction commerciale** dont le but est la vente, et une fonction annexe, la **fonction administrative et financière**, qui fournit des «moyens» aux deux précédents.

Cette distinction convient parfaitement à l'élaboration budgétaire puisqu'à chacune des fonctions précitées, on peut faire correspondre un budget.

35

**Il faudrait donc:**

- Définir de façon très précise les fonctions au sein de l'entreprise;
- Concrétiser ces différentes fonctions en créant des services homogènes, c'est-à-dire dans lesquels les personnes qui les composent effectuent les mêmes tâches ou des tâches homogènes.

36

**b. Décentralisation et  
délégation de pouvoirs et de  
responsabilités**

37

Tous les services de l'entreprise sont concernés par la préparation et la réalisation des budgets. Ceci n'est concevable que si la Direction délègue ses prérogatives, et que s'il existe à la tête de chaque service de l'entreprise une personne responsable pour sa part, de l'établissement du budget et de sa réalisation.

38

**B. Conditions matérielles**

39

**1. Tenue d'un système  
d'information fiable**

40

L'entreprise doit disposer d'un système d'information de qualité lui permettant de suivre et d'analyser ses charges et ses résultats de manière efficace.

41

## 2. Définition de l'horizon temporel dans lequel s'inscrit le budget

42

La qualité de l'information sur l'avenir dépend du découpage temporel des budgets. De manière générale, le budget s'étale d'un mois à un an.

Ainsi, il convient de prendre en considération les facteurs suivants:

- la période normale de rotation des stocks;
- les variations saisonnières;
- la durée de la période fiscale;
- la durée du processus de production

43

## C. Conditions humaines

44



**L**e facteur humain joue un rôle prépondérant dans le contrôle budgétaire,

L'efficacité de ce mode de gestion dépend largement de l'attitude et de l'acceptation des budgets par les personnes responsables.

45

## **1. L'adhésion du personnel**

46

**S**i la Direction désire obtenir l'adhésion des personnes impliquées, il est indispensable que celles-ci soient consultées et qu'elles participent à l'élaboration des budgets. Les dirigeants doivent démontrer au personnel que les budgets sont pris au sérieux et tous doivent être conscients de l'importance de cet outil de gestion afin de fournir le maximum de coopération et d'adhésion.

47

## **2. Motivation par les budgets**

48

La mise en place et le fonctionnement du budget nécessite dans l'entreprise une ferme détermination d'aboutir.

Cette dernière ne peut être obtenue que si chacun est persuadé de l'importance de l'expérience entreprise. Cette importance est variable suivant le niveau hiérarchique considéré (Direction, Cadre et Exécutant).

49

Bien souvent, la procédure budgétaire s'arrête, hélas, à la gestion budgétaire.

Rappelons le, l'élaboration du budget n'est pas une finalité en soi. C'est un moyen d'atteindre les objectifs globaux et stratégiques de l'entreprise.

50

C'est ainsi que commence le contrôle budgétaire, qui consiste à suivre les réalisations et à les rapprocher des prévisions. Les écarts qui en découlent sont alors analysés et des actions correctives sont engagées en cas de déviation par rapport aux objectifs.

51

#### 4. Rôle du contrôleur de gestion

52

- 1- le contrôleur concepteur;
- 2- le contrôleur animateur;
- 3- le contrôleur vérificateur.

53

### 1- le contrôleur concepteur:

Le contrôleur assure la **conception du réseau budgétaire** (répartition des responsabilités et des objectifs avec définition d'un budget pour chaque responsable, forme et contenu de chaque budget).

Il définit les formulaires à remplir, la procédure de circulation des informations et le calendrier de la navette budgétaire. Il rédige le manuel des procédures.

Il s'assure que la procédure budgétaire incite les responsables à prendre des décisions qui soient conformes à la stratégie de l'entreprise.

Il évalue le montant de la réserve budgétaire de direction dont dispose la Dir. Gén. Pour faire face aux imprévus.

54

### 2- le contrôleur animateur:

Le contrôleur a un rôle de **formateur** des responsables. Il les persuade de l'intérêt de la méthode budgétaire; il les incite à fournir honnêtement des informations fiables.

Il est le **conseiller** des responsables dans la préparation de leurs projets de budgets.

55

### 3- le contrôleur vérificateur:

Le contrôleur de gestion vérifie que:

- Les responsables respectent les procédures prévues (codage des informations, délais de transmission des informations);
- Les responsables respectent les instructions qui leur avaient été communiquées lors de la première étape de la procédure budgétaire;
- Que les projets de budgets sont cohérents entre eux et avec le plan opérationnel;
- Les hypothèses et les objectifs sont réalistes.

56

## 2- Le suivi des réalisations

57

## 2- Le suivi des réalisations

Différents moyens existent pour effectuer le contrôle des résultats. Les premiers dérivent bien entendu de la méthode budgétaire.

58

## 2- Le suivi des réalisations

### Contrôle budgétaire: quelques points importants

- Budget et responsabilité
- Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

### Contrôle et analyse des écarts

- Les écarts sur résultat et sur marge
- Contrôle et analyse des écarts sur coûts directs de production
- Analyse des écarts sur charges indirectes

59

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.1 Contrôle budgétaire: quelques points importants

Avant d'analyser les écarts, il est important de traiter les problèmes d'organisation et des relations humaines et des responsabilités « Budget et responsabilité ».

Ainsi que les problèmes d'utilisation des informations produites par le système liée aux « Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels ».

60

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.1 Contrôle budgétaire

#### 3.1.1 Budget et responsabilité

- Centre de responsabilité
- Maîtrise des coûts

#### 3.1.2 Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

- Définitions
- Relations ressources consommées et produits obtenus
- Analyse des tâches et coûts opérationnels
- Budgets négociés et coûts discrétionnaires

61

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.1.1 Budget et responsabilité

#### a. Centre de responsabilité

Une structure d'organisation (ou structure organisationnelle) est un ensemble de chaîne de responsabilité à l'intérieur d'une entité.

Chaque manager, quel que soit son niveau hiérarchique est responsable d'un centre de responsabilité. Un centre de responsabilité est une partie, fraction ou subdivision d'une organisation dont le manager est responsable d'un ensemble déterminé d'activité. Plus la position hiérarchique est élevée plus le centre de responsabilité est tendu.

62

## 2- Le suivi des réalisations

### a. Centre de responsabilité

On distingue quatre catégories de centres de responsabilité :

- **Centre de coût.** Le chef est comptable des coûts.
- **Centre de chiffre d'affaires.** Le chef est comptable du chiffre d'affaires.
- **Centre de profit.** Le chef est comptable du chiffre d'affaires et des coûts.
- **Centre d'investissement.** Le chef est comptable des investissements, du chiffre d'affaires et des coûts.

63

## 2- Le suivi des réalisations

### a. Centre de responsabilité (exemple hôtel Ibis)

Le service d'entretien et de réparation d'un hôtel Ibis est un centre de coût car son chef n'est responsable que des coûts. Son budget met donc les coûts en relief. Le service client de l'hôtel est un centre de chiffre d'affaires car son chef n'est responsable que du chiffre d'affaires. Son budget met donc l'accent sur le CA. Le directeur de l'hôtel est à la tête d'un centre de profit car il est comptable du CA et des coûts. Son budget concerne le CA et les coûts. Le directeur régional est responsable des investissements dans les nouveaux hôtels ainsi que des CA et des coûts. Il dirige un centre d'investissement et les investissements, les CA et les coûts figurent dans son budget.

64

## 2- Le suivi des réalisations

### Centre de responsabilité; Les leçons du retour d'expérience

L'analyse des écarts devrait permettre aux dirigeants de trouver les **personnes à interroger et non les personnes à blâmer**. Les écarts employés à bon escient, peuvent aider de quatre façons :

1. **Pré-alerte.** Les écarts avertissent les responsables de faits qui ne sont pas encore évidents. Ils peuvent prendre des mesures correctives ou exploiter les opportunités qui se présentent.
2. **Evaluation des performances.** Les écarts informent les responsables des performances de l'entreprise dans la mise en œuvre de sa stratégie.
3. **Evaluation de la stratégie.** Les écarts signalent parfois aux responsables que leur stratégie est inefficace
4. **Communication des objectifs de l'organisation.** L'exercice d'établissement du budget et l'information budgétaire communiquent à tous les responsables dans l'entreprise quels sont les objectifs assignés aux subdivisions et quels sont les objectifs généraux.

65

## 2- Le suivi des réalisations

### b. Maîtrise des coûts

Un coût maîtrisable est un coût qui dépend essentiellement de l'action du responsable d'un centre de responsabilité donné, pendant une période donnée.

66

## 2- Le suivi des réalisations

### b. Maîtrise des coûts

En pratique, **la maîtrise des coûts est difficile à identifier :**

**1-** Les coûts qui dépendent de l'action d'un seul responsable sont peu nombreux.

**Par exemple,** le coût des matières premières est influencé par le responsable des achats, mais il dépend aussi de la situation du marché que l'acheteur ne maîtrise pas. Les quantités consommées sont influencées par le responsable de la production, mais dépendent aussi de la qualité des matières achetées. De plus, les responsables travaillent souvent en équipe. Comment évaluer les responsabilités individuelles quand la décision est collective ?

67

## 2- Le suivi des réalisations

### b. Maîtrise des coûts

**2-** A long terme, tous les coûts finissent par être maîtrisés par quelqu'un. Cependant, le plus souvent, la comptabilité rend compte des résultats d'une année au plus. Les responsables actuels héritent des carences de leurs prédécesseurs. Par exemple, il arrive qu'ils doivent honorer des engagements contractuels mal négociés avant leur arrivée avec des fournisseurs ou des syndicats. Comment distinguer ce que le responsable maîtrise effectivement de ce qui résulte des décisions antérieures ?

68

## 2- Le suivi des réalisations

### b. Maîtrise des coûts

#### **Importance de l'information et de la compétence**

Les dirigeants ne doivent pas s'intéresser seulement à la maîtrise des coûts. La méthode budgétaire ouvre des perspectives plus larges. Elle privilégie l'information et la compétence plus que la maîtrise.

La question essentielle est : **qui est le mieux informé ?**

En d'autres termes, qui est la personne qui peut nous en dire le plus sur le sujet en question, qu'elle soit ou non en position de maîtriser des coûts ?

69

## 2- Le suivi des réalisations

### b. Maîtrise des coûts

**Par exemple**, les acheteurs peuvent être considérés comme entièrement responsables des coûts d'achat, non pour leur capacité à influencer le prix du marché mais en raison de leur aptitude à prévoir et à expliquer les changements de prix qu'ils ne maîtrisent pas. De même, le directeur d'un point de vente de Pizza Hut peut être considéré comme responsable du résultat d'exploitation, s'il a quelques influences sur le prix de vente et le coût des denrées, bien qu'il ne les maîtrise pas entièrement. En effet, se sont les directeurs des points de vente qui sont les mieux placés pour expliquer les écarts entre les résultats réels et budgétaires.

70

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.1.2 Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### **a. Définitions**

Du point de vue de la prévision et de la maîtrise des coûts, il est utile de montrer les difficultés liées à la nature des coûts. On peut classer les coûts en trois catégories :

1. Les Coûts opérationnels
2. Les coûts discrétionnaires
3. Les couts structurels

71

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### **a. Définitions**

**Les Coûts opérationnels** ont une relation de causalité évidente avec le volume de la production. Dans le cas d'une entreprise, par exemple, les matières premières et la main d'œuvre directe de production sont des exemples de coût opérationnel direct, tandis que l'énergie, les fournitures indirectes et le personnel des activités de soutien sont des exemples de coûts opérationnels indirects.

72

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### a. Définitions

**Les coûts discrétionnaires** : ils résultent de décisions périodiques (généralement annuels) fixant le plafonds de dépenses, et il n'y a pas de relations de causalité évidente entre ces coûts et le niveau de la production. Il s'écoule souvent un certain temps entre l'acquisition d'une ressources et le moment elle produit des effets. Parmi les coûts discrétionnaires, citons **la publicité la formation des cadres, la recherche et développement, la médecine de travail et le personnel du siège chargé du contenu, des ressources humaines et des relations publiques.**

73

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### a. Définitions

**Les couts structurels** sont dus à la détention des immeubles, installations matériels et au fonctionnement de l'organisation. Citons les amortissements, le crédit bail et l'acquisition de compétences techniques.

74

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### b. Relation entre ressources consommées et produits obtenus

Les coûts opérationnels se distinguent des coûts discrétionnaires par deux points essentiels : le mode opératoire et le degré d'incertitude.

	Coûts opérationnels	Coûts discrétionnaires
1- Processus ou activité	- Décomposable et observable concrètement - répétitif	- Boite noire (la connaissance du processus est imprécise ou indisponible) - Non répétitif ou non récurrent
2- Degré d'incertitude	Moyen ou faible (expédition ou fabrication)	Elevé (recherche et développement ou publicité)

75

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### b. Relation entre ressources consommées et produits obtenus

La présence ou l'absence d'une relation de causalité entre les ressources (activités et coûts) et les produits a une grande influence sur les techniques de prévision et de contrôle.

76



## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### C. Analyse des tâches et coûts opérationnels

L'analyse des tâches consiste à analyser finement leur composition, leur importance, leur méthodes d'exécution et leur rendement. L'objectif de cette analyse est de déterminer la charge de travail requise par une opération et le nombre d'ouvriers nécessaires pour exécuter le travail de manière rentable. Elle convient bien pour mettre en évidence les relations de causalité des coûts opérationnels.

77

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### C. Analyse des tâches et coûts opérationnels

Parmi les techniques d'analyse des tâches citons notamment :

- **L'étude des mouvements élémentaires.** On procède à l'enregistrement des images et de la durée des mouvements composant la tâche ; cette technique sert surtout à étudier les tâches très répétitives, par exemple pour déterminer la relation entre l'activité et les ventes d'un centre de distribution.
- **L'échantillonnage.** On effectue un grand nombre d'observations aléatoires sur une tâche; ces observations servent à identifier les étapes du mode opératoire normale.

78

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### C. Analyse des tâches et coûts opérationnels

En établissant la relation entre les produits et les coûts, l'analyse des tâches détermine les **coûts standards** par unité produite. Ces standards servent au contrôle des coûts opérationnels en calculant, au niveau réel de production, les budgets flexibles (cas des coûts variables) et les coûts imputés (cas des coûts fixes). La comparaison du budget flexible avec les chiffres réels donne un retour d'expérience immédiat. L'analyse des tâches crée aussi des indicateurs non financiers comme, par exemple, le temps moyen pour emballer et expédier un produit.

79

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### d. Budgets négociés et coûts discrétionnaires

Un budget négocié est un budget statique d'une négociation préalable à la période budgétaire. Comme pour tout budget statique les budgets négociés ne sont pas ajustés par la suite, quel que soit le volume de production réalisé. C'est là un point important car il n'y a pas de relation de causalité entre la production et les coûts ainsi budgétés. Les responsables ont l'impression que les coûts discrétionnaires risquent d'être d'un rapport insuffisant. Ils cherchent à maîtriser ces coûts en examinant minutieusement le budget.

80

## 2- Le suivi des réalisations

### ▪ Coûts opérationnels, discrétionnaires et structurels

#### d. Budgets négociés et coûts discrétionnaires

Les entreprises disposent de trois méthodes pour chiffrer un budget négocié :

- Le budget normalement reconduit
- Le budget reconduit en dégagant des priorités
- Le Budget Base Zéro (BBZ)

81

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.2 Analyse des écarts

L'objectif est de:

- Calculer et analyser **les écarts sur résultat et sur marge**
- Contrôler et analyser **les écarts sur coûts directs de production**
- Analyser **les écarts sur charges indirectes**

82

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.2 Analyse des écarts

La démarche budgétaire est complète quand elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité.

Les réalisations sont comparées aux prévisions permettant de détecter les écarts éventuels.

*Ecart = Montant réalisé – Montant préétabli*

83

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.2 Analyse des écarts

Une fois déterminés, ces écarts sont analysés et peuvent donner lieu à la mise en place d'actions correctives. Les réalisations ne correspondant que rarement aux prévisions, le nombre d'écarts est donc potentiellement très important. L'analyse de tous ces écarts serait donc longue, fastidieuse et coûteuse. C'est pour cela que seuls les écarts significatifs sont communiqués aux centres. Un **écart significatif** est un écart dont la valeur absolue rapportée au montant budgété est supérieure au pourcentage minimal fixé. On parle dans ce cas de contrôle par exception. Ne seront par exemple communiqués que les écarts supérieurs à 3%.

84

## 2- Le suivi des réalisations

### 3.2 Analyse des écarts



85

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

$\text{Ecart sur résultat} = \text{Résultat réalisé} - \text{résultat préétabli}$

La définition de cet écart permet de dire qu'un **écart positif** est favorable à l'entreprise puisque le résultat réalisé est supérieur au résultat préétabli.

A contrario, un **écart négatif** est défavorable à l'entreprise puisque le résultat réalisé est inférieur au résultat préétabli.

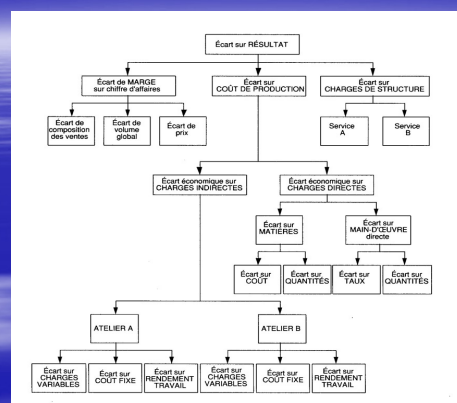
86

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

L'écart est déterminé, il faut ensuite l'analyser, c'est à dire en déterminer les causes. Pour cela l'écart sur résultat est décomposé en sous-écarts, chacun des sous-écarts représentant une des causes de l'écart. Un **écart sur le résultat peut avoir pour cause un écart sur la marge brute (marge globale), un écart sur les coûts de production ou un écart sur les charges de structures**. L'écart sur coût de production et l'écart sur charges de structure seront présentés dans le cadre de l'analyse des écarts sur coûts. Seul l'écart sur marge sera étudié dans cette section.

87



88

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

La marge est la différence entre des produits et des charges. Ici, la marge brute est la somme des marges réalisées par chacun des produits vendus par l'entreprise.

Si l'on considère que la marge unitaire réalisée sur un produit, ou une prestation est égale à:

$$\text{Marge unitaire} = \text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût unitaire}$$

Le coût unitaire peut être le coût d'achat unitaire de la marchandise ou le coût de production unitaire du produit ou de la prestation.

89

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

Et que la marge globale (marge totale) réalisée sur un produit ou une prestation est égale à:

$$\text{Marge totale produit} = \text{C.A. produit} - \text{Coût produit}$$

Où:

$$\text{Marge totale} = \text{Quantité vendue} * (\text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût unitaire})$$

$$\text{Marge totale} = \text{Quantité vendue} * (\text{Marge unitaire})$$

Où le coût est le coût d'achat ou de production de l'élément, bien ou prestation, pour lequel on fait l'analyse de la marge.

90

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

D'une manière générale l'analyse de l'écart sur marge passe par les deux étapes:

1. Détermination de l'écart sur marge brute (ou marge globale): comparaison entre la marge globale réalisée et la marge globale préétablie
2. Analyse des différents sous-écarts.

91

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.1 ECART SUR MARGE DANS LE CAS D'UN SEUL PRODUIT

##### A.1.1. Raisonnement en termes physiques

Dans ce cas, l'écart sur marge brute correspondra également à l'écart sur marge du produit A. Dans ce cas l'analyse de l'écart sur marge brute pourra se faire selon le schéma suivant:

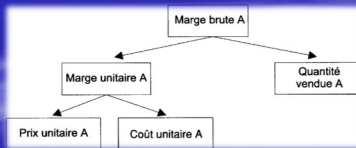
92

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.1. ECART SUR MARGE DANS LE CAS D'UN SEUL PRODUIT

##### A.1.1. Raisonnement en termes physiques



93

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.1. ECART SUR MARGE DANS LE CAS D'UN SEUL PRODUIT

##### A.1.1. Raisonnement en termes physiques

###### EXEMPLE

Prenons le cas d'un produit A dont les données prévisionnelles pour l'année N+1 sont les suivantes:

▪ Ventes prévues	300 unités
▪ Prix unitaire prévu	13 DH
▪ Coût unitaire d'achat prévu	8 DH
▪ Marge unitaire prévue	5 DH = 13 - 8
▪ Les réalisations sont les suivantes:	
▪ Ventes réelles	240 unités
▪ Prix unitaire réel	14 DH
▪ Coût unitaire d'achat réel	8 DH
▪ Marge unitaire réelle	6 DH = 14 - 8

**Étudions l'écart sur marge brute.**

94

### 1. Ecart sur marge globale

**Ecart sur Marge brute A = Marge réelle – Marge préétablie**

$$\text{Ecart sur marge brute} = 1\,440 - 1\,500 = -60\text{DH}$$

L'écart sur marge brute peut avoir deux origines, un écart sur les quantités vendues de A et un écart sur la marge unitaire

$$\text{Ecart sur marge brute} = \text{écart sur marge unitaire} + \text{écart sur quantité}$$

### 2. Ecart sur marge unitaire

**Ecart sur marge unitaire = (Marge U réelle – Marge U préétablie) \* Quantités réelles**

$$\text{Ecart sur marge unitaire} = (6 - 5) * 240 = +240\text{DH}$$

Ecart favorable la marge unitaire est plus importante que prévu

### 2.1 Ecart sur prix de vente

**(le prix de vente unitaire réel - le prix de vente unitaire prévisionnel) \* la quantité réelle de produits vendus**

$$\text{Alors: Ecart sur prix de vente} = (14 - 13) * 240 = +240\text{DH}$$

95

### 2.2 Ecart sur coût

Ecart sur coût d'achat

$$\text{Ecart sur coût achat} = (8 - 8) * 240 = 0\text{DH}$$

### 3. Ecart sur quantité

**Ecart sur quantité = (Qté réelle – Qté préétablie) \* Marge unitaire préétablie**

$$\text{Ecart sur quantité} = (240 - 300) * 5 = -300\text{DH}$$

### Conclusion

L'écart est défavorable car il a été vendue moins de produits A que prévu.

Nous avons bien:

$$E/\text{Quantité} + E/\text{Marge unitaire} = \text{Ecart sur marge brute de A}$$

$$240 + (-300) = -60\text{DH}$$

96

### A 1.2 Raisonnement en termes monétaires

- Ecart sur taux de marge globale

*Taux de marge sur vente = (marge/CA) = Marge unitaire/Prix vente unitaire*

*Ecart sur taux de marge/vente = (Taux marge globale réel - taux marge globale prévu) \* CA réel*

- Ecart sur chiffre d'affaires

*Ecart sur chiffre d'affaires = (CA réel - CA prévisionnel) \* Taux de marge globale prévisionnelle*

97

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.2. ECART SUR MARGE DANS LE CAS DE PLUSIEURS PRODUITS

##### A.2.1. Raisonnement en termes physiques

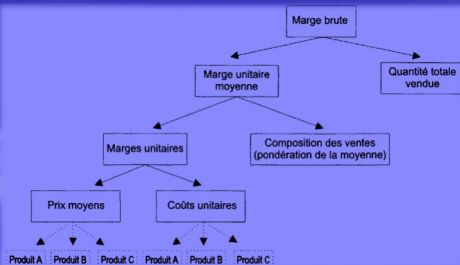
La composition de la marge brute (marge globale) est présentée dans le graphique suivant. Si l'on constate un écart entre la marge globale prévisionnelle et la marge globale réelle, cet écart peut provenir de chacune des étapes de la constitution de la marge brute.

98

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.2. ECART SUR MARGE DANS LE CAS DE PLUSIEURS PRODUITS



99

## 2- Le suivi des réalisations

### A. LES ECARTS SUR RESULTAT ET SUR MARGE

#### A.2. ECART SUR MARGE DANS LE CAS DE PLUSIEURS PRODUITS

- La première étape il faut essayer de déterminer le montant de l'écart global sur marge brute (marge globale)
- Une deuxième étape il faut chercher à analyser cet écart sur marge brute

Sachant que l'Ecart sur marge brute = Ecart sur marge moyenne unitaire + Ecart sur quantité

Le calcul de ces deux écarts va nécessiter l'utilisation des marges unitaires moyennes pondérées prévisionnelles et réelles.

100

### A. Ecart sur quantité totale.

*Ecart/ quantité =*

*(Qtés totales réelles – Qtés totales préétablies) \*  
marge unitaire moyenne pondérée prévisionnelle*

### B. Ecart sur marge unitaire moyenne pondérée

*Ecart sur marge unitaire moyenne pondérée =  
(marge unit. moyenne pondérée réel. – marge unit.  
moyenne pondérée prévi.) \* Qté réelle*

101

■ Marge unitaire moyenne pondérée =

$$\frac{(Marge\ unitaire\ A * Qté\ A) + (Marge\ unitaire\ B * Qté\ B) + (Marge\ unitaire\ C * Qté\ C)}{Quantité\ totale\ vendue + Quantité\ totale\ vendue + Quantité\ totale\ vendue}$$

■ Si l'on représente la marge unitaire par M.U., alors l'expression devient:

$$M.U.A * \frac{Qté_A}{Qté\ Tot.\ Vendue} + M.U.B * \frac{Qté_B}{Qté\ Tot.\ Vendue} + M.U.C * \frac{Qté_C}{Qté\ Tot.\ Vendue}$$

102

■ La marge unitaire moyenne pondérée peut alors être exprimé de la manière suivante:  
 $(MU_A * TxCompo_A) + (MU_B * TxCompo_B) + (MU_C * TxCompo_C)$

Avec:

M.U.<sub>A</sub>, M.U.<sub>B</sub>, M.U.<sub>C</sub>: marge unitaire de A, B, C  
TxCompo<sub>A</sub>, TxCompo<sub>B</sub>, TxCompo<sub>C</sub>: Taux de composition de A, B, C

103

■ Cette expression de la marge moyenne unitaire moyenne pondérée permet de dire que si cette marge unitaire moyenne pondérée varie, cela peut provenir soit d'un écart sur **les taux de composition**, soit d'un écart sur **les marges unitaires**. Ce sont ces deux sous-écarts qui vont nous permettre d'analyser les causes de l'écart sur marge unitaire moyenne pondérée.

104

### B.1 Ecart sur taux de composition

L'écart sur taux de composition va permettre de déterminer la part de la variation des parts des différents produits dans l'écart sur marge unitaire moyenne pondérée. Pour cela, il faut déterminer les différents taux de composition réels et prévisionnels.

105

### Ecart sur taux de composition de A =

(Taux de Compo Réel de A – Taux de Compo Prévi de A) \* Marge unitaire prévi

- L'expression ci-dessus représente un calcul unitaire. Or l'analyse concerne la marge globale réalisée. Il faut donc intégrer, d'une manière ou d'une autre un niveau de ventes.

106

Il a été vu précédemment que:

Quantités vendues de A = Quantité totale des ventes \* Taux de Composition de A

Il serait alors possible d'écrire; toujours pour le produit A:

$((Qtés\ Tot.\ Réel.\ vendues * TxComporéel_A) - (Qtés\ Tot.\ prévi\ vendues * TxCompoprévi_A)) * Marge\ unitaire\ prévisionnelle\ de\ A$

107

Cet écart tel qu'il est exprimé pose un problème d'interprétation. En effet, un écart sur taux de composition de A exprimé de cette façon aurait deux origines:

1. Une variation dans les taux de composition, ce que l'on cherche ici
  2. Une variation dans les quantités totales vendues, à taux de composition de A constant
- L'analyse ne pourrait donc pas être complètement réalisée.

108



## B.2 Ecart sur marges unitaires

La deuxième cause d'écart sur la marge unitaire moyenne pondérée provient d'écarts sur les marges unitaires de chacun des produits. L'écart sur marge unitaire est un écart de type monétaire son expression est donc la suivante:

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur marge unitaire de A} &= \\ &(\text{Marge unitaire réelle A} - \text{Marge unitaire prévi A}) * \text{Quantités réelles de A} \\ &= (\text{MUR}_A - \text{Mup}_A) * \text{Qr}_A \end{aligned}$$

109

110

### B.2.1 Ecart sur prix de vente unitaire

Ecart sur prix de vente  $(\text{Pv}_r - \text{Pv}_p) * \text{Qr}$

### B.2.2 Ecart sur coût d'achat

Ecart sur coût d'achat =  $(\text{Coût Achat Réel} - \text{Coût d'achat Prévi}) * \text{Quantités réelles}$

111

## EXEMPLE

	Produit A	Produit B	Produit C	Total
<b>Données Prévisionnelles</b>				
Quantité	300 unités	200 unités	150 unités	650 unités
Px vente unitaire	13 DH	11 DH	15 DH	
Cout unitaire	8 DH	9 DH	12 DH	
Marge unitaire	5 DH	2 DH	3 DH	
Marge globale produit	?	?	?	?
Tx de composition vol	?	?	?	?
<b>Données réalisées</b>	240 unités	250 unités	150 unités	640 unités
Quantité	14 DH	12 DH	16 DH	
Prix vente unitaire	8 DH	9 DH	14 DH	
Cout unitaire	6 DH	3 DH	2 DH	
Marge unitaire	?	?	?	
Marge globale produit	?	?	?	?
Tx de composition volu	?	?	?	?

112

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

L'analyse des écarts sur coûts de production comprend deux parties, l'analyse des écarts sur charges directes et l'analyse des écarts sur charges indirectes.

En ce qui concerne l'analyse des écarts sur charges directes:

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

##### B.2. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

113

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

Il s'agit d'analyser les écarts sur certains éléments de coûts présentant à la fois les caractères de charges directes et de charges variables. C'est notamment le cas des **matières premières** ainsi que de certaines charges de **main-d'œuvre**.

D'une manière générale, pour tout élément de coût.

**Ecart = Coût réel constaté - Coût préétabli de la production réelle**

- coût réel = coût unitaire réel \* quantité réelle,
- coût préétabli = coût unitaire préétabli \* quantité préétablie *nécessaire à la production réelle*

114

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

L'écart provient des variations:

- **de quantités**: nombre d'heures, nombre d'unités de matières, nombre d'unités d'œuvre. Nous parlerons d'écart sur quantité. Cet écart caractérise les variations du rendement,
- **de coûts unitaires**: taux de salaire horaire, coût des matières, coût des unités d'œuvre. Nous parlerons d'écart sur coût. Cet écart provient de causes généralement extérieures à l'entreprise, qui font apparaître des différences par rapport au budget.

115

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

Il est donc possible d'analyser chaque écart sur un élément de coût pour déceler l'importance des deux types de variation.

Le plan comptable préconise de valoriser l'écart sur quantité au coût préétabli et d'exprimer l'écart sur coût au niveau des quantités réelles (voir plus haut).

116

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

Ecart global sur élément = écart sur coût + écart sur quantité

- Ecart sur coût =  $(C_r - C_p) * Q_r$
- Ecart sur quantité =  $(Q_r - Q_p) * C_p$

117

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

###### B.1.1. Ecart sur matières

###### Exemple:

Une entreprise a une P° considérée comme normale d'un produit P de 11 000 unités.

La fiche de coût de revient standard prévoyait par unité de produit fini, 1,1 kg de matière première à 10 DH le kg.

La fabrication du produit a exigé 12 000 kg de matières premières à 12 DH le kg pour une production de 10 000 unités

###### Travail à faire

Calculer et décomposer l'écart global

NB: Ecart global = Coût réel - coût préétabli de la production réelle

118

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

###### B.1.1. Ecart sur matières

###### Correction:

▪ Ecart global = Coût réel - coût préétabli de la production réelle

▪ Ecart Global =  $(12\ 000 * 12) - (10\ 000 * 1,1 * 10) = 34\ 000$

###### Décomposition de l'écart

▪ Ecart sur quantité =  $(12\ 000 - (10\ 000 * 1,1)) * 10 = 10\ 000$

▪ Ecart sur coût =  $(12 - 10) * 12\ 000 = 24\ 000$

###### Vérification:

$24\ 000 + 10\ 000 = 34\ 000$

119

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

###### B.1.2. Ecart sur main d'oeuvre

Dans un atelier, la production journalière considérée comme normale est de 12 pièces.

La fiche de coût de revient standard prévoit pour chaque pièce 6 heures de travail à 6 DH de l'heure

En réalité, dans cet atelier, la fabrication a été de 10 pièces et a exigé 80 heures de travail payées 5,40 DH de l'heure (charges sociales comprises)

- Calculer et décomposer l'écart global

120

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DE BASE DES ÉCARTS SUR CHARGES DIRECTES

###### B.1.2. Ecart sur main d'oeuvre

###### Correction

- Ecart global =  $(80 * 5,40) - (60 * 6) = 72$

###### Décomposition:

- Ecart sur quantité =  $(80 - 60) * 6 = 120$  D
- Ecart sur coût =  $(5,40 - 6) * 80 = - 48$  DH

Vérification:  $120 - 48 = 72$

121

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.2. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

Il est possible que dans une certaine cas, de remplacer certaines matières par d'autres pour réduire le coût de production. L'analyse des écarts sur coûts de production devra tenir compte de ces changements dans la composition du mix matières utilisées.

122

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.2. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

###### B.2.1. Présentation des données de l'exemple

Prenons le cas d'une entreprise de fabrication de cidre, Ficider, qui, pour obtenir, du cidre mélange trois sortes de pommes: des Goldens, des Cox et des Jonagold. Pour obtenir une tonne de cidre, il faut 1,6 tonne de pommes.

Les standards de matières directes pour obtenir une tonne de cidre sont les suivants:

- 0,8 tonne de Golden (50%) à 700DH la tonne 560,00DH
- 0,48 tonne de Cox (30%) à 800DH la tonne 384,00DH
- 0,32 tonne de Jonagold (20%) à 900DH la tonne 288,00
- Coût standard pour une tonne 1 232,00DH

123

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COÛTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

###### B.2.1. Présentation des données de l'exemple

- Il ressort que le coût standard d'une tonne de pommes est de:
- $1\ 232 / 1,6 = 770$ DH
- Les données du mois de juin font ressortir les chiffres suivants pour une production de 4 000 tonnes de cidre
- 3 250 tonnes de Golden (50%) à 700DH la tonne 2 275 000DH
- 2 275 tonnes de Cox (35%) à 820DH la tonne 1 865 500DH
- 975 tonnes de Jonagold (15%) à 960DH la tonne 936 000DH
- Coût réel pour les 6 500 tonnes de pommes 5 076 500DH

Calculer l'écart global?

124

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COUTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

###### B.2.1. Présentation des données de l'exemple

- Il ressort que le coût réel d'une tonne de pommes est de:
  - $5\,076\,500 / 6\,500 = 781\text{DH}$
- Le coût réel de pommes pour une tonne de cidre est donc de:
  - $5\,076\,500 / 4\,000 = 1269,125\text{DH}$
- Le coût budgété pour 4 000 tonnes de cidre était de:
  - $4\,000 * 1\,232,00 = 4\,928\,000\text{DH}$
- Détermination de l'écart sur coût de production:
  - $5\,076\,500 - 4\,928\,000 = 148\,500\text{DH}$

125

### 3- Le suivi des réalisations

#### B. LES ECARTS SUR COUTS DIRECTS DE PRODUCTION

##### B.1. ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES DIRECTES DE PRODUCTION DANS UN CONTEXTE MULTIPRODUIT ET MULTIFACTEUR DE PRODUCTION

###### B.2.2. Analyse des écarts en écarts sur les quantités et écart sur les coûts unitaires.

- B.2.2.1. Ecart sur les quantités**
- B.2.2.2. Ecart sur les coûts unitaires**

126

###### B.2.2.1. Ecart sur les quantités

Matière	Qté réelle	Qté budgétaire	CU Prévi	Ecart
Golden	3250	$4000 * 0,8 = 3200$	700	35000D
Cox	2275	$4000 * 0,48 = 1920$	800	284000D
Jonagold	975	$4000 * 0,32 = 1280$	900	-274500F
Total	6500	6400		44500

On constate ici que l'on est en présence d'un écart défavorable important pour les Cox et d'un écart favorable important pour les Jonagold. Il sera possible de préciser l'origine de cet écart: variation dans la composition (puisque les matières sont substituables en partie) ou dans le rendement.

127

### 3- Le suivi des réalisations

- B.2.2.1. Ecart sur les quantités**
- B.2.2.1.1 Ecart sur la composition**

Le but de cet écart est de chiffrer la part de l'écart sur coût de production ayant pour origine une variation dans la composition des matières utilisées. Il s'agit donc de comparer, pour chaque matière, les quantités de matières réellement consommées avec les quantités de matières que l'on aurait du consommer si la composition de la consommation réelle avait été celle prévue. Cet écart est donc à la base un écart de type quantité.

128

### Détermination des quantités matières budgétées pour la production réelle:

Matière	Qté réelle	Taux de composition budgété	Qté budgété pour prod réelle
Golden	6500	0,5	3250
Cox	6500	0,3	1950
Jonagold	6500	0,2	1300
Total			

Les quantités obtenues dans la colonne de droite du tableau ci-dessus correspondent aux quantités des différents types de pommes que l'on aurait du consommer si la consommation réelle de pommes avait eu la composition prévue au départ.

129

### Détermination de l'écart de composition:

Matière	Qté réelle	Qté avec composition budgétée pour production réelle	CU Prévi	Ecart
Golden	3250	3250	700	0
Cox	2275	1950	800	260000D
Jonagold	975	1300	900	-292500F
Total	6500			-32500F

130

### 3- Le suivi des réalisations

- B.2.2.1. Ecart sur les quantités
- B.2.2.1.2. Ecart de rendement

Pour déterminer cet écart, il faut s'assurer que la seule cause de variation est le rendement. Pour cela, il faut donc raisonner à composition constante (la composition budgétée). Il s'agira alors de comparer les quantités de matières pour la production réelle (avec composition constante) avec les quantités de matières que l'on aurait du avoir pour la production réelle, si cette production réelle avait eu les rendements prévus au départ.

131

### 3- Le suivi des réalisations

- B.2.2.1. Ecart sur les quantités
- B.2.2.1.2. Ecart de rendement

Matière	Qté avec compo budgétée pour prod réelle	Qté budgété prod réelle	CU Prévi	Ecart
Golden	3250	$4000 \cdot 0,8 = 3200$	700	35000D
Cox	1950	$4000 \cdot 0,48 = 1920$	800	24000D
Jonagold	1300	$4000 \cdot 0,32 = 1280$	900	18000D
Total				77000D

Il est alors possible de vérifier que:  
 $77000 + (-32500) = 44500$

132

### 3- Le suivi des réalisations

B.2.2. Analyse des écarts en écarts sur les quantités et écart sur les coûts unitaires.

#### B.2.2.2. Ecart sur les coûts unitaires

Matière	CUr	CUp	Qté Réelle	Ecart
Golden	700	700	3250	0
Cox	820	800	2275	45500D
Jonagold	960	900	975	58500D
Total			6500	104000D

Au final

$44500+104000=148500$

133

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

L'écart global sur charges indirectes peut être décomposé en trois écarts:

- l'écart sur coût (notamment des variations de prix qui ont conduit la réalité à s'écarter du budget);
- l'écart sur activité (l'activité n'a pas été celle prévue);
- l'écart sur rendement (la prévision de rendement n'a pas été respectée, le nombre d'heures par unité de production n'étant pas celui prévu).

134

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 1 - Ecart sur coût des charges du centre dit "écart sur coût" ou "écart sur coût de budget"

C'est la différence entre les charges réelles constatées du centre d'analyse et son budget pour l'activité réelle.

Cet écart sur coût est dû à des causes en général extérieures à l'entreprise et que l'on peut faire apparaître. Il résulte notamment de changements de prix, par rapport aux prévisions, relatives aux charges variables et aux charges fixes.

135

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 2 - Ecart sur volume d'activité du centre dit "écart sur activité"

C'est la différence entre le budget du centre et le coût préétabli, pour l'activité réelle.

C'est un écart dû à la non absorption des charges fixes en raison de la sous-activité (dans notre exemple).

C'est le coût du chômage (en cas de suractivité, il s'agirait au contraire d'un boni de suractivité) résultant de l'imputation rationnelle des charges fixes prévisionnelles dans le coût préétabli

136

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 3 - Ecart sur rendement du centre dit "écart sur rendement"

C'est la différence entre le coût préétabli des unités d'œuvre réelles constatées et le coût préétabli des unités d'œuvre préétablies imputées à la production réelle.

C'est un écart sur quantité dû au fait que le nombre d'unités d'œuvre consommées a été différent de ce qui était prévisible pour la production réelle.

137

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### EXEMPLE:

Soit un atelier constituant un centre de travail dont le budget se présente de la façon suivante:

Unité d'œuvre: Heure Main d'oeuvre	3200	3400	4000	4800
% d'activité normale	80	85	100	120
Charges variables	19840	21080	24800	29760
Charges fixes	33000	33000	33000	33000
Total	52840	54080	57800	62760

Coût préétabli à l'activité normale:  $57800/4000=14,45$

Dont: charges variables=6,2

charges fixes=8,25

138

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

Les charges sont imputées à une seule production à raison de 4 heures d'atelier pour une unité de produit: soit 1 000 unités de produit pour 4 000 heures de travail.

Pour le mois de juin, la production réelle a été de 900 unités ayant demandé 3 400 heures de travail et les charges de l'atelier se sont élevées à 51 970 DHS.

- D'après la fiche de coût de production, on a donc imputé à la production le montant des frais suivants:  
 $14,45 * 4 * 900 = 52 020$

139

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COÛTS INDIRECTS DE PRODUCTION

L'écart global est donc égal à:

Charges réelles constatées	51 970
Charges imputées	52 020
ECART	-50

140



### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

Nous pouvons décomposer cet écart global en trois écarts

- *l'écart sur coût,*
- *l'écart sur activité,*
- *l'écart sur rendement.*

141

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 1 L'écart sur coût

Pour l'activité de 3 400 heures, le montant de charges que le centre aurait dû supporter est indiqué par le budget flexible (budget pour 3 400 heures), soit  $(3\,400 \times 6,20) + 33\,000 = 54\,080$ .

Un premier élément de l'écart global est donné par la différence entre les dépenses réelles et le budget pour l'activité réelle, c'est l'écart sur coût, soit

Dépenses réelles	51 970
Budget pour 3 400 heures	54 080
Écart sur coût	- 2 110 (favorable)

142

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 2 - L'écart sur activité

Le budget pour 3 400 heures inclut toutes les charges fixes, soit 33 000 DHS et les charges variables, soit 21080 DHS.

Mais l'imputation des unités d'œuvre s'est faite au coût préétabli calculé pour 4 000 heures (ce coût était le seul calculable lorsque l'on ne connaissait que l'activité normale et il a pu être pris en compte dans les devis) et une part des charges fixes n'est donc pas absorbée par l'imputation de 3 400 heures. Cet écart dû à une insuffisance d'activité est l'écart sur activité, soit

143

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

Budget pour 3 400 heures	54080
Coût préétabli pour 3 400 heures (14,45 x 3 400)	49130
Écart sur activité	+ 4 950 (défavorable)

REMARQUE : Cet écart est un écart d'imputation rationnelle des charges fixes prévisionnelles et pourrait aussi être calculé directement:

- $E/A = 33000(1 - (3\,400/4\,000)) = 4\,950$

144

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

##### 3 - L'écart sur rendement

La production réelle a été de 900 unités. L'activité préétablie correspondante est de 3 600 heures alors que l'activité réelle est de 3 400 heures; il y a donc eu un écart de rendement par rapport aux prévisions.

L'écart sur rendement mesure le gain (ou la perte) résultant de la différence entre l'activité réelle et l'activité préétablie pour la production réelle évaluée au coût préétabli soit

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

Coût préétabli de l'activité réelle (14,45 x 3 400)	49130
Coût préétabli de l'activité préétablie (14,45 x 3 600)	52020
Écart sur rendement	- 2 890 (favorable)

REMARQUE - Ce calcul peut aussi être présenté ainsi  
 $E/R = (3\ 400 - 3\ 600) \times 14,45 = - 2\ 890$ .

145

146

### 3- Le suivi des réalisations

#### C. LES ECARTS SUR COUTS INDIRECTS DE PRODUCTION

Cette présentation fait bien apparaître que c'est un écart sur quantité dont le calcul est comparable à celui pratiqué pour les matières par exemple.

Notons aussi que la variation des quantités d'heures consommées peut conduire à une analyse pour en rechercher les causes : variations des temps de marche, de, fonctionnement, de chargement. Cette étude est à conduire au niveau des services techniques.

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

- Soit les charges indirectes de l'atelier mécanique : 330.000 dh dont 132 000 dh de charges fixes.
- Ce montant correspond à une activité normale de 4 000 heures de main d'œuvre (UO retenue). Un produit nécessite 2 heures de MOD.
- Pour la période considérée, l'activité du centre a été de 4.050 heures pour un montant de charges de 324 000 dh. 2 195 produits ont été fabriqués.

147

148

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

Calcul de l'écart global

- Il faut au préalable déterminer
- le coût préétabli du centre (pour une activité normale) =  $C_p = 330\ 000 / 4\ 000 = 82,50$  dh
- la quantité préétablie (rapporté à l'activité réelle) :  $2\ 195 * 2 = 4\ 390$  heures MOD

149

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

COUT CONSTATE      COUT PRÉVU (ACT. RÉELLE)

élément	Qr	Pr	Montant	Qp	Pp	Montant	Ecart
Centre	4050	80	324000	4390	82,5	362175	-38175 (favo.)

- Analyse de l'écart:

150

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

- Un écart sur coût (budget) : c'est l'écart entre le coût réel et le budget flexible pour l'activité réelle
- Un écart d'activité (ou écart d'imputation des frais fixes) : c'est la différence entre le budget flexible pour l'activité réelle et le coût préétabli de l'activité réelle
- Un écart de rendement : c'est la différence entre le coût préétabli de l'activité réelle et le coût préétabli de la quantité préétablie

151

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

L'analyse de l'écart global peut être présentée sous forme de tableau :

Elément	Calcul	Ecart
Coût réel (Cr*Qr)	$4050 * 80 = 324000$	-8475 (favo)
Budget flexible (Qr)	$4050 * 49,5 + 132000 = 332475$	-1650 (favo)
Coût préétabli de l'activité réelle (Qr*Cp)	$4050 * 82,5 = 334125$	-28 050 (favorable)
Coût préétabli de la production préétablie Cp*Qp	$4390 * 82,5 = 362175$	

152

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

##### Interprétation des écarts

- **l'écart sur budget** : c'est un *écart sur coût*. Il exprime la *différence par rapport au budget* non imputable au niveau d'activité. Il comprend une composante sur frais variables mais aussi une composante sur frais fixes, qui correspond à l'écart de frais fixes non imputables à l'activité. Il est souvent difficile à analyser car composite.
- **l'écart sur activité** : est un *écart d'absorption des frais fixes*. Il traduit la *sur ou sous* activité du centre (par rapport à l'activité normale). On peut déterminer un coefficient d'imputation rationnelle des frais fixes, mesuré par :

153

### 3- Le suivi des réalisations

#### AUTRE EXEMPLE

Coef =  $\text{Activité normale} / \text{Activité réelle} = 4050 / 4000 = 1,0125$   
soit une suractivité permettant d'améliorer l'absorption des frais fixes :  $132\ 000 * 1,0125 - 132\ 000 = 1650$  dh

- **l'écart sur rendement** : c'est un *écart de quantité*. Il *valorise au coût préétabli* la productivité du centre par rapport aux prévisions. Un écart défavorable traduit une performance médiocre du centre

154

# Contrôle de Gestion

Animé par Mr. Aziz MOUTAHADDIB

1

## 3<sup>ème</sup> Partie: Les Tableaux de bord

2

- 1 Place du tableau de bord parmi les autres outils de gestion
- 2 Qu'est qu'un système de tableaux de bord ?
- 3 Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord
- 4 Le contenu d'un tableau de bord
- 5 Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord
- 6 Organiser la réactivité autour d'un tableau de bord

3

### Les tableaux de bord

- C'est un ensemble d'informations présenté de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité
- Sont centrés sur les facteurs clés de succès de l'entreprise
- Ne comporte que des indicateurs pertinents qualitatifs et quantitatifs (financiers, physiques, ...)
- Ces indicateurs sont accompagnés de commentaires d'activité

4

**1-** Place du tableau de bord parmi les autres outils de gestion

5

**Pour réussir son pilotage, toute entreprise doit maîtriser et développer cinq compétences majeures:**

6

- **La capacité d'anticipation**
- **La capacité d'innovation**
- **La capacité de réaction**
- **La capacité de fédération**
- **La capacité de communication**

7

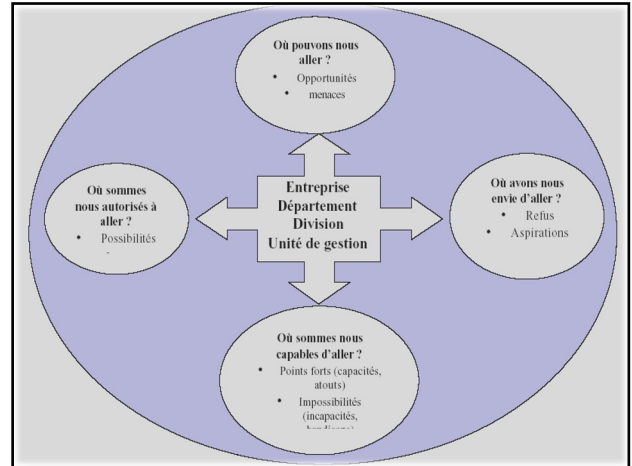
Pour parvenir à cette recherche permanente d'optimisation entre ce qui est possible et réalisable, chaque niveau du management doit :

- Décliner des choix stratégiques globaux
- Les traduire en plans d'actions puis en objectifs à court terme
- En suivre la réalisation

8

Cela requiert une aptitude à pratiquer un diagnostic permanent basé sur quatre questions majeures:

9

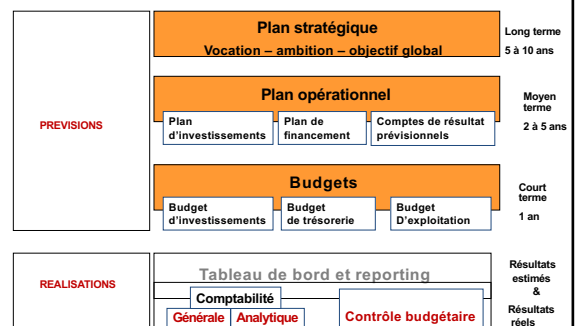


10

Pour atteindre ses objectifs l'entreprise doit être pilotée.

11

### 1- Place du tableau de bord parmi les autres outils de gestion



12

2- Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord?

C'est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il permet de donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise.

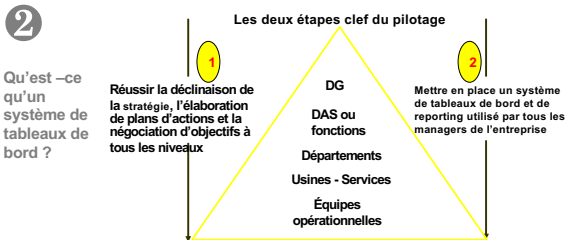
13

14

Mission globale d'un système de tableaux de bord

Elle consiste à doter une organisation d'un système d'information permettant à chaque responsable d'une unité de gestion (division, département, usine, service, agence,...) de :

- disposer des indicateurs synthétiques pour comparer ses performances réelles à ses objectifs et réagir à son niveau (tableau de bord)
- rendre compte de son pilotage au niveau supérieur (reporting)

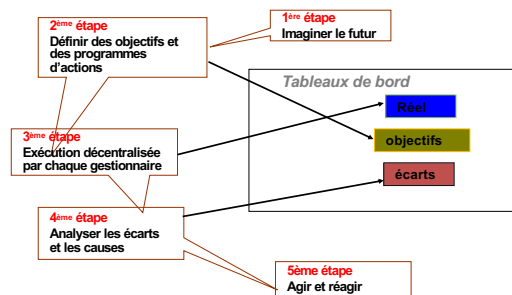


15

Mission globale d'un système de tableaux de bord

2

Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord ?



16



### Originalités et qualités d'un tableau de bord

Trois critères de qualité doivent caractériser un système de tableaux de bord

1. La cohérence avec l'organigramme de gestion
2. Une présentation agrégée, synoptique et convergente
3. La rapidité d'édition l'emporte sur la précision

2

Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord ?

Et le plus important intervient après l'édition du tableau de bord

- Analyser ou faire analyser les écarts importants
- Expliquer les causes de ces écarts
- Décider des actions correctives
- Mettre en œuvre les décisions et obtenir l'adhésion de ses équipes

17

### Fonctionnalités de base d'un tableau de bord

Le tableau de bord doit être considéré comme un outil à dimensions multiples :

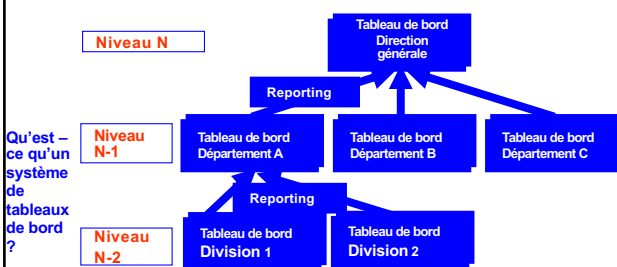
- Outil de mesure de performances par rapport aux objectifs
- Outil de diagnostic
- Outil de dialogue et de réactivité
- Outil de motivation des responsables
- Outil de communication

2

Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord ?

18

### Fonctionnalités de base d'un tableau de bord



Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord ?

19

Le reporting facilite la communication remontante tout au long de la ligne managériale autour de plusieurs axes clef

- Analyse des performances obtenues et des dérives par rapport aux objectifs
- Perspectives et tendances pour les prochaines périodes et pour la fin de l'année
- Plans d'actions mis en œuvre pour tirer parti d'opportunités ou corriger les écarts défavorables
- Suggestions d'améliorations dépassant le cadre du manager concerné ou impliquant d'autres centres de responsabilités

2

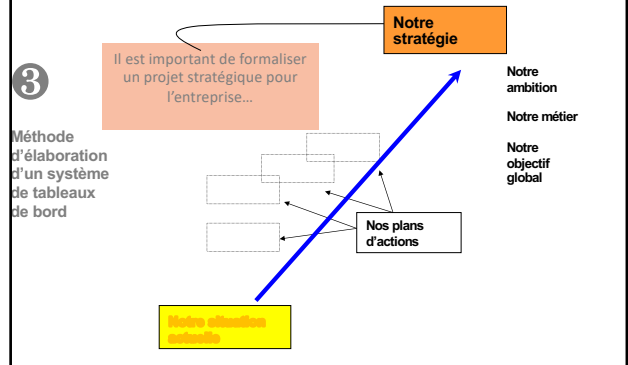
Qu'est-ce qu'un système de tableaux de bord ?

20

### 3- Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord

21

### De la stratégie au système de tableaux de bord

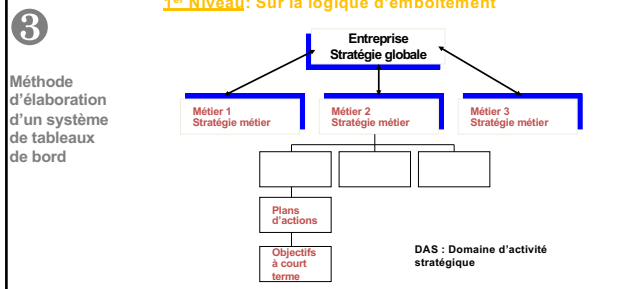


22

### De la stratégie au système de tableaux de bord

La prise en compte de la stratégie entraîne des conséquences techniques fortes à trois niveaux

1<sup>er</sup> Niveau: Sur la logique d'emboîtement



23

### De la stratégie au système de tableaux de bord

La prise en compte de la stratégie entraîne des conséquences techniques fortes à trois niveaux

2<sup>ème</sup> niveau: Sur le choix des indicateurs : la déclinaison de la stratégie fait émerger de manière naturelle

- 3
- Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord
- ✓ Des **indicateurs d'objectifs** correspondant aux stratégies retenues quel que soit le niveau (groupe, société, métier, domaine d'activité stratégique)
  - ✓ Des **indicateurs de moyens** ou ressources prioritaires mise en œuvre dans les plans d'actions
  - ✓ Des **indicateurs d'actions** permettant de suivre la réalisation des actions formalisées dans les plans

24

### De la stratégie au système de tableaux de bord

La prise en compte de la stratégie entraîne des conséquences techniques fortes à trois niveaux

3

**3<sup>ème</sup> Niveau:** Sur l'architecture des systèmes de base de données qui doit répondre aux besoins :

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord

- ✓ D'alimentation des tableaux de bord et des prises d'actions correctives,
- ✓ D'accès aux bases de données qui doivent être faciles, sélectifs (habilitations strictes)

**Les différentes organisations possibles seront examinées plus loin**

25

### Les tableaux de bord en phase avec l'organisation de l'entreprise

Disposer d'un organigramme de gestion constitue un préalable à toute mise en place d'un réseau de tableaux de bord

3

L'efficacité de gestion d'une entreprise passe nécessairement par :

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord

- Un découpage en petites unités proches du terrain qui s'emboîtent dans un organigramme de gestion
- Une délégation des responsabilités formalisée (définition de missions, fonctions et tâches)
- une négociation d'objectifs, de moyens et de calendriers

**Cela nécessite :**

- La formalisation d'un organigramme
- La formalisation de fiches de fonctions définissant les missions, attributions et responsabilités de chacun

26

### Les principaux choix en fonction de l'organisation

Les différentes configurations possibles peuvent être ramenées, en simplifiant, à quatre cas de figures types :

3

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord

1. Structure par fonction,
2. Structure par activité,
3. Structure par zone géographique,
4. Structure matricielle

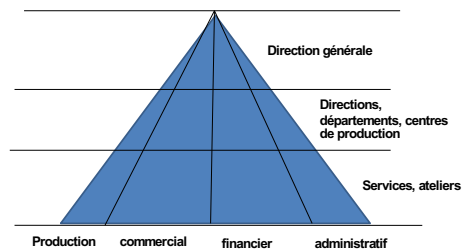
27

### Les principaux choix en fonction de l'organisation Structure par fonction

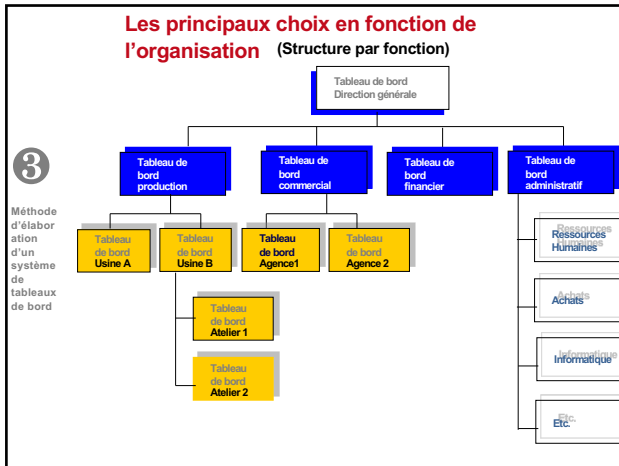
Rencontrée fréquemment dans la petite et moyenne entreprise qui se crée et se développe autour des fonctions de base. Production, commercial, financier et administratif, ressources humaines, juridique, informatique...)

3

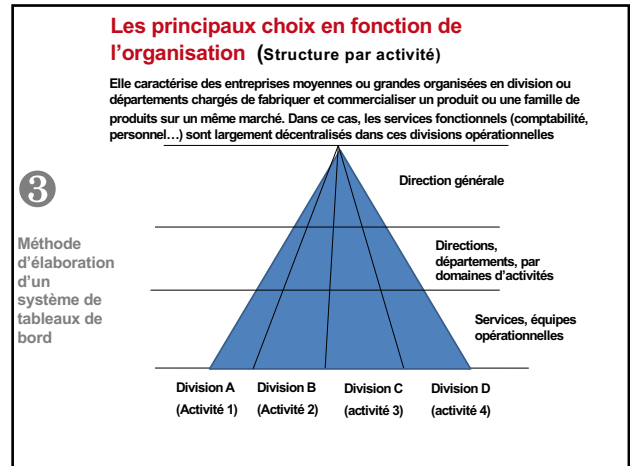
Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord



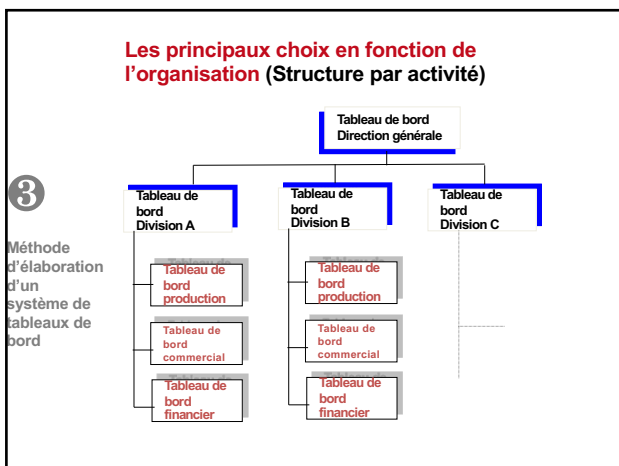
28



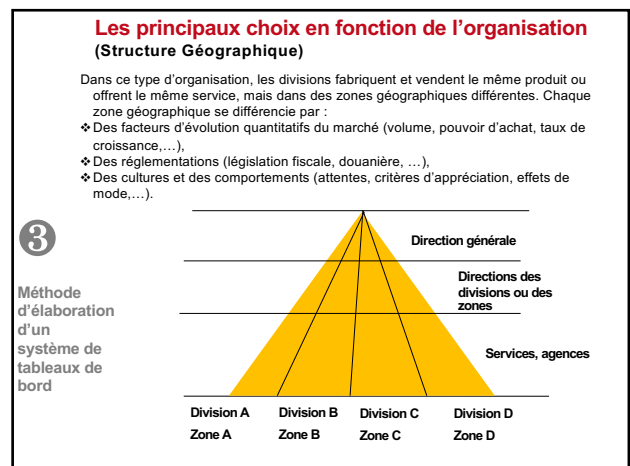
29



30



31

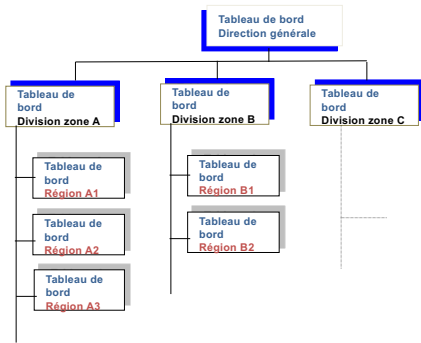


32

### Les principaux choix en fonction de l'organisation (Structure Géographique)

3

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord



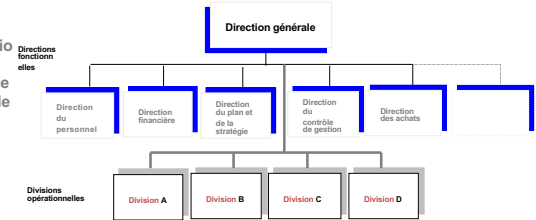
33

### Les principaux choix en fonction de l'organisation (Structure Matricielle)

3

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord

Elle se rencontre fréquemment dans les très grandes entreprises et les groupes. La direction générale crée l'état major constitué de directions fonctionnelles (directions du personnel, direction financière, direction du plan et de la stratégie, direction du contrôle de gestion...), qui dans leur domaine spécifique, assurent de façon transversale une politique cohérente. Par ailleurs, des divisions opérationnelles assurent les activités de base soit par zone géographique, soit par domaine d'activité.

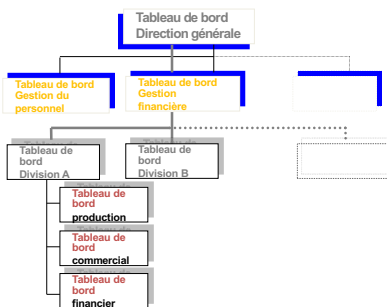


34

### Les principaux choix en fonction de l'organisation (Structure Matricielle)

3

Méthode d'élaboration d'un système de tableaux de bord



35

### Les types de délégation et leur incidence sur le contenu des tableaux de bord

4

Le contenu d'un tableau de bord

Dès que l'entreprise atteint une certaine dimension, la délégation devient une condition vitale d'efficacité. Ce qui nécessite souvent un découpage en centres de responsabilité gérés par un cadre de l'entreprise avec une définition claire :

- > Du contenu de sa mission et les fonctions qu'il doit assumer,
- > Des moyens (humains, matériels et financiers) dont le pilotage lui est confié
- > Des objectifs précis qui lui sont fixés après négociation
- > De la façon dont il devra rendre compte de ses résultats

Les centres de responsabilité peuvent être classés en quatre catégories

- > Centres de chiffre d'affaires,
- > Centres de coûts,
- > Centres de profit,
- > Centres de rentabilité (ou d'investissement)

36

**Les types de délégation et leur incidence sur le contenu des tableaux de bord**

	Centre de chiffre d'affaires	Centre de coûts	Centre de profit	Centre de rentabilité
LA DELEGATION PORTE SUR...	<ul style="list-style-type: none"> <li>prix de vente</li> <li>Quantités</li> <li>Mix des ventes</li> <li>Part de marché</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>consommations (énergies, matières premières, main d'œuvre...)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Charges et produits</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Charges et produits</li> <li>Capitaux utilisés</li> </ul>
TYPE DE FONCTION	<ul style="list-style-type: none"> <li>direction commerciale</li> <li>service des ventes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>centre de production</li> <li>Atelier, usine</li> <li>Service et directions</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Département, division, filiale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Département ou division</li> </ul>
FORMES DES OBJECTIFS	<ul style="list-style-type: none"> <li>quantités</li> <li>chiffre d'affaires (global ou par produit)</li> <li>budget de fonctionnement</li> <li>part de marché</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>activités chiffrées en volume à réaliser</li> <li>quantités à fabriquer</li> <li>coûts standards à ne pas dépasser</li> <li>normes de qualité à respecter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résultat (produits et charges)</li> <li>Contribution (marge)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résultat / capitaux utilisés</li> </ul>
INDICATEURS DE GESTION	<ul style="list-style-type: none"> <li>quantités vendues</li> <li>prix de vente moyen</li> <li>part de marché</li> <li>chiffre d'affaires (global, par zone, par vendeur)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Quantités fabriquées</li> <li>Coût de revient</li> <li>Quantités consommées</li> <li>Matrices prévisionnelles, part d'œuvre</li> <li>Niveau de productivité et de rendement</li> <li>Indicateurs de qualité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résultat (marge, contribution)</li> <li>Charges</li> <li>Produits</li> <li>Charges</li> <li>Charges spécifiques</li> <li>Rentabilité</li> <li>Impécativité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résultat</li> <li>Résultat / capitaux utilisés</li> </ul>

37

**Trois zones d'informations définissent le cadre d'analyse**

Le tableau de bord peut être présenté comme suit :

Zone des indicateurs ou des centres d'analyse

Zone du réel (1)

Zone des objectifs

Zone des écarts

**4** Le contenu d'un tableau de bord

- La zone des indicateurs ou des centres d'analyse pour laquelle :**
  - soit on fait apparaître la liste des unités de gestion dont le destinataire des tableaux de bord veut suivre la performance globale des unités placées sous son autorité (branches, usines, activités, ...)
  - Soit on identifie une batterie d'indicateurs individuels considérés comme les axes clefs du management
- La zone des résultats réels où peuvent figurer :**
  - Ceux du mois,
  - Le cumul depuis le début de l'année,
  - Ceux du mois et le cumul.

38

**Trois zones d'informations définissent le cadre d'analyse**

**4** Le contenu d'un tableau de bord

- La zone des objectifs où il convient d'appliquer la même logique de présentation que celle choisie pour la zone précédente :**
  - objectifs du mois seul ou cumulés,
  - objectifs d'activité ou financiers
- La zone des écarts qui s'expriment en valeur absolue et/ou en pourcentage et peuvent caractériser :**
  - Les écarts du mois et les écarts cumulés,
  - Les écarts d'activité et les écarts financiers.

39

**Trois zones d'informations définissent le cadre d'analyse**

**4** Le contenu d'un tableau de bord

- D'autres catégories d'informations utiles :**
  - Les résultats de l'exercice précédent pour la même période,
  - Le résultat des 12 derniers mois (total mobile annuel) pour neutraliser des phénomènes saisonniers,
  - L'objectif de fin d'exercice,
  - Le résultat qui sera probablement obtenu en fin d'année. Cette projection peut être réactualisée en permanence une ou deux fois dans l'année
  - Le programme restant à exécuter c à d l'objectif annuel diminué des réalisations déjà obtenues à la date à laquelle on se trouve.
  - objectifs d'activité ou financiers

40

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

- 4
- Le contenu d'un tableau de bord
1. Les indicateurs **d'activité** qui s'expriment souvent en unités physiques ou monétaires
    - ✓ **Achats** (nombre de commandes passées, nombre de fournisseurs gérés, volume des achats,...);
    - ✓ **Production** (quantité produite, matières premières consommées, volume de déchets, heures travaillées, heures machines,...);
    - ✓ **Commercial** (nombre de clients, quantités vendues, chiffre d'affaires, nombre de visites, ...);
    - ✓ **Ressources humaines** (effectifs gérés, recrutements, jours de formation, nombre de bulletins de salaires émis,...)
    - ✓ **Juridique** (nombre de dossiers, nombre de litiges, montant des provisions pour risques, ...)

41

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

- 4
- Le contenu d'un tableau de bord
2. Les indicateurs **financiers** qui s'organisent en trois axes principaux :
    - ✓ **Les charges et les coûts** : explicités soit par nature comptable (salaires, achats, transports), soit par destination économique (par produit, par zone géographique, par fonction, ...);
    - ✓ **Les produits** : le chiffre d'affaires (par famille de produits, par client, par région, ...), les produits financiers, les produits annexes,...;
    - ✓ **Les résultats et les marges** : marge commerciale, marge par division, marge avant les charges de structure, ...

42

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

- 4
- Le contenu d'un tableau de bord
3. Les indicateurs **de productivité** et/ou de **rendement** qui comparent une activité aux moyens nécessaires pour l'obtenir et met en évidence :
    - ✓ **La productivité des hommes**  
Exemple : Chiffre d'affaires moyen par vendeur  
Quantité moyenne fabriquée par heure de travail  
nombre moyen de pièces comptables traitées par comptable  
nombre moyen de dossiers de litiges traités par juriste
    - ✓ **La productivité des machines et des équipements**  
Exemple : nombre de pièces traitées / effectif d'heures machines  
nombre de pièces fabriquées / capacité théorique de la machine
    - ✓ **La productivité des locaux**  
Exemple : chiffre d'affaires HT du magasin / nombre de m<sup>2</sup> du magasin

43

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

- 4
- Le contenu d'un tableau de bord
4. Les indicateurs **de rentabilité** applicables aux unités qui ont des objectifs de marge ou de contribution :
    - ✓ **La productivité des capitaux**  
L'indicateur ( Chiffre d'affaires HT / valeur des moyens économiques) donne une idée de la productivité des capitaux ou de leur vitesse de rotation.
    - ✓ **La rentabilité d'exploitation** : marge / chiffre d'affaire HT
    - ✓ **La rentabilité économique** : marge / valeur des moyens économiques (valeur de remplacement)
    - ✓ **La rentabilité financière** : résultat net / capitaux propres (début de l'exercice)

44

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

4

Le contenu d'un tableau de bord

5. Les indicateurs **de qualité** qui peuvent être appliqués :
  - ✓ **Aux délais** : délai moyen de transformation d'une demande d'achat en commande, pourcentage de commandes respectant les délais
  - ✓ **Au degré de conformité à des spécificités précises** : nombre de défauts, nombre de pièces rejetées, taux de rebuts, ...;
  - ✓ **Au niveau de satisfaction des clients sur des critères prédéterminés** : (accueil, documentation, rapidité d'intervention, ...);
  - ✓ **Aux incidents** : (réclamations, litiges, clients perdus, ...)

45

## Les familles d'indicateurs de gestion

### Les indicateurs de gestion peuvent être regroupés en plusieurs familles :

4

Le contenu d'un tableau de bord

6. Les indicateurs **de structure financière** qui rendent compte de la gestion du patrimoine de l'entreprise et se rangent en trois catégories :
  - ✓ **Des indicateurs de haut de bilan** : peu sensibles à des variations mensuelles
    - L'indépendance financière : capitaux propres / dettes financières à plus d'un an
    - Le fonds de roulement net global : capitaux permanents / valeurs immobilisées nettes
    - La capacité de remboursement : dettes financières (LT, MT, CT) / capacités d'autofinancement
  - ✓ **Des indicateurs du besoin en fonds de roulement d'exploitation** : qui s'appliquent aux stocks, aux créances clients et aux crédits fournisseurs
    - Stocks de matières premières : montant des consommations annuelles HT / stock moyen
    - Délai d'épuisement en jours : stock moyen x 365 jours / montant des consommations annuelles (HT)
    - En-cours clients et crédit fournisseurs exprimés en nombre de jours : en-cours clients x 360 jours / chiffre d'affaires annuel (TTC)
    - Crédit fournisseurs (TTC) x360 / montant des achats annuels (TTC)

46

## Les familles d'indicateurs de gestion

4

Le contenu d'un tableau de bord

- ✓ **Les indicateurs de trésorerie** : qui figurent, pour certains d'entre eux, dans le tableau de bord de la direction générale et pour d'autres, dans le tableau de bord du trésorier
- 7. **Les indicateurs de sécurité** : tels que les accidents de travail et le nombre de jours d'arrêts liés aux accidents de travail, identifiés en fonction de leur niveau de gravité
- 8. **Les indicateurs de climat social** : l'absentéisme, le taux de rotation du personnel, le nombre de conflits individuels ou collectifs et d'autres indicateurs qui permettent d'apprécier un risque éventuel de conflit social

47

## Les familles d'indicateurs de gestion

4

Le contenu d'un tableau de bord

9. **Les indicateurs d'intelligence économique** : ils peuvent donner une image :
  - De la position concurrentielle de l'entreprise (part de marché, notoriété,...)
  - De la conjoncture et de l'espace économique environnant (cours mondial d'une matière première, pouvoir d'achat d'un pays, population, ...)
  - De l'activité des concurrents (nombre de brevets déposés, nombre de clients conquis, ...)

48



### Méthode de sélection des indicateurs pertinents

Le choix des indicateurs appartient, en dernier ressort, au décideur qui porte seul la responsabilité du pilotage. Plusieurs étapes sont indispensables pour arriver aux bons indicateurs

4

1. Définir les **unités de gestion** qui ont besoin d'un tableau de bord avec leur logique d'emboîtement
2. Procéder à une **analyse économique** de chaque unité de gestion pour clairement définir :
  - Ses missions,
  - Son objectif,
  - Ses moyens,
  - Ses performances,
  - Les leviers d'action du responsable

Le contenu d'un tableau de bord

49

### Méthode de sélection des indicateurs pertinents

Le choix des indicateurs appartient, en dernier ressort, au décideur qui porte seul la responsabilité du pilotage. Plusieurs étapes sont indispensables pour arriver aux bons indicateurs

4

3. Faire en « **brainstorming** » une recherche **des indicateurs possibles**
4. Opérer une **sélection des indicateurs** significatifs en se recentrant sur les axes majeurs définis dans le cadre de cohérence (objectifs, actions prioritaires, ...) à partir, par exemple, de la fiche d'analyse (page suivante)
5. Vérifier la **cohérence des indicateurs** entre les tableaux de bord des différents niveaux
6. Faire un **test de la présentation** des maquettes et de leur agrégation
7. Mettre en forme dans un cahier des charges une **formalisation claire des besoins** (voir choix de solutions)

Le contenu d'un tableau de bord

50

### Méthode de sélection des indicateurs pertinents

Division département Fiches d'identification des indicateurs de gestion

Nom du responsable	Indicateurs	Périodicité	Source d'information	Responsable de mise à jour
Objectifs 1. 2. 3.				
Plans d'actions 1. 2. 3.				
Gestion globale C.A Charges marges				
RATIOS				

4

Le contenu d'un tableau de bord

51

### Méthode de sélection des indicateurs pertinents

#### Règles de pertinence des indicateurs

- Certains indicateurs « intelligents » mais non disponibles à un coût acceptable doivent être abandonnés;
- Certains indicateurs n'offrent d'intérêt qu'une fois par an ou par semestre, ils sont à suivre dans d'autres documents;
- Certains indicateurs ne sont pas réellement maîtrisables au niveau concerné. Ils ont sans doute leur place à un niveau supérieur.

Le contenu d'un tableau de bord

52

### Étapes du projet de mise en place

Pour réussir un système de tableaux de bord, plusieurs conditions sont nécessaires

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord

- **Piloter l'opération comme un véritable projet,**
- **Faire des choix techniques qui conditionnent la véritable efficacité des tableaux de bord (délai et mode d'édition, diffusion, ...),**
- **Retenir la solution informatique appropriée.**

53

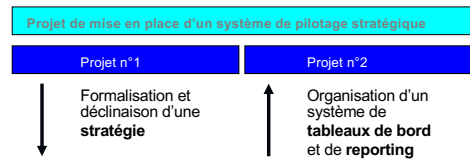
### Étapes du projet de mise en place

La mise en place d'un système de pilotage recouvre deux facettes principales :

5

- La formalisation d'une stratégie et sa déclinaison dans les unités opérationnelles et fonctionnelles,
- L'organisation du système d'information et de pilotage proprement dit (tableaux de bord et reporting)

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord



54

### Étapes du projet de mise en place

- **Étape 0 : Initialiser le projet**

Il appartient à la Direction Générale d'initialiser de manière forte le projet

- Communiquer à l'intention de la ligne managériale (objectifs recherchés, importance de la démarche, effets attendus, ...);
- Désigner une « équipe projet » et un directeur de projet;
- Définir un calendrier d'ensemble et un processus de communication autour de l'avancement du projet.

5

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord

- **Étape 1 : effectuer un diagnostic des systèmes d'information existants** (forme, documents édités, délais, fiabilité, disponibilité, types d'indicateurs, ...)
- **Étape 2 : effectuer un découpage économique à mettre en place avec la déclinaison stratégique** (pyramide de tableaux de bord, nombre de niveaux, logique d'emboîtement);

55

### Étapes du projet de mise en place

- **Étape 3 : effectuer un recensement auprès de la ligne managériale de ses besoins d'information** (indicateurs, périodicité);

- **Étape 4 : concevoir les tableaux de bord** (forme, contenu, ...);

Des décisions techniques sont à prendre quant à l'édition et au fonctionnement des tableaux de bord sur :

5

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord

- L'emboîtement des niveaux et cohérence transversale,
- La période observée,
- Périodicité,
- Délais d'édition,
- Quelle diffusion ?

56

### Étapes du projet de mise en place

5

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord

- **Étape 5** : Rédiger un cahier des charges formalisant les besoins afin d'organiser ensuite la « production » des tableaux de bord;
- **Étape 6** : Concevoir les tests à réaliser pour mettre au point les éditions
- **Étape 7** : Effectuer les opérations d'information et de formation à mettre en œuvre à tous les niveaux pour accompagner le projet

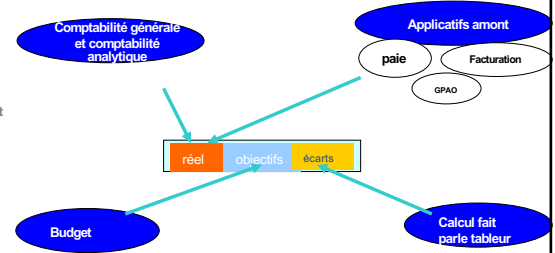
57

### Choix d'une solution informatique

Dans une petite entreprise, les tableaux de bord peuvent être tenus et édités sur micro-ordinateur à l'aide d'un tableur (Excel sous Windows par exemple) :

5

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord

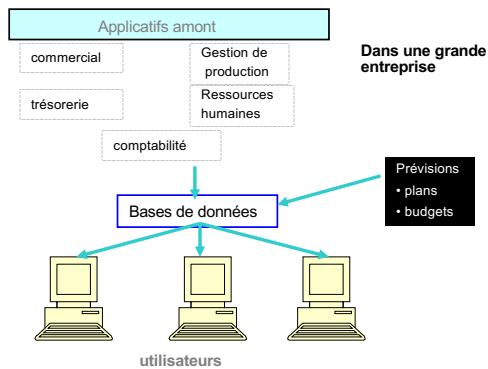


58

### Choix d'une solution informatique

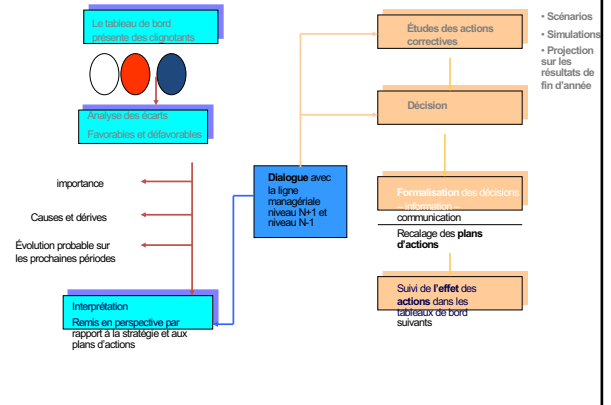
5

Pilotage du projet de mise en place d'un système de tableaux de bord



59

### Processus de reporting et réactivité autour du tableau de bord...



60

### ...Analyser les écarts...

Le but de l'analyse consiste à mettre en évidence l'origine de ces écarts :

Les causes sont-elles...

- **Externes** (marché, concurrence, conjoncture, réglementation)

Ou

- **Internes** (ruptures de stocks, défaillances techniques, ...)

Les dérives favorables sont-elles...

- **Rattrapables** (les mesures déjà prises ou à prendre conduiront à récupérer le manque à gagner constaté);
- **Irrattrapables** (l'écart reste acquis et ne pourra pas être récompensé).

Les écarts favorables sont-ils...

- **Reproductibles** (la tendance va se poursuivre, il convient donc de l'exploiter au maximum et de saisir toutes les opportunités);
- **Exceptionnels** (il est vraisemblable qu'on ne retrouvera plus ces conditions, toute-fois des leçons peuvent sans doute en être tirées pour le futur)

6

Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

61

### ...Interpréter les causes des écarts...

L'interprétation des écarts doit donner lieu à un commentaire écrit, rédigé par le contrôleur de gestion, en dialogue avec le responsable concerné. Le commentaire se structure autour de quatre pistes d'analyse :

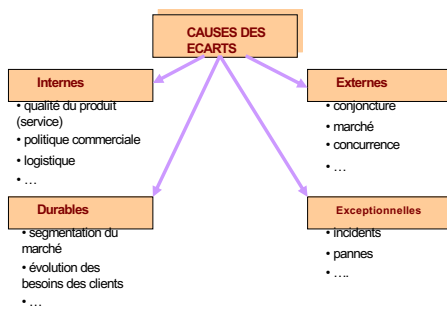
- **Les écarts** importants et leurs causes;
- Les **perspectives** pour les prochaines périodes et par rapport à l'objectif de fin d'année;
- les **mesures immédiates** prises ou en cours de décision;
- Des suggestions sur des actions à mener dans des domaines ou à des niveaux qui dépassent le manager concerné

6

Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

62

### ...Analyse et interprétation des causes des écarts...



6

Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

Études ponctuelles à lancer pour analyser en profondeur

Maîtrisables à court terme

63

### ...Imaginer les actions correctives...

L'efficacité d'un tableau de bord est directement liée à l'effet des mesures correctives prises grâce à lui

La recherche des action correctives peut s'envisager comme un véritable « remue-méninges » spécialisé pour :

- les centres de coûts ;
- les centres de chiffre d'affaires ;
- les centres de profit ;
- les centres de rentabilité.

6

Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

64

**6** Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

**...Imaginer les actions correctives pour les centres de coûts...**

**Réduire les coûts D'activité**

- Réduire le coût de la matière première**
  - Réduire les quantités consommées par unité fabriquée.
    - meilleure réglage des machines,
    - meilleure formation du personnel,
    - primes pour réduire le taux de déchets,
    - changer de matières premières.
  - Réduire le coût d'achat de la matière première :
    - appels d'offres auprès de plusieurs fournisseurs,
    - obtenir des ristournes plus importantes.
- Réduire le coût de la main d'œuvre directe**
  - réorganiser les postes de travail,
  - changer de machine (incidences dans les coûts de structure),
  - motiver le personnel (polyvalence, actions, qualité, investissements, ...)
- Réduire les autres coûts variables**
  - énergie,
  - matières consommables
  - ...

65

**6** Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

**...Imaginer les actions correctives pour les centres de coûts...**

**Réduire les coûts De structure**

- Sous traiter des tâches techniques ou administratives** (entretien des machines, nettoyage des locaux, travaux informatiques, ...)
- Supprimer les travaux inutiles** ( analyse de la valeur, budget base zéro) et **motiver le personnel** (cartes de progrès, groupe qualité).
- Réduire les amortissements** ( chasse aux immobilisations inutiles), les **charges financières** (meilleure gestion de la trésorerie)....

66

**6** Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

**...Imaginer les actions correctives dans un centre de chiffre d'affaires...**

**Pour augmenter le chiffre d'affaires**

- accroître le volume des ventes ?**
  - ✓ assurer une meilleure animation des vendeurs et les motiver;
  - ✓ utiliser plus judicieusement des outils d'action commerciale (publicité, promotion, ...)
  - ✓ modifier le réseau de distribution;
  - ✓ Trouver de nouveaux clients.
- augmenter le prix de vente unitaire**
  - ✓ En étudiant mieux le marché, la concurrence et les motivations des clients;
  - ✓ En modifiant la présentation ou le conditionnement du produit
- réduire les ristournes accordées aux clients en augmentant les seuils de chiffre d'affaires nécessaires pour que les clients bénéficient de ristournes ou en retardant leurs délais de paiement**
- Favoriser la vente des produits les plus chers ou apportant la marge la plus forte**
- Développer la vente de produits et services annexes ou accessoires?**

67

**6** Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

**...Imaginer les actions correctives dans un centre de profit...**

La marge d'une division qui fabrique et commercialise ses produits est égale à :

$$\text{marge} = \text{chiffre d'affaires (Hors taxes)} - \left( \begin{array}{l} \text{Coûts d'activité} \\ + \\ \text{Coûts de structure} \\ \text{Spécifiques à la division} \end{array} \right)$$

**La marge peut être améliorée en :**

- en augmentant le chiffre d'affaires,
- réduisant les coûts d'activité,
- Diminuant les coûts de structure.

68

**...Imaginer les actions correctives dans un centre de rentabilité...**

Les actions possibles sont les mêmes que celles d'un centre de profit, mais il s'y ajoute toutes celles qui concernent les capitaux utilisés par la division :

**6**

Organiser la réactivité autour des tableaux de bord

**Est – il possible ...**

- De mieux utiliser les immobilisations (locaux, outillages, matériels, ...)
- D'améliorer la rotation des stocks ?
- De réduire le crédit client ?
- D'accroître le crédit fournisseur ?
- D'optimiser la gestion de la trésorerie