

# LES MUTATIONS DU CONTRÔLE DE GESTION

## I – NOTION DE CONTRÔLE DE GESTION

### 1) Définition

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont obtenus et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'entreprise.

### 2) Objectifs

Le contrôle de gestion a pour objectifs principaux :

- l'aide à la décision pour les dirigeants de l'entreprise
- l'organisation et la coordination des actions
- le contrôle et la correction des actions

### 3) Les outils du contrôle de gestion

#### a) La comptabilité analytique

C'est l'outil qui permet au gestionnaire de connaître les coûts et de mesurer la rentabilité des différents secteurs d'activité de l'entreprise.

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts :

- la méthode des coûts complets qui incorpore l'ensemble des charges dans les coûts des produits.
- La méthode des coûts partiels qui n'affecte qu'une partie des charges aux coûts.

#### b) La gestion prévisionnelle

Elle permet de chiffrer les programmes envisagés, d'apprécier leur faisabilité et, à posteriori, d'expliquer les écarts entre réalisations et prévisions.

#### c) La mesure des performances

##### *Les tableaux de bord*

Les tableaux de bord sont des instruments de pilotage à court terme dirigés vers l'action. Ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs, pertinents, obtenus rapidement, traduisant les facteurs de compétitivités de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité.

### *Autres outils*

- L'analyse de la valeur
- Le surplus de productivité
- La gestion de qualité totale
- La méthode A.B.C.

## **II - EVOLUTION DU CONTROLE DE GESTION**

### **1) Evolution de l'environnement**

Les deux dernières décennies ont donné lieu à de multiples changements :

- L'accélération des rythmes d'innovation et la mondialisation de la concurrence créent un environnement instable
- La complexité des technologies, le développement des quantités d'informations et l'élévation du niveau de qualification des employés rend illusoire l'image du manager omniscient.
- Les marchés ne sont plus des marchés d'offre mais plutôt des marchés où le rapport de force est du côté de la demande. C'est le fondement du pilotage par la valeur plutôt que par les coûts.
- Il existe une multitude de facteurs de production à piloter et non plus un facteur dominant. La compétitivité viendra rarement d'un avantage sur un facteur isolé (coût de la main d'œuvre par exemple). Il pourra se situer très en amont de la production. C'est notamment la base de la gestion par les coûts cibles.

### **2) Changement au sein des entreprises**

Parallèlement aux évolutions de l'environnement, on assiste à des changements du contexte dans lequel se situe la mission du contrôleur de gestion. Ces changements sont nombreux, nous ne considérerons ici que ceux qui nous paraissent les plus significatifs.

#### **a) L'apparition d'organisations plates**

Les entreprises sont traditionnellement organisées de façon hiérarchique et fonctionnelle. Aujourd'hui les marchés exigent la personnalisation et la très grande flexibilité de la

production. Seule une grande coordination trans-fonctionnelle peut répondre à cette demande. Nous sommes arrivés à l'ère d'organisations plates avec peu de niveaux hiérarchiques et une approche trans-fonctionnelle.

Toute l'organisation se définit autour de la notion de service au client. Chacun doit pouvoir communiquer et coopérer avec tout le monde pour servir le client. Dans une telle organisation, le contrôle de gestion doit apporter son soutien à la création de la performance par la mise en place de canaux permettant une communication structurée, une sorte d'autoroute de l'information.

Dès lors, la mesure pratiquée par le contrôleur de gestion ne peut se limiter aux centres de responsabilités. La mesure doit se focaliser sur les processus qui vont être mis en œuvre pour satisfaire les attentes et les demandes des clients.

### ***b) Le développement des partenariats***

Le recentrage des organisations sur leur compétence ou leur métier de base les amène à devoir rechercher des partenaires pour prendre en charge des activités qui certes ajoutent de la valeur du point de vue du client mais sur lesquels, par manque de taille ou de métier, l'entreprise n'est pas nécessairement le meilleur. La gestion des coûts passe par la gestion de la séquence fournisseur- producteur - client. Ces alliances changent le faisceau des informations avec lesquels le contrôleur de gestion doit travailler.

Au-delà d'un simple audit des coûts qui est courant dans les services achats, le contrôleur de gestion doit chercher quand et pourquoi les coûts du fournisseur risquent de changer. De même il doit s'occuper de la manière dont le produit est utilisé par le client car cela peut représenter une cause essentielle des coûts de garantie et de service après vente.

Il rejoint donc l'équipe des managers qui sont impliqués dans la gestion de la chaîne de valeur. Le plus gros potentiel de gain de productivité et d'efficacité se trouve aujourd'hui dans la qualité de la coordination de tous les participants à la recherche de valeur.

### ***c) La globalisation***

Les grandes entreprises ne se battent pas seulement entre elles sur le plan local ou régional. Elles sont en concurrence avec les firmes installées dans le monde. Le contrôleur de gestion doit donc prendre en compte ces nouvelles données et doit comprendre comment le

concurrent arrive à son coût et où il pourrait bien être vulnérable. Cela veut dire qu'il faut aller au-delà du simple benchmarking commercial. Il faut qu'il devienne un véritable analyste de la concurrence.

#### ***d) Nouvelles technologies d'information et de communication***

Les développements technologiques dans le domaine de la transmission et de l'analyse des informations ouvrent de nouvelles possibilités pour le contrôleur de gestion.

Grâce à ces technologies, le contrôleur de gestion compte en seconde ou en minutes là où il comptait en jours ou en mois. Le contrôleur de gestion doit épouser l'image de l'utilisateur de toutes les possibilités technologiques disponibles.

#### ***e) L'importance accrue des activités de service***

La fonction de production a perdu de son poids au profit des fonctions d'amont et d'aval et plus encore par rapport aux fonctions de support. Toutes les entreprises évoluent aujourd'hui d'une manière ou d'une autre vers la conception d'être un réseau de service. Avec cette croissance des activités de soutien, le contrôleur de gestion doit modifier ce qu'il mesure et comment il mesure. Plus que la valorisation des stocks, le contrôleur de gestion doit se focaliser sur le processus de création et de mise à disposition du client des services multiformes que ce dernier demande.

#### ***f) Une nouvelle conception du temps***

Il n'y a pas que le contexte opératoire qui change, le concept même de temps change. Avant les années 30, le contrôle de gestion se réduisait à l'analyse rétrospective. Dans les années trente, lorsque les premiers rudiments du contrôle de gestion sont nés, au même moment qu'apparaissait la notion de budget, le contrôle de gestion est devenu en plus de son rôle rétrospectif, un outil de structuration du futur. Aujourd'hui les entreprises ne cherchent plus à contrôler le futur, elles cherchent à le gérer et à s'y adapter rapidement.

Par ailleurs l'introduction du concept de cycle de vie du produit dans l'évaluation de la performance remet en cause la notion d'annualité de la mesure. Au lieu de ne penser qu'au coût de production et de commercialisation, le contrôleur de gestion doit aussi penser en terme de coût de développement de produits ou de marchés et en terme de coût de retrait de produit (dépollution, recyclage etc.)

#### ***g) Gestion anticipée de la crise***

Avec le développement de l'incertitude de l'environnement, la seule façon pour l'entreprise de répondre positivement à l'incertitude c'est de développer sa capacité de réaction aux perturbations de l'environnement. De ce fait, beaucoup d'entreprise se détournent aujourd'hui du sacro-saint budget annuel et se tournent plus vers des prévisions glissantes et réactives. En fait on est en train de passer d'un processus budgétaire qui demande « qu'allons nous faire ? » à un processus qui demande « qu'allons nous faire si ceci ou cela se produit ? ». Le contrôleur de gestion doit s'impliquer dans l'exploration des divers scénarios possibles pour développer la capacité de réactivité de l'organisation.

### ***h) Une nouvelle définition de la performance***

La performance n'a pendant longtemps été définie qu'en terme financier. Cependant on ne peut guère réduire la performance d'une entreprise à la seule ligne « résultat d'exploitation ».

Le profit n'est qu'une conséquence de toutes les séquences d'évènements qui ne peuvent que très mal être décrites dans le langage financier de la plupart des comptables.

Lorsqu'on veut parler de performance, il faut prendre en compte tous les maillons de la chaîne événementielle et toutes les étapes de cette chaîne.

La performance n'est pas seulement une destination, c'est aussi le voyage qui y mène. Il ne s'agit plus seulement de mesurer la performance, il faut la construire et la gérer.

De ces mutations découlent une nouvelle orientation de la mission du contrôleur de gestion.

## **2) Evolution des missions du contrôleur de gestion**

L'aide à la prise de décision restera au cœur du domaine du contrôle de gestion quelle qu'en soit l'évolution. Cependant, face au nouveau concept de la performance, le contrôleur de gestion doit devenir plus interventionniste pour participer aux côtés du manager à la mise en œuvre de la stratégie. Le contrôleur de gestion doit être prêt à demander est ce que cette activité ou cette fonction ajoute véritablement de la valeur aux yeux du client ? Est-elle bien gérée ? Le contrôleur doit devenir à la fois le soutien aux managers et leur conscience, ne laissant jamais rien passer sans que la discussion des aspects économiques et stratégiques ait eu lieu. De la même manière le contrôleur doit, contribuer à mobiliser et à canaliser les énergies pour obtenir la performance.

Le système de mesure et d'information géré par le contrôleur de gestion doit être utilisé au profit de la création de la contingence des buts et des comportements et pour le progrès continu dans l'organisation.

Tous ces éléments ont amené de plus en plus de responsables d'entreprise à se poser le problème de la pertinence de leur système d'information comptable. Ceci a conduit en 1986 à la constitution d'un programme de recherche en gestion, le CMS (Cost. Management System). Le résultat a été un rapport mettant en évidence l'incapacité du calcul des coûts traditionnels à guider le pilotage d'objectifs de performance. Dans ces conditions le défi auquel se trouve confronté le contrôleur de gestion est de bâtir des outils de calcul économique cohérents et pertinents pour répondre aux questions que les gestionnaires se posent tant dans leur action quotidiennes que pour leur choix stratégique.

## **THEME N°1 : METHODE DES COUTS A BASE D'ACTIVITE**

L'évolution des modes de production dans les grandes entreprises industrielles tend à faire perdre de leur importance aux pratiques de la méthode des centres d'analyse. Cette remise en cause a conduit certains auteurs à proposer de nouvelles approches connues sous le nom de comptabilité par activité ou méthode ABC.

## **I – LES INSUFFISANCES DE LA METHODE DES CENTRE D'ANALYSE**

### **1) Evolution des charges indirectes**

La part des charges indirectes dans le total des charges des entreprises tend à augmenter lorsque les processus de production sont automatisés. Au contraire la main d'œuvre directe représente une fraction de plus en plus faible du coût de production.

De même l'activité de production proprement dite perd de son poids. Ce sont les activités de support de la production (planification, ordonnancement, recherche, contrôle de la qualité etc.) qui tendent à se développer.

L'heure de main d'œuvre directe étant l'unité d'œuvre la plus fréquemment retenue, on répartit donc une part croissante de charges en fonction d'un élément de moins en moins significatif dans la masse des coûts.

### **2) Homogénéité des activités**

Dans un centre d'analyse, les activités réalisées sont rarement homogènes. Il s'agit pourtant là d'une condition essentielle pour que l'imputation des charges indirectes sur la base d'une unité d'œuvre soit pertinente.

Exemple :

Les charges indirectes d'approvisionnement sont liées à des activités diverses telles que :

- la recherche de fournisseurs
- la gestion des achats et commandes
- la réception des marchandises

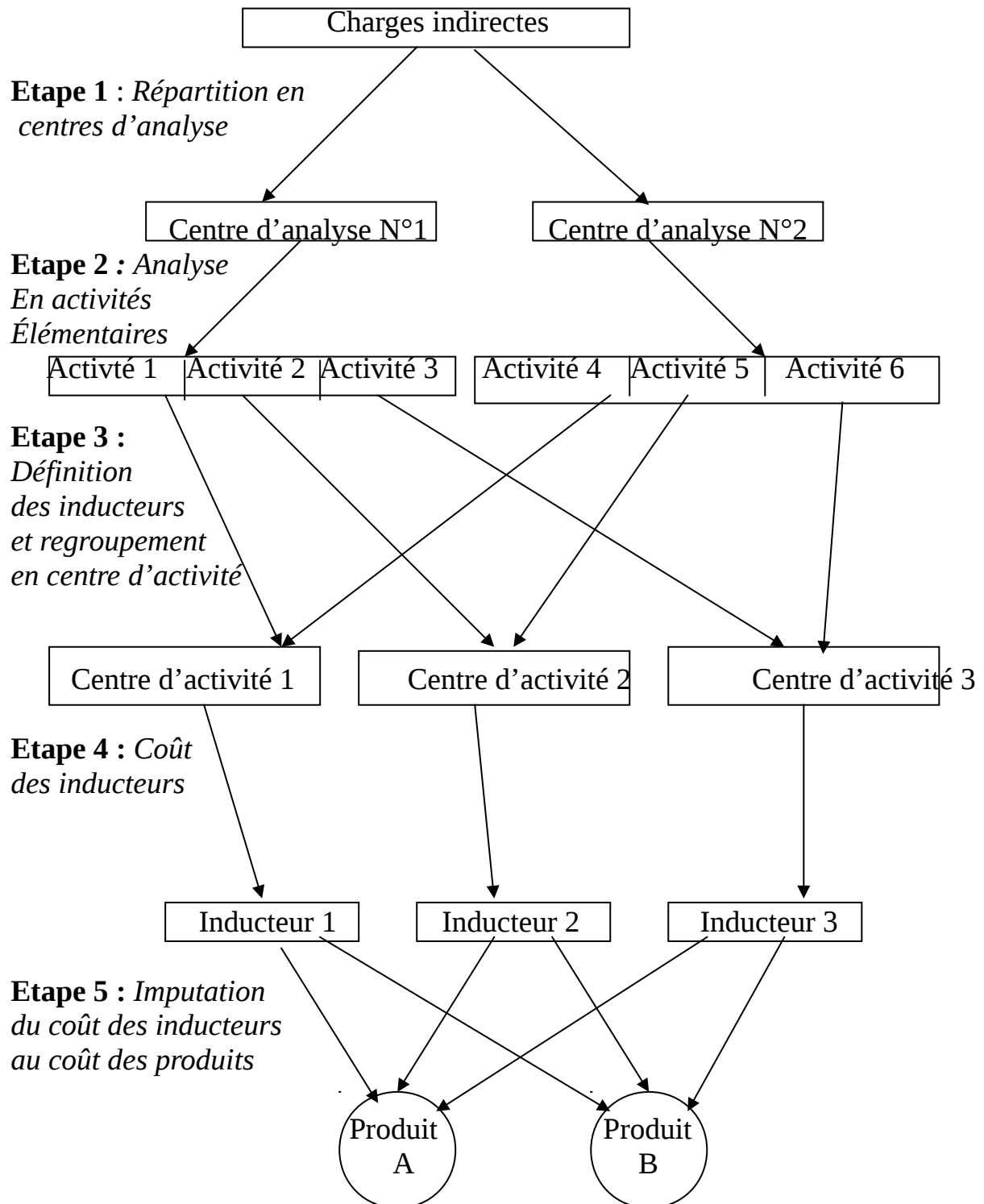
En retenant comme unité d'œuvre le montant des achats, on rend mal compte de la diversité des activités de ce centre. En effet :

- le travail lié à la recherche de fournisseurs dépend moins des volumes achetés que du nombre de produits différents traités.
- Pour la gestion des achats et des commandes, le nombre de commande peut avoir plus d'importance que le montant des achats.

## **II – MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC**

La mise en œuvre de la méthode ABC peut être illustrée par le schéma suivant

Schéma de mise en œuvre de la méthode ABC



**1) Etape 1 : Répartition en centre d'analyse**

Elle est identique à la méthode classique

**2) Etape 2 : Analyse en activités élémentaires**



### **a) Identification des activités**

Les activités décrivent ce que les différents services font. Elles sont recensées à l'aide d'entretien avec le personnel concerné.

La liste des activités retenues :

- ne doit pas être lourde afin que le traitement comptable ne coûteux. Il ne faut pas confondre les activités avec les tâches.
- ne doit pas être succincte pour que les centres restent homogènes

### **b) Affectation des ressources aux activités**

Si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités.

On évite ainsi des clés de répartition arbitraires.

Le postulat de la méthode ABC s'écrit : Les produits consomment des activités et les activités consomment les ressources.

S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe.

Exemple : Les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients ».

S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs et ou des moyens matériels occupés aux tâches constituant les activités.

## **3) Etape 3 : Définition des inducteurs de coût et regroupement des activités**

### **a) Définition des inducteurs de coût**

L'inducteur de coût doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au nombre d'inducteurs.

Par expérience s'agissant :

- des activités liées aux volumes fabriqués, les inducteurs privilégiés sont l'heure de main d'œuvre directe, l'heure machine exemple : activité usinage.
- des activités liées au changement de lots ou de séries, on retient comme inducteur le nombre de lots fabriqués ou de séries fabriquées ; exemple : activité d'ordonnement.
- des activités de soutien concernant un objet de coût : les inducteurs principaux sont le nombre de composants, le nombre de modification technique ; exemple : activité réglage
- des activités de soutien général : on peut retenir la valeur ajoutée

#### **b) Regroupement des activités**

Le regroupement des activités se fait :

- soit sur la base d'activités homogènes
- soit sur la base de processus

Dans ce dernier cas c'est l'inducteur commun intervenant dans toutes les activités qui est retenu comme facteur de regroupement.

#### **4) Etape 4 : Coût de l'inducteur**

Pour chaque activité ou centre d'activité on calcul le coût unitaire de l'inducteur :

$$\frac{\text{Ressources consommées par l'activité ou centre d'activités}}{\text{Nombre d'unités de l'inducteur}}$$

#### **5) Etape 5 : Imputation aux produits**

L'imputation du coût des inducteurs aux produits se fait selon les mêmes principes que ceux des unités d'œuvre.

### **III - METHODE ABM (Activity based Mavagement)**

Pour faire face aux mutations de leur environnement, (concurrence accrue, marchés versatiles, incertitude etc..) les entreprises doivent être flexibles, maîtriser la qualité, les délais, réduire les coûts sans détériorer la valeur.

Elles doivent piloter leur organisation en fonction du marché en déclinant leurs contraintes stratégiques en objectifs opérationnels.

La logique traditionnelle centrée sur les consommations de ressources et les responsabilités individuelles n'est plus valable. Il faut piloter les processus et les compétences afin

d'améliorer les performances dans une démarche continue de progrès. Il importe donc de rechercher des méthodes globales de management qui peuvent fournir une réponse à toutes ces demandes ou proposer une vision cohérente des progrès à entreprendre.

La méthode ABM tente de répondre aux préoccupations actuelles des organisations.

Le management par activité s'appuie sur le découpage de l'entreprise par activités assez similaire à celui défini par la méthode ABC.

### **1) Définition**

L'ABM est une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu.

L'ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur.

### **2) L'ABM comme un moyen de pilotage de la stratégie**

#### **a) *Une nouvelle vision du produit***

L'analyse stratégique considère des couples produits - marchés. Il s'agit d'analyser pour le segment concerné, le facteur de succès de façon à pouvoir prendre des décisions qui les améliorent.

Ces couples produit – marché n'ont de valeur que parce que le marché leur en reconnaît une. Cette orientation vers le marché oblige les entreprises à :

- chercher à optimiser le couple valeur – coût par des actions qui agissent sur le coût et la valeur.
- Percevoir le coût dans une vision globale en intégrant les coûts d'utilisation et de destruction du bien, car ces coûts peuvent être facteur de différenciation et porteur de valeur pour les clients.

Pour traduire en terme opérationnel cette création de valeur indispensable au client et porteuse de rentabilité de l'entreprise, il faut repérer au sein de l'entreprise les activités et les processus.

#### **b) *L'entreprise vue comme un ensemble de processus***

Le processus est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs et qui se combinent pour faire un produit matériel ou immatériel important et bien défini.

*Exemple : processus de fabrication, de vente, de facturation, logistique etc.*

Cette vision des processus dépasse les découpages fonctionnels, elle est plus transversale. Cette vision transversale n'est pertinente que si elle est reliée à celle de la création de la valeur. Les activités doivent être analysées par rapport au questionnement suivant : Est ce que cette activité concoure à la création de valeur ?

Cette problématique s'appuie sur la notion de chaîne de valeur qui met en évidence l'interaction entre les différentes activités dans la recherche de la performance.

### **c) Les méthodes de réduction des coûts**

Le pilotage par processus exige de connaître pour chaque processus, les activités qui le composent et leurs paramètres principaux (les ressources utilisées, le coût de l'activité, les fournisseurs de ressources, le client interne ou externe, l'inducteur d'activité etc.).

Ces paramètres seront ceux sur lesquels s'appuieront les opérationnels pour orienter leur action.

Cette action sur la réduction des coûts s'organise en trois grands axes.

- Une restructuration des activités conduisant à éliminer les processus et activités sans valeur ajoutée afin de rationaliser l'organisation interne.
- Une recherche de l'efficience des activités restantes et porteuses de valeur ajoutée par des études d'étalonnage concurrentiel ou benchmarking
- Une action de réduction des coûts par identification des leviers d'action

Cette démarche conduit à distinguer plusieurs notions d'inducteurs dans la gestion par activité :

- *Inducteur de coût* : cause du niveau de coût de l'activité et représente le levier d'action qui permettra d'améliorer la performance.
- *Inducteur de ressources* : assimilés à des clés de répartition pour affecter les ressources aux activités
- *Inducteur d'activité* : facteur explicatif du niveau de l'activité. Il sert à imputer le coût des activités aux produits.

Seule une action sur le volume des inducteurs de coûts permet une réduction efficace des ressources consommées.

### **3) L'ABM et la cohérence avec les nouvelles pratiques managériales**

L'ABM, par le réseau des activités qu'il instaure, par les paramètres qu'elle analyse pour les activités, est compatible avec de nombreuses pratiques de management et peut les organiser dans une cohérence d'ensemble.

- Elle fournit une clé pour déterminer les activités porteuses de valeur ajoutée et celle qui ne le sont pas.
- La démarche ABM en développant des logiques de coopération interne et une vision transversale facilite la démarche qualité totale.
- En définissant pour chaque activité des paramètres d'efficience autres que monétaires, elle redonne aux opérationnels des outils de pilotage et de mesure de leur performance plus adaptés aux exigences actuelles.

#### **4) L'ABM et la mesure de la performance**

##### ***a) Une nouvelle vision de la performance***

La performance devient multicritère : elle doit intégrer les aspects de coût, de délai, de qualité de prestation et de participation à la valeur. Elle est devenue inter fonctionnel. Sa mesure se doit d'inciter à développer des comportements cohérents avec les objectifs stratégiques et d'éviter les effets pervers du positionnement de certains indicateurs.

##### ***b) De nouveaux indicateurs de performance***

Il s'agit en s'appuyant sur les paramètres définis pour chaque activité et en accord avec les opérationnels, de définir des indicateurs de mesure et de maîtrise de la performance ainsi que des indicateurs de suivi des plans d'activité et de progrès. Ces indicateurs seront regroupés dans l'architecture de tableau de bord et du système de reporting de l'entreprise.

## **THEME N° 2 : LA METHODE DES COUTS CIBLES**

### **I – NOTION DE COUT CIBLE**

Le développement de la méthode des coûts cibles s'inscrit dans une démarche de gestion stratégique des produits. Dans cette approche, le produit est considéré sur la totalité de son cycle de vie et plus particulièrement dans sa phase de conception.

Partant du constat que :

- d'une part, ce sont les produits qui génèrent le profit de l'entreprise et que cette rentabilité est définie dès la phase de conception.

- D'une part, les prix des produits sont imposés par le marché et que le profit à réaliser sur le produit est imposé par des choix en terme de gestion de portefeuille. décision de nature stratégique, la variable d'action devient le coût c'est-à-dire la cible à atteindre si l'entreprise veut réaliser ses objectifs stratégiques.

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente imposé} - \text{Profit désiré}$$

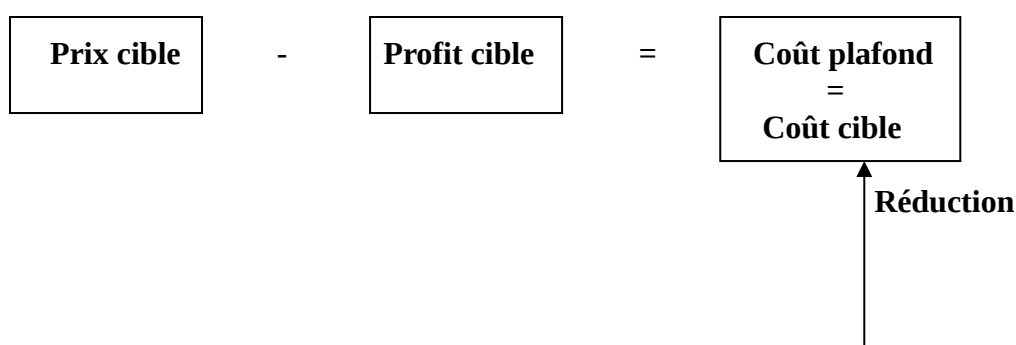
Compte tenu des compétences et savoir faire de l'entreprise au moment du calcul, très souvent, l'évaluation du coût du produit fait apparaître un montant du coût estimé supérieur au coût cible. Il s'agit d'analyser les raisons de l'écart, trouver des solutions et donc mettre en œuvre des pratiques de changement systématique. L'entreprise doit s'inscrire dans une perspective d'amélioration continue et de progrès.

Le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total du produit sur l'intégralité de son cycle de vie grâce aux départements de la production, de la recherche et développement, du marketing, de la comptabilité etc.

Les objectifs du coût cible sont :

- une orientation de la gestion des coûts vers le marché ;
- un soutien à la gestion des coûts dans les premières phases de conception d'un produit ;
- une gestion dynamique des coûts ;
- une amélioration en terme de motivation ;
- une recherche et développement tourné vers le marché.
- une amélioration en terme de motivation;
- une recherche et développement tournée vers le marché.

## II – DEMARCHE DE LA METHODE



<b>Coût estimé</b>
--------------------

### **1) La fixation des prix cibles**

Ce prix doit être fixé sur la durée de vie du produit. C'est donc plus une famille de prix que d'un prix unique qu'il s'agit. Il est obtenu par des techniques d'études de marché. Il s'appuie sur un recensement des différents besoins des consommateurs et en particulier sur les éléments de valeur retenus par les consommateurs dans leur relation avec le produit. Ces études doivent permettre d'identifier des créneaux présentant suffisamment de clients potentiels pour un produit donné à un prix fixé par le marché.

### **2) La fixation du profit cible**

Cette fixation découle de la planification stratégique de l'entreprise à moyen terme et de son portefeuille de produit à cet horizon. Ce n'est pas un montant fixe mais une courbe de profit en fonction du cycle de vie du produit qui simule la rentabilité attendue du produit compte tenue d'hypothèses en volume.

Ces simulations permettent d'évaluer la rentabilité générale de l'entreprise sur plusieurs années à différents niveaux de vente.

Ces résultats sont comparés aux objectifs de rentabilité à long terme définis par la direction générale. Lorsque la définition du portefeuille des produits est satisfaisante en terme de rentabilité et en accord avec l'objectif défini, le profit cible des nouveaux modèles est alors arrêté.

### **3) Le coût cible**

Le coût cible se déduit des calculs précédents par simple soustraction.

A ce stade, le coût cible est trop global : il doit être décomposé en fonction des composantes et des sous ensembles du produit en coûts cibles partiels. Cette décomposition peut être faite à l'aide de deux grandes familles de méthode :

- *La décomposition organique* qui décompose le produit en sous ensemble compte tenu de sa structure physique. Cette méthode s'appuie sur la connaissance des coûts actuels des

composants et de la capacité de l'entreprise à les réduire. Elle suppose une continuité et la conservation des techniques existantes.

- *La décomposition fonctionnelle* qui analyse le produit en partant des besoins repérés du client.

Chaque fonction représente un besoin du client que le produit doit satisfaire.

Cette méthode permet une meilleure analyse en terme de progrès et est plus conforme à la philosophie du coût cible. Compte tenu de son mode d'élaboration, le coût cible n'est pas un coût additif de consommation de ressources mais plutôt une mesure de la valeur. Le coût cible traduit ce que les clients sont prêts à payer pour l'ensemble des services attachés au produit.

Le coût cible doit être confronté au coût estimé qui est la capacité de l'entreprise de faire le produit demandé. Très souvent, le coût estimé est supérieur au coût cible. L'écart doit faire l'objet d'une demande de réduction de coût.

### **III – POLITIQUE DE REDUCTION DES COUTS**

#### **1) Le coût estimé**

Le coût estimé doit inclure tous les coûts que peuvent engendrer la conception, la planification des produits. Il comprend tous les coûts directs de production mais aussi tous les frais de soutien générés par son mode de production et de distribution : nombre de composants, taille de

s lots, nature des services après vente, nature des réseaux de distribution etc. En revanche, sont exclus du coût estimé, les frais sans rapport avec l'existence du produit.

Il ne s'agit donc pas d'un coût complet optique plan comptable mais d'un coût attribuable au produit assez proche d'une vision ABC.

Comme le profit cible ou le coût cible, le coût estimé n'est pas unique ni instantané : il s'agit d'une vision du coût sur la durée de vie du produit.

#### **2) Ajustement entre le coût estimé et le coût cible**

Il s'agit de réduire l'écart entre coût estimé et coût cible par une meilleure conception et par une amélioration de la production future.

Ces améliorations doivent toujours être élaborées dans une perspective valeur – coût. Il ne s'agit pas de réduire le coût si cela doit affecter la valeur reconnue au produit mais d'optimiser le rapport entre les deux notions.



Ce processus d'optimisation s'effectue par les analyses de la valeur susceptibles de ramener le coût estimé à un niveau acceptable.

La réduction des coûts est généralement envisagée en plusieurs étapes :

- une première réduction de l'écart de coût est obtenue par l'organisation en phase de conception.
- Une deuxième étape est prise en compte dans la phase de production proprement dite qui consistera à contrôler les coûts réels pour les maintenir proche des coûts cibles.

#### **IV – LES APPORTS DE LA METHODE**

Cette méthode combine plusieurs pratiques managériales de gestion de la performance apparues récemment.

La méthode du coût cible est basé sur :

- une vision transversale et une gestion décloisonnée
- une entreprise tournée vers le marché
- un moyen de gérer la performance future
- une mobilisation des compétences et informations de toutes les parties prenantes

La méthode des coûts cibles est une philosophie complète de gestion et de communication de l'entreprise.

### **THEME N°3 : METHODE DES COUTS CACHES**

#### **I – NOTION DE COUTS CACHES**

##### **1) Définition**

Les coûts cachés désignent les coûts et les manques à gagner dits coûts d'opportunité qui ne ressortent pas dans la comptabilité.

Les coûts cachés s'opposent aux coûts visibles qui apparaissent dans le système comptable.

NB : Les coûts cachés et coûts visibles peuvent varier en sens inverse.

##### **2) Les causes des coûts cachés**

Au sein d'une entreprise, les dysfonctionnements organisationnels nécessitent des actions correctives ou de régulation qui engendrent des surcoûts ou de nouveaux coûts intégrés dans les coûts traditionnels. Les coûts cachés apparaissent donc avec la régulation des dysfonctionnements.

Dysfonctionnements	Régulations possibles → coûts cachés
Absentéisme	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Arrêt de la production</li> <li>▪ Recherche d'un remplaçant</li> <li>▪ Déplacement d'un ouvrier sur le poste de l'absent</li> <li>▪ Sous productivité du remplaçant</li> </ul>
Rotation du personnel	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Recrutement d'un remplaçant</li> <li>▪ Formation du nouveau recruté</li> <li>▪ Sous apprentissage du nouveau recruté</li> </ul>
Défaut de qualité	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Temps de retouche</li> <li>▪ Mise en rebut d'article</li> <li>▪ Annulation de la commande par le client</li> <li>▪ Traitement des retours d'articles par le service après vente</li> </ul>

Les effets des dysfonctionnements se rapportent généralement aux éléments suivants :

- *les sursalaires* : salaire sans contrepartie d'activité versé à la personne absente ou différence de salaire versée pour le remplacement d'une personne
- *les surconsommations* : consommation de biens et services internes et externes utilisés lors de la régulation de l'absence (télécommunication, embauche d'un intérimaire etc.)
- *le surtemps* : temps passé à réguler l'absence (mise en place de solution de remplacement)
- *les non production* : activité perdue (arrêt de la production, sous activité du remplaçant moins expérimenté).

## **II – ESTIMATION DES COUTS CACHES**

### **1) Règle d'évaluation**

- *Sursalaires*

Les sursalaires sont évalués en fonction de la différence entre les taux catégoriels respectifs (charges sociales comprises) de la personne remplaçante et de la personne remplacée.

- *Sur consommation*

Les surconsommations sont des consommations de biens et de services évalués au prix hors taxe récupérables par l'entreprise.

- *Surtemps*

Le surtemps est évalué au taux moyen horaire dénommé contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV)

$$CHMCV = \frac{\text{Marge annuelle sur coût variable}}{\text{Nombre d'heure d'activité prévisionnelle de l'année}}$$

- *Non production*

Les temps d'activité correspondant aux non productions sont eux aussi évalués à la CHMCV

*Remarque* : l'objectif de l'évaluation des coûts cachés est moins un calcul précis qui nécessiterait une collecte d'informations importante mais plutôt d'établir un ordre de grandeur de ces ressources. Il s'agit d'évaluations approximatives.

## 2) Utilité de l'estimation des coûts cachés

### a) *Contrôle budgétaire*

- Amélioration de l'analyse des écarts sur coûts

La méthode des coûts cachés permet de suivre la trace des coûts depuis le dysfonctionnement (la cause) jusqu'aux écarts (l'effet).

- Remise en cause des standards classiques

La méthode des coûts cachés jugés compressibles dans la période considérée.

- Evaluation des non productions

La méthode des coûts cachés permet de reconsidérer les objectifs à la hausse en y incorporant un objectif de réduction des dysfonctionnements.

### ***b) Décision d'investissement***

#### **▪ Investissements matériels**

La démarche classique compare au coût de l'investissement, la valeur actualisée des recettes nettes d'exploitation qu'il générera

L'estimation des recettes nettes doit tenir compte :

- des coûts cachés qui seront évités grâce au nouvel investissement
- des nouveaux coûts cachés induits par l'investissement

#### **▪ Investissements immatériels**

Les investissements immatériels ont souvent pour objet la suppression des coûts cachés. Tant que ces coûts cachés ne sont pas évalués, les projets d'investissement immatériels ne sont étudiés que sous l'angle des charges qu'ils génèrent.

Ceci conduit à écarter ces projets. Au contraire, la connaissance des coûts cachés permet un diagnostic exhaustif du rapport avantage / coût du projet.

## **THEME N°4 : CENTRE DE RESPONSABILITE ET PRIX DE CESSION INTERNE**

### **I - GENERALITE**

#### ***A / NOTION DE CENTRE DE RESPONSABILITE***

Pour l'exercice de leur activité, les entreprises doivent mettre en place une structure organisationnelle (un ensemble de chaîne de responsabilité). La réalisation des objectifs nécessite une coordination des efforts de tout le personnel de l'entreprise, du sommet à la base. Cela suppose une attribution de responsabilité aux cadres qui sont comptables de leurs actes quand ils planifient et dirigent les ressources humaines et matérielles. Chaque manager quelque soit son niveau hiérarchique, est responsable d'un centre de responsabilité.

Un centre de responsabilité est une partie, fraction, ou subdivision d'une organisation donc le manager est responsable d'un ensemble déterminé d'activités. Plus la position hiérarchique est élevée, plus le centre de responsabilité est étendu.

Le contrôle de gestion établit les prévisions (budgets) et mesure les actes (résultats réels) de chaque centre de responsabilité.

On distingue quatre catégories de centre de responsabilité

- Centre de coût

Il a pour objectif de produire le bien qu'il fabrique au moindre coût avec la meilleure qualité possible et en respectant les délais.

Ces performances peuvent être évaluées par les critères et indicateurs suivants : quantité produite, coût unitaire, qualité, délais

*Exemple : Atelier de fabrication, magasin de stockage etc..*

- Centre de chiffres d'affaires

L'objectif d'un tel centre est de maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée en terme de niveau et de composition des ventes. Les indicateurs de performance utilisés sont entre autre les quantités vendues, le montant de chiffre d'affaires, nouveaux clients etc.

*Exemple : Services commerciaux*

- Centre de profit

Le chef est comptable du chiffre d'affaires et des coûts.

Outre les indicateurs cités pour les centres précédents on retient également des ratios de productivité (Production / Moyens), de profitabilité (Résultat / Chiffre d'affaires) etc.

*Exemple : Usines, Etablissement, etc.*

- Centre d'investissement

Sa mission est d'assurer la rentabilité des capitaux investis

Le chef est comptable des investissements, du chiffre d'affaires et des coûts.

Outre les ratios des centres de profit, on utilise des ratios de rentabilité (Résultat / Capitaux investis)

*Exemple : Filiales*

## ***B / DECENTRALISATION ET CENTRES DE RESPONSABILITE***

Comme les organisations sont en perpétuelle évolution concernant leurs marchés, leurs clients, etc., il est difficile de trouver un bon compromis entre la stratégie, la structure et la motivation du personnel. Cette quête de compromis amène souvent les dirigeants à prendre des décisions de décentralisation.

La décentralisation consiste à déléguer le pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs.

Une décentralisation complète signifie un minimum de contraintes et un maximum de liberté pour les décisions des responsables aux échelons inférieurs. La centralisation intégrale signifie un maximum de contraintes et un minimum de liberté pour ces mêmes responsables. La plupart des structures d'entreprise se situent entre ces deux extrêmes.

### **1) Avantages de la décentralisation**

Les partisans de la décentralisation et de la délégation des responsabilités aux chefs des divisions, revendiquent les avantages suivants :

- *Meilleure sensibilité aux besoins locaux.* Les chefs de centre de responsabilité sont mieux informés que la direction générale sur les questions concernant leurs clients, fournisseurs, salariée etc. Ils connaissent les facteurs affectant les résultats de leur activité ainsi que les moyens de réduire les coûts et d'améliorer la qualité.
- *Rapidité de la prise de décision.* Une organisation qui délègue les décisions permet des prises de décisions rapides. Elle obtient ainsi un avantage concurrentiel sur les organisations ralenties par la remontée des décisions à prendre, à travers les échelons hiérarchiques successifs.
- *Augmentation de la motivation.* Les chefs de centre de responsabilité sont plus motivés quand ils ont davantage d'initiative.
- *Une plus grande flexibilité.* Une petite division est plus souple et réactive, à même de s'adapter rapidement à une soudaine opportunité du marché. Ainsi, la direction générale, soulagée du fardeau des décisions de routine, peut consacrer plus de temps et d'énergie à la planification stratégique pour le bien de toute l'organisation.

### **2) Inconvénients de la décentralisation**

Les partisans de décisions plus centralisées relèvent les inconvénients suivants de la décentralisation :

- *Incompatibilité des décisions* qui risquent de ne pas être optimale. Ceci se rencontre quand une décision avantageuse pour un centre de responsabilité entraîne un surcoût ou une perte au niveau de l'entreprise dans son ensemble. Cette situation se produit parce que la direction générale a renoncé à contrôler les décisions.
- *Double emploi des activités* : Plusieurs divisions de l'organisation peuvent accomplir les mêmes activités, chacun de son côté. Par exemple des services fonctionnels risquent d'être dupliqués. La centralisation de ces services permet de les regrouper, de les rationaliser.
- *Augmentation du coût de la collecte de l'information* : Les responsables risquent de perdre trop de temps à négocier les prix de cession internes des produits transférés d'une division à l'autre.

Pour choisir une structure appropriée à son organisation, la direction générale doit étudier les avantages et inconvénients de la décentralisation. Cette étude doit souvent être menée séparément pour chacune des fonctions.

Dans les organisations décentralisées, chaque centre de responsabilité se comporte comme une entité autonome. Dans ce contexte, le système de contrôle de gestion utilise souvent des prix de cession interne pour coordonner les centres de responsabilité et évaluer leurs résultats. Le problème est d'adopter une méthode pertinente pour fixer les prix de cession interne.

## **II - PRIX DE CESSION INTERNE**

### **A/ NOTION DE PRIX DE CESSION INTERNE**

#### **1) Définition**

Le prix de cession interne est le prix qui valorise les prestations entre les centres de responsabilité « vendeur » et « acheteur ».

Au niveau de l'entreprise, les produits d'un centre vendeur valorisés au prix de cession interne compensent exactement les charges du centre acheteur valorisées au même prix.

Le prix de cessions internes ne modifie donc pas la rentabilité de l'entreprise.

#### **2) Objectif**

##### **a) *Optimisation des choix économiques***

Les prix de cession sont des outils d'aide à la décision en vue de procéder à une meilleure allocation des ressources. Ils doivent inciter les responsables de centre à réaliser des gains de productivité afin que l'entreprise reste compétitive.

#### ***b) Motivation du personnel***

Les prix de cession interne incitent à la convergence des objectifs de l'entreprise et de ces membres, mais ils ne doivent pas orienter les responsables de centre de profit vers des décisions qui améliorent leur propre résultat au détriment du résultat global de l'entreprise.

#### ***c) contrôle de la performance des centres de responsabilités***

Les prix de cession interne doivent permettre de juger de façon objective et réaliste la gestion à long terme des responsables des centres de profits. Il convient de les choisir de sorte que les actions du centre ne perturbent pas trop les résultats d'un autre centre.

### **3) Modalités pratiques de fixation des prix de cession interne**

Les responsables de centre de responsabilité devraient jouir d'une certaine autonomie en matière de fixation de prix de cession interne. Cependant, en pratique, cette autonomie est souvent limitée. La direction dispose de plusieurs options :

- décider de guider les responsables en établissant une politique centralisée de détermination des prix de cession interne.
- imposer des prix de cession interne lorsque ceux-ci génèrent des conflits risquant de compromettre ses résultats
- laisser la liberté aux centres de responsabilité de négocier leur prix de cession interne.

#### ***B / POLITIQUE CENTRALISEE DE FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE***

L'établissement d'une politique de prix de cession interne conduit la direction générale à s'interroger sur la pertinence des références respectives aux marchés et aux coûts.

#### **1) La référence au marché**

Cette méthode suppose deux conditions d'application :

- il faut que le marché existe ;
- et qu'il soit suffisamment concurrentiel



La valorisation des cessions entre les centres au prix de marché permet la comparaison des résultats des centres avec des entreprises externes fournissant les mêmes types de prestation.

#### **a) Prix réel du marché**

Le prix réel du marché permet d'apprécier de façon réaliste la rentabilité à court terme d'un centre de profit. Les responsables ont la sensation d'exercer une activité de chef d'entreprise en adaptant en permanence leurs produits et les conditions d'exploitation aux données du marché.

Cependant le prix de marché ne permet pas d'évaluer la rentabilité à long terme d'un centre (par exemple en phase de lancement, un centre peut se trouver en perte pendant les premières années, alors que les produits qu'il offre seront rentables à long terme.

De plus, ce système ne privilégie pas les achats internes (si les unités vendeuses proposent aux unités clientes des conditions voisines de celles offertes par le marché, ces dernières peuvent, en guise de protestation, préférer s'adresser à des fournisseurs extérieurs).

#### **b) Prix de marché aménagé**

Le prix de marché aménagé est égal au prix de marché auquel est appliquée une réduction. Celle-ci correspond théoriquement aux frais commerciaux économisés sur les ventes internes. Cependant, en insistant à acheter à l'intérieur plutôt qu'à l'extérieur, ce prix de cession réduit l'autonomie des responsables.

### **2) La référence aux coûts**

Le prix est déterminé en ajoutant une marge à un coût. Ce procédé peut sembler peu adapté à la problématique des prix de cession interne.

Cependant, les entreprises sont parfois obligées d'adopter cette méthode lorsque :

- il n'existe pas de marché correspondant aux prestations internes (exemple produits nouveaux ou produits intermédiaires spécifiques) ;
- il existe un marché mais celui-ci n'est pas suffisamment concurrentiel (le prix n'est pas significatif et ne peut servir de base à la fixation des prix de cession interne

#### **a) Coût complet réel**

Le coût complet réel répercute l'efficacité ou l'inefficacité du centre de responsabilité vendeur au centre acheteur sans que ce dernier en soit responsable.

De plus le centre acheteur ne connaît pas à l'avance le prix qui va lui être facturé car il faut laisser le temps au centre fournisseur de calculer ses coûts.

Dans ce cas, le prix de cession ne peut servir d'outil d'aide à la décision.

### Exemple

Soit un centre A qui produit un composant dont le coût réel est de 30 F de charges variables unitaires et 20 F de charges fixes pour une production de 1 000 unités. Toute sa production est cédée au centre B au coût réel majoré d'une marge de 5%. Le centre acheteur B adjoint à ce produit un autre composant acheté à l'extérieur dont le coût d'achat unitaire est de 10 F. Le montage du produit final coûte 2 F par unité montée. Le produit est vendu au prix de 80 F.

### Travail à faire

Déterminer les résultats des centres A, B et Entreprise.

Solution

- Pour A = (centre vendeur)

Coût réel = 50 F

Prix de cession interne =  $50 \times 1,05 = 52,50$

Résultat du centre =  $50 \times 0,05 \times 1\ 000 = 2\ 500$  F.

- Pour B = (centre vendeur)

Coût réel = 50 F

Coût de revient du produit monté =  $52,50 + 10\text{ F} + 2 = 64,50$

Résultat du centre =  $(80 - 64,50) \times 1\ 000 = 15\ 500$

- Pour Entreprise

$500 + 15\ 500 = 18\ 000$

ou  $\{ 80 - (50 + 10 + 2) \times 1\ 000 \} = 18\ 000$

Supposons que le centre A n'ait pas respecté ses contraintes (soit un coût réel de 56 F) par contre le centre B a pleinement respecté ses engagements.

- Résultat du centre A

$56 \times 5\% \times 1\ 000 = 2,8 \times 1\ 000 = 2\ 800$  F

Le prix de cession interne devient  $56 \times 1,05 = 58,8$  F.

- Résultat du centre B

- coût de revient =  $58,8 + 10 + 2 = 70,8$

- résultat =  $(80 - 70,8) \times 1\ 000 = 9\ 200$

- Résultat global de l'entreprise =  $2\ 800 + 9\ 200 = 12\ 000$  F

ou  $[80 - (56 + 10 + 2)] \times 1\ 000 = 12\ 000$  F

Soit une diminution de 6 000 F

Le centre A qui est inefficace voit son résultat augmenté de  $6\text{ F} \times 5\% \times 1\,000 + 300\text{ f}$ . Cette anomalie est liée au mode de fixation de la marge qui s'exprime en un pourcentage de coût réel.

Par contre le centre B qui a pleinement satisfait à ses obligations voit son résultat se détériorer de 6 300 F (9 200 au lieu de 15 500) ce qui correspond au transfert

- de l'inefficacité du centre A pour 6 000 F
- de l'accroissement de marge du centre A répercuté comme prix de cession interne pour juger de la performance des centres de responsabilité.

### ***b) Le coût standard***

Il permet une localisation des performances par la mise en évidence, au niveau de chaque centre, des écarts entre les réalisations et les standards.

La fixation des standards pose le problème de la fréquence de révision de ceux-ci.

- Lorsque les standards ne sont pas révisés assez souvent, le centre vendeur conserve ses avantages acquis et toute amélioration (productivité) lui procure des gains supplémentaires.
- Lorsque les standards sont révisés trop souvent, le centre vendeur ne conserve plus ses gains de productivité, car il les transfère au centre client (dans ce cas nous nous retrouvons dans les difficultés évoquées précédemment).

Cette méthode ne parvient pas toujours à assurer la convergence des objectifs des centres de responsabilité et l'objectif de l'entreprise. En effet, elle peut provoquer des conflits. Dans le cas où le centre acheteur trouve le prix de cession interne trop élevé, elle est amenée à refuser l'offre du centre vendeur alors même que cette cession améliorerait le résultat global de l'entreprise.

Le conflit d'objectif provient du fait que le prix de cession interne inclut les charges fixes qui sont considérées comme des charges variables pour le centre acheteur.

### **3) Critère de choix de fixation des prix de cession interne**

La fixation des prix de cession interne peut être influencée par des facteurs tels que :

- la nature des centres de responsabilité ;
- les sources d'approvisionnement et la stratégie

#### ***a) Nature des centres de responsabilité***

- Le prix réel de marché ou le prix de marché aménagé est préconisé pour les prestations entre centres de profit.
- La référence au coût est préférée pour les prestations entre centres de coût ou entre centres de coût et centres de profit.

**b) La nature des sources d'approvisionnement (Modèle de John DEARDEN)**

John DEARDEN établit un lien entre le type de produit fabriqué par l'entreprise et le choix de la source d'approvisionnement. Il en déduit les modalités de fixation de prix de cession interne

- s'agissant des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- Pour les produits qui peuvent à terme être sous traité, il propose le prix de marché à long terme ;
- S'agissant des produits qui peuvent être sous traité immédiatement, le prix doit être le fait d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge soit au prix de marché moins une décote.
- Pour les produits dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix de marché s'impose car il crée en interne les conditions du marché.

**c) La nature de la stratégie : (Modèle Robert ECCLES)**

L'auteur établit un lien entre types de stratégie et politique de prix de cession interne.

Il distingue 4 types de stratégie :

- le type collectif
- le type concurrentiel
- le type coopératif
- le type participatif
- *Le type collectif*

Il ne se prête pas au système des prix de cession interne dans la mesure où :

- l'intégration verticale est faible c'est-à-dire qu'il y a très peu d'interdépendance technique ou commerciale entre les centres de responsabilité.
- le degré de diversification est faible (cas des entreprises mono produit)
- *Le type concurrentiel*

Il correspond aux organisations très diversifiées mais faiblement intégrées verticalement (cas des conglomérats ou des holding).

La stratégie de ce type d'organisation est fixée au niveau de chaque centre de responsabilité. La mesure des performances repose sur la comparaison des résultats aux objectifs. La prise de décision est décentralisée et l'approvisionnement est libre. Le prix de cession le plus adapté est celui du marché

- *Le type coopératif*

Il correspond aux organisations fortement intégrées mais faiblement diversifiées (cas des groupes sidérurgiques, l'automobile)

La stratégie du groupe est formulée pour le groupe dans son ensemble. La logique du groupe privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités. Le mode de fixation des prix de cession interne repose sur les coûts (notamment le coût complet standard majoré d'une marge).

- *Le type participatif*

Il correspond aux organisations fortement intégrées verticalement et diversifiées. Elles combinent les caractéristiques des organisations concurrentielles et des organisations coopératives. En matière de cession, la priorité est accordée à l'approvisionnement interne (caractéristique de l'intégration) mais la diversification pousse au choix du prix de cession interne basé sur le marché.

#### ***C / PRIX DE CESSION INTERNE IMPOSE PAR LA DIRECTION GENERALE***

Lorsque la direction générale impose des prix de cession interne, elle focalise son attention sur les problèmes de gestion courante et limite en cela les avantages de la décentralisation. Cette méthode entrave l'initiative et l'autonomie des responsables

La direction générale devrait éviter ses interventions en matière de prix de cession interne et les imposer uniquement dans le cas où :

- un conflit apparaît entre centres de responsabilité
- les transferts internes sont rares
- un centre reçoit une commande exceptionnellement importante.

#### ***D / LES PRIX DE CESSION NEGOCIES***

Les prix de cession interne sont dits négociés quand la direction confie aux responsables de centre le soin de négocier le prix de cession interne. Les éléments de négociation reposent sur

les informations telles que les prix de marché ou les coûts des différents produits ou services. La négociation des prix de cession préserve l'autonomie des centres de responsabilité.

Cependant les principaux inconvénients de cette procédure sont :

- le gaspillage du temps par les responsables au cours des processus de négociation
- l'évaluation de la performance d'un centre est fonction de la capacité à négocier de son responsable.

## **THEME N°5 : LES TABLEAUX DE BORD**

Les tableaux de bord de gestion sont des instruments d'information à court terme :

- établis dans des délais très brefs
- centrés sur les facteurs clés de la gestion
- construits pour chaque centre de responsabilité
- permettant le cas échéant de prendre rapidement des actions correctives.

La périodicité des tableaux de bord de gestion est fonction des informations qu'ils fournissent pour la prise de décision à court terme.

Les facteurs clés se modifient en fonction de l'évolution de la situation de l'entreprise et de son environnement. Ceci implique une révision périodique des tableaux de bord de gestion.

Par ailleurs, les tableaux de bord doivent s'emboîter les uns dans les autres en suivant les lignes hiérarchiques.

### **I / CONSTRUCTION D'UN TABLEAU DE BORD DE GESTION**

La construction d'un tableau de bord de gestion requiert 4 étapes :

- détection des facteurs clés de gestion
- choix des indicateurs
- organisation de la collecte des informations
- présentation des tableaux de bord de gestion

### **1) Détection des facteurs clés de gestion**

Les facteurs clés de gestion d'un centre de responsabilité sont la variable d'action que ce centre doit suivre de très près car leur évolution conditionne la réalisation des objectifs de l'organisation et du centre lui-même.

La détermination de ces facteurs clés de gestion est de loin l'étape la plus difficile. En effet, elle exige une réflexion très profonde sur les objectifs et la stratégie de l'entreprise, sur les sous objectifs et les plans d'action du centre de responsabilité et les inter- relation entre ce dernier et les autres centres d'activité de l'organisation. Ceci implique que :

- chaque centre de responsabilité définit des objectifs principaux
- les dirigeants concentrent leur attention sur les facteurs essentiels de la gestion
- l'évolution des facteurs clés de gestion puisse être mesurée à court terme à l'aide d'indicateurs et que ce suivi puisse déboucher sur des actions correctives.

### **2) Le choix des indicateurs**

Une fois que les facteurs clés ont été sélectionnés, le choix des indicateurs s'impose.

Un indicateur est une information généralement chiffrée, choisie pour rendre compte de l'évolution d'un facteur clé de gestion.

La sélection des indicateurs n'est pas facile pour les raisons suivantes :

- Certains facteurs clés sont difficilement mesurables.
- Les indicateurs sont intimement liés à l'évolution des performances car ce sont des instruments de mesure des résultats des responsables.

En effet, suivre un indicateur implique d'une part mesurer un résultat, d'autre part, le comparer avec une norme de référence.

Le choix des indicateurs peut par conséquent avoir des effets psychologiques défavorables et conduire à des comportements irrationnels pouvant perturber la volonté d'améliorer la gestion à court terme que soutend la mise en œuvre de tableau de bord de gestion.





Direction commerciale	Indicateurs 1												
	Indicateurs 2												
	Indicateurs 3												
	Indicateurs 4												
Direction financière	Indicateurs 1												
	Indicateurs 2												
	Indicateurs 3												
	Indicateurs 4												
Direction Technique	Indicateurs 1												
	Indicateurs 2												
	Indicateurs 3												
	Indicateurs 4												

### **III / ROLE DU TABLEAU DE BORD**

#### **1) Avantages d'un tableau de bord de gestion**

Compte tenu de l'imprécision des objectifs dans certaines organisations, les responsables ne savent pas toujours dans quelle direction ils doivent orienter leur action. Dès lors, ils ont tendance à les orienter dans le sens qui leur est le plus favorable.

La détermination des facteurs clés de gestion permet d'orienter plus efficacement leur comportement vers les intérêts de l'entreprise.

Les tableaux de bord de gestion sont centrés sur les informations essentielles pour la décision à court terme. Ils permettent le dialogue permanent entre les partenaires en vue d'une action aussi efficace que possible.

La nécessité du suivi de l'évolution des facteurs clés dans une organisation permet justifier et de faire accepter par les responsables, la mise en place d'un système d'information qui pourra leur apparaître contraignant.

#### **2) Conditions essentielles de succès**

Un tableau de bord de gestion doit être construit davantage dans une perspective d'information

La mise en place d'un système de tableau de bord de gestion n'a de sens que si elle reçoit l'appui total de la direction générale. La formulation du tableau de bord doit être pour un responsable, l'occasion de faire participer ses principaux collaborateurs.

Un tableau de bord de gestion se réfère davantage à des informations opérationnelles qu'à des données comptables qui sont toujours fournies avec un décalage assez grand. En aucun cas, la sortie d'un tableau de bord de gestion ne doit être retardée. Si une information manque, elle peut être estimée et confirmée par la suite. La remontée de l'information doit être rapide.

La présentation des tableaux de bord de gestion doit être claire et faciliter l'exploitation des informations.

Il faut éviter des tableaux trop complexes et parfois recourir à des graphiques dans la mesure où ils ne sont pas sophistiqués.

#### **IV - LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF (TBP)**

Le tableau de bord prospectif conçu par R. KAPLAN et D. NORTON (1996, 1998) constitue un système de mesure et de pilotage de la performance.

##### **1) Principe et définition**

###### **a) *Définition***

Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance (Scorecard) qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie. Ce système ne perd pas de vue les objectifs financiers mais il tient compte également des moyens pour les atteindre. Il mesure la performance selon quatre axes équilibrés (balanced) : les résultats financiers, la performance vis à vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

L'idée principale du TBP est de détecter et mettre en place des indicateurs propres à appréhender le potentiel de l'entreprise. C'est en ce sens qu'il s'agit d'un tableau de bord prospectif.

Les indicateurs mis en œuvre ne sont pas seulement ou essentiellement financiers mais, explorent d'autres axes:

- client
- processus interne
- Savoir et savoir- faire dans l'entreprise

aptes à mesurer des sources de compétence distinctives pour l'entreprise.

Le TBP pointe en particulier, une lacune des systèmes de mesure traditionnels fondés sur les aspects financiers: leur propension à ignorer le long terme et à se focaliser sur le rendement des actifs au détriment des investissements dans de nouvelles sources de croissance. Il permet de souligner combien cette recherche de rendement peut amener l'entreprise à négliger les dépenses aptes à favoriser la connaissance, l'émulation des compétences, la recherche de nouveaux produits la prospection et la fidélisation de nouveaux clients etc., autant d'éléments sur lesquels se construit le futur de l'entreprise.

### ***b) Principe***

Le principe fondamental d'un TBP est de s'articuler sur les objectifs stratégiques de l'entreprise. Ceci présuppose qu'on a parfaitement identifié au préalable quelle est la stratégie de l'organisation et comment elle se décline sous forme d'objectifs. Le TBP doit alors, traduire ces derniers sous formes d'indicateurs concrets. Deux familles sont retenues:

- des indicateurs extérieurs destinés aux actionnaires et aux clients;
- des indicateurs internes dédiés aux processus essentiels, (l'innovation, le développement des compétences et de la croissance).

L'ensemble doit être équilibré de manière à ne pas privilégier un aspect par rapport aux autres. Les indicateurs doivent être à la fois quantitatifs et qualitatifs, tournés vers les résultats obtenus, mais aussi et surtout vers les déterminants de la performance qui conditionnent le futur de l'entreprise.

La finalité des TBP peut être résumée à quatre points:

- "clarifier le projet et la stratégie et les traduire en objectifs;
- communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler;
- planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques;
- renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique " (*R.KAPLAN et D. NORTON*)

## **2) Les quatre axes du TBP**

La description des axes définis par R. KAPLAN et D. NORTON est d'autant plus précieuse qu'elle nous renseigne sur les quelques indicateurs fondamentaux ou à tout le moins les plus communs que l'on peut rencontrer lors de l'établissement d'un TBP.

### ***a) Axe financier***

L'axe financier est déjà largement connu, puisque la majeure partie des indicateurs relève généralement de cette catégorie. On retrouve ainsi, tous les indicateurs financiers que l'entreprise peut juger pertinent de calculer tels que retour sur investissement (ROI), rentabilité économique, taux de croissance, diversification du chiffre d'affaires, indice de productivité, objectifs de coût etc.

### ***b) L'axe client***

L'axe client est destiné à permettre l'identification des clients et des segments de marché qui constituent la cible de l'entreprise. Cette dernière doit rechercher qu'elles sont les facteurs lui permettant de toucher et de fidéliser les clients qu'elle vise. Certains indicateurs sont utilisés de manière systématique pour chiffrer ces objectifs: la part de marché, le taux de fidélisation, la conquête de nouveaux clients, le taux de satisfaction de la clientèle, le taux de rentabilité de chaque type de clientèle. Ces indicateurs sont présentés de manière globale, mais peuvent être déclinés sous des formes variées et plus précises.

La part de marché peut ainsi être mesurée en terme de chiffre d'affaires en volume, en part de marché relatif au concurrent le plus important, etc. Tout dépend de l'objectif que l'entreprise se fixe: stabilité, rentabilité, domination...etc. De même, le taux de fidélisation peut s'accompagner d'une étude de la volatilité de la clientèle, afin de comprendre pourquoi les clients achètent ailleurs ou se détournent des produits (les raisons ne sont pas forcément les mêmes): la capacité de l'entreprise à satisfaire ses clients constitue un point important de sa politique commerciale et dans ce contexte, il faut non seulement fabriquer de bons produits mais il faut également savoir pourquoi ils ne sont pas ou plus achetés.

Gagner de nouveaux clients constitue aussi un challenge. S'il s'agit d'un but déclaré pour l'entreprise, elle devra tout mettre en œuvre pour y parvenir et les indicateurs utilisés dans le TBP devront au mieux informer sur les progrès accomplis: nombre de nouveaux clients

gagnées par rapport aux actions engagées (sur une opération de marketing téléphonique par exemple).

La rentabilité des clients ou par segment enfin, constitue un point extrêmement important, car l'entreprise peut quelque fois perdre beaucoup d'argent uniquement en raison d'une mauvaise tarification.

### ***c) Axe processus interne***

Dans cet axe doivent être identifiés les processus que l'on peut qualifier de critique pour la stratégie de l'entreprise. Il s'agit des processus dont l'impact sur la satisfaction des clients et les objectifs financiers de l'entreprise est particulièrement important *R.KAPLAN et D. NORTON* identifient trois processus fondamentaux.

- Innovation
- Production (au sens large, c à dire le processus qui va de l'enregistrement d'achat à la livraison);
- Le service après vente

La définition des objectifs et des indicateurs de l'axe *processus interne* doit être menée à partir de stratégies explicites pour répondre à la fois aux attentes des actionnaires et des clients.

*Innovation:* Le processus d'innovation est fondamentale puisqu'il permet d'identifier les nouveaux marchés et clients, ainsi que les besoins latents et émergents de la clientèle existante. L'innovation doit répondre à deux questions fondamentales:

- Quelles sont les caractéristiques des produits futurs auxquelles les clients accordent de la valeur?
- Comment au travers de l'innovation, devancer ses concurrents et offrir avant eux, ces produits aux clients.

*La production:* C'est le processus le plus connu et qui a donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs connus et calculs. Il a été souligné jusqu'à présent, combien les indicateurs quantitatifs et qualitatifs avaient pris de l'importance dans les tableaux de bord: délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix à côté des mesures traditionnelles de coût.

Le service après vente: Il concerne toutes les opérations menées après l'acte d'achat. Ce service est devenu fondamental dans notre société de consommation et constitue un élément très important de concurrence, à tel point que la vente d'un produit ne constitue plus souvent qu'une prestation parmi d'autres.

***d) Axe apprentissage organisationnel***

Il est destiné à identifier et à piloter les facteurs de développement de l'organisation. Il s'agit en particulier de mesurer l'importance et le poids des investissements à réaliser dans les domaines de la recherche et développement, les systèmes d'information, la formation, l'organisation...etc. *R. KAPLAN et D. NORTON* ont identifié trois facteurs:

- Le potentiel des salariés;
- Les potentialités du système d'information;
- La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts.

▪ Le potentiel des salariés

Le premier facteur est souvent mesuré par des ratios classiques de productivité, tel que le chiffre d'affaires par salarié. Mais d'autres mesures apparaissent importantes, telles que la fidélité des employés (mesurée généralement par le turn-over) et la satisfaction des salariés (mesurée grâce à des enquêtes internes). La fidélité est un gage important de conservation des savoir-faire et de la culture organisationnelle dans l'entreprise. La satisfaction a des retombées, non seulement en terme de climat social mais aussi en terme d'efficacité: on a relevé ainsi que les salariés les plus satisfaits étaient aussi ceux dont les clients étaient les plus satisfaits.

▪ Les potentialités du système d'information

Le deuxième facteur constitue une condition à l'efficacité des salariés: la motivation et le savoir-faire doivent pouvoir compter sur un bon système d'information. Tous les indicateurs permettant aux salariés de juger de leur propre action et d'en mesurer les conséquences constituent des éléments de base: les tableaux de bord en général répondent à ces besoins et sont conçus dans cette optique.

- La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts

Le troisième facteur est essentiel. De fait, les salariés n'apporteront leur compétence et les mettront au service de l'entreprise, qu'à condition d'être motivés: le nombre et la qualité des suggestions qu'ils peuvent faire constituent un bon indicateur par exemple de leur implication.

Un des principaux facteurs contribuant à l'efficacité de l'organisation est la convergence des buts entre les acteurs et ceux de la firme. Dans ce domaine le TBP préconise d'aligner d'abord les objectifs des salariés des unités et de l'entreprise, puis de relier ces objectifs à des gratifications. Le système doit permettre le suivi par tous les employés des réalisations effectives et des performances réalisées. Une des conditions de la réussite du projet est que le TBP soit parfaitement connu des salariés et accepté d'une part, et que les performances soient mesurées non seulement sur un plan personnel, mais au niveau d'une équipe d'autre part.

### **3) Les étapes de la construction du TBP et limites de la démarche**

#### ***a) Les étapes de la construction du TBP***

Les principales étapes de la construction du TBP sont:

- définir, à partir d'une vision stratégique pour l'entreprise les objectifs de la stratégie.
- décomposer ces objectifs selon les quatre axes du tableau de bord: l'axe financier, l'axe client, l'axe processus interne, l'axe apprentissage.
- pour chaque axe, délimiter les indicateurs et leurs mesures à prendre en considération.
- pour chaque indicateur, collecter les informations selon la périodicité choisie.
- enfin, déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau pour un pilotage dynamique de l'entreprise.

#### ***b) Les limites de la démarche***

Dans sa première phase, le TBP peut être difficile à expliquer et à faire accepter aux acteurs de l'organisation. Les informations peuvent être difficiles à collecter et à traduire en mesures simples.

Dans l'utilisation, les objectifs locaux peuvent être minorés au profit d'indicateurs plus globaux alors même que la performance opérationnelle technique est aussi importante.

## **THEME N°6: METHODE U.V.A. (Unité de Valeur Ajoutée)**

### ***I / PRESENTATION DE LA METHODE***

Dans la plupart des entreprises, la gestion est assurée et les décisions sont prises à partir d'éléments comptables issus soit :

- de la comptabilité générale qui permet d'obtenir un résultat global à une périodicité souhaitée, le mois, le trimestre ou l'année.
- d'une comptabilité analytique (ou de gestion) qui consiste à répartir les charges selon un découpage
  - en centre (méthode des centres d'analyse)
  - en activité (méthode ABC)

et qui fournit un résultat suivant ce découpage, également à une périodicité souhaitée.



Contrairement à ces méthodes, **la méthode UVA n'est pas un système comptable, mais un système orienté vers le management du profit.**

La méthode U.V.A. s'intéresse aux produits et aux clients. En effet les deux processus majeurs au sein de l'entreprise sont le **processus de production** et le **processus de commercialisation**.

La méthode U.V.A. cherche :

- à comprendre comment on fabrique les produits et comment on les vend.
- A mesurer la **valeur ajoutée** par chacune de ses démarches
- A mesurer le bénéfice ou la perte au niveau le plus élémentaire, c'est-à-dire la facture qui est la synthèse des efforts qu'il a fallu accomplir pour que se réalise la vente des produits au client.

Pour ce faire, elle procède :

- à une modélisation de l'entreprise en décrivant les gammes de "travail" dans toutes les fonctions.
- à la création d'une unité de mesure de la valeur ajoutée : UVA

## **II / DEMARCHE DE LA METHODE U.V.A.**

Elle s'articule en deux phases : construction de la méthode, exploitation de la méthode.

Construction de  
la méthode

1. modélisation de l'entreprise
2. inventaire des postes U.V.A.
3. calcul des taux des postes U.V.A.
4. choix d'une unité et calcul de son taux
5. calcul des indices des postes U.V.A.
6. calcul des équivalents U.V.A. des produits et des processus
7. mesure de la valeur ajoutée produite
8. calcul du coût de l' U.V.A.

Exploitation de  
la méthode

1. calcul du coût de revient d'un produit, d'un client, d'une vente
2. calcul du résultat de la vente
3. créer des indicateurs de performances et des tableaux de bord permettant de connaître à tout moment l'évolution des coûts de la production et de la rentabilité.

---

### 1) **Construction de la méthode**

La construction de la méthode U.V.A. a pour objectif de déterminer **la valeur ajoutée**, exprimée en U.V.A. imputable :

- à chaque produit, à partir de ses gammes de conception, d'industrialisation, de production.
- à chaque client, à partir de l'analyse des gammes administratives, commerciales et logistiques.
- En additionnant les U.V.A. liées aux produits et les U.V.A. liées aux clients, l'entreprise pourra calculer la valeur ajoutée liée à une facture.

$$\text{V.A. "facturée"} = \text{V.A. "produits livrés"} + \text{V.A. "client"}$$

#### **a) modélisation de l'entreprise**

Dans la plupart des cas, le fonctionnement de l'entreprise correspond à un réseau de **gammes** qu'il est nécessaire de modéliser pour le comprendre avec précision.

*Une gamme est une suite d'opérations ou de tâches élémentaires réalisées, en un temps donné, sur des postes de travail fonctionnant dans des conditions techniques économiques déterminées ; c'est-à-dire avec des consommations de ressources précises.*

Modéliser une gamme, c'est décrire de façon formelle la succession des opérations élémentaires qui la composent, en précisant le temps que représente chacune d'elles.

*Un poste de travail fonctionnant dans des conditions technico-économiques bien précises s'appelle un poste U.V.A.*

#### **b) Inventaire des postes U.V.A.**

L'inventaire des postes U.V.A. consiste à inventorier des postes de travail, conformément à ce qui vient d'être dit, à déterminer pour chacun d'eux ses différentes possibilités d'utilisation.

Pour un poste de travail donné, dès que ces conditions technico-économiques de fonctionnement changent, c'est-à-dire que ses consommations de ressources directes changent, de façon significative, il y a apparition d'un nouveau poste UVA.

Exemple de causes génératrices de poste de UVA différents sur un même poste de travail.

- Passage de un à deux ou trois équipes
- Réorganisation du poste de travail de l'atelier ou du service
- Automatisation du poste de travail

### ***c) calcul des taux des postes UVA***

Le taux d'un poste UVA est la somme des ressources qu'il consomme, de façon directe par unité d'œuvre ; c'est-à-dire que l'on peut lui affecter à partir d'une analyse technique sans clé de répartition arbitraire.

Il s'agit notamment : de la MOD, entretien, des amortissements techniques, des matières consommables, des frais à la surface (l'amortissement du bâtiment, chauffage, ..., suivant la surface occupée) des frais à la valeur (en fonction de la valeur du poste, assurance, etc.).

La somme de ces charges donne le taux du poste UVA à un instant donné.

NB : L'unité d'œuvre des postes UVA peut être l'heure-homme, l'heure-machine, le Kg, le mètre...

### ***d) choix d'une unité et calcul de son taux***

L'unité devra être représentative de l'activité de l'entreprise, quitte à ce qu'elle soit fictive. Elle sera parfaitement définie techniquement et physiquement.

Le calcul de son taux se fait en valorisant sa gamme à partir des taux des postes UVA, précédemment calculés ; on l'appelle **taux de base**.

Par définition : *l'unité définie par sa gamme et par le taux de base, vaut une unité de valeur ajoutée (1UVA).*

**NB** : Dans l'industrie manufacturière, on pourra choisir un article de base dont on valorisera à partir des taux de postes U.V.A. utilisés, la gamme de production.

### ***e) calcul des indices des postes UVA***

L'indice d'un poste UVA est le rapport de son taux au taux de base et cette valeur est exprimée en Unité de Valeur Ajoutée ou UVA ;

Taux du poste UVA

$$\text{Indice du poste UVA} = \frac{\text{-----}}{\text{Taux de base}}$$

**f) calcul des équivalents UVA des produits et processus**

Ce calcul s'effectue à partir des gammes de conception, fabrication, contrôle,...des produits et des gammes administratives, commerciales, logistiques, de chaque client.

Un équivalent UVA caractérise chaque produit et chaque client.

Exemple :

Soit l'inventaire des postes UVA les taux des postes suivants :

<u>Postes UVA</u>	<u>Taux des postes</u>
Poste UVA 10	180 F/h
Poste UVA 20	120 F/h
Poste UVA 30	260 F/h
Poste UVA 40	90 F/h
Poste UVA 50	200 F/h
Poste UVA 60	150 F/h

Soit les caractéristiques de l'opération retenue comme UVA ci-dessus.

Processus ou gamme	TPS
Poste UVA 10	0,25
Poste UVA 30	0,10
Poste UVA 40	0,10
Poste UVA 60	0,20

Soit le processus de production des produits suivants :

**Produit A**

Processus	TPS
Poste UVA 10	0,10
Poste UVA 40	0,05
Poste UVA 50	0,15

**Produit B**

Processus	TPS
-----------	-----

Poste UVA 20	1,00
Poste UVA 40	0,20
Poste UVA 60	1,00

### Produit C

Processus	TPS
Poste UVA 10	1,00
Poste UVA 30	2,00
Poste UVA 60	2,00

**TAF** : Déterminer l'équivalent UVA des produits A, B, C.

### Résolution

- Détermination du taux de base

Processus	Temps	Taux de l'opération	Valeur de l'opération
Poste UVA 10	0,25	180	45 F
Poste UVA 30	0,10	260	26 F
Poste UVA 40	0,10	90	9 F
Poste UVA 60	0,20	150	30 F
Taux de base (1 UVA) :			110 F

- Détermination de l'indice des postes

Processus	Taux de poste UVA	Taux de base	Indice UVA
Poste UVA 10	180	110	1,64
Poste UVA 20	120	110	1,09
Poste UVA 30	260	110	2,36
Poste UVA 40	90	110	0,82
Poste UVA 50	200	110	1,82
Poste UVA 60	150	110	1,36

- Détermination des équivalents UVA

Produit A				Produit B				Produit C			
Postes UVA	Temps	Indice UVA	Equiv. UVA	Postes UVA	Temps	Indice UVA	Equiv. UVA	Postes UVA	Temps	Indice UVA	Equiv. UVA
P.UVA 10	0,10	1,64	0,164	P.UVA 20	1,00	1,09	1,09	P.UVA 10	1,00	1,64	1,64
P.UVA 40	0,05	0,82	0,041	P.UVA 40	0,20	0,82	0,164	P.UVA 30	2,00	2,36	4,72
P.UVA 50	0,15	1,82	0,273	P.UVA 60	1,00	1,36	1,36	P.UVA 60	2,00	1,36	2,72
Equivalent UVA			0,478	Equivalent UVA			2,614	Equivalent UVA			9,08

--	--	--	--	--	--

## 2) Exploitation de la méthode UVA

### a) *Mesure de la valeur ajoutée produite*

Au cours d'une période donnée, c'est la somme :

- **des UVA produites par la production** ; c'est-à-dire qui correspondent aux produits (pièces, semi-produits ou produits finis) fabriqués.

#### *Pour un produit :*

Le nombre d'UVA de produits différents étant additionnable, l'entreprise pourra connaître au jour le jour le niveau de sa production, soit globale soit à la sortie de chaque section.

L'entreprise pourra également fixer des objectifs aux ateliers en fonction de capacité de production et ainsi contrôler le rendement au jour le jour.

- **Des UVA produites pour les clients**, c'est-à-dire correspondant aux factures établies au cours de la période :

#### *Pour un client :*

Nombre d'UVA = Equivalent UVA de la facture x nombre de factures

A chaque facture correspond une somme de gammes administratives, commerciales et logistiques, qui vont de la prospection du client au recouvrement du montant de la facture, et qui ont chacune un équivalent UVA.

#### **Valeur ajoutée produite :**

**Nombre d'UVA produites = somme UVA « produits » + somme UVA « clients »**

### b) *calcul du coût de l'UVA*

Le coût de l'UVA se calculera, pour la période donnée, selon la formule :

**Charges de VA enregistrées par la comptabilité générale (a)**

\_\_\_\_\_ = **coût de l'UVA**

**Nombre d'UVA produites**

- (a)** Les charges de valeur ajoutée sont des charges enregistrées par la comptabilité générale diminuées des achats, affectés aux produits et des dépenses spécifiques (transport sur ventes, commissions,...) affectées aux clients.

**c) calcul du coût de revient d'un produit, d'un client, d'une vente**

- coût de revient d'un produit =

**(Coût de l'UVA x Equivalent UVA du produit) + Matière premières**

- coût de revient d'un client =

**(coût de l'UVA x Equivalent UVA du client) + Frais spécifiques**

- coût d'une vente =

**Coût de revient des produits livrés + coût de revient du client**

**d) résultat de la vente**

Le bénéfice (ou la perte) générée par une vente est la différence entre le montant HT de la facture et le coût de revient de la vente correspondante.

**Résultat de la vente = montant de la facture – coût de revient de la vente**

Soit les informations complémentaires suivantes :

<u>Produits fabriqués</u>	<u>quantités produites</u>
Produit A	1 000
Produit B	2 000
Produit C	500

<u>Clients facturés</u>	<u>Equivalents (a)UVA</u>	<u>Nombre de facture</u>
Grandes surfaces	2,000	190
Détaillants	3,200	250
Export	7,000	10

Charge de valeur ajoutée enregistrée par la comptabilité générale du mois : 2 208 043

Coût matière première par produit

Produit A	—————>	120, 00 F
Produit B	—————>	180, 00 F
Produit C	—————>	815, 00 F

**TAF** :

- 1) Déterminer le nombre d'UVA produites
- 2) Déterminer le coût de l'UVA
- 3) Déterminer le coût de revient de chaque produit (unitaire)

Résolution

- Détermination du nombre d'U.V.A. produites

<b>Produits fabriqué</b>	<b>Equivalent UVA</b>	<b>Quantités produites</b>	<b>UVA produites</b>
Produit A	0 ,478	1 000	478
Produit B	2,614	2 000	5 228
Produit C	9,080	500	4 540
			10 246
<b>Clients facturés</b>	<b>Equivalent UVA</b>	<b>Nombrez de factures</b>	<b>UVA produites</b>
Grandes surfaces	2,00	190	380
Détaillants	3,20	250	800
Export	7,00	10	70
			1 250

Total UVA produite : 11 496 UVA

(10 246 + 1 250)

- Détermination du coût de l'UVA

Coût de l'UVA = Dépenses du mois / UVA produites

$$= \frac{2\,208\,043}{11\,496}$$

Coût de l'UVA = 192, 07 Francs

- Détermination du coût de revient d'un produit

Produits	Equivalent UVA	Coût de l'UVA	UVA par produit	Coût Mat. première / Produit	Coût de revient / produit
Produit A	0,478	192,07	91,81	120,00	211,81
Produit B	2,614	192,07	502,07	160,00	662,07
Produit C	9,080	192,07	1744,00	815,00	2559,00



## **THEME N°7 : GESTION DE LA QUALITE ET ANALYSE DE LA VALEUR**

### **I – GESTION DE LA QUALITE**

#### **1) Définition**

##### ***a) La qualité***

La qualité s'étend à l'ensemble des propriétés et des caractéristiques du produit ou d'un service qui lui confère l'aptitude à satisfaire les besoins du client ou de l'utilisateur.

Les éléments sur lesquels repose la satisfaction du client sont les suivants :

- Performance (précision, puissance, fiabilité, facilité d'emploi, esthétique).
- Prix
- Disponibilité
- Service d'accompagnement (conseils, entretien, réparation, formation des utilisateurs).

##### ***b) La qualité totale***

C'est un ensemble de principes et de méthodes organisés en stratégie globale visant à mobiliser toute l'entreprise pour obtenir une meilleure satisfaction du client à moindre coût

Le concept de la qualité totale correspond à une vision globale de l'entreprise. Cela suppose la recherche à tous les niveaux, dans tous les services et les fonctions des améliorations matérielles, organisationnelles, humaines pour accroître la qualité.

Ainsi le plan d'amélioration de la qualité mis en place dans les entreprises comporte 3 axes :

- technique : mettre en œuvre tous les moyens pour se rapprocher du zéro défaut et réduire les sources de non qualité pour les produits ou processus de fabrication;
- humain : gérer les compétences et savoir faire du personnel pour améliorer leur participation et donc réduire les défauts ;
- organisationnel : simplifier et améliorer l'organisation physique et intellectuelle du travail de tous les postes.

## **2) Les facteurs influençant la qualité**

L'analyse du système de production (industrie) fait ressortir 7 facteurs interdépendants :

- le management
- le matériel
- les matériaux
- les méthodes de production
- la main d'œuvre
- le milieu de travail (l'espace physique de l'entreprise et son climat social)
- la monnaie (les investissements et les fonds requis pour le développement et le fonctionnement optionnel de l'entreprise).

## **3) Le coût de la qualité**

La qualité a un coût qu'il faut connaître pour mettre en place les méthodes adaptées pour la contrôler et l'améliorer.

### **a) Coûts liés à la qualité**

Il s'agit principalement des coûts de non qualité, des coûts de la conformité, des coûts cachés.

- Coûts de non qualité
  - Les coûts internes de non qualité : ce sont des coûts dus aux défauts détectés avant que le produit ne soit livré au client.

*Exemple* : Coût des rebuts, des retouches etc.

- Les coûts externes de non qualité: ce sont des coûts dus aux défauts découverts par les clients.

*Exemple* : Coût du traitement des réclamations, de l'application de la garantie, de la procédure judiciaire.

A ces coûts s'ajoutent des coûts de non qualité indirects, difficilement identifiable et qui se traduit par la perte de parts de marché (insatisfaction du client, mauvaise opinion).

- Coût de la conformité (gestion de la qualité)
  - Coût de la prévision

L'entreprise mène des actions ayant pour objet d'empêcher que des anomalies surviennent.

Exemple : Formation du personnel, enquêtes chez les fournisseurs

- Coût de la détection des anomalies

Il s'agit du coût du personnel affecté aux tâches de contrôle, l'amortissement des équipements de contrôle.

- Les coûts cachés

Les coûts cachés désignent les coûts et manque à gagner (coût d'opportunité) qui ne ressortent pas dans la comptabilité.

Exemple: Une réduction d'effectif au sein d'une équipe de travail (réduction d'un coût visible) peut se traduire par une surcharge de travail que les salariés compenseront en s'absentant (coût caché).

## ***b) Méthodes de gestion de la qualité***

- Méthode traditionnelle : le contrôle technique à posteriori

La méthode traditionnelle se contente de vérifier que les biens qui ont été produits sont conformes à une norme qualité. Le contrôle technique a lieu par inspection ou soudage après avoir achevé la production.

Ce système est cependant généralement complété en amont par un contrôle à la réception portant sur les matières et composants reçus des fournisseurs.

Des procédures nouvelles de correction et d'analyse sont mises en place pour détecter les défauts, les pannes et améliorer la qualité :

- les cercles de qualité
  - le diagramme d'Ishikawa
  - l'analyse de la valeur (développer dans la deuxième partie)
- 
- Les cercles de qualité

C'est un petit groupe (entre 3 et 10) de collaborateurs volontaires appartenant à la même unité de travail qui se réunit régulièrement pour rechercher, identifier, analyser et résoudre des problèmes professionnels quotidiens sur le terrain.

La démarche souvent adoptée est la suivante :

- délimitation du problème
- analyse des éléments du problème
- recherche des solutions possibles
- valorisation et classement des solutions possibles
- choix d'une solution
- mesure et contrôle des résultats
- mise en place de la solution définitive

Les conditions de la réussite sont :

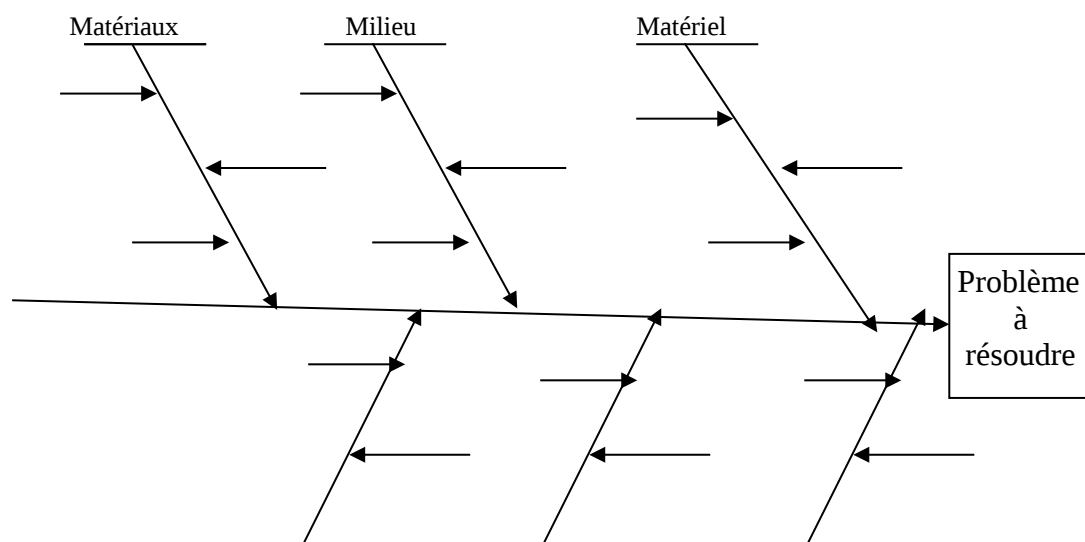
- une volonté et un engagement clair des cadres dirigeants
- une formation nécessaire
- les problèmes à résoudre précédemment délimités
- une communication très large

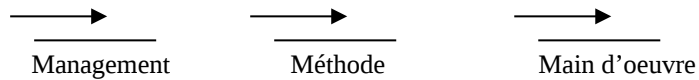
- Le diagramme d'Ishikawa

L'objectif de la démarche est de mener une analyse d'amélioration d'une situation ou de résolution d'un problème.

Le diagramme d'Ishikawa se présente sous la forme d'une structure en arborescence qui synthétise toutes les causes classées par domaine qui aboutissent à un problème.

### Présentation du diagramme





- *Etape 1* : Identifier le problème et former l'équipe de travail
- *Etape 2* : Inscrire le problème à résoudre dans un cadre et joindre le flanc gauche du cadre par une flèche
- *Etape 3* : Recenser toutes les causes possibles sans restriction et les regrouper par grande famille de causes.
- *Etape 4* : Laisser ce tableau dans une salle accessible à tous les participants jusqu'à la prochaine réunion. Chaque participant doit pouvoir ajouter des causes au fur et à mesure que des idées surgissent.
- *Etape 5* : Réunir de nouveau les participants et prendre connaissance de l'ensemble des causes potentielles et décider d'un commun accord des éléments qui feront l'objet d'une étude et d'essai.
- *Etape 6* : Au fur et à mesure éliminer les causes et préciser celles qui doivent être corrigées pour améliorer la qualité du produit.

## II – L'ANALYSE DE LA VALEUR

### 1) Définition

L'analyse de la valeur est une méthode pour concevoir un produit de façon qu'il assure au moindre coût toutes les fonctions que le client désire et qu'il est prêt à payer et seulement celle là, avec toutes les exigences requises et pas plus.

Elle vise à extraire les coûts inutiles d'un produit et à améliorer la qualité par la remise en cause du produit lui-même dans sa conception.

La base de l'analyse de la valeur est constituée par la notion de « fonction », en réponse à un certain nombre de « besoins » ; un produit assure un certain nombre de fonctions.

Ces fonctions n ont plus ou moins de valeurs aux yeux du client ou de l'utilisateur.

L'analyse de la valeur consiste essentiellement à confronter ce que l'on « cherche » (ensemble des fonctions exigées, qualité, performance etc.) et celles qui existent (ensemble des parties ou de composants définis en dimension, forme, maîtrise etc.).

## **2) Objectif de l'analyse de la valeur**

L'analyse de la valeur :

- permet de mieux satisfaire les clients en proposant des fonctions plus adaptées aux besoins
- cherche à réduire le coût total du produit.
- favorise dans certaines conditions, l'innovation
- suscite une ouverture d'esprit et une communication sans blocage
- permet un décloisonnement interne de l'organisation.

## **3) Les étapes de l'analyse**

### ***a) la démarche de l'analyse***

Le principe est :

- de recenser de manière exhaustive toutes les fonctions remplies par un produit
- d'en mesurer le coût
- de déterminer qu'elles sont les fonctions essentielles à conserver ou à améliorer.
- quelles sont celles nouvelles à créer pour mieux répondre aux besoins du client
- quelles sont celles qui peuvent être supprimées
- identifier le coût minimum auquel ces fonctions peuvent être assurées en éliminant le superflu tout en conservant la qualité et la sécurité du produit.

### ***b) L'organisation du travail***

- Formulation du problème

Pour bien orienter l'action, il faut délimiter l'objet de l'étude et son champ d'analyse, quantifier l'objectif, former l'équipe de travail et élaborer le planning de travail.

- Recherche de l'information

La recherche de l'information est essentielle puisque les données recueillies constitueront la matière de base par le travail d'analyse.

Il faut collecter les informations internes et externes à l'entreprise, les informations sur les besoins à satisfaire et celles sur les fonctions à assurer.

- L'analyse de l'existant

Elle comprend l'étude des fonctions actuelles du produit ainsi que les coûts actuels totaux de ce produit.

- Recherche des idées

Après avoir constitué le groupe de travail, les participants vont réfléchir pour trouver des idées nouvelles puis classer ces idées par fonction du produit.

- Analyse critique des idées

Il s'agit de procéder à la vérification de réalisation des idées émises, ainsi que la vérification des coûts des solutions alternatives.

- Proposition de solution

Le groupe de travail présente le ou les solutions possibles retenues après sélection, en justifiant son choix et établit un plan prévisionnel et budgété des solutions préconisées. Le groupe de travail ne fait que proposer, la décision finale appartient aux seuls dirigeants.

- Suivi de l'action et contrôle de la réalisation. Si une action est lancée, elle sera suivie et contrôlée par les services de l'entreprise sans participation du groupe d'analyse, sur introduction du décideur.

#### **4) Quelques outils de l'analyse de la valeur**

Pour déterminer les fonctions du produit, pour détecter les défauts existants sur les produits et leurs composants, pour trouver d'autres idées, le groupe de travail utilise diverses méthodes :

- le travail de groupe (communication, motivation, etc.)
- analyse de priorité (méthode ABC , 20 / 80)
- analyse de corrélation
- ordonnancement (réseau PERT, MPM)
- analyse de la qualité
- etc.

#### **5) Intérêts et limites de l'analyse de la valeur**

##### ***a) Intérêts de la méthode***

Cette démarche générale qui peut s'appliquer à de très nombreux problèmes est :

- un outil de dialogue pour analyser une situation
- un instrument de collecte d'informations sur un sujet
- un outil de diagnostic permettant une vision globale et interdépendante des éléments en cause
- un outil pour convaincre et former les participants
- une méthode pour une recherche rapide des solutions à un problème.

**b) Limite de la méthode**

- L'analyse de la valeur est parfois longue et coûteuse
- L'analyse de la valeur requiert un dialogue ouvert et une communication large.

## **THEME N°8 : LA GESTION A FLUX TENDU OU JUSTE A TEMPS**

### **I – PRIESENTATION DE LA METHODE**

#### **1) Principe de la méthode**

**a) Définition**

La gestion à flux tendu est une méthode d'origine Japonaise qui vise à réduire les stocks au maximum en achetant ou en produisant la quantité exacte nécessaire au moment exact où elle est nécessaire.

Cette méthode d'organisation s'applique d'abord à la coordination des flux internes de matières et de produits entre les postes de travail, puis par extension à la coordination des flux externes de matières entre fournisseurs et utilisateurs internes de produits, entre producteurs internes et clients.

:

**b) Fonctionnement**

C'est la demande d'un client qui déclenche la production de l'atelier terminal. Cette production est strictement limitée à la quantité demandée par le client.



Les besoins en produits semi finis de l'atelier terminal déclenchent à leur tour la production de l'atelier précédent, elle aussi est limitée à la quantité nécessaire.

De proche en proche on remonte ainsi jusque chez le fournisseur où le besoin de matières premières de l'atelier initial déclenche la fourniture d'une quantité en matière limitée.

## 2) Méthode KANBAN

La méthode KANBAN s'inscrit dans la démarche du Juste à temps. Le terme KANBAN signifie *étiquette* ou *fiche* en japonais.

Organiser la gestion de la production avec KANBAN consiste à mettre en place un système d'information dont le point de départ est l'aval du processus productif.

La procédure du KANBAN garantit que la production d'un poste de travail précédent ne puisse être déclenchée que par le poste de travail suivant

Les matières, composants ou produits semi fins circulent entre ces postes de travail par conteneurs ou palettes. Le conteneur est donc l'unité de transfert dont l'état est contrôlé par la procédure

Chaque conteneur plein circulant entre le poste A et le poste B est accompagné d'une fiche ou étiquette (KANBAN) en position de transfert. Dès que le poste B commence à prélever des articles dans le conteneur, il place la fiche en attente. Un manutentionnaire relève la fiche en attente et la porte avec un conteneur ou palette vide au poste A ou la fiche est placée en position « production ». Ce qui constitue pour le poste A l'ordre de fabriquer le contenu d'une palette. ou d'un conteneur.

Quand le poste A achève cette production, il retire la fiche de la position « production » et la joint en position « transfert » à la palette pleine et ainsi de suite.

Le nombre de fiches (étiquettes) effectuant la navette entre les deux postes représente le stock de produits en cours de production au poste A et en transfert entre A et B. Il est limité car l'accumulation de fiches en excédent reconstituerait des stocks.

Le nombre de fiches N doit être égal à :

$$N = Q \times T$$

**Q** : Nombre de palettes demandées par le poste B pendant une unité de temps (1H, 1jour etc.)

**T** : Délai de mise à disposition d'une palettes ou d'un conteneur. .Ce délai comporte un temps **t1** de circulation entre B et A, des palettes vides et des fiches associées, le temps **t2** de production au poste A et le temps **t3** de circulation de la fiche et de la palette pleine entre A et B.

### Exemple

La demande des clients pour le produit P est de 200 articles par journée de 8 heures ; ce qui nécessite au poste B un approvisionnement journalier de 200 articles.

Entre le moment où un manutentionnaire relève une fiche en attente au poste B et le moment où il ramène la même fiche en position « transfert » sur une palette pleine, le délai de mise à disposition est :

- déplacement de la fiche en attente avec une palette vide du poste B au poste A est égale à 0,20 H
- Production de 10 articles pour remplir une palette est égale à 0,25 H
- Transfert d'une palette pleine et la fiche du poste A au poste B est égale à 0,25 H

**Travail à faire :** Déterminer le nombre optimal de fiches en attente entre A et B

## **II – PROBLEMES ORGANISATIONNELS DE MISE EN PLACE DU JAT**

La pratique de cette méthode dans les grandes entreprises occidentales a permis de révéler les handicaps essentiels suivants :

- les contraintes imposées par les fournisseurs
- les changements d'outils
- la mauvaise implantation des postes de travail
- les pannes fréquentes des machines.

Le juste à temps ne peut être implanté sans une simplification et une modification organisationnelle préalable pour améliorer la productivité de toutes les ressources.

### **1) Contraintes imposées par les fournisseurs**

Les contraintes de temps, de transport, de coût doivent être allégées en réduisant et en simplifiant les trajets avec les fournisseurs.

### **2) Les changements d'outils**

Certaines machines peuvent effectuer des fonctions différentes en y adaptant des outils spécifiques. Mais ces manipulations sont assez longues, bloquent le processus de production et augmentent le coût de production. Il convient donc de mettre en place des procédures plus rapides :

- éviter les déplacements, recherches, et avoir auprès des machines tout ce qui est nécessaire
- réduire le temps de fixation des outils
- réduire le temps de réglage et de branchement

### **3) Les implantations des machines et des cellules de travail**

Il faut organiser l'espace de l'atelier ou de l'usine et positionner les postes de travail les uns par rapport aux autres de telle sorte que les trajets soient les plus courts possibles, pour économiser le temps et les coûts.

Toute la gestion des flux internes physiques et informationnels d'une entreprise s'appelle la logistique. Elle regroupe la gestion :

- des stocks
- des transports à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise
- des entrepôts
- des pièces de machine
- de l'après vente et de la maintenance

L'implantation des postes de travail et de l'aménagement spatial de l'usine peut sensiblement influencer les délais, la productivité et les coûts de production.

### **4) Les pannes des machines**

Il faut réduire les pannes des machines et améliorer les systèmes de maintenance et de prévention sans attendre que les machines s'arrêtent.

Des actions appropriées peuvent être menées :

- amélioration des machines
- amélioration des conditions d'utilisation
- formation des opérateurs
- *maintenance préventive* : elle consiste à effectuer systématiquement des interventions essentiellement pour changer les éléments et remettre à neuf les machines. Les interventions ont lieu après une période de fonctionnement déterminée qui peut être par exemple de trois, six mois, un an etc. selon le type d'équipement. La périodicité des interventions est généralement déterminée par une analyse statistique des pannes.

- *maintenance prédictive* : son principe est de suivre régulièrement un équipement pendant son fonctionnement afin d'identifier les dégradations et de prédire un besoin d'intervention. Elle se veut économique en éliminant les remplacements superflus et prématurés de la maintenance préventive ; et plus sûre en prédisant des cas de pannes anormaux que la maintenance préventive peut laisser passer.

Les nouvelles formes d'organisation de la production ne peuvent être implantées avec efficacité que si ces handicaps sont endigués.

## **THEME N°9 : LE BUDGET A BASE ZERO**

### **1) Définition**

La budgétisation à base zéro (BBZ) est une procédure qui exclut par principe la reconduction d'un budget d'un exercice à l'autre.

Chaque poste du budget annuel doit être justifié, indépendamment de ce qui se faisait auparavant.

Le BBZ convient particulièrement au contrôle de gestion des services administratifs.

### **2) Les différentes étapes de la procédure**

#### ***a) Le découpage de l'entreprise en modules***

Un module est caractérisé par l'unicité de son responsable et l'homogénéité de son activité. Il correspond à un service ou à une subdivision de service.

#### ***b) Etablissement des propositions budgétaires***

Chaque responsable d'activité définit plusieurs projets d'activités. Chaque projet comporte des objectifs, les moyens nécessaires et une analyse avantage – coût. On distingue :

- des projets alternatifs correspondant à plusieurs options et dont on retient les plus adéquats ;
- des projets complémentaires qui prennent le développement des différentes hypothèses.

### ***c) Le classement***

Chaque responsable doit justifier ses missions par leur hiérarchisation et leur évaluation en terme de coût – avantage. Selon les entreprises, les méthodes couramment utilisées sont :

- *la méthode de critère unique* : à partir d'un critère de rentabilité les projets sont :  
classés par ordre croissant;
- *la méthode multi – critère* : sur la base d'éléments quantitatifs, financiers, qualitatifs, utilité, risque etc.), on essaie d'apprécier la validité des projets pour les ordonner ;
- *méthode des notes* : une commission comprenant les responsables de l'activité analyse les budgets, les note et les classe.

### ***d) Allocation des ressources***

Le montant global des ressources allouées par la direction générale est réparti entre les projets en tenant compte de leur niveau de classement

## **3) Avantages et inconvénients de la méthode**

### ***a) Avantages de la méthode***

- Le BBZ permet de mettre en évidence la corrélation entre les budgets alloués et les performances réalisées.
- Il permet de bien délimiter les missions des fonctions et des services concernés.
- Le BBZ permet de mettre en évidence la nécessité de nouvelles activités.

### ***b) Inconvénients de la méthode***

- Le BBZ est une technique de procédure budgétaire assez longue à gérer.
- La méthode doit être instauré progressivement car elle bouleverse les habitudes de travail.

# **EXERCICES**

## ***METHODE ABC***

### **CAS N°1**

La société Fiduciaire Champenoise de Comptabilité est un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne de la région d'Eprenay. Elle possède un portefeuille d'une centaine de clients, pour lesquels elle produit le bilan fiscal, répartis dans 3 secteurs d'activité :

- viticulteurs : 60 (secteurs « V »),
- restaurateurs : 30 (secteurs « R »),
- garagistes : 10 (secteur « G »).

Apparemment, tous les clients sont de tailles semblable, exigent à peu près le même volume d'écritures et génèrent des honoraires d'importance comparable.

Toutes les données comptables qui suivent sont en euros.

Pour la période N, ces honoraires perçues se répartissent ainsi :

- secteur V : 180 000
- secteur R : 90 000
- secteur G : 30 000

Les charges comprennent essentiellement des frais de personnel (en particulier concernant les collaborateurs), pour un montant total de 210 000, et d'autres charges diverses pour 40 000.

Une partie des charges de personnel est considérée comme « directe », et correspond aux heures des collaborateurs passées en clientèle. La répartition est la suivante :

- secteur V : 66 000
- secteur R : 34 000
- secteur G : 10 000

Le reste des charges de personnel concerne l'administration générale pour 50 000 et l'informatique pour 50 000 également.

Les autres charges diverses concernent l'administration générale pour 10 000 et l'informatique pour 30 000.

### Première question

Calculer les résultats par secteur de clientèle, en supposant que les charges indirectes sont imputées d'une manière très simple en fonction du nombre de dossiers.

Une analyse plus fine de l'activité et des charges indirectes a permis de mettre en évidence deux activités principales : « gestion des dossiers » et « mise à jour sectorielle », ayant comme inducteur de coût au sens de la méthode ABC, respectivement, le nombre d'écritures et le nombre de secteurs.

Les collaborateurs, du fait de l'inflation des textes législatifs et réglementaires, dans les domaines fiscal, social et environnemental notamment, passent beaucoup de temps à mettre à jour leurs connaissances en lisant des revues spécialisées, le journal officiel, etc. On estime le coût de cette mise à jour à 20 000 euros par période au niveau du centre d'analyse « administration générale du cabinet ».

De même, au sein du service informatique, il faut constamment assurer la maintenance des programmes en modifiant par exemple les taux et sociaux. On estime le coût en charges de personnel correspondant, compte tenu des jeux d'essai, etc. à 10 000 euros par période.

Une étude statistique montre par ailleurs que les autres charges indirectes sont induites par le nombre de dossiers tenus, mais d'une manière plus pertinente encore, par le **nombre d'écritures** saisies en informatique (des calculs de régression linéaire sur les 12 derniers mois donnent des coefficients respectivement de 0,76 et 0,88). En effet, tous les clients sont de taille semblable, mais certains ont une gestion de leurs comptes clients et fournisseurs plus lourde, ce qui se traduit par plus de travail.

Pendant la période, les volumes de « lignes informatiques » traitées ont été :

- secteur V : 120 000
- secteur R : 72 000
- secteur G : 28 000

### Deuxième question

Recalculer les résultats, et commenter.



La société de Mécanique de précision est une PME qui, dans le cadre de contrats de fournitures de pièces, travail pour l'industrie aéronautique. Elle produit actuellement deux pièces sous les références XL901 et XL902. L'exigence de qualité est très grande pour la référence XL902, fabriquée avec un alliage particulièrement résistant.

Le système de calcul des coûts est relativement simple puisque tous les coûts, à l'exception de ceux des matières et fournitures, transitent par des centres de coûts fonctionnels : approvisionnement, usinage et finition, distribution, administration générale. Les informations relatives aux coûts du mois de mars sont données dans l'annexe 1.

Souhaitant rendre le système de calcul des coûts plus efficace, le comptable a réfléchi à une analyse des coûts inspirée des méthodes ABC (conclusion dans l'annexe2).

### **Travail à Faire**

- 1) Calculer les coûts des pièces XL901 et XL902 dans le système actuel d'analyse des coûts.
- 2) Dans le cadre d'une analyse des coûts à base d'activités : Calculer le coût des pièces XL901 et XL902.

### **Annexe1 : Coûts du mois de mars (système actuel d'analyse des coûts)**

*Tableau d'analyse des charges indirectes*

	Approvisionnement	Usinage et Finition	Distribution	Administration générale
Total après répartition secondaire	24 208,80	232 260,00	29 625,00	77 208,90
Nature de l'unité d'œuvre ou assiette des frais	Kg acheté	Heure machine	Produit vendu	Coût de production des produits vendus
Nombre d'unité d'œuvre ou montant de l'assiette				
Coût d'unité d'œuvre ou taux de frais				

\* *Achat du mois*

Matière X : 2 680 Kg pour un prix total de 144 720 F

Matière Y : 400 Kg pour un prix total de 118 800 F

NB : Les approvisionnements sont gérés en flux tendu

\* *Production du mois (toute transférée au client)*

Pièce XL 901 : 1 200 unités

Pièce XL902 : 1 300 unités

\* *Consommation de facteurs pour la production réalisée*

	XL 901	XL 902
Matière X	2 680 Kg	
Matière Y		400 Kg
Fournitures diverses (1)	5% du coût des matières consommées	5% du coût des matières consommées
Heure atelier	540 h	195 h

(1) petites fournitures dont le coût est imputé forfaitairement aux produits.

\* *Prix de cessions des pièces au client*

XL 901 : 325 F

XL902 : 217 F

Annexe2 – Etude des activités concourant à la production

\* *Activités et coûts relatifs à ses activités*

Centre	Activités	Coût des activités	Inducteur de coût
Approvisionnement	Gestion des commandes	6 200 ,00	Nombre de commandes
	Gestion des stocks	15 648,80	Montants des achats
	Approvisionnement atelier	2 360,00	Nombre de lots mis en fabrication
Usinage	Préparation des fabrications	34 125,00	Nombre de lots mis en fabrication
	Lancement des fabrications	76 020,00	Heures machines
	Maintenance des machines	14 805,00	Heures machines
Finition	Polissage des pièces	24 800,00	Nombres de pièces fabriquées
	Contrôle de la qualité	66 400,00	Nombre de pièces contrôlées
	Expédition	16 110,00	Nombre de lots expédiés
Administration générale	Organisation générale	106 833,90	Coût de production

\* *Renseignements complémentaires*

L'approvisionnement en matières X et Y est réalisé par lots (l'entreprise souhaite limiter la valeur des biens en stock en raison du coût important de l'alliage utilisé). En Mars, 8 lots de matière X et 4 lots de matière Y ont été réceptionnés.

La fabrication des pièces XL901 est réalisée par lots de 200 pièces et celle des pièces XL902 par lots de 100 pièces (afin d'éviter un goulet d'étranglement au niveau des opérations de contrôle qui sont plus longues sur cette pièce).

Les deux pièces sont fabriquées sur les mêmes machines ; il a paru logique d'imputer les frais de maintenance en fonction des heures de fonctionnement des machines (heures machine) pour l'une ou l'autre production.

Le contrôle des pièces XL902 est exhaustif alors que celui des pièces XL901 est réalisé par échantillonnage. Le service de contrôle prélève 20 pièces dans chaque lot.

NB : Tous les résultats des calculs seront arrondis au centime le plus proche.

### **METHODE DES COUTS CIBLES**

#### **CAS N°1**

L'entreprise **MORALES**, spécialiste dans des produits de support publicitaire, envisage de lancer un produit nouveau sur le marché. La durée de vie prévue de ce produit est courte et estimée à deux ans.

La direction envisage de mettre en place une démarche par coût cible

L'entreprise pratiquera une forte campagne publicitaire pendant la phase de lancement pour faire connaître le produit. Pendant cette période, la production sera limitée à la moitié de la capacité de production mise en œuvre.

Pendant la phase de démarrage, la production se fera à 80% de la capacité maximale de production, puis lors de la maturité du marché, les capacités de production seront saturées. Les phénomènes d'apprentissage permettront une diminution de 20% du coût unitaire variable de montage en période de démarrage, puis de 15% en phase de maturité.

Compte tenu des relations de partenariat établies avec les fournisseurs, le coût des composants diminuera de 15% en phase de démarrage, puis de 10% lorsque la production sera portée à son maximum.

En phase de maturité, l'apparition de produits de substitution obligera à diminuer le prix de vente de 10%, par contre la publicité pourrait être fortement réduite.

Le prix de vente du produit est fixé à 2 500 F. L'entreprise souhaite dégager des marges sur prix de vente de 5% en phase de lancement, 15% en phase de démarrage et 20 % à pleine maturité du cycle de vie du produit.

Les coûts prévisionnels unitaires, en phase de lancement, sont les suivants :

#### **Coût matière :**

- Composant A : 1 unité à 360 F
- Composant B : 2 unités à 150 F
- Composant C : 1 unité à 190 F

#### **Coût de production**

- Réglage : 50 F par type de composant
- Montage :

- capacité maximale de production : 20 000 unités ;
  - coût variable unitaire : 500 F ;
  - coût fixe de capacité : 8 000 000 F
- a) Gestion des lots de fabrication : 20 000 F par lot
- b) Taille des lots : 100 unités

Coût publicitaire :

- Lancement : 500 F par unité
- Démarrage : 350 F par unité
- Maturité : 125 F par unité

**Travail à faire**

- 1) Déterminer le profit cible attendu par l'entreprise pour ce produit, en déduire les coûts cibles en fonction de la durée de vie du produit.
- 2) Calculer les coûts estimés du produit en fonction de son cycle de vie.
- 3) Mettre en évidence les progrès en matière de coût nécessaire au respect des objectifs de rentabilité de l'entreprise.

Le responsable du projet nouveau réunit les différents services concernés pour envisager des améliorations possibles :

- le service de conception, suite à une analyse de la valeur propose de remplacer le composant C par un composant de type B sans nuire au fonctionnement du produit ;
  - Le service des achats indique que le fournisseur du composant B, compte tenu de l'accroissement des quantités achetées, accepte un prix de vente unitaire de 130 F pour ces composants ;
  - La gestion de production estime qu'il est possible de produire, dès le lancement, en lots de 200 produits puis, en phase de maturité, en lots de 400 ;
  - Le service de marketing annonce qu'il serait possible d'envisager d'écouler, dès le lancement du produit, 12 500 produits sous réserve de cibler la campagne publicitaire initiale (surcoût probable : 20 F par produit en phase de lancement) ;
  - La direction financière, plutôt satisfaite des projections obtenues en phase de maturité accepte de revoir ses objectifs en phase de lancement et tolère de vendre à prix coûtant sur cette période.

**Travail à faire**

- 6) Chiffrer les différentes améliorations proposées
- 7) Que pensez vous des résultats obtenus ?

## **CAS PRATIQUE D'EVALUATION DES COÛTS CACHÉS**

La compagnie de financement foncier (CFF) est un établissement financier spécialisé dans le financement des investissements immobiliers. La direction de cette société souhaite modifier sa culture d'entreprise et passer d'une gestion administrative de son personnel à une gestion des ressources humaines. Son objectif est de renouveler les pratiques managériales dans le respect du dialogue social. Elle a fait appel, pour l'aider, à l'institut de socio économie des entreprises et des organisations (ISEOR).

Un collaborateur de l'ISEOR est plus particulièrement chargé du diagnostic concernant le service "guichet" de la succursale de Lyon.

Des informations diverses sur la CFF figurent dans l'annexe 1.

### **TAF**

2. Calculer la contribution horaire à la marge sur coût variable de la CFF.
3. Etablir des grilles d'évaluation des coûts cachés pour les trois indicateurs: écart de productivité directe, défauts de qualité et absentéisme, en exploitant les informations sur les dysfonctionnements élémentaires ( cf annexe 3). Le tracé de ces grilles est donné dans l'annexe 4.
4. Etablir le tableau de synthèse des coûts cachés du service guichet par indicateurs et composants.
5. Proposer des actions prioritaires pour réduire les coûts cachés. Quel serait le coût maximal des actions envisagées pour que l'investissement soit récupéré en trois ans.

### ***Annexe 1 Informations diverses***

1. *Horaires de travail*

Le personnel de la CFF travaille 7 heures par jours cinq jours par semaine et 48 semaines par an.

Les établissements ne ferment pas pendant les congés annuels qui sont pris par roulement.

## *2. Effectif du personnel*

450 employés dont 10 employés au service guichet de la succursale de Lyon.

## *3. Salaire moyen*

Le salaire mensuel moyen s'élève à 9860 F. auquel s'ajoute 45% de charges sur salaire.

## *4. Marge sur coût variable*

La marge sur coût variable annuelle de la société s'élève à 106 596 000 F.

## *5. Etude de développement*

Les cadre de la CFF et, notamment, les directeurs et sous directeurs de succursales occupent globalement 20 000 heures par an à des réflexions prospectives sur le développement de la société. Les projets ainsi mis au point en un an représentent une valeur actuelle nette de 4 800 000 F.

## **Annexe 2 Diagnostic qualitatif**

Les principaux dysfonctionnements sont les suivants:

### *1. Condition de travail*

Inadaptation des locaux à l'activité entraînant des pertes d'efficacité et de qualité dans le travail, mais aussi nuisant à l'ambiance générale de l'établissement..

### *2. Organisation de travail*

L'organisation de travail se caractérise par une trop forte rotation du personnel sur les postes de travail.

Le personnel manque de motivation et n'est pas responsabilisé

L'encadrement et la maîtrise ne jouent pas leur rôle de pilotage.

### *3. Gestion du temps*

Le travail se fait parfois dans l'urgence du fait d'une mauvaise anticipation et d'une absence de planification.

Des dérangements multiples affectent les cadres.

### *4. Communication, coordination, concertation*

Les informations sont peu opérationnelles du fait des retards fréquents et de leur forme mal adaptée.

Les différents niveaux hiérarchiques répercutent insuffisamment les informations venues du directeur de l'établissement.

#### *5. Formation*

La formation sur le tas est privilégiée au détriment d'une formation plus théorique. Des lacunes subsistent ainsi, notamment dans les domaines de la micro informatique et de la gestion des ressources humaines. Les compétences acquises au cours de certains stages ne sont pas mises en pratique.

#### *6. Mise en œuvre de la stratégie*

Les récents changements d'orientation stratégique désorientent fortement les personnes.

L'encadrement ne participe pas à l'élaboration de la stratégie et manque d'outils et d'indicateurs de pilotage pour la mise en œuvre de la stratégie.

Le système de prime est jugé peu équitable et le système de rémunération ne permet d'obtenir une bonne adéquation de la formation et de l'emploi.

### **Annexe 3 Dysfonctionnements élémentaires+**

#### *1. Forte rotation des agents au guichet*

Le sous directeur de l'agence passe tous les jours 20% de son temps à contrôler le travail des employés du service guichet et à corriger leurs erreurs. Pendant ces congés le directeur le remplace dans cette tâche.

Le directeur de l'agence passe demi-heure par semaine à répéter des informations qui n'ont pas été assimilées immédiatement par leur destinataire. Pendant ses congés le sous directeur le remplace dans cette tâche.

Le temps consacré par le directeur et le sous directeur à ces tâches les empêchent à se consacrer pleinement à des études de développements.

Des inspecteurs vérifient les contrats de prêt conclu par les employés du service à raison de 20 minutes par contrat. Le service établit 8 800 contrats par an.

#### *2. Réclamation des clients*

Les clients se présentent au guichet, écrivent ou téléphone pour formuler diverses réclamations:

- annulation du contrat de prêt avant l'expiration du délai de réflexion 5% et 15 minutes par annulation;
- erreur dans le prélèvement des mensualités de remboursement 20 minutes par erreur et 4 erreurs par jour
- erreur dans la tenue des comptes d'épargne 30 minute par erreur et 2 erreurs par jour
- demande d'explication de l'obscurité de certaine clause des contrats 45 minutes par explication et 50 demandes d'explication par semaine.

#### *3. Absence pour congé de maladie, de maternité et d'accident du travail*

23,5 jours d'absence en moyenne par personnes et par an. Au terme de la convention collective, ces absences sont rémunérées à taux plein.

Ces absences sont compensées par la suractivité des personnels restant qui assurent 40% du travail de leurs collègues absents.

*4. Absence pour convenance personnelle*

6 jours d'absence en moyenne par personne et par an. Ces absences ne sont pas rémunérées.

Le travail des absents est partiellement assuré par les collègues présents dans les mêmes conditions que pour les absences pour maladie.

**Annexe 4 Grille d'évaluation des coûts cachés**

**Indicateur:....**

Dysfonctionnements élémentaires	Causes invoquées	Fréquence	Détail du calcul	Effets économiques					Total
				Sursalaire	Surtemps	Surconsommation	Non production	Non création de potentiel	

**PRIX DE CESSION INTERNE**

**CAS N°1**

La société MARCOS comporte différentes unités de fabrication organisées en centre de profit. Chacune de ces unités est autonome quant à ses décisions de gestion.

L'unité U1 réalise, entre autres production une pièce X, qui peut soit être vendue sur le marché externe, soit cédée à l'unité U2.

Sur la base d'une fabrication mensuelle de 1 000 pièces, le coût de production unitaire X est de 375 F dont 275 F de charges variables.

L'unité U2 aurait l'opportunité d'utiliser la pièce X pour fabriquer un produit Y, qui, compte tenu de la concurrence, pourrait être vendu à un prix de 900 F.

La fabrication du produit Y requiert, en plus de la pièce X, un coût de 350 F par unité dont 200 F de charges variables.

Ces éléments sont calculés sur la base d'une production mensuelle de 200 produits Y.

L'unité U1 ne peut produire plus de 1000 pièces X par mois et l'unité U2 peut s'engager à en acheter 200.

Actuellement, l'entreprise veut 800 pièces X sur le marché extérieur au prix unitaire de 600 F.

La cession interne de U1 à U2 s'effectuerait à ce prix de marché de 600 F.

**Travail à faire**

1. Indiquer les modalités de fixation de prix de cession interne
2. Dans les conditions actuelles, la fabrication des produits Y vous paraît-elle rentable :
  - pour l'unité U2 ?
  - pour l'entreprise ?
3. Définir la fourchette de prix de cession interne qui soit acceptable pour les deux unités.



4. En baissant son prix de vente extérieur à 550 F, U1 pourrait vendre 1000 pièces X sur le marché extérieur. Quel est alors le programme de production optimal pour la société ?

### **METHODE UVA**

#### **CAS PRATIQUE**

Lors d'un colloque professionnel, le contrôleur de gestion de votre entreprise a constaté qu'un nombre croissant d'entreprises cherchaient aujourd'hui à calculer la rentabilité par client et que la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) se prêtait particulièrement à cette analyse.

Il a procédé aux premiers travaux de la méthode UVA. Il vous transmet les éléments obtenus et vous demande de poursuivre l'étude.

#### **Travail à faire**

- 1) Calculer le taux de base défini comme le total des ressources consommées pour réaliser l'unité de base (hors matière première).
- 2) En déduire les indices de poste pour les postes de travail P1 à P6 de la gamme opératoire « produits ». Les résultats seront donnés avec quatre décimales arrondies par excès.
- 3) Calculer l'équivalent UVA correspondant à la fabrication de 100 paquets de 12 palets (hors matières premières et services aux clients). Les calculs seront conduits avec quatre décimales arrondies par excès.
- 4) Calculer les équivalents UVA (petites surfaces et grandes surfaces) de la gamme opératoire « clients ». Les calculs seront conduits avec quatre décimales arrondies par excès.
- 5) A l'aide l'annexe 2, calculer la production du mois de juin 2004 en équivalent UVA. Comparer avec la production de la période de référence..

- 6) A l'aide de l'annexe 3, calculer le coût relatif à chaque facture, c'est-à-dire celui qui intègre la matière première, les gammes opératoires « produits » et « clients » et les dépenses spécifiques clients. En déduire le résultat par facture. Les résultats seront donnés avec deux décimales. Commenter

*Annexe 1 : Informations relatives à la période de référence*

- *Mise en place de la méthode pendant la période de référence*

L'organisation de la production fait apparaître 9 postes de travail. Ce sont les postes de la gamme opératoire « produits » (opérations de fabrication) P1 à P6 et les postes de la gamme opératoire « clients » (opérations commerciales et administratives) P7 à P9.

Une étude très détaillée des opérations conduites dans chacun des postes de travail met en lumière les ressources consommées par ces postes (main d'œuvre, énergie, consommables, amortissements). Ce total rapporté à l'unité d'œuvre donne le « taux de poste ».

Les ressources consommées désignées ici ne comprennent pas les matières premières.

- *Taux de postes UVA*

Poste sUVA	Désignation des postes	Unités d'oeuvre	Taux de poste
P1	Préparation de la pâte	heure	12,7 F
P2	Remplissage des moules	Heure	7,2 F
P3	Nettoyage des ustensiles	Heure	8,9 F
P4	Four – Démoulage – Refroidissement	Heure	11,8 F
P5	Contrôle qualité	Heure	9,2 F
P6	Conditionnement et emballage	heure	6,7 F
P7	Opérations commerciales	Commande de base	13,14 F
P8	Enregistrement et préparation des commandes	Commande de base	11,65 F
P9	Enregistrement et suivi des factures	Facture	17,00 F

- *Gamme opératoire « produits » concernant deux articles*

Opérations réalisées par les postes UVA	100 paquets de 16 galettes <i>pur beurre</i>	100 paquets de 12 palets
	Temps en heures	Temps en heures
P1	1,00	0,83
P2	1,2	1,30
P3	0,50	0,50
P4	1,50	1,78
P5	0,33	0,45
P6	0,28	0,42

Le lot de 100 paquets de 16 galettes *pur beurre* est choisi comme article de base

- *Gamme opératoire « client »*

Postes	Unités d'oeuvre	Client A	Client B
		Petite surface	Grande surface
		Nombre d'U.O.	Nombre d'U.O.
P7	Commande de base	1	1,5
P8	Commande de base	1	2
P9	Facturé	1	1

Annexe 2 : Production de juin 2004

	Quantités fabriqués en lots de 100 paquets	Equivalents UVA en production
Galettes pur beurre	15 000	1,00
Palets	5 000	1,08
Sablés	9 000	1,15
Madeleines	5 000	1,25
Gâteaux fourrés	10 000	1,40
Cakes	20 000	1,30

Pour la période de référence la production s'établie à 82 000 UBVA par mois.

Annexe 3 : Coût et rentabilité de chaque vente

Nous considérons l'exemple des deux factures suivantes :

- Vente de 200 paquets de palets, prix de vente unitaire 1,05 F (hors taxes) à un client de type A (petite surface)
- Vente de 800 paquets de galettes pur beurre, prix de vente unitaire 0,88 F (hors taxes et 1200 paquets de palets, prix de vente unitaire 0,98 F (hors taxes) à un client de type B (grande surface).

	Galettes <i>pur beurre</i>	Palets
Matières premières	0,264 F	0,3123 F

Coûts imputables aux produits : ils sont issus des opérations de fabrication et sont détaillés dans l'annexe 1

Coûts imputables aux clients : ils sont issus d'une succession d'opération qui forment la « gamme opératoire clients ». Ces opérations sont d'ordre commercial (visites des clients, présence sur les salons, documentation publicitaire ...) et administratif (enregistrement des commandes, préparation des commandes à partir du magasin de stockage, expédition, facturation, et recouvrement des créance).

Les dépenses spécifique client concernent le transport et la commission du représentant.

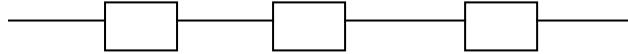
	Client A	Client B
Dépenses spécifiques clients	25 F	46 F

Le coût de l'UVA obtenu en moyenne sur les 12 derniers mois s'élève à 48,37 F

L'objectif de rentabilité globale s'établit à 8% du chiffre d'affaires.

**GESTION DE LA QUALITE**

La société X fabrique un produit P en lots de 1000 unités en 3 phases.



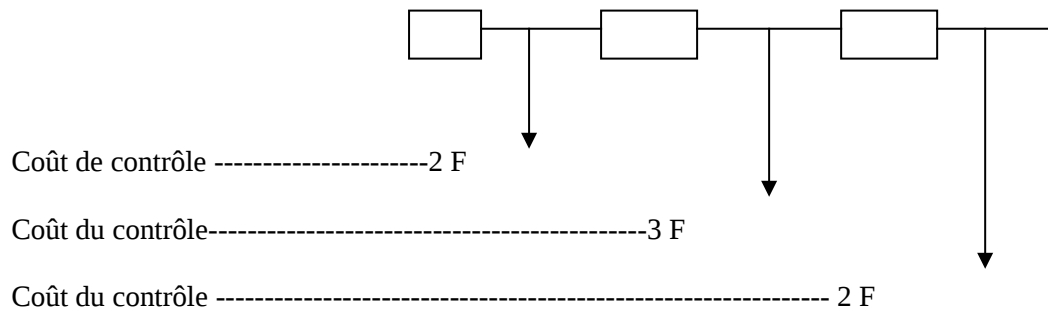
L'entreprise dispose des données suivantes:

Phases	Coût de production ajouté à chaque phase	Taux de défaut à chaque phase
1	20	4%
2	50	4%
3	80	2%

Le taux de défaut est exprimé en pourcentage de produits entrés en fabrication.

Le produit P est 200 F l'unité. Le client s'aperçoit toujours du défaut et l'entreprise remplace gratuitement le produit défectueux. A l'heure actuelle, aucun contrôle n'est effectué sur la production.

La direction, soucieuse d'améliorer la qualité, envisage d'instaurer un contrôle exhaustif après chaque étape.



### Travail à faire

- 1/ Quel est le coût de non qualité lorsqu' aucun contrôle n'est effectué?
- 2/ En cas de mise en place du contrôle quel serait le coût d'obtention de la qualité?
- 3/ L'entreprise a-t-elle intérêt à instaurer la gestion de la qualité? Chiffrer le gain attendu d'une telle stratégie.