

CONTROLE DE GESTION

MSG PARIS XII CRETEIL
Année 2002-2003

<i>Cours numéro 1 : Les problématiques et finalités du contrôle de gestion</i> :..3	
I) L'évolution des problématiques du contrôle de gestion :.....3	
A. Environnement économique et technologie des entreprises :.....3	
1) <i>Environnement économique</i> :.....3	
2) <i>Environnement technologique et modes de production</i> : .3	
B. L'entreprise et sa gestion :.....3	
1) <i>Evolution des théories en organisation</i> :.....3	
2) <i>Les paramètres de la gestion de l'entreprise</i> :.....3	
Conclusion : Des évolutions permanentes :.....3	
II) Les finalités du contrôle de gestion :.....3	
A. Contrôle de gestion, système d'information :.....3	
1) <i>Système d'information pour des systèmes de décision</i> :..3	
2) <i>Le contrôle de gestion et le contrôle stratégique</i> :.....3	
3) <i>Le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel</i> :.....3	
B. Contrôle de gestion, outils de gestion3	
1) <i>Outil de contrôle pour piloter l'action</i> :.....3	
2) <i>Pour piloter la performance et le changement</i> :.....3	
3) <i>Outil d'animation et de coordination</i> :.....3	
Conclusion : La place du contrôle de gestion dans l'entreprise :.....3	
<i>Cours numéro 2 : Contrôle de gestion et structure organisationnelle</i>3	
I) Le contrôle de gestion et la formalisation de l'organisation ..3	
A. Mode de spécialisation et contrôle de gestion3	
1). <i>Le contrôle de gestion s'appuie sur le mode de découpage des activités de l'organisation</i>3	
2). <i>La différenciation des centres de responsabilité engendre la spécialisation des outils du contrôle de gestion</i> .3	
B. Mode de coordination et contrôle de gestion3	
1). <i>Le degré de centralisation influe sur le contrôle de gestion</i>3	
2). <i>La répartition des pouvoirs et le degré d'autoritarisme sont des fonctions clefs du volume et de la qualité des informations qui circulent entre le sommet stratégique et la base et entre les services</i>3	
3). <i>Les modes de coordination informelle peuvent venir perturber l'efficacité du système</i>3	
C. Structures émergentes et contrôle de gestion3	
CONCLUSION.....3	
II) Les centres de responsabilité et les cessions internes3	
A. Les centres de responsabilité3	
1). <i>Définition des centres de responsabilité</i>3	
2). <i>Les différents centres de responsabilité</i>3	
B. La détermination des prix de cession interne3	
1). <i>Les enjeux de la détermination des prix de cession</i>3	
2). <i>Méthodes de fixation du prix de cession</i>3	
<i>Cours n°3 : les coûts complets</i>3	
I. Le modèle des centres d'analyse.....3	
A. Les concepts fondamentaux.....3	
1). <i>La structure des coûts</i>3	
2) <i>Concepts de charges directes et indirectes</i>3	

B- Présentation et limites du modèle	3
1). L'organisation générale du modèle	3
2). Les limites du modèle	3
Conclusion : La pertinence du coût (page 135).....	3
II. Le modèle à base d'activités.....	3
A. Caractéristiques de la méthode ABC	3
1). Niveaux d'analyse	3
2). Maîtrise des coûts	3
3). Adhésion des exécutants	3
4). Abandon de la distinction entre centres principaux et centre auxiliaires	3
5). Importance des charges indirectes	3
6). Elimination de l'incidence des stocks d'approvisionnement et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts	3
B. La mise en œuvre de la méthode ABC	3
Cours n°4 : Les coûts partiels.....	3
I. Le modèle Coût - Volume - Profit	3
A. Le comportement des charges	3
B. La marge sur coût variable	3
C. Le seuil de rentabilité	3
D. Multiplicité des seuils de rentabilité	3
E. Sécurité face aux aléas des affaires	3
II. L'analyse partielle des charges	3
A. Les coûts variables	3
B. La méthode des coûts directs	3
C. La méthode des coûts spécifiques	3
III. L'analyse marginale	3
IV. La méthode de l'imputation rationnelle	3
Chapitre 5 : La gestion budgétaire : planification et contrôle budgétaire :...3	
Partie 1 : La planification :	3
I) Stratégie et planification d'entreprise :	3
A. Différentes approches de la planification :	3
B. Etapes et processus de planification :	3
1) Etapes de la planification :	3
2) Remarques sur le processus de planification :	3
II) Les outils de la planification :	3
A. Outils d'analyse stratégique :	3
B. Outils de planification opérationnelle	3
Partie 2 : La gestion budgétaire :	3
I) Le pilotage par les budgets :	3
A. La budgétisation :	3
1) Budget et décentralisation :	3
2) Procédures de mise en œuvre :	3
B. Le contrôle budgétaire :	3
II) L'analyse de l'écart sur résultat :	3
A. Le principe du contrôle budgétaire	3
1) Définition	3
2) Etablissement des écarts	3
3) Sélection des écarts	3

4) <i>Exploitation des écarts</i>	3
B. <i>L'écart sur résultat</i>	3
1) <i>Le cas d'un seul produit</i>	3
2) <i>Le cas de plusieurs produits</i>	3
III) <i>L'analyse des écarts sur coût de production :</i>	3
A. <i>Détermination des coûts préétablis</i>	3
1) <i>Fiche de coût unitaire préétabli</i>	3
2) <i>Les normes</i>	3
B. <i>Comparaison entre le coût réel constaté et le coût préétabli</i>	3
1) <i>Ecart total sur coût unitaire</i>	3
2) <i>Tableau de comparaison des éléments du coût</i>	3
C. <i>Analyse des écarts sur coût unitaires</i>	3
1) <i>Écarts sur charges directes</i>	3
2) <i>Écarts sur charges indirectes</i>	3
Cours n°6 : <i>LES BUDGETS</i>	3
I. <i>Les budgets des ventes</i>	3
A. <i>Les techniques de prévision</i>	3
1). <i>Études de la conjoncture</i>	3
2). <i>Études sectorielles</i>	3
3). <i>La méthode statistique</i>	3
B. <i>La budgétisation des ventes</i>	3
II. <i>Les budgets de production</i>	3
A. <i>Les techniques de gestion de production</i>	3
1). <i>Le problème du chargement</i>	3
2). <i>Le problème de la régulation de la production</i>	3
3). <i>Les méthodes d'optimisation</i>	3
B. <i>La budgétisation de la production</i>	3
III. <i>Les budgets d'approvisionnement</i>	3
A. <i>Les techniques de gestion des stocks</i>	3
1). <i>Les fondements économiques</i>	3
2). <i>Les modèles de gestion des stocks</i>	3
B. <i>Budgétisation des approvisionnements</i>	3
1). <i>Par quantité constante</i>	3
2). <i>Par période constante</i>	3
C. <i>Présentation du budget</i>	3
IV. <i>Le budget général</i>	3
A. <i>Les budgets de trésorerie</i>	3
B. <i>Les documents de synthèse prévisionnels</i>	3
CONCLUSION.....	3
Chapitre 7 : <i>Autres indicateurs de performance :</i>	3
I) <i>Les tableaux de bord :</i>	3
A. <i>Les tableaux de bord de la direction générale</i>	3
1) <i>Tableau de bord stratégique :</i>	3
2) <i>Tableau de bord de pilotage :</i>	3
B. <i>Les tableaux de bord opérationnels</i>	3
1) <i>Le principe de conception :</i>	3
2) <i>Le choix des indicateurs :</i>	3
3) <i>Présentation :</i>	3
II) <i>La dynamisation des budgets</i>	3

A. Le budget base zéro.....	3
1) Définition et objectifs :.....	3
2) Elaboration du B.B.Z. :.....	3
B. Les budgets fondés sur une organisation par activité ou processus.....	3
1) Définition et objectifs :.....	3
2) Elaboration du budget fondé sur les activités :.....	3
III) La gestion de la qualité.....	3
A. Du contrôle technique à la qualité totale.....	3
1) Le contrôle technique :.....	3
2) La qualité totale :.....	3
1) L'analyse de la valeur :.....	3
2) Le coût cible :.....	3
<i>Chapitre 8 : Les évolutions actuelles du contrôle de gestion.....</i>	<i>3</i>
I) Le contrôle de gestion et les entreprises réseaux.....	3
A. L'intégration logistique.....	3
B. Le coût de la coordination.....	3
C. La fixation des prix dans les entreprises en réseau.....	3
II) Le contrôle de gestion et la gestion de projet.....	3
A. Aide à la sélection de projet.....	3
B. Aide à la planification du projet.....	3
C. Le contrôle et le suivi des projets.....	3
3) Le contrôleur doit pouvoir assurer le suivi économique et financier du projet.....	3
4) Il peut être chargé d'élaborer le bilan d'un projet.....	3
III) La méthode UVA.....	3
A. Eléments de terminologie.....	3
1) La gamme opératoire.....	3
2) Les postes de travail.....	3
3) Le poste UVA.....	3
B. Principes de terminologie.....	3
1) Une analyse fonctionnelle et des charges standards.....	3
2) La création d'une unité de mesure UVA.....	3
3) La valorisation du poste UVA.....	3
4) Le calcul du coût de revient.....	3
Conclusion.....	3

Cours numéro 1 : Les problématiques et finalités du contrôle de gestion :

I) L'évolution des problématiques du contrôle de gestion :

A. Environnement économique et technologie des entreprises :

1) Environnement économique :

- Evolution d'une économie de consommation/production de masse avec des produits standard vers une économie où la demande est + précise, dans laquelle les clients sont infidèles par rapport aux marques : **demande inconstante** ; Produits de plus en plus hétérogènes pour répondre aux besoins versatiles des clients = évolution quantitative : **demande hétérogène** ; Les organisations doivent pouvoir appréhender rapidement ces paramètres et répondre rapidement aux besoins des clients.
- Mondialisation des échanges : extension du champs d'action des entreprises = intensification de la concurrence ; Produits homogènes sur l'ensemble des marchés mondiaux, au cycle de vie de + en + court ; Nécessité d'adapter le système d'organisation et de production pour rester réactif afin de gérer la complexité.

2) Environnement technologique et modes de production :

Comment répondre aux besoins des clients au moindre coût ?

Nécessité d'accroître la flexibilité des machines, des postes de travail qui deviennent polyvalent. Le système d'information doit pouvoir gérer ces nouveaux paramètres tout en conservant une bonne productivité.

B. L'entreprise et sa gestion :

1) Evolution des théories en organisation :

a) L'approche rationnelle :

- **Taylor** cherche à augmenter la productivité des entreprises, des ateliers de production en optimisant les tâches élémentaires, par la standardisation des procédés et la spécialisation des hommes. Il cherche à rajouter des systèmes de contrôle d'exécution, l'objectif étant d'obtenir des performances chiffrées en coût et en temps.
- **Weber** s'est occupé de l'amélioration de l'efficacité administrative, dont les résultats sont difficilement mesurables. La mise en place et le suivi du contrôle reste dans les mains de la direction. Les responsables sont jugés a posteriori sur leurs résultats, soit

par instauration de règlements, soit en comparaison aux normes quantitatives établies (méthode de calcul des coûts et analyse des écarts). Les outils de contrôle de gestion permettent de mesurer quantitativement activité et rendement en comparaison aux normes établies.

b) Les approches psychologiques et socio-économiques :

- **Mayo** : travaux à la Western Electric ; mise en évidence du lien entre l'intérêt porté au ouvriers par leurs supérieurs et le niveau de productivité.
- **Mac Grégor** : Opposition d'une théorie Y (satisfaction des ouvriers dans le travail, prise d'initiative, autocontrôle) à une théorie X (Taylor : l'homme n'aime pas travailler, absence d'initiatives).
- **Maslow et Herzberg** : Pyramide des besoins : le travail par les besoins d'estime et d'accomplissement peut être une source de satisfaction pour les salariés.
- **Trist et Emery** : tout n'est pas automatisable. Il existe de nombreux temps d'arrêts suite à certains aléas. D'où la nécessité de responsabiliser les groupes de travail. Le contrôle de gestion doit dépasser le rôle de sanction car c'est un moyen de stimulation des acteurs de l'organisation par l'autocontrôle qu'il permet. La gestion autonome se réalise grâce à des indicateurs opérationnels de suivi et à un système d'incitation (rémunération spécifique).

c) L'approche néo-classique de la décentralisation contrôlée (ou coordonnée) :

Naissance du contrôle de gestion.

Pour faire face à la multiplication des activités, à la diversification géographique, **Sloan** préconise une réorganisation de la chaîne d'autorité grâce à une délégation coordonnée (responsabilisation individuelle du délégataire).

Recherche d'un équilibre entre autonomie et synergie par un renforcement de la coordination des unités décentralisées. Délégation d'objectifs négociés et remise de ressources adaptées pour répondre à ces objectifs dans le cadre de processus d'anticipation (planification budgétaire). Auparavant, cela reposait sur des normes de travail quantitatives. Aujourd'hui, pour cause de complexité, il y'a une gestion autonome du couple objectifs - moyens.

d) L'approche systémique :

- **Von Bertalanffy et Meleze** : mise en évidence de l'importance de la liaison des différentes composantes d'une organisation.

Définition du système comme un ensemble d'éléments finalisés et en interaction, ouvert sur l'extérieur. L'entreprise est décomposée en 3 sous – systèmes : les systèmes opérationnel, décisionnel et informationnel.

Le contrôle de gestion intervient en amont du système de pilotage et permet le lien entre les différents systèmes. C'est un outil indispensable de rétroaction sur les mesures engagées, ce qui améliore la réactivité de l'entreprise. C'est cette qualité de gestion de la complexité que ne présentaient pas forcément les méthodes traditionnelles.

e) L'approche décisionnelle et sociologique :

Remise en cause de la théorie classique de l'acteur rationnel.

A la décision unique et optimale, ils préfèrent la décision satisfaisante compte tenu de la disposition relative des informations issues d'un environnement partiellement connu, des capacités limitées à analyser ces informations dans le cadre de la rationalité limitée (cf. **Simon**), de la multiplicité des objectifs des différents individus qui composent l'organisation (**Cyert et March**).

Crozier : Toute tentative trop rationnelle de contrôle hiérarchique sans contrepartie risque de susciter une réaction de défense. Pour accroître les performances d'une organisation, Crozier prône la participation et l'intégration du personnel au processus de décision. De plus, suite à la mise en place d'un outil de contrôle, il est nécessaire d'intégrer le personnel à sa conception afin de lui démontrer l'utilité de cet outil de contrôle.

Le contrôle de gestion devient donc un outil de suivi permanent pour aider avant la prise de décision, pour le choix de la réponse, pour sa mise en œuvre et son contrôle. C'est aussi un outil de médiation et d'animation entre les partenaires de l'entreprise.

2) Les paramètres de la gestion de l'entreprise :

a) La performance :

- **Anthony (1965)** : Le contrôle de gestion se définit par le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les résultats sont obtenus et utilisés de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation.

La performance peut être définie comme l'association de l'efficacité (obtention de résultats attendus dans le cadre d'objectifs prédéfinis) et de l'efficience (amélioration de la gestion des moyens en relation avec les résultats obtenus).

Efficiencence = Résultat obtenu / Ressources disponible

= Résultat obtenu / Ressources consommées (= non gaspillage) * Ressources consommées / Ressources disponibles (= non oisiveté ou sous activité)

Henri Bouquin rajoute l'économie : capacité de se procurer les ressources à moindre coût.

Pour la production, l'efficience se traduit par l'augmentation de la productivité.

Pour la vente, cela se traduit par l'augmentation de la compétitivité.

Pour la finance, cela se traduit par l'augmentation de la rentabilité.

$$\begin{aligned} \text{R.O.I. (Return on Investment)} &= \frac{\text{Profits}}{\text{Capitaux}} \\ &= \frac{\text{Profit}}{\text{Chiffre d'affaire (Taux de marge)}} \times \frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux (rotation des capitaux)}} \end{aligned}$$

Performance = capacité à optimiser l'outil de production et à coordonner les flux. La performance ne s'arrête pas à des indicateurs quantitatifs et financiers, elle s'apprécie aussi à travers des indicateurs humains, physiques, qualitatifs et techniques. (Par exemple, le respect des délais, la qualité des produits et des services, la capacité d'innovation, de flexibilité des outils, d'apprentissage organisationnel,...)

b) La notion de valeur :

La valeur d'un produit ou d'un service repose sur sa capacité à répondre aux besoins du client. Elle s'inscrit dans les caractéristiques intrinsèques du produit, ses fonctionnalités, son S.A.V., ses délais de livraison, le design, le prix,...

Les valeurs s'obtiennent de l'activité de transformation des matières premières et de toutes les activités principales et de soutien de la conception du produit jusqu'à sa mise en circulation sur le marché.

La valeur résulte également de la capacité de l'entreprise à coordonner les différentes activités au moindre coût.

Le contrôle de gestion doit aider à optimiser le couple valeur coût. Pour accroître la compétitivité, il est nécessaire de dominer les différents paramètres à l'aide d'outils adaptés.

Conclusion : Des évolutions permanentes :

Les théoriciens de la contingence soutiennent que l'organisation est soumise à des facteurs de contingence, des éléments propres à l'entreprise qui évoluent avec elle et doivent influencer ses choix. Il existe donc des solutions organisationnelles satisfaisante pour une entreprise spécifique mais pas d'outils uniques optimaux, utilisables dans toutes les entreprises. De même, pour le contrôle de gestion, il n'existe pas d'outils standard à toute organisation. Le contrôle de gestion est un outil de gestion adapté à une entreprise, qui évolue avec elle, en tenant compte de son environnement économique et technologique. Il y'a donc une remise en cause permanente des outils mis en place.

II) Les finalités du contrôle de gestion :

A. Contrôle de gestion, système d'information :

1) Système d'information pour des systèmes de décision :

- **Davis** : L'information produite doit représenter des données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit. Elle a une valeur pour ses décisions et ses actions.
- **Lucas** : Système d'information : ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. Le système d'informations à 3 finalités essentielles :
 - le contrôle (le contrôle de gestion est un sous système informationnel au service du système de décision)
 - la coordination
 - la décision

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

- Système d'information du contrôle opérationnel
- Système d'information du contrôle stratégique
- Système d'information sur l'environnement

Le contrôle de gestion intervient essentiellement sur les 2 premiers et peu sur le système d'information sur l'environnement (indicateurs de satisfaction des clients, sur les meilleures pratiques de la concurrence).

2) Le contrôle de gestion et le contrôle stratégique :

- **Chandler** : la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et l'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs.
Le contrôle de gestion peut jouer un rôle important dans le diagnostic des forces et des faiblesses internes. Il est utile dans la réorientation des choix stratégiques.
- **Porter** : La stratégie consiste à déterminer les domaines d'activité, les couples produit/marché sur lesquels elle se positionne ainsi que les modes d'obtention d'avantages concurrentiels pour être compétitif sur ces domaines.
Le contrôle de gestion est ainsi utile pour décliner la stratégie globale le long de la ligne hiérarchique. La démarche consiste à identifier les facteurs clés de succès, à les décliner en objectifs et actions concrètes et à rattacher ces derniers aux centres de responsabilité.
Le contrôle de gestion est donc un instrument de mise en œuvre de la stratégie. Chaque fonction pouvant contribuer à la création de valeur, on analyse les facteurs clés de succès au sein de l'entreprise.
Le contrôle de gestion sert aussi à faire remonter la réalité du terrain pour réorienter les objectifs à long terme.

3) Le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel :

Anthony définit le contrôle opérationnel : c'est le processus par lequel le dirigeant s'assure que les tâches répétitives, programmées sont effectuées de manière efficiente et efficace. Il repose essentiellement sur des processus de routine, l'automatisation des procédures visant à optimiser les activités.

Cette organisation est un préalable à tout contrôle de gestion mais ce dernier intervient aussi dans le suivi de la gestion quotidienne, participe à la régulation des processus répétitifs par le biais du traitement des données physiques et qualitatives nécessaires au contrôle d'exécution.

Le contrôle de gestion aide aussi à la coordination des unités opérationnelles : il décline des objectifs globaux dans le cadre de budgets locaux en interaction.

De plus, au niveau opérationnel, il véhicule des objectifs clairs et transparents (pas comme ce cours :-) autour des indicateurs communs de performance.

B. Contrôle de gestion, outils de gestion

1) Outil de contrôle pour piloter l'action :

Le contrôle de gestion modélise le système de décision en 3 étapes :

- La finalisation : définition des finalités, traduction en objectifs, association de moyens.
- Le pilotage : organise un suivi du déroulement de l'action, anticipe et entreprend des mesures correctives pour atteindre des objectifs fixés.
- L'évaluation ou post-évaluation : mesure des résultats afin d'évaluer les responsables et les objets de leur gestion.

2) Pour piloter la performance et le changement :

Le contrôle de gestion doit permettre de piloter la performance tant au niveau local (essayer d'évaluer la contribution de chaque unité décentralisée à la performance globale) que global (maîtrise des différents facteurs assurant la compétitivité de l'entreprise tout en maintenant les équilibres financiers).

L'entreprise met en place des indicateurs quantitatifs et qualitatifs sur les activités de l'entreprise et des unités décentralisées. Ces outils et analyses peuvent permettre d'alimenter un modèle +/- formalisé qui lie les paramètres d'action et la mesure des résultats, d'améliorer le processus d'anticipation (les prévisions) et le système de mesure des performances. Cela permet ainsi d'améliorer la réactivité opérationnelle et de procéder à un changement organisationnel.

3) Outil d'animation et de coordination :

Le contrôle de gestion régule le comportement des individus au sein de l'organisation, à la fois dans son rôle de contrôle sanction, mais aussi en tant qu'instrument de motivation.

- Motivation de l'individu responsable : autocontrôle de son travail, il justifie la confiance qui lui a été donnée.

- Motivation de l'individu opportuniste : Système de rémunération basée sur la performance individuelle.

Outil de coordination car le contrôle de gestion favorise la compatibilité d'objectifs individuels et de ceux de l'organisation.

Ces outils conduisent à plus de transparence et de responsabilité, ce sont des outils de communication sur les objectifs globaux. Ils permettent également de faire remonter au sommet stratégique la réalité opérationnelle. Le contrôle de gestion est donc un outil de communication transversale et verticale des objectifs. Mais l'entreprise n'a pas intérêt à imposer strictement cette rationalité aux différents acteurs de l'organisation (cf. **Crozier** : le phénomène bureaucratique).

Conclusion : La place du contrôle de gestion dans l'entreprise :

- Il permet d'informer les décideurs pour aider aux décisions et piloter l'action.

- Il permet de gérer la performance : soit par la délégation du couple objectifs/moyens, soit par l'optimisation du couple valeur/coût.

- Il doit aider à réguler le comportement des acteurs, à coordonner et à gérer le changement opérationnel.

Le contrôle de gestion est donc un élément clé du contrôle organisationnel, outil d'aide à la décision, au pilotage de l'action, des performances et du changement, outil d'animation et de coordination. Il est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle vérification/sanction a posteriori devient un contrôle suivi/conseil.

Pour **R. Anthony**, le contrôle de gestion est le processus par lequel des managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation.

Cours numéro 2 : Contrôle de gestion et structure organisationnelle

I) Le contrôle de gestion et la formalisation de l'organisation

L'organisation peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnés et finalisés. Elle s'appuie sur la structure mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d'information et des processus décisionnels.

La formalisation de l'organisation est le degré de précision dans la description des différents éléments de l'organisation.

Le contrôle de gestion et la structure de l'entreprise forment un tout. Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s'inscrivent au sein des mécanismes de coordination. Leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.

On se demandera dans ce qui va suivre :

- Quelles sont les conditions qui favorisent l'efficacité organisationnelle ?
- Quelles interactions existent entre contrôle de gestion et organisation ?

A. Mode de spécialisation et contrôle de gestion

La spécialisation de la structure est le degré de division du travail dans l'organisation.

1). *Le contrôle de gestion s'appuie sur le mode de découpage des activités de l'organisation*

Dans le système classique de calcul de coûts, les charges sont regroupées par coûts fonctionnels plus ou moins détaillés. La notion de centre d'analyse s'appuie sur la division du travail en activités homogènes. Les autres outils s'appuient sur le découpage de l'organisation et des responsabilités. On associe ainsi un couple objet/moyen à chaque centre de responsabilité.

Ex : le contrôle du budget respecte le découpage fonctionnel (mdr : si quelqu'un comprend la phrase dites le moi)

2). *La différenciation des centres de responsabilité engendre la spécialisation des outils du contrôle de gestion*

B. Mode de coordination et contrôle de gestion

La coordination est le mode de collaboration institué entre les unités. On distingue ainsi 5 modes de coordination : supervision directe (responsabilité hiérarchique du travail des autres), standardisation des procédés (méthodes de travail planifiées), standardisation des qualifications (formation requise spécifique), standardisation des résultats (objectifs à atteindre spécifiés à l'avance) et ajustement mutuel (communication informelle).

1). *Le degré de centralisation influe sur le contrôle de gestion*

Le contrôle de gestion est un outil dans les mains du dirigeant servant ses propres besoins. Mais c'est rarement un outil de contrôle ou d'autocontrôle des employés. Plus le degré d'autonomie des unités est important, plus on a besoin du contrôle de gestion. Ainsi, les objectifs et les utilisateurs du CG ne sont pas les mêmes selon si l'entreprise est centralisée ou décentralisée.

2). *La répartition des pouvoirs et le degré d'autoritarisme sont des fonctions clefs du volume et de la qualité des informations qui circulent entre le sommet stratégique et la base et entre les services.*

LIKERT : l'autoritarisme exploiteur favorise les communications descendantes qui sont accueillies avec une certaine méfiance par les subordonnés, pour un retour d'information déformé.

3). *Les modes de coordination informelle peuvent venir perturber l'efficacité du système.*

Les jeux de pouvoir peuvent fortement influencer le mode fixation des prix de cession internes.

La culture d'entreprise peut nuire à l'implantation ou au bon fonctionnement des systèmes de contrôle. Ph. D'Iribane montre ainsi que les Français ont plus tendance à accepter les pilotages bureaucratiques que contractuels.

C. Structures émergentes et contrôle de gestion

Dans l'optique d'une meilleure réactivité, les entreprises tendent à réduire le nombre de niveaux hiérarchiques tout en développant des modes de coordination transversaux. La valeur des biens et services se construit par une coordination efficace, une intervention convergente des unités spécialisées. La CG constitue alors un outil de coordination et de convergence des comportements.

Lorsque l'on met en place des processus transversaux (management par groupe de projet par exemple), il faut être capable d'adapter les outils à ce nouveaux processus. Il faut adapter le système d'analyse pour cerner le coût et la valeur des activités attachées à chaque processus (méthode de calcul de coût à la base de l'activité ou ABC, par opposition à la méthode de calcul par centre d'analyse qui calcule les coûts par produits)

CONCLUSION

La CG n'est pas neutre face à l'organisation : la mise en place d'un système évolué de CG engendre des dispositifs formalisés de coordination et d'évaluation. Cette démarche peut augmenter la centralisation et gêner la réactivité des services décentralisés.

La standardisation et la centralisation de ces procédures peuvent, de même, nuire à la motivation.

Pour permettre d'assurer au mieux l'efficacité organisationnelle, le système de CG doit être en adéquation avec les autres éléments de la structure : il doit répondre sans excès ni simplisme au niveau de complexité de la structure.

GALBRAITH montrait ainsi qu'il est important de savoir au plus vite accorder son activité avec celle des autres. Les outils de CG servent de pont entre les unités pour faciliter la communication. Ce sont des outils d'intégration entre les cycles de conception/fabrication/distribution qui augmentent la réactivité de l'organisation.

II) Les centres de responsabilité et les cessions internes

A. Les centres de responsabilité

Les unités déléguées sont appelées centres de responsabilité.

1). Définition des centres de responsabilité

Ce sont des sous ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie, dans le cadre de processus budgétaires.

Ce sont des objectifs globaux. Ils peuvent apparaître comme une contrainte à satisfaire qui s'éloigne d'objectifs locaux, pouvant entraîner des comportements sous optimaux.

Il faut que l'autonomie de gestion soit organisée de telle façon que :

- ✓ les unités décentralisées ne cherchent pas à privilégier leurs intérêts au détriment de ceux de l'entreprise.
- ✓ Les conflits d'intérêt entre les unités ne nuisent pas à la performance globale et que les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter centres soient clairement définies.
- ✓ L'on dispose d'outils permettant de mesurer la satisfaction de la performance individuelle. On dispose pour cela de différents modes d'évaluation. Il faut :
 - Que les résultats soient mesurables sur la période du contrat de gestion
 - Que les ressources nécessaires au résultat visé soient identifiables, correctement évaluées et imputées sans équivoque au centre de responsabilité qui les consomme.

- Il faut que les conséquences d'une action d'une entité s'observent bien chez elle

Il faut enfin être capable de faire le tri des effets contrôlables par le responsable. Il est nécessaire de valoriser les échanges entre unités internes par la fixation de prix de cession interne.

2). Les différents centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une subdivision de l'entreprise qui n'est pas forcément physique, géographique ou fonctionnelle. Son existence est justifiée dans la mesure où leurs missions et préférences peuvent être clairement identifiés et associés

Les centres peuvent être imbriqués en créant des centres quasi hiérarchiques.

On peut calquer la nature des centres de responsabilité sur un modèle comptable amélioré : cela permet de mieux cerner la nature de ces centres.

Ainsi les centres de responsabilité n'ayant une action que sur des éléments situés au débit sont des centres de coût. Ceux dont le levier est essentiellement au crédit (pas de coûts de fonctionnement) sont des centres de revenus ou de recettes. Les centres de profit ont une maîtrise des coûts et du Chiffre d'Affaire : on parle de centre de responsabilité et de délégation (ils ont une influence sur tout le compte de résultat). Ceux qui ont une influence sur des éléments d'actifs et donc une influence sur le bilan sont des centres d'investissement. Ces éléments du bilan sont : stocks, immobilisations, créances client.

Pour être centre d'investissement il faut d'abord être centre de profit : il faut maîtriser un élément d'actif en retour du profit.

Les centres de coût

Un centre de coût est une unité qui a pour mission de réaliser un produit ou un service à moindre coût.

On distingue :

Coûts productifs : les coûts sont estimés par rapport aux volumes de production. La méthode de contrôle est celle des coûts standards, budget flexible, analyse d'écarts sur prix, quantité, qualité.

Coûts discrétionnaires : un centre de dépense discrétionnaire est un centre de coûts avec un budget fixé pour au mieux l'opération d'un service fonctionnel, dont la mission est d'aider une activité opérationnelle. Pour ce type de centre de coûts il est difficile d'établir un lien entre le niveau des coûts et la mesure de la prestation. C'est le management qui décide du niveau des coûts. Ce sont souvent des activités de soutien. On réalise souvent soit un budget de suivi de projet soit on utilise une méthodologie base 0.

Les centres de revenus

Un centre de recette est une unité créée pour maximiser le chiffre d'affaire du produit ou de l'activité visée.

Ils ne maîtrisent que du chiffre d'affaire. En réalité, ces divisions sont très rares. (Force de vente intégrée par exemple). Leur budget est établi à l'avance : ils n'ont pas de latitude pour le modifier.

Les centres de profit

Un centre de profit est un service qui doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Ils ont un niveau de délégation et d'autonomie réel. Leur objectif est souvent qualifié de bottom line : toute forme de marge ou de résultat les plus appropriés par rapport aux éléments maîtrisés du centre.

Le contrôle s'effectue par le compte de résultat, les coûts standards et les prix de cession internes.

Les centres d'investissement

Les centres d'investissement sont des services ayant pour obligation de dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit¹.

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent des actifs économiques.

Le contrôle se fait par la ROI ou le bénéfice résiduel ($BR = \text{bénéfice} - k\% \times \text{actifs employés}$ où k est le coût du financement des actifs employés ; il est souvent équivalent au taux de rentabilité attendu des actionnaires).

B. La détermination des prix de cession interne

1). Les enjeux de la détermination des prix de cession

Le PCI peut favoriser les transferts entre les centres de profit. Il facilite l'évaluation de la performance individuelle. Il permet d'optimiser la performance de chaque centre de profit. C'est un outil de régulation des comportements et de coordination. « On obtient ce que l'on contrôle »²

2). Méthodes de fixation du prix de cession

a. Fondées sur les coûts :

- On peut décider de fixer le prix au réel. Mais cela ne permet pas une véritable localisation des responsabilités puisqu'il transfère l'inefficience du centre vendeur au centre acheteur.
- On peut le fixer au coût standard : L'unité vendeuse est contrôlée par la mise en évidence des écarts entre réel et coût standard. La division acheteuse n'est responsable que de la consommation en quantité et ne subit pas l'inefficience du centre fournisseur. L'unité vendeuse peut subir les décisions de l'unité acheteuse ayant des conséquences sur l'absorption de ces charges fixes.
- On peut concevoir d'utiliser le coût marginal dans le cas d'une activité marginale : l'utilité vendeuse a déjà intégré ses charges fixes. Il ne reste plus que le coût variable, qui peut être assimilé à un coût marginal.

¹ Définition issues de Contrôle de gestion, ALAZARD et SEPARI, Dunod

² Adage de contrôleur de gestion (sic.)

- On peut penser utiliser un coût d'effort (ou coût d'opportunités): manque à gagner sur une vente externe.

b. Fondées sur le prix de marché :

Cette méthode semble + adaptée aux centres de profit qui peuvent avoir recours aux marchés externes pour s'approvisionner ou écouler leur production.

On choisit le prix de marché à +/- long terme.

On peut également choisir le prix de marché – commission (où la commission représente les frais de distribution que l'entreprise n'engagera pas si elle écoule ses marchandises en interne.)

On peut aussi le fixer en fonction de la capacité, de la motivation, c'est à dire en fonction d'outils de motivation en relation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Conclusion : La performance organisationnelle :

Peut-on se fier aux prix de cession interne pour évaluer la performance individuelle des centres ?

a) Quels sont les facteurs qui influencent la fixation des prix ?

- La nature des produits et caractéristiques des sources d'approvisionnement. Existe-il un marché de produits intermédiaires où s'échangent des produits banalisés à des prix connus ?
- Le mode de management de la firme (cf. page 11 du polycopié). Est-il coopératif ou concurrentiel ?

Quand l'intégration interne est poussée, on utilise le coût complet réel ou standard ou le coût + marge.

Si le niveau d'intégration est faible, on valorise les PCI sur la base des prix de marché.

Le choix dépend donc de la nature de la firme.

- Les jeux de pouvoir au sein de l'organisation : ils peuvent conduire à valoriser un centre plutôt qu'un autre. Les acheteurs et les vendeurs sont en concurrence en terme de moyens et de carrière.

b) La fixation de PCI conduit à une analyse focalisée sur des indicateurs d'ordre financiers. On omet les autres facteurs qui influencent la performance des centres (qualité, respect des délais, capacité d'innovation). Cette analyse financière à court terme peut nuire à la performance globale à long terme. Un indicateur unique est insuffisant. La performance doit s'évaluer au vu d'indicateurs portant sur toutes les ressources utilisées dans le processus (ressources techniques, informationnelles, humaines,...) et sur les différents aspects de la création de valeur dont l'unité a la charge.

c) D'après Michel LEBAS, la mesure de la performance des centres de responsabilité aurait tendance à évoluer vers un relatif abandon des paramètres financiers au profit de paramètres physiques, d'efficience, vers un calcul de profit réservé à des entités de grande taille et vers des indicateurs mettant en évidence une vision plus intégrée, plus coopérative de l'entreprise.

(Regarder page 10 : biochimie S.A.)

Cours n°3 : les coûts complets

I. Le modèle des centres d'analyse

A. Les concepts fondamentaux

Quelles ressources économiques consomment on pour aboutir à quel résultat ?

Cette interrogation a conduit à une analyse des modes de production du début du 20^{ème} siècle : L'activité productive dans l'entreprise est caractérisée par une vente de produits homogènes fabriqués en grande série, les procédés de fabrication sont stables, il y a une prépondérance de la fonction de production, ainsi qu'une grande importance des consommations directes dans le coût du produit.

L'objet du calcul est de **déterminer le coût des produits fabriqués et vendus**. La performance est basée sur la minimisation du coût du produit. Le coût complet est donc utile pour les décisions stratégiques puisqu'il permet de calculer le prix de revient d'un produit fabriqué par différentes méthodes (par exemple une méthode utilisant une grande quantité de main d'œuvre avec un matériel relativement simple et une autre employant un personnel moins important à servir des machines plus coûteuses).

1). La structure des coûts

Le PCG définit un coût comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». (page 113) il s'agit essentiellement de charges issues de la comptabilité générale.

On a intérêt à exclure les charges non incorporables (amortissement des frais d'établissement, charges exceptionnelles,...) et à rajouter les charges non comptabilisées (charges supplétives : rémunération des capitaux propres afin de prendre en compte la totalité du coût de la structure financière; rémunération du travail de l'exploitant dans le cas d'entreprises individuelles) un retraitement des charges de la comptabilité générale s'avère donc nécessaire.

Les coûts complets sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet de calcul de coût.

Au contraire, les coûts partiels sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction du problème à traiter.

Dans ce modèle, l'objet de calcul de coût est essentiellement le produit fabriqué et vendu.

Le modèle des centres d'analyse privilégie des coûts de production.

Le coût de revient est le coût au stade ultime des calculs. Il est déterminé par étage en faisant apparaître des coûts fonctionnels (par exemple : coûts d'achat, d'approvisionnement ; coût de distribution, de production...).

2) Concepts de charges directes et indirectes

Ce modèle repose sur la traçabilité des charges. Il consiste à rattacher chaque charge à un objet dont on veut calculer le coût.

On met en évidence les **charges directes** qui correspondent aux charges qui sont affectées sans ambiguïté à cet objet de coût. Les **charges indirectes** sont celles qui sont rattachées à plusieurs objets de coût ; elles concernent plusieurs produits ou l'ensemble de l'entreprise. Ces charges ou ressources sont consommées par des entités et celles-ci fournissent des prestations dont l'assemblage élabore le produit final. Ces charges indirectes nécessitent un traitement préalable avant d'être imputées au produit (calculs obligatoires dans les centres d'analyse).

B- Présentation et limites du modèle

1). L'organisation générale du modèle

La méthode des coûts complets repose sur la méthode d'allocation (ou d'imputation) des charges en cascade.

Il existe 2 types de centres dans une entreprise :

- Les centres principaux sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, ateliers, services commerciaux et stockages des produits finis.
- Les centres auxiliaires ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et du bâtiment (entretien, chauffage, sécurité,...), gestion financière (facturation, trésorerie,...). Ils assurent l'essentiel des fonctions de coordination et d'organisation internes à l'entreprise. Ils correspondent donc aux activités de support.

Le principe est le suivant (il est expliqué sous 2 formes : celle d'Alazard-Separi qui est donc celle du prof et celle de bouquin dans un style + cuselaien) On procède tout d'abord à la répartition primaire, c'est-à-dire à la répartition des charges directement imputables aux centres principaux sans tenir compte des centres auxiliaires.

Puis, on traite les activités de support (appelées activités de back-office en finance) fournissent des prestations aux autres activités, plutôt qu'aux produits de l'entreprise. On peut donc chercher dans un premier temps à imputer leurs coûts aux activités qu'elles assistent. Il s'agit de la sous répartition (celle-ci peut être + subtile lorsque certains centres auxiliaires travaillent eux-mêmes pour d'autres centres auxiliaires; on parlera alors de prestations réciproques). C'est possible si les activités de support sont dotées d'unités d'œuvre, donc si elles consomment des coûts homogènes.

Dans un deuxième temps, on pourra imputer aux produits le coût des activités principales (des centres principaux) ainsi chargées des activités de support. On parle alors de répartition secondaire.

La difficulté est de répartir les coûts indirects sur les entités puis d'identifier et de mesurer la prestation que chacune des entités apporte au produit.

Les charges indirectes par rapport au produit peuvent être directes par rapport aux entités. Mais en cas de charges communes, il faut trouver une clef de répartition corrélée à la nature des charges. On fait donc appel à la répartition primaire dans les centres d'analyse ;

Dans certains cas, certains centres ne fournissent pas directement de prestation aux produits. Les coûts de ces centres auxiliaires vont être répartis sur les centres principaux qui reçoivent les prestations fournies par les centres auxiliaires. Il s'agit là du processus de répartition secondaire.

Pour identifier la prestation produite par les centres principaux, on mesure par une **unité d'œuvre** l'activité de l'entité. L'unité d'œuvre n'est pas forcément la cause des coûts rattachés au centre principal (ce n'est pas nécessairement un inducteur de coûts) mais c'est une variable à laquelle ces coûts paraissent corrélés. Théoriquement, on ne peut trouver une unité d'œuvre fiable que lorsque l'entité ne réalise qu'une seule activité dans le cadre d'une section homogène.

2). **Les limites du modèle**

Un environnement productif différent :

Ce modèle s'appuie sur la prépondérance des charges directes ; l'impact sur le coût total des charges indirectes étant mineur.

Mais ce n'est plus le cas aujourd'hui à cause de la baisse du travail humain et de la polyvalence des opérateurs ainsi que de la différenciation poussée des produits.

L'hétérogénéité des procédés de production implique :

- une différenciation des produits
- une diversité de la taille des séries
- une multiplicité des composants.

Du fait de la modification des procédés de production, on peut avoir des coûts qui évoluent non pas par rapport à la productivité mais à la taille des séries.

De plus, on a des coûts d'activités supports qui augmentent régulièrement (coûts de RD, de commercialisation, des processus qualité logistique...). L'ensemble de ces activités support a tendance à générer des coûts indirects.

De même, on assiste à une diminution des charges directes de personnel attachées à la fonction production et à une augmentation des charges indirectes attachées à la fonction hors production.

Conclusion : il y a une évolution de l'environnement productif qui modifie la structure des coûts de l'entreprise.

Les pratiques simplificatrices :

Les centres d'analyse sont définis sur la base des centres de responsabilité conduisant à un regroupement de plusieurs activités non homogènes (ex : activités d'étude de marché, de recherche de fournisseur ne sont pas directement reliées au coût d'achat (pas d'unité d'œuvre)). L'utilisation d'unités d'œuvre d'usage enlève toute fiabilité au système.

L'affectation de charges dans des sections exprime la volonté de répartir toutes les charges de la comptabilité générale sans chercher de véritables liens de causalité entre l'événement qui déclenche l'activité et le coût.

Remarque : On a tendance à remettre en cause la pertinence de la répartition des charges indirectes si elle repose sur le modèle des centres d'analyse.

Ces hypothèses d'analyse conduisent à des approximations de répartition des charges indirectes qui ont des répercussions importantes sur le calcul des coûts et des marges. Ce modèle engendre des **effets de subventionnement** d'un produit à un autre.

. Il se pose donc un problème d'homogénéité des coûts. Pour traiter des coûts en bloc à un niveau donné de l'analyse, que ce soit au sein d'une activité, d'une entité ou d'un produit, il faut que ce niveau déclenche des processus stables en amont quelle que soit la cause de ce déclenchement. Dans la réalité, ces sous répartition sont multiples, le coût d'une activité de support se trouvant réparti entre plusieurs activités principales, et, inversement une activité principale consommant plusieurs activités de support. La nécessité de vérifier de manière répétée des conditions d'homogénéité n'a guère de chances d'être respectée. Le problème n'est pas négligeable si les centres auxiliaires deviennent nombreux dans l'entreprise, si leur coût représente une part significative des charges indirectes. C'est le cas actuellement. Il est donc nécessaire de revenir à la cause des coûts pour limiter les imputations en cascade, c'est-à-dire de « tracer » directement le lien entre le produit et l'activité de support, ce que permet la méthode ABC.

Conclusion : La pertinence du coût (page 135)

Les méthodes de calcul de coûts complets développées par les instances comptables de normalisation ou par la majorité des auteurs souffrent d'un défaut congénital : elles n'ont pas été conçues dans un souci stratégique, mais dans la perspective inappropriée du calcul *ex-post* d'un résultat périodique, soit afin d'établir des documents financiers, soit dans un but de contrôle de gestion à court terme. Dans cette optique, l'utilisation de la méthode ABC qui relie directement les produits aux activités semble + appropriée.

En outre, le CG a été défini comme un système d'information, outil d'aide à la décision qui influence le comportement et les choix des acteurs de l'organisation. Pour qu'il soit efficace, les résultats du traitement des informations doivent être en adéquation avec les objectifs et les besoins de l'utilisateur. Le meilleur coût pour une organisation n'est pas forcément celui qui a le plus de qualité mais celui qui parvient au bon moment au bon utilisateur avec un niveau de précision souhaité.

Peut on prendre des décisions pertinentes compte tenu des approximations du modèle des centres d'analyse ?

Le coût reste toujours une approximation, un compromis entre le besoin d'information accessible et d'information de qualité. Dans le modèle des centres d'analyse, l'accessibilité du modèle est due en grande partie aux simplifications par rapport à la réalité. Cette simplification ne remet pas en cause l'efficacité du système si dans un contexte particulier il répond aux besoins de l'utilisateur.

Certaines entreprises sont soumises aux pressions du marché. Le concept de performance s'est déplacé du concept de minimisation du coût vers celui de gestion du couple coût/valeur.

L'abandon relatif du découpage fonctionnel au profit d'une approche transversale conduit les gestionnaires à s'intéresser au détail des activités qui contribuent à la création de valeur générés par l'activité de l'entreprise.

II. Le modèle à base d'activités

Elle diffère de la méthode des centres d'analyse sur plusieurs points :

- ◆ elle met l'accent sur les causes des coûts des activités plus que sur le calcul du coût des produits

- ◆ Elle ne prévoit pas de centres auxiliaires, les coûts des centres étant imputés aux coûts des produits sans répartition secondaire.
- ◆ Elle opère des regroupements d'activité selon des processus transversaux qui dépassent les limites des centres de responsabilité.

Elle a été développée aux USA dans les années 80. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calculs de coûts. Elle s'oppose aux comptabilités à base de coûts partiels.

A. Caractéristiques de la méthode ABC

1). Niveaux d'analyse

On distingue trois niveaux d'analyse :

- ◆ Le niveau élémentaire de la tâche
- ◆ Le niveau intermédiaire de l'activité
- ◆ Le niveau supérieur du processus

La tâche est le premier niveau dans la description d'une activité. Elle donne lieux à un calcul de coûts (ex : décharger un camion).

L'activité est un ensemble de tâches ordonnées et liées entre elles dans un but donné. La méthode ABC est centrée sur les coûts des activités. C'est une notion comparable à celle de section du PCG (subdivision d'un centre de travail).

Ex : Activité de livraison = déchargement de camion, contrôle de la qualité et de la quantité...

→ Le regroupement de certaines tâches dans une activité donnée n'est pertinent pour le calcul des coûts que si les différentes tâches interviennent dans les mêmes proportions pour tous les travaux réalisés par cette activité.

Le processus est une suite d'activités concourant à un but commun auquel participent plusieurs divisions (ateliers et services). L'entreprise est vue comme un réseau de processus transversaux. Cette division s'oppose à celle traditionnelle, cloisonnée verticalement où l'on cherche à optimiser les coûts et éventuellement le résultat de chaque atelier et service, considérés séparément.

Schéma d'un processus d'exécution d'une commande³

Le découpage transversal n'est pas compatible avec les définitions des coûts fonctionnels du PCG (coûts d'acquisition, de production, de distribution). La méthode ABC calcule des coûts complets que l'on peut dénommer coûts de revient par référence à la terminologie PCG.

On optimise alors un processus et non une division : les performances isolées d'une division peuvent nuire à celles des autres ! Ainsi, une économie d'approvisionnement peut entraîner un surcroît de coûts dans les ateliers de retouches.

Un processus engendre des coûts mais aussi de la valeur (le prix que sont disposés à payer les clients). L'objet du processus est de réaliser les biens et services qui donnent satisfaction au client.

³ coming soon ☺

On distingue alors :

- ◆ Des activités fortement créatrices de valeur : coûts élevés mais maîtrisés peuvent alors être admis.
- ◆ Des activités ayant peu d'incidence sur la valeur dont les coûts doivent être comprimés

L'action sur le processus vise à augmenter le rapport valeur/coût en agissant sur les deux.

On passe alors d'une méthode comptable (ABC) à un mode de management (ABM : Activity Based Management).

2). Maîtrise des coûts

Les activités consomment des ressources ; pour agir sur le produit, il faut :

- ◆ Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur)
- ◆ Identifier les facteurs générateurs de coûts des activités (ou inducteurs de coûts). La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

La relation entre ressources consommées et activité réalisée est donc directe. L'ABC informe sur les générateurs de coûts quantifiables.

Les produits consomment les activités : on choisit pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (notion proche de l'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût d'activité est imputé au produit.

Ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités que le coût de l'activité est imputé au produit.

→ Les charges indirectes du PCG sont donc directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits.

La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

Remarques :

1. Il existe une différence conceptuelle entre centre d'analyse et activité : les centres d'analyse sont des cellules d'un calcul dont l'objet est le coût du produit alors que les centres d'analyse sont des lieux d'étude de la loi de comportement des charges en fonction des activités. Le calcul n'est qu'un résultat secondaire.
2. La méthode traditionnelle considère les charges comme des fatalités. On ne fait que déterminer le niveau des coûts d'un produit. La méthode n'aide donc pas à savoir comment faire pour faire baisser le coût.

3). Adhésion des exécutants

La notion d'activité est plus proche des soucis du personnel concerné que la notion de produit :

1. Les actions d'amélioration de valeur/coût
2. Les informations fournies par l'analyse des coûts

Sont mieux compris par les utilisateurs.

4). Abandon de la distinction entre centres principaux et centre auxiliaires

Il n'y a pas de déversements en cascade : tous les centres sont des centre principaux. La relation entre coûts et causes qui les déclenchent n'est donc pas brouillée par les calculs de répartition.

Elle porte la même attention aux activités de production, de support, d'approvisionnement, de marketing et de distribution (centres auxiliaires).

5). Importance des charges indirectes

La méthode ABC est une méthode d'analyse des charges indirectes : elles ont de nos jour une importance croissante. Il est donc nécessaire de les prendre en compte.

6). Elimination de l'incidence des stocks d'approvisionnement et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts

Les stocks intermédiaires pourraient nuire à la continuité du processus : cette difficulté disparaît dans les entreprises travaillant en flux tendus où le stockage est évité !

B. La mise en œuvre de la méthode ABC

Les étapes de la méthode :

- (1) Identifier les activités par processus ou divisions
- (2) Evaluer et affecter des ressources consommées par les activités. Les charges indirectes deviennent imputables aux activités.
- (3) Définir des inducteurs de coûts c'est à dire des inducteurs dont la quantité influe proportionnellement sur le niveau des coûts.
- (4) Regrouper les activités par inducteurs communs.
- (5) Calculer le coût unitaires des inducteurs = (Charges attribuées à l'activité / nombre d'inducteurs).
- (6) Affecter le coût des activités aux objets de coûts pour obtenir un coût de revient.

Identification des activités de l'entreprise

Les activités sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés. La liste d'activités retenues :

1. Ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit trop lourd ni trop coûteux. Il ne faut donc pas confondre activité et tâche élémentaire.

2. Ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent la loi d'équiprobabilité des ressources utilisées.

Un ou plusieurs inducteurs de coûts quantifiables (ou inducteurs d'activité) sont recensés pour chaque activité. Ils permettent de mesurer ce que fait l'activité.

On classe les inducteurs selon si ils sont

1. volumiques
2. liés au lancement de lots ou de séries
3. liés à l'existence d'une référence (produit, composant...)
4. liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des RH...)

Les praticiens⁴ de la méthode des centres d'analyse prêtent surtout attention unités d'œuvre volumiques alors que les concepteurs qui insistent sur l'importance des inducteurs liés aux lots et de ceux liés aux références.

Affectation des ressources aux activités

On répartit les charges indirectes entre activité de chaque division :

1. si il existe un lien direct entre charge et activité, il y a affectation directe
2. si il n'y a pas de lien, la charge est répartie au prorata de l'effectif et des moyens matériels occupés aux taches constituant les activités. La clef de répartition est l'inducteur de ressources.

Regroupement des activités

La matrice initiale des activités/inducteurs est simplifiée par un regroupement des activités en centres de regroupement (ou centres d'activité). On ne considère qu'un seul inducteur de d'activité dans chaque centre de regroupement. L'inducteur d'activité est l'unité d'œuvre qui permet l'imputation du coût du centre au produit.

Il faut choisir entre deux critères de regroupement :

1. appartenance des activités à un même processus transversal (activités liées aux commandes clients/relation fournisseurs)
2. l'existence d'inducteurs de coût (lancement d'un produit). Ce critère privilégie l'homogénéité des centres de regroupement. Permettant l'exactitude des coûts des produits

Calcul des coûts unitaires des inducteurs

Pour chaque centre de regroupement :

1. on calcule des ressources consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées aux activités regroupées and le centre.
2. on recense le volume de l'inducteur, ie le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre (ou le nombre d'unités d'œuvre).

⁴ si si ca existe...

N.B. : coût unitaire de l'inducteur = $\frac{\text{ressources consommées par le centre}}{\text{volume de l'inducteur}}$

Imputation au coûts des produits

Le coût complet est obtenu en cumulant

1. les charges directes
2. les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des inducteurs d'activité.

Tous ces commentaires ne deviennent bien sur profitables que si on a fait des cas...

Cours n°4 : Les coûts partiels

Pour cette méthode, on n'incorpore qu'une partie des charges dans les coûts. Cette méthode permet la prévision des coûts en fonction de l'activité prévue.

I. Le modèle Coût - Volume - Profit

A. Le comportement des charges

On distingue :

- ✚ Les charges variables : elles varient avec l'activité de l'entreprise. Elles sont consommées du fait des opérations : on parle donc de charges opérationnelles.
- ✚ Les charges fixes : elles semblent indépendantes de l'entreprise (de son activité) mais varient en réalité par palier en fonction des changements de structure : on parle donc de charges de structures. On peut considérer qu'elles sont fixes à court terme mais variables à long terme. Exemple : les DAP, salaires du personnel administratif...
- ✚ Les charges semi variables : elles se décomposent en charges fixes et variables.

N.B. : les charges variables sont fixes unitairement alors que les charges fixes varient unitairement (on étale le coût fixe sur un nombre d'unités plus grand : les charges fixes sont donc unitairement décroissantes).

On peut représenter graphiquement leur comportement comme sur le polycopier, en page1.

On a les équations en fonctions du niveau d'activité suivantes :

$$\left\{ \begin{array}{l} y = a \cdot x \\ y = b \\ y = a \cdot x + b \\ y = a + \frac{b}{x} \end{array} \right.$$

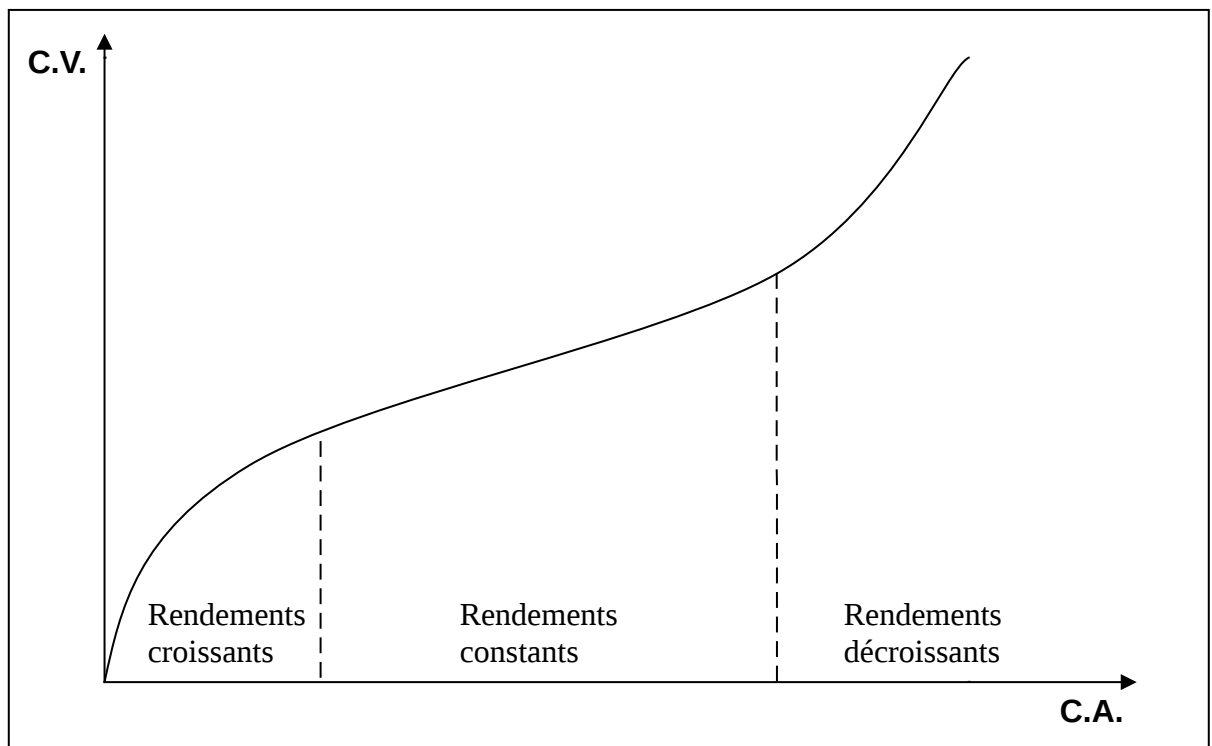
Ces équations sont respectivement les équations :

- 1) Les coûts variables globaux
- 2) Les coûts fixes globaux
- 3) Les charges globales
- 4) Le coût moyen

Remarques :

- ✚ Comme présenté dans le polycopier, l'introduction d'un changement de structure au delà d'un certain nombre d'unités produites introduit un saut dans la représentation graphique des charges globales.
- ✚ En réalité, l'évolution des coûts variables n'est pas linéaire : une analyse empirique permet de mettre en évidence le fait que les coûts totaux suivent une courbe en S avec trois périodes distinctes :
 - Une première phase de rendement croissant due à des effets d'apprentissage et d'économie d'échelle.
 - Une phase de rendements constants.
 - Une phase de rendements décroissants dus à l'intensification des conditions d'exploitation qui peuvent entraîner une dégradation de l'activité.

On peut représenter le phénomène comme suit :



De plus, comme le montre le polycopier en page 1, on peut tenter de déterminer a et b sur une étude empirique grâce à la méthode des moindres carrés⁵.

On peut déterminer la variabilité des charges de plusieurs façons :

- ✚ Une analyse a priori : un peu de bon sens !
- ✚ Un ajustement statistique : on opère un ajustement linéaire sur un échantillon résultant de l'observation de couples de variables charges – activités. On observe alors plusieurs cas :
 - Si la droite ajustée passe par l'origine, les charges sont variables.
 - Si la droite ajustée a une ordonnée d'origine positive, les charges sont mixtes.

N.B. : x représente le niveau d'activité. On peut en rendre compte de deux façons possibles :

⁵ Avis aux amateurs.
IELPO Florian
RENAULT Anaël

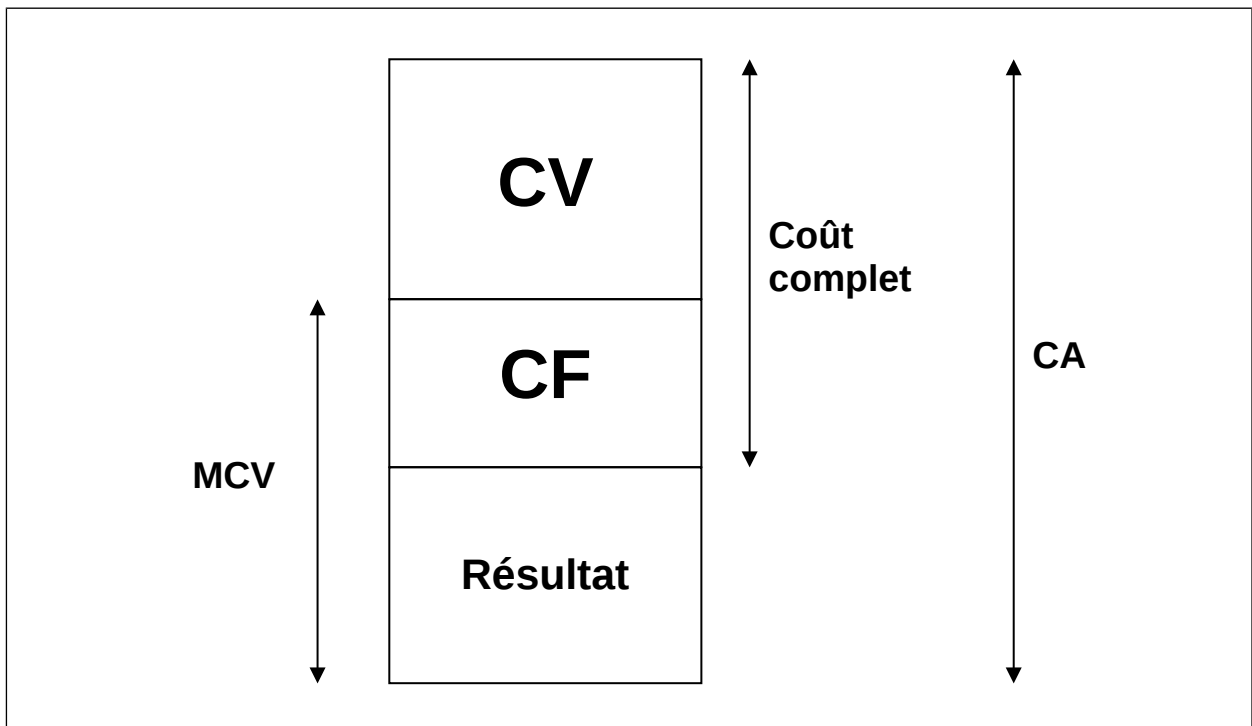
- ✚ Si l'entreprise est monoproduit : x est le volume de production. On parle de mesure en volume.
- ✚ Si l'entreprise est multiproduit, x est la Chiffre d'Affaire (CA). On parle alors de mesure en unités monétaires.

B. La marge sur coût variable

La marge est une différence entre un prix de vente et un coût. Ainsi a-t-on :

$$MCV = CA - CV$$

On peut la calculer aussi bien au niveau de l'entreprise toute entière que pour chaque catégorie de biens et services vendus. On peut la représenter comme suit :



On en déduit un taux de marge sur coût variable :

$$TMCV = \frac{MCV}{CA}$$

On a de plus :

$$CV = CV_U \times CA$$

$$MCV = CA - CV_U \times CA$$

$$TMCV = \frac{CA - CV_U \times CA}{CA} = 1 - CV_U$$

Où CV_U est le coût variable unitaire exprimé en pourcentage du CA. On observe ainsi que le taux de marge sur CV ($TMCV = 1 - CV_U$) est le complément à 100% du coût variable unitaire CV_U .

On peut dégager les relations suivantes :

$$\begin{aligned} \text{Résultat} &= \text{MCV} - \text{CF} \\ \text{TMCV} &= \frac{\text{MCV}}{\text{CA}} \Leftrightarrow \text{MCV} = \text{TMCV} \times \text{CA} \end{aligned}$$

On en déduit alors :

$$\text{Résultat} = \text{TMCV} \times \text{CA} - \text{CF}$$

On peut utiliser cette dernière formule pour faire de la prévision de résultat. On le déduit du calcul du TMCV, CA et des CF. on distingue plusieurs cas :

- ✚ Le cas d'une entreprise monoproduit

Exemple : TMCV=40%, CF=150000€. On envisage un CA de 600K€

Réponse :

$$R = 40\% \times 600000 - 150000$$

$$= 90000$$

Le résultat prévu pour ces chiffres est 90000€.

Il ne faut pas oublier de recalculer le TMCV en cas de modification du prix sans modification des CV par produit...

- ✚ Le cas d'une entreprise à plusieurs produits : on calcule le TMCV pour chaque produit pour en déduire un TMCV global, résultat de la moyenne des TMCV par produits pondérés par l'importance relative du produit dans la structure productrice de l'entreprise.

Exemple :

	P1		P2		P3		Ensemble de l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
CA	250000	100	150000	100	100000	100	500000	100
Composition	50%		30%		20%		100%	
CV	137500	55	67500	45	95000	95	300000	60
MCV	112500	45	82500	55	5000	5	200000	40

Le taux de marge sur coût variable de l'entreprise est égal à la moyenne pondérée des taux de marge des produits :

$$45\% \times 0,50 + 55\% \times 0,30 + 5\% \times 0,20 = 40\%⁶$$

On peut de même résoudre le problème réciproque : pour un résultat donné, on cherche le CA nécessaire. On résout toujours à partir de la même équation :

$$R = \text{TMCV} \times \text{CA} - \text{CF}, \text{ avec CA comme inconnue.}$$

Dans la réalité, le CA est aléatoire. On peut en faire une variable aléatoire suivent la loi normale $N(m, \sigma)$. La connaissance de la loi nous permet de déterminer la loi du résultat et de déterminer ensuite la probabilité pour que ce résultat soit positif. On trouve alors :

⁶ Et voilà !

$$\begin{cases} CA \rightarrow N(m, \sigma) \\ R = TMCV \times CA - CF \end{cases} \Leftrightarrow \begin{cases} E(R) = TMCV \times E(CA) - CF \\ \sigma(R) = TMCV \times \sigma(CA) \end{cases} \xrightarrow{\text{donc}} \begin{cases} R = TMCV \cdot m - CF \\ TMCV \cdot \sigma \end{cases} \rightarrow N(m, \sigma)$$

La lecture des tables permet de répondre à :

$$P(R > 0) \Leftrightarrow P\left(\frac{R - TMCV \cdot m + CF}{TMCV \cdot \sigma} > \frac{0 - TMCV \cdot m + CF}{TMCV \cdot \sigma}\right)$$

La probabilité contraire est la probabilité de ruine.

C. Le seuil de rentabilité

On étudie un cas particulier de la précédente équation : le cas où le résultat est nul ($R=0$). Ceci correspond au cas où le chiffre d'affaire est égal au coût total complet.

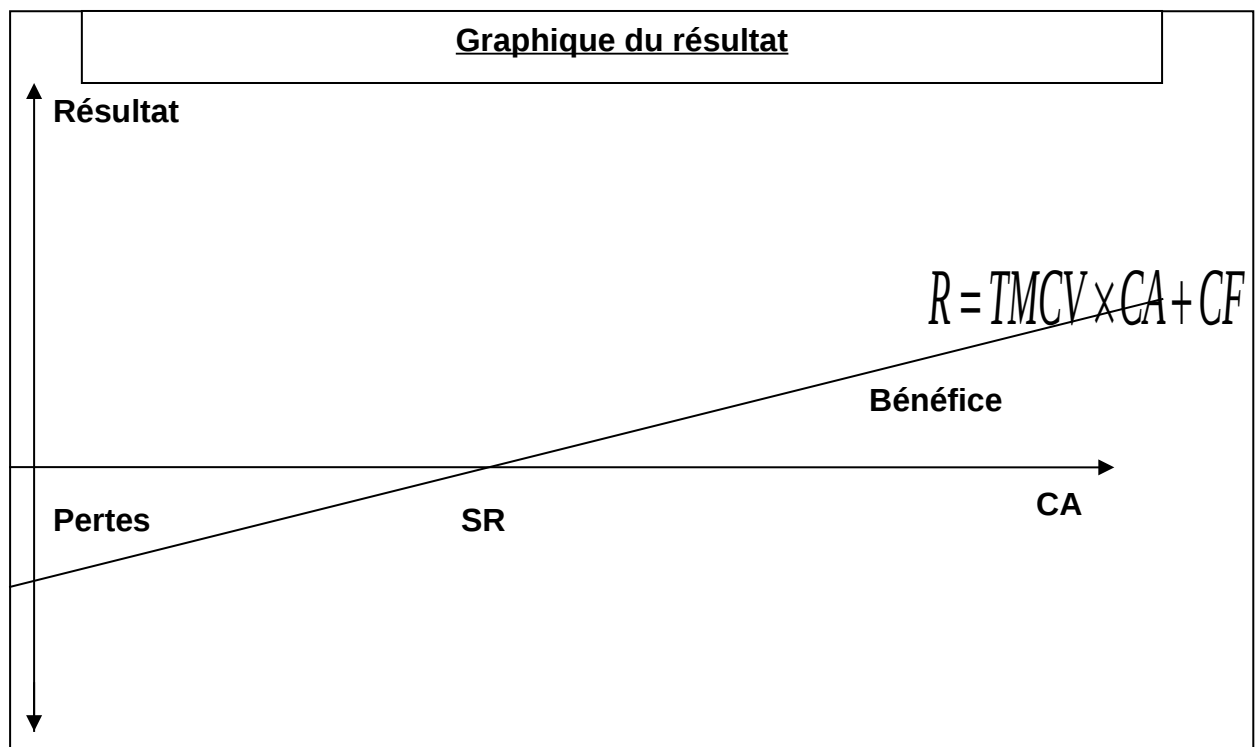
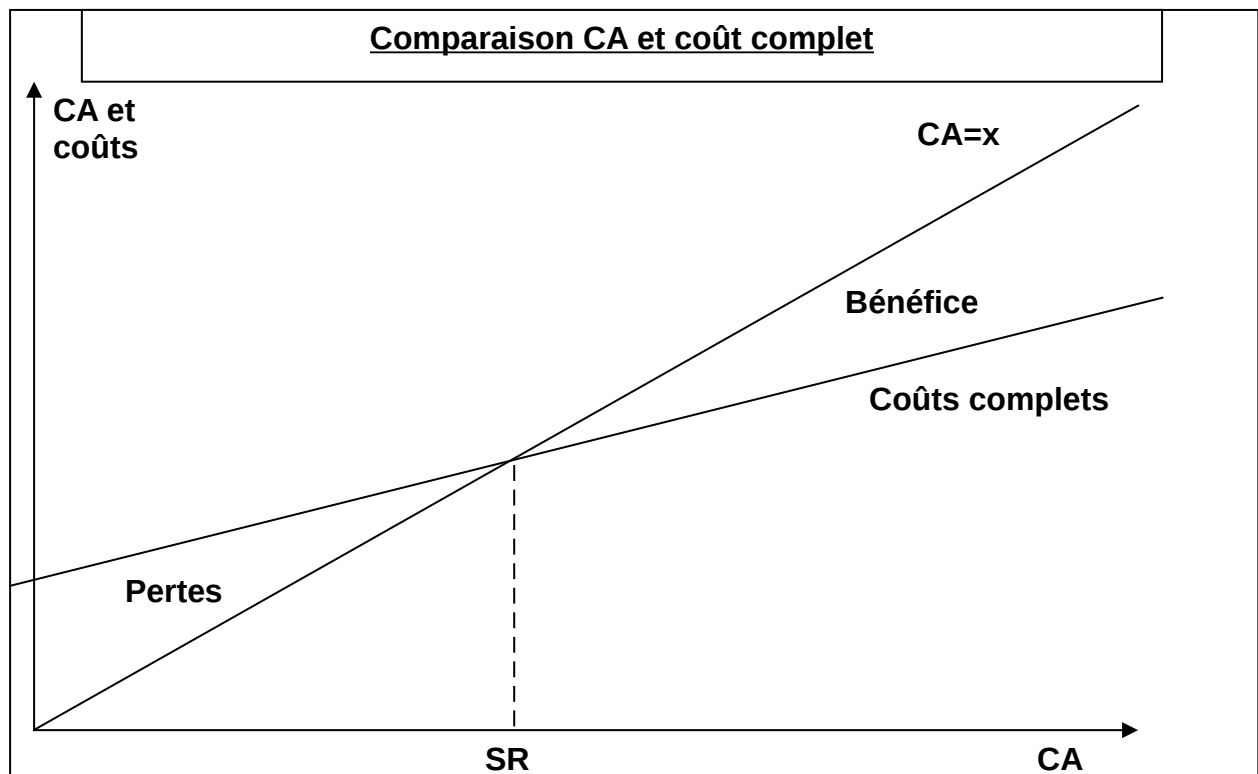
$$TMCV \times CA - CF = 0 \Leftrightarrow \frac{CA - CV}{CA} \times CA - CF = 0 \Leftrightarrow CA = CF = CV$$

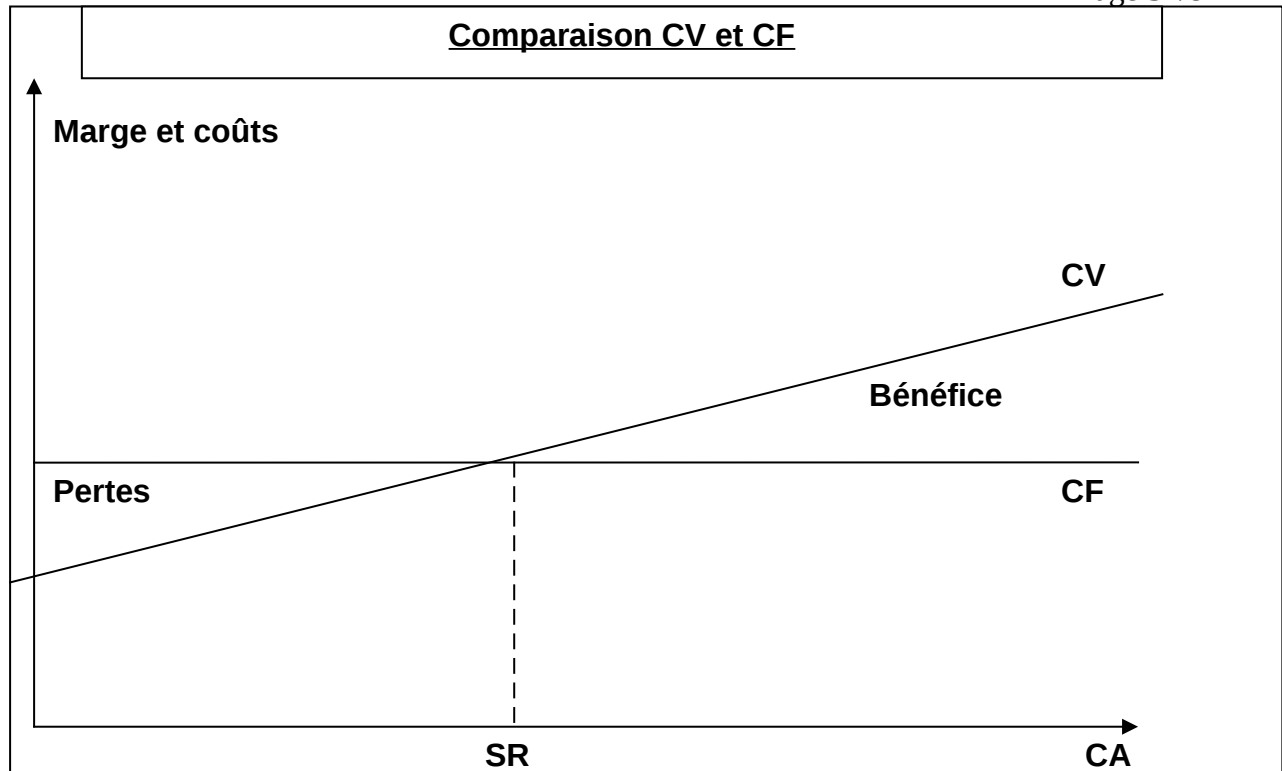
A ce point, il n'y a ni bénéfice ni perte. Le CA pour lequel le résultat est nul est appelé seuil de rentabilité (point mort ou résultat critique).

$$\text{On a donc : } \begin{cases} SR = CV + CF \\ SR = \frac{CF}{TMCV} \end{cases}$$

En dessous de ce chiffre d'affaire, l'entreprise réalisera des pertes.

Trois types de représentation permettent de mettre en évidence ce résultat :



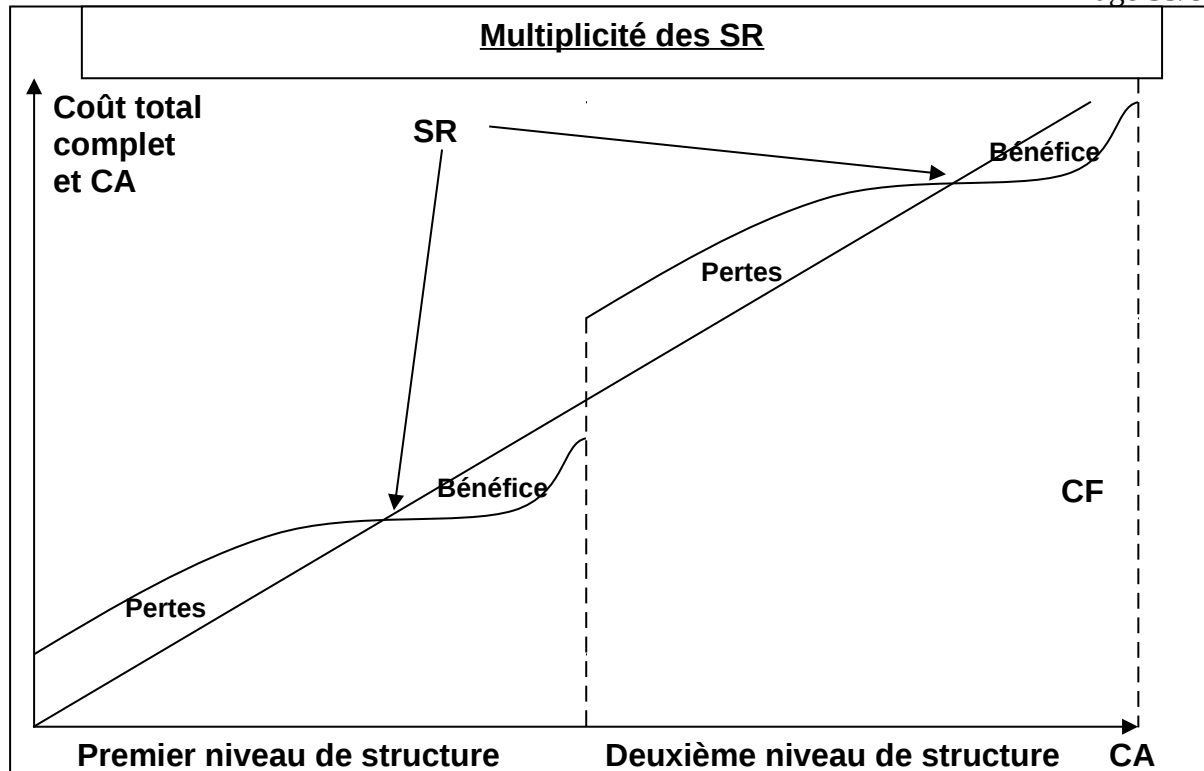


D. Multiplicité des seuils de rentabilité

Les schémas ci-dessus simplifient en fait la réalité !

- ✚ Lorsque la croissance de l'activité atteint la capacité maximale des moyens humains et matériels, il faut augmenter les moyens ! La nouvelle structure correspond à un niveau plus élevé des charges fixes (ou charges de structures).
- ✚ Comme nous l'avons vu plus haut, les CV ne sont pas proportionnels au CA : on distingue les trois phases explicités plus haut.

La courbe donnant le coût complet peut ainsi couper la droite du CA en plusieurs points : on identifie plusieurs SR correspondant à un niveau différent de structure de l'entreprise. On obtient alors le graphique suivant :



E. Sécurité face aux aléas des affaires

La marge de sécurité

C'est la différence entre CA et SR :

$$MS = CA - SR$$

Elle représente la baisse du CA qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de pertes.

L'indice de sécurité ou marge de sécurité relative

C'est le rapport entre MS et CA. Plus l'indice est élevé, meilleure est la sécurité.

$$IS = \frac{MS}{CA} = \frac{CA - SR}{CA}$$

Ancienne mesure de la date du point mort

Au XIX^{ème} siècle, on calcule le nombre de jours nécessaires pour réaliser le SR :

$$Date = 12 \times \frac{SR}{CA} \text{ pour une datation par mois.}$$

Ce résultat constitue une image intuitive de la marge de sécurité relative.

Remarques :

- ✚ Un point mort réalisé au bout de six mois ne signifie pas que l'entreprise ne soit pas bénéficiaire avant ! En effet, on calcule un résultat, des coûts fixes et des coûts variables mensuels pour une déduire...un SR mensuel.
- ✚ D'autre part, les ventes peuvent ne pas être réparties uniformément sur l'année.

Le levier d'exploitation

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel étudie la sensibilité du résultat aux variations du CA.

$$LE = \frac{\frac{\Delta R}{R}}{\frac{\Delta CA}{CA}} = \frac{\Delta R}{R} \times \frac{CA}{\Delta CA} \approx \frac{\partial R}{\partial CA} \cdot \frac{CA}{R}$$

On retrouve ici la définition de l'élasticité !

Exemple :

CA=600K€ et augmente de 10%

TMCV=40%

CF=150000

D'où $\begin{cases} R_1 = 40\% \times 600000 - 150000 = 90000 \\ R_2 = 40\% \times 600000 \times (1,1) - 150000 = 114000 \end{cases}$ l'augmentation est donc de 26,7%

D'où $L = \frac{26,7}{10} = 2,67$. CQFD.

Remarque :

- ✚ Lien entre L et IS

$$\begin{aligned} L &= \frac{\Delta R}{\Delta CA} \times \frac{CA}{R} \\ &= \frac{TMCV \times \Delta CA}{\Delta CA} \times \frac{CA}{TMCV \times CA - CF} \\ &= \frac{CA}{CA - \frac{CF}{TMCV}} \\ &= \frac{CA}{CA - SR} = \frac{1}{IS} \end{aligned}$$

Ainsi la variabilité du résultat est d'autant plus grande que l'indice de sécurité est petit.

- ✚ La notion de rentabilité est normalement censée prendre en compte le capital (K) investi, ce qui n'est pas le cas ici. On devrait avoir :

$$Rentabilité = \frac{Profits}{Capital}$$

C'est pourquoi a été créé un seuil de rentabilité financière ou comptable qui est la CA pour lequel la VAN des flux de trésorerie générés est égale à 0. Il ne suffit donc pas à une entreprise de dégager un bénéfice pour être rentable !

II. L'analyse partielle des charges⁷

A. Les coûts variables

Définition :

Cette méthode a été développée dans les années cinquante aux Etats-Unis sous le nom de « Direct Costing ». C'est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charges fixes.

Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coût variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise.

Mise en oeuvre:

Affectation et répartition des charges variables :

Affectation des charges variables directes

En pratique, les charges directes sont essentiellement variables. Elles comprennent notamment :

- ✚ La consommation de matières premières
- ✚ La main d'œuvre directe

Elles sont affectées en totalité aux coûts variables.

Répartition des charges indirectes

Seules les charges indirectes variables doivent être réparties dans les centres d'analyse

Evaluation des stocks de produits :

Les coûts, et notamment les coûts de production, ne se voient imputer que des charges variables. Les stocks de produits finis, intermédiaires et en-cours sont donc évalués au coût variable de production. Cependant, les règles fiscales imposent d'évaluer les stocks au coût complet (l'entreprise devra donc quand même calculer un coût complet pour sa comptabilité générale).

Le compte de résultat analytique

Le compte de résultat de la comptabilité de gestion peut être établi sous une forme mettant en évidence les marges sur coût variable, le coût fixe et le résultat courant.

Intérêt de la méthode :

- ✚ Elle simplifie les calculs de coûts et améliore la pertinence des informations calculées.

⁷ Cette partie reprend la polycopier de M. PAUGAM auquel j'ai ajouté quelques commentaires de Contrôle de gestion, G. Langlois, Foucher. Ceux qui sont intéressés par des photocopies des exemples qui y sont proposés n'ont qu'à me demander !

- ✚ Elle répond aux besoins des décideurs opérationnels sans prendre en compte les coûts sur lesquels ils n'ont pas prise (investissements)
- ✚ Elle permet de mettre en place une juste politique des prix sur un marché segmenté. Un marché est segmenté si on peut y distinguer des classes (ou segments) et qu'il est possible de fixer un prix de vente différent pour chaque classe. Là où un coût complet peut faire apparaître une activité déficitaire, la méthode du coût variable permet de révéler qu'il n'en est rien ! Cette méthode permet en effet de définir le minimum à partir duquel il est possible de fixer le prix de vente dans un segment particulier. Les différents prix par segment peuvent conduire à un prix moyen en coût complet déficitaire, alors que l'activité est profitable !
- ✚ Comme nous l'avons vu, la connaissance des taux de marge sur coût variables permet de faire une prévision du résultat en fonction des ventes prévues.
- ✚ Elle simplifie les calculs et l'analyse des coûts :
 - Les charges fixes sont celles dont l'imputation aux coûts est la plus approximative (problème du choix de l'unité d'œuvre).
 - Dans les centres de responsabilité, les décideurs subalternes ne peuvent généralement pas agir sur les causes des charges fixes. Ces causes sont inhérentes à une structure qui échappe à leur pouvoir.
 - Les coûts variables unitaires sont peu sensibles aux variations du niveau d'activité à la différence des coûts fixes unitaires. Les coûts variables sont donc plus faciles à comparer dans le temps.

Insuffisances et limites de la méthode du coût variable

- ✚ La dissociation charges fixes/charges variables n'est pas évidente.
- ✚ Cette méthode ne permet pas de fixer un prix de vente par rapport au résultat analytique (sauf en cas de commande marginale qui n'engendre que des coûts variables)
- ✚ Elle peut conduire à sous évaluer les stocks.
- ✚ Elle ne convient pas aux activités où les charges variables sont faibles. Malheureusement, avec le développement des activités de soutien (marketing, distribution...) la part des charges dites fixes tend à s'accroître.
- ✚ D'autre part, c'est une modélisation fondée sur le volume : la méthode postule une proportionnalité entre le coût et le volume de la production et des ventes. Or le volume n'est qu'un facteur de coûts parmi d'autres, tels que le nombre de références, de composants... La méthode incite à pousser les ventes des activités à fortes marges sans se soucier des conséquences de l'alourdissement des activités de support. Il s'ensuit une progression insidieuse des charges dites fixes. La méthode s'est développée pour prendre ce point en compte.
- ✚ La méthode conduit à négliger le long terme : à long terme, tous les coûts sont variables. Ainsi la méthode n'est pas adaptée à la prise de décision stratégique. C'est un outil de contrôle de décision qui doit se limiter à des décisions ponctuelles dont les effets sont limités dans le temps.

B. La méthode des coûts directs

Définition et mise en oeuvre :

La différence entre coût direct et coût variable est tenue : le coût direct d'un atelier ne tient compte que des charges opérationnelles (V) ou de structures (F) affectées sans ambiguïté.

On en déduit une marge sur coût direct :

$$MCD = CA - CD$$

$$MCD - CD = R$$

Intérêt de la méthode :

- ✚ C'est un coût partiel calculé rapidement ⁸(calcul simplifié)
- ✚ Elle facilite le contrôle des responsables opérationnels en associant à une responsabilité des éléments de coût.
- ✚ Cette approche évite de prendre des décisions en tenant compte d'une répartition subjective de charges indirectes.

Insuffisances et limites de la méthode du coût variable

- ✚ Si les coûts indirects sont importants, la méthode est inutilisable
- ✚ Elle ne permet pas la détermination d'un résultat analytique pour fixer un prix de vente et peut conduire à une sous évaluation des stocks.

C.La méthode des coûts spécifiques

Définition :

La méthode des coûts spécifiques ou « direct costing évolué » constitue une évolution de la méthode des coûts variables.

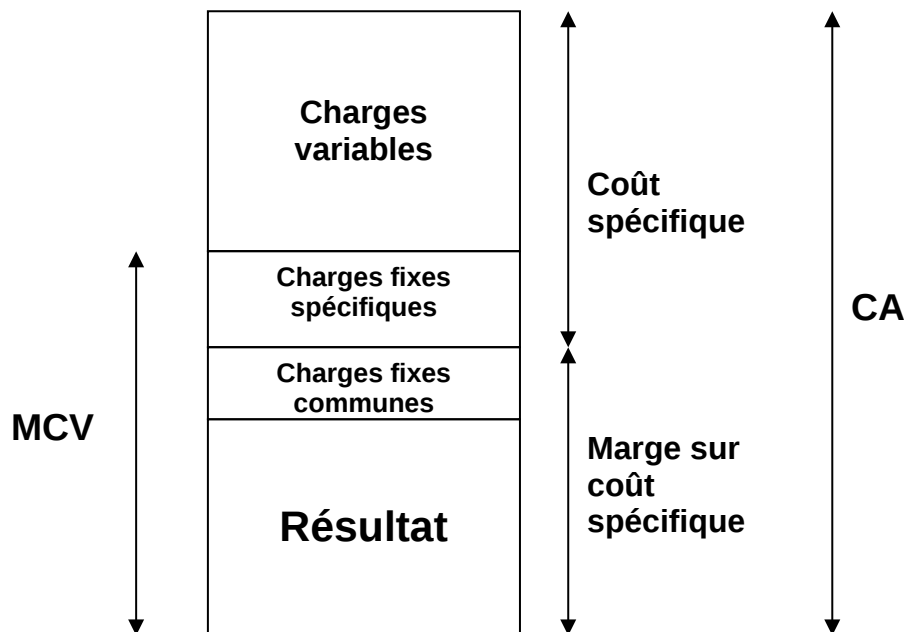
La méthode du coût spécifique est une méthode comptable qui incorpore aux coûts, non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes spécifiques qui peuvent être rattachées sans arbitraire. Les charges fixes communes à plusieurs produits ou activités restent seules exclues des coûts.

Ce calcul de coûts peut s'appliquer aussi bien à une activité de l'entreprise qu'à un produit. C'est le coût de reviens le plus proche du coût complet sans la subjectivité de la répartition des charges indirectes.

Marge sur coût spécifique :

La marge sur coût spécifique est la différence entre le prix de vente et le coût direct. Certains auteurs dénomment la marge sur coût spécifique d'un produit ou d'une activité : « contribution » de ce produit ou de cette activité (à la couverture des charges fixes communes).

⁸ Contrairement à la méthode des coûts complets qui est sponsorisée par Nurofen.



Intérêt de la méthode :

- ✚ La méthode permet d'affiner la contribution de chaque produit aux charges fixes communes
- ✚ Elle nous fournit un critère de maintien ou d'abandon d'un produit ou d'une activité. En principe, les charges fixes spécifiques à un produit (ou une activité) disparaîtraient si l'on renonçait au produit (ou à l'activité). L'abandon d'une production économise donc non seulement les charges variables mais aussi les charges fixes spécifiques à cette production :
 - Le maintien d'une production améliore donc le résultat de l'entreprise si la marge sur coût spécifique (ou contribution) est positive.
 - Au contraire, son abandon améliore le résultat si la marge sur coût spécifique est négative.
- ✚ La méthode du coût spécifique permet de déterminer un seuil de rentabilité par produit :

$$SR(\text{duProduit}) = \frac{\text{Charges Fixes Spécifiques}(\text{duProduit})}{TMCV(\text{duProduit})}$$

Il est ainsi possible de prévoir si les ventes de produit contribueront favorablement au résultat de l'entreprise.

- ✚ C'est un compromis entre coût variable et coût complet : il a des qualités des deux :
 - Meilleur contrôle des coûts surtout si le caractère spécifique des coûts est strictement respecté (qualité du coût variable)
 - Si un volume important de charges fixes lui est affecté, la méthode ne rencontre plus la critique de la non prise

en considération des coûts indirects : elle se rapproche en cela de la méthode des coûts complets.

Insuffisances et limites de la méthode du coût variable

- ✚ La méthode ne permet pas la détermination d'un résultat analytique pour fixer un prix de vente, et peut conduire à une sous évaluation des stocks⁹.

III. L'analyse marginale

Définition :

Le coût marginal est la variation du coût total qui résulte de la vente d'une unité supplémentaire de produit.

$$CoutMarginal = CoutTotal \text{ de } n+1 \text{ unités} - CoutTotal \text{ de } n \text{ unités}$$

Le coût marginal est un concept utile pour analyser le comportement des coûts. Ce n'est pas une méthode de comptabilité de gestion.

On donne encore la définition du PCG 1982 : « le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles nécessaires à cette même production majorée d'une unité »

Coût marginal et coût variable unitaire :

Dans le modèle élémentaire présenté plus haut, le coût marginal est égal au coût variable unitaire, « a » :

$$\begin{aligned} C &= a \cdot x + b \\ \Rightarrow \Delta C &= [a(x+1) + F] - [ax + F] = a \end{aligned}$$

Ceci revient à supposer que a et F sont fixes quelque soit le nombre de x d'unités produites. Nous avons vu que la réalité est différente :

- ✚ Le coût variable suit trois phases différentes : décroissant, constant et croissant.
- ✚ Les charges fixes évoluent par palier chaque fois que la structure de production est dépassée.

Interprétation mathématique du coût marginal :

⁹ Si ça peut lui faire plaisir...

La théorie économique définit le coût marginal C_m comme la dérivée de la fonction $C(x)$ exprimant le coût complet total en fonction des quantités x .¹⁰

En pratique, les quantités produites ne peuvent pas varier de façon infinitésimale. La production est constituée généralement d'unités ou même de séries indivisibles. L'accroissement du coût pour le plus petit accroissement de production techniquement possible est parfois dénommé coût différentiel pour le distinguer du coût marginal théorique.

L'optimum de rendement :

L'optimum de rendement est la quantité x pour laquelle le coût complet moyen $m(x) = \frac{C(x)}{x}$ est minimal.

L'optimum de profit :

L'optimum de profit est la quantité x pour laquelle le résultat est maximal.

Désignons par :

$R = r(x)$, le résultat

R_m , le résultat marginal

P , le prix

Le résultat $r(x)$ est la différence entre le chiffre d'affaire $P \cdot x$ et le coût total $C(x)$

$$r(x) = p \cdot x - C(x)$$

La fonction $r(x) = p \cdot x - C(x)$ passe par un maximum quand sa dérivée r' est égale à 0

$$r' = p - C'(x) = 0 \Rightarrow p - C_m = 0 \Rightarrow p = C_m$$

Le résultat est donc maximal quand le coût marginal C_m est égal au prix P .

Pratique du coût marginal :

La méthode d'analyse fondée sur le coût marginal se heurte à des difficultés pratiques. Le système comptable informe sur les coûts totaux et moyens relatifs à des lots de produits semblables mais il est inapte à distinguer dans ces lots ce qui concerne une unité de plus ou de moins.

La connaissance des coûts marginaux suppose :

- ✚ Que l'on puisse faire des expériences (augmenter d'une unité sur un lot pour en évaluer l'effet)
- ✚ Que l'on puisse ajuster ces observations à des fonctions de coût.

Les deux ne sont pas réalisables. L'analyse des coûts marginaux est davantage un sujet théorique que pratique. La méthode met fin à l'idée selon laquelle le produit peut croître sans fin (il est question de niveaux optimaux).

¹⁰ On en apprend tous les jours...

La méthode peut néanmoins aider les responsables à prendre des décisions exceptionnelles aux conséquences lourdes (réaliser un investissement...) : il peuvent ainsi tenter de quantifier l'incidence de la décision¹¹.

IV. La méthode de l'imputation rationnelle

L'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode ayant pour but :

- ✚ De neutraliser l'effet des variations d'activité
- ✚ D'évaluer, en l'isolant, l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

Principe de l'imputation rationnelle :

Objet de la méthode :

Lorsque le niveau d'activité d'une entreprise est inférieur à la normale, une partie des facteurs de production reste inemployée. Il s'agit de facteurs structurels dont le coût est fixe, qu'il soit utilisé ou non.

La méthode de l'imputation rationnelle vise à distinguer deux sortes de charges :

- ✚ Les charges des facteurs réellement utilisés par l'activité productive sont imputées avec pertinence (rationnellement) au coût des produits.
- ✚ Les charges correspondant à la fraction inutilisée du potentiel de production structurel sont isolés pour faire ressortir le coût de la sous activité de l'entreprise.

Référence à une activité normale

Cette méthode repose donc sur la définition d'un niveau normal d'activité. Le taux d'activité (ou coefficient d'imputation rationnelle) est le rapport entre le niveau d'activité réel et le niveau normal d'activité.

$$\text{Taux d'Activité} = \frac{\text{Activité Réelle}}{\text{Activité Normale}} = \frac{n}{N}$$

Il existe plusieurs interprétations de ce qu'est un niveau normal d'activité :

- ✚ La capacité maximale (ou nominale) de production : capacité théorique des équipements.
- ✚ La capacité de production sous contrainte des goulets d'étranglement : le conseil nationale de la comptabilité considère que l'activité (ou capacité normale) est la capacité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles liées aux congés, à la maintenance, à la relève des équipes et aux contraintes structurelles (goulets d'étranglement) ;
- ✚ L'activité prévue ou programmée pour la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

¹¹ Cf cas sur le photocopier
IELPO Florian
RENAULT Anael

Calcul des coûts et du résultat

Les coûts imputables aux produits (ou coûts d'imputation rationnelle, CIR) comprennent :

- ✚ La totalité des coûts variables
- ✚ Une fraction des charges fixes (produit des charges fixes par le taux d'activité).

$$CIR = V + (CF \times \frac{n}{N})$$

La différence sur niveau d'activité (DNA) est égale à la différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes imputées ($CF \times \frac{n}{N}$) :

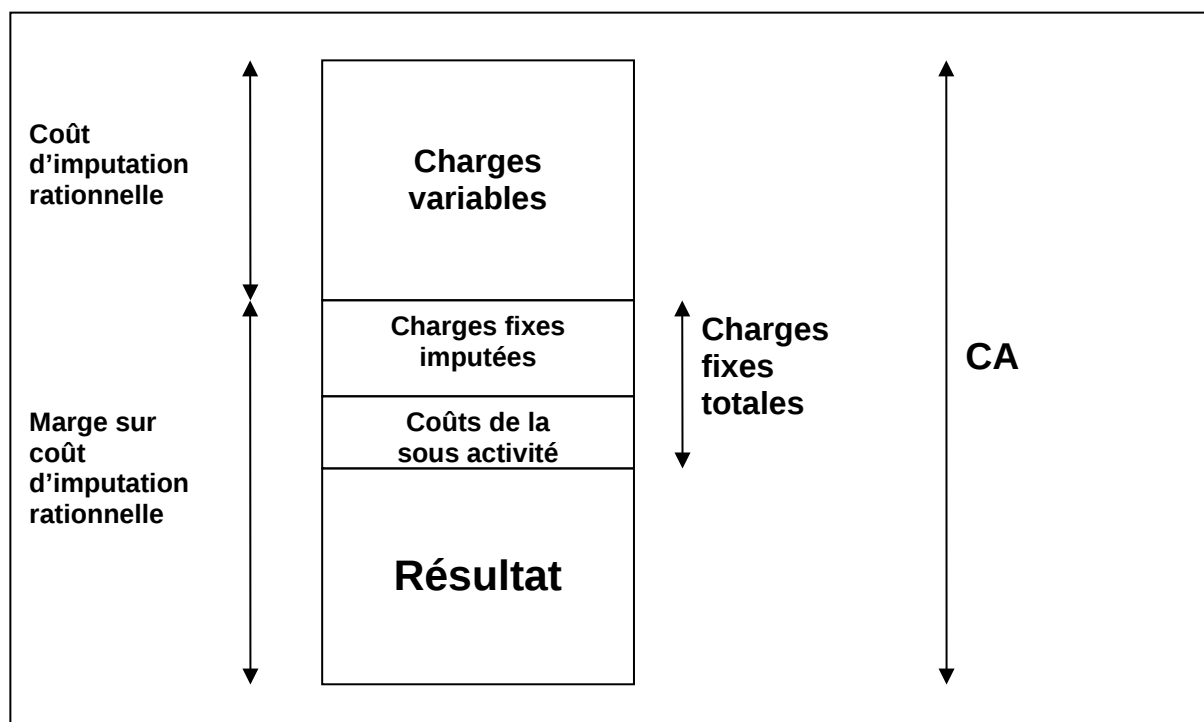
$$DNA = CF - CF \times \frac{n}{N} = CF(1 - \frac{n}{N})$$

La différence sur niveau d'activité est égale au produit des charges fixes par le complément du taux d'activité.

La différence représente le coût de la sous activité de l'entreprise (ou mali de sous activité ou coût de chômage).

Si 'activité était supérieure à la normale, la différence représenterait un profit (ou boni) de suractivité

Le coûts de sous activité doit être retranché du résultat de l'entreprise (ou le boni ajouté au résultat).



Avantage de l'imputation rationnelle

- ✚ L'amélioration des méthodes du coût complet : l'imputation rationnelle rend le coût complet plus stable dans le temps, faisant de cette méthode un outil d'aide à la décision stratégique efficace à court terme (décisions tactiques) comme à long terme.
- ✚ L'analyse des coûts fixes : la méthode permet de mieux comprendre les coûts fixes en mettant en lumière un coût de sous activité. Elle éclaire aussi le rapport avantages/coûts des décisions de restructuration visant à éliminer la sous activité : restructuration active (recherche de nouveaux débouchés...) ou passive (désinvestissement...)

La méthode pose cependant des problèmes pour déterminer le niveau d'activité normal, des indicateurs de niveau d'activité pertinents ainsi que pour faire la distinction entre charges fixes et variables.

Principe de l'imputation rationnelle :

Localisation de l'activité normale

Une activité normale particulière peut être définie dans chaque section de l'entreprise. On préfère parfois simplifier en définissant un seul niveau normal d'activité pour toute l'entreprise. Cependant cette simplification ne permet pas d'analyser la part du coût de sous activité qui est due à des causes structurelles.

Répartition des charges indirectes (méthode des centres d'analyse)

La plupart des charges fixes sont indirectes. Les calculs d'imputation rationnelle s'effectuent dans le cadre du tableau de répartition. Les charges indirectes doivent être réparties en distinguant pour chaque centre d'analyse les charges indirectes variables et les charges fixes. Il faut prévoir deux colonnes pour chacun des centres d'analyse :

- ✚ Une colonne pour la répartition des charges fixes
- ✚ Une colonne pour la répartition des charges variables

Les clés de répartition utilisées sont normalement différentes pour les charges fixes et pour les charges variables car il n'y a pas de raison pour que les deux types de charges aient les mêmes lois de comportement.

Remarque : l'activité des centres auxiliaires est généralement fonction de l'activité des centres récepteurs de leur prestation.

Coût rationnel des inducteurs (méthode ABC)

L'imputation est compatible avec la méthode des coûts par activité :

- ✚ Les charges fixes affectées aux activités sont réduites au prorata du coefficient d'imputation rationnelle de chacune des activités concernées.
- ✚ Les charges fixes non imputées font apparaître le coût de la sous activité.

- ✚ Le coût de la sous activité représente la fraction des coûts que l'action de sur les facteurs de coûts ne supprime pas.

Imputation rationnelle et comptabilité financière

- ✚ Stocks de produits et d'en-cours : le PCG indique que la valeur du stock ne comprend que les charges fixes correspondant au niveau normal d'activité. En cas de sous activité, le stock des biens produits par l'entreprise est donc évalué par la méthode de l'imputation rationnelle. Ceci ne s'étend cependant pas au cas de la suractivité.

Chapitre 5 : La gestion budgétaire : planification et contrôle budgétaire :

Introduction : La gestion budgétaire s'inscrit dans le prolongement de la réflexion stratégique et de l'élaboration des programmes d'action qui y sont attachés. Elle fait partie d'une démarche globale de planification de l'entreprise.

Cf. la planification d'entreprise (polycopie, J.L.Ardoin).

On compare des réalisations aux prévisions à l'aide d'indicateurs financiers.

Partie 1 : La planification :

I) Stratégie et planification d'entreprise :

A. Différentes approches de la planification :

- Pour **Michel Gervais**, la planification d'entreprise a pour but de préparer l'insertion de l'organisation dans l'avenir. Grâce à la planification, l'entreprise peut maîtriser le futur et positionner l'organisation.
Dans cette optique, la planification peut s'identifier au processus de réflexion stratégique défini comme la manière dont l'entreprise investit ses ressources au mieux de ses avantages compétitifs et de la finalité qu'elle poursuit compte tenu des changements attendus dans son environnement.
- Approche + restrictive : elle limite ce processus par une mise en œuvre de la stratégie par l'élaboration de programmes d'action. La planification est alors opérationnelle. C'est un outil de programmation et de coordination des activités. Cette démarche s'inscrit dans une volonté d'anticipation, de maîtrise du changement, dans une volonté d'action.

B. Etapes et processus de planification :

1) Etapes de la planification :

Pour **Ackoff**, la démarche de planification peut se traduire en 5 étapes :

- i) Le diagnostique des forces et faiblesses de l'entreprise.
Les avantages et contraintes de l'environnement.
- ii) Elaboration du plan stratégique : faire un choix d'une stratégie parmi l'ensemble des stratégies.
- iii) Elaboration du plan opérationnel qui permet d'évaluer les besoins, les résultats prévisionnels et de coordonner les actions.
- iv) Elaboration des budgets : précision des missions / objectifs assignés aux responsables opérationnels. On affecte les ressources.
- v) Processus de contrôle : il a pour but d'analyser les écarts entre prévision et réalisation afin de prendre des mesures correctives.

2) Remarques sur le processus de planification :

Le processus de planification se doit d'être permanent (donc non intermittent, c'est tautologique, comme dirait Ibert :-). Il entre dans le cadre du contrôle stratégique qui permet de mettre en évidence les écarts entre les performances souhaitées et les performances réalisées sachant qu'un écart stratégique peut être comblé par de nouvelles options stratégiques. L'écart opérationnel sera comblé par un effort d'optimisation des activités existantes.

Ce processus de planification s'inscrit autour d'activités de prévision et de planification opérationnelle permettant d'assigner, année après année, des programmes d'action à chaque division.

II) Les outils de la planification :

A. Outils d'analyse stratégique :

Le plan stratégique est établi à l'issue de la première étape d'Ackoff (forces/ faiblesses, avantages/ contraintes). Il prend en compte les éléments clés de l'analyse d'Ackoff. Les éléments de segmentation stratégique. Il reprend les facteurs clés de succès permettant d'améliorer la position concurrentielle de l'entreprise sur les marchés où l'entreprise souhaite se développer, les objectifs et les options stratégiques que l'entreprise va adopter.

- Cela s'appuie sur des activités de prévision : prospective : élaboration de scénarios décrivant des situations futures possibles en leur attribuant un degré de vraisemblance.
- Ces activités de prévision s'appuient sur des prévisions statistiques probabilisées qui partent du passé, du présent pour anticiper le futur.
- Cela s'appuie sur la veille stratégique : système de veille sur l'évolution de l'environnement technologique et concurrentiel en vue d'alerter les dirigeants pour qu'une réorientation stratégique soit déclenchée.

b. Outils de planification opérationnelle

Il s'agit de coordonner la mise en œuvre du plan stratégique et l'allocation des ressources en associant les divisions opérationnelles. La programmation s'appuie sur une définition claire des responsabilités, sur une planification des actions et des objectifs de performance et sur une allocation des moyens humains, techniques et financiers.

Les plans opérationnels doivent être élaborés en accord ou sur proposition de centre de responsabilité et doivent faire l'objet de fréquents réajustements.

C'est l'idée de plans glissants (chaque année, on décale l'horizon temporel d'environ 1 an) et de plans révisables (utilisation de données prévisionnelles de + en + précises quand on approche de l'exercice concerné).

Conclusion : Limites et avenir de la planification :

Mintzberg : quelques limites inhérentes à la démarche de la planification :

C'est un instrument trop rigide qui limite la faculté d'adaptation de l'entreprise. Absence relative d'une vision stratégique délibérée. Mauvaise prise en compte des changements environnementaux. Analyse quantitative et financière figée dans le temps.

Il existe trop souvent des erreurs de prévisions dans le cadre d'environnements instables. Il convient de rendre les processus de planification flexibles et réactifs.

La transformation de l'environnement tend à réduire la visibilité des décideurs. Les outils de prévision ont peu à peu réduit leurs horizons temporels. Ces évolutions ne remettent pas en cause la nécessité d'avoir un système d'anticipation.

En fonction des facteurs de contingence, les outils de planification à long terme sont +/- développés mais la gestion budgétaire est communément répandue au sein des entreprises.

La budgétisation par projet peut être une illustration de ces nouvelles formes de planification à court terme dans un contexte d'incertitude.

Partie 2 : La gestion budgétaire :

I) Le pilotage par les budgets :

a. La budgétisation :

1) Budget et décentralisation :

Le budget est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un objectif déterminé assigné à une unité décentralisée. Il se traduit donc par l'attribution à des responsables d'objectifs et de moyens chiffrés et datés.

Selon le type de centre de responsabilité, les objectifs assignés s'expriment sous différentes formes : objectifs de vente, de production, de profit, normes de coût à respecter...

Le découpage des budgets se calque sur le système d'autorité.

2) Procédures de mise en œuvre :

a) Calendrier budgétaire :

Les budgets exécutés sur une année n doivent être établis en n-1 (quelle découverte !!!).

Le processus budgétaire s'étale sur plusieurs années.

- i) - Le cadre budgétaire : grandes hypothèses économiques retenues.
- Les orientations fixées par la direction.
- Les procédures formelles et les délais à respecter.
- ii) Les prébudgets peuvent être élaborés.
- iii) Phase d'arbitrage : communication horizontale / verticale sur les prébudgets élaborés.
Processus itératif conduisant à des navettes budgétaires. Cela conduit à prendre en compte les prévisions des autres unités décentralisées ayant des conséquences sur notre centre.
- iv) Approbation définitive : les budgets peuvent être réajustés en cours d'année.

b) L'articulation des budgets :

Les différents budgets hiérarchiques doivent s'emboîter.

Les différents budgets fonctionnels s'articulent les uns par rapport aux autres : phase d'ajustement progressif.

Cf. schéma sur l'articulation des budgets.

b. Le contrôle budgétaire :

Pour que la gestion budgétaire soit un système de pilotage à court terme, il est nécessaire de mettre en évidence un écart entre prévision et réalisation.

Le contrôle budgétaire repose sur la mesure de critères de performance préalablement définis pour chaque centre de responsabilité.

Au-delà du contrôle hiérarchique qui peut être alimenté par des rapports périodiques d'activité, l'objectif est de guider les responsables concernés afin de mettre en place au plus tôt des actions correctives pour réduire les écarts défavorables.

L'écart peut être mesuré en valeur absolue (= réalisations – prévisions) ou en pourcentage (= (réalisations-prévisions)/prévisions *100). L'écart mesuré en pourcentage permet de mettre en évidence la significativité de l'écart.

Le contrôle budgétaire repose sur des indicateurs de performance (respect des commerciaux en terme de prix, de quantité, de composition des ventes ; le pilotage d'un centre de production doit faire apparaître le respect du niveau de productivité, la variation du niveau d'activité, les écarts de prix (où l'on va mettre en évidence des écarts éclatés en sous-écarts)).

II) L'analyse de l'écart sur résultat :

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité. Des écarts (favorables ou défavorables) sont déterminés puis analysés, entre les marges et les charges réelles et les marges et les charges préétablies.

La méthode a d'abord été appliquée au contrôle des coûts afin d'évaluer et motiver les responsables des centres de production. Elle a été ensuite étendue au contrôle des marges bénéficiaires afin d'impliquer les responsables commerciaux.

a. Le principe du contrôle budgétaire

1) Définition

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

Cette procédure :

- ✓ Dégage des écarts
- ✓ Identifie les causes des écarts
- ✓ Permet des actions correctives
- ✓ Et permet d'évaluer les performances des responsables des unités décentralisées.

2) Etablissement des écarts

Par une convention généralement admise¹², un écart est positif quand les réalisations sont supérieures aux prévisions et négatifs dans le cas opposé.

D'autre part, le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire (liste des budgets et de leurs éléments) et le plan de comptes de la comptabilité analytique.

¹² Sauf par cette @#%\$ de Beierlein ☺

On note l'écart comme suit :

$$E = R - P$$

Avec E, l'écart ; R, la réalisation ; et P, le montant préétabli.

3) Sélection des écarts

Il existe autant ou presque qu'il y a de références dans l'entreprise. Il convient donc d'opérer une sélection entre eux :

- ✓ Ne communiquer à chaque responsable que l'information qui le concerne
- ✓ Ne communiquer que l'information significative : on ne déclenche une action corrective que pour un écart minimum, c'est-à-dire que dépasse des marges de fluctuation préétablies.

4) Exploitation des écarts

Le responsable fait une première analyse des causes d'écarts puis transmet à sa hiérarchie et/ou au contrôleur de gestion un rapport de contrôle reporting sur les écarts de son centre de responsabilité et sur leurs causes.

L'envoi de ce rapport est suivi de demandes d'explicitations ou de directives.

Ces normes ne doivent cependant pas être irréalistes.

On distingue enfin deux types de contrôle :

- ✓ Un contrôle anticipé qui vise à déceler les écarts sur budget avant l'achèvement de l'opération.
- ✓ Un contrôle a posteriori visant à faire de même après l'achèvement de l'opération.

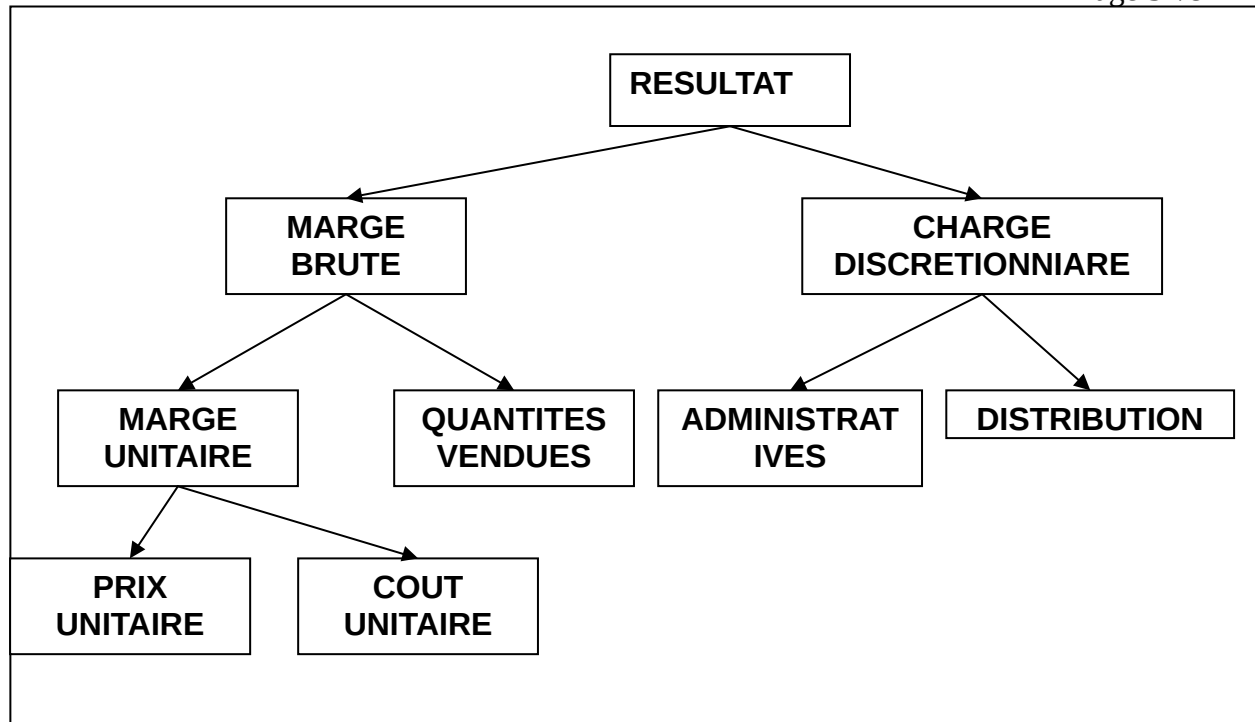
b. L'écart sur résultat

1) Le cas d'un seul produit

On le calcule comme suit :

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

L'analyse des écarts a pour objet d'identifier les causes de l'écart sur résultat. Pour cela on le divise en sous écarts : un écart sur marge brute et un écart sur charge discrétionnaire qui sont eux-mêmes subdivisés :



Dans la suite, on notera :

PRa et PPa le prix réel et préétabli du produit a

CRa et CPa le coût unitaire réel et préétabli du produit a

QRa et QPa la quantité vendue réelle et préétablie du produit a

MRa et MPa la marge unitaire réelle et la marge unitaire préétablie du produit a, avec :

$MRa = PRa - Cra$ et $MPa = PPa - Cpa$

Les calculs se font comme suit :

- ⇒ Marge brute réelle du produit a = $MRa \times QRa$
- ⇒ Marge brute préétablie du produit a = $MPa \times QPa$
- ⇒ Ecart sur marge brute du produit a : $MRa \times QRa - Mpa \times QPa$
- ⇒ Ecart sur marge unitaire = $(MRa - Mpa) \times QRa$
- ⇒ Ecart sur quantité vendue = $(QRa - QPa) \times MPa$
- ⇒ Ecart sur prix de vente = $(PRa - PPa) \times QRa$
- ⇒ Ecart sur coût unitaire = $(Cra - Cpa) \times QRa$ ¹³

2) Le cas de plusieurs produits

La marge brute est alors le produit arithmétique de la moyenne des marges unitaires des différents produits par la quantité totale vendue. La moyenne des marges unitaires est pondérée par la part de chaque produit dans la quantité totale.

L'écart sur marge brute se subdivise alors en :

- ⇒ Un écart sur volume des ventes totales
- ⇒ Un écart sur marge unitaire à pondération inchangée

¹³ Avec écart sur marge unitaire = écart sur prix – écart sur coût

⇒ Un écart de composition ou écart sur mix qui représente l'incidence de la pondération sur la marge moyenne : il exprime l'effet du remplacement d'un article de faible marge unitaire par un article de forte marge unitaire (ou le contraire).

Deux cas sont enfin à distinguer selon que l'on résonne en unités physiques ou en chiffre d'affaire.

a) Volume des ventes mesuré en unités physiques

Pour qu'une unité physique soit une mesure pertinente du volume des ventes de l'entreprise, il faut que les différents articles vendus soient tous au moins de nature voisine¹⁴

En reprenant les mêmes notations que plus haut, on a :

⇒ La marge réelle : $\sum_i (PR_i - CR_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$

⇒ La marge préétablie : $\sum_i (PP_i - CP_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$

⇒ L'écart sur marge est donc : $\sum_i (PR_i - CR_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR - \sum_i (PP_i - CP_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$

Il s'analyse en :

⇒ Un écart sur marge unitaire : $\sum_i [(PR_i - CR_i) - (PP_i - CP_i)] \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$

Qui se divise lui même en :

✓ Un écart sur prix de vente moyen : $\sum_i (PR_i - PP_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$

✓ Diminué d'un écart sur coût unitaire moyen $\sum_i (CR_i - CP_i) \times \frac{QR_i}{QR} \times QR$ ¹⁵

⇒ Un écart de composition (pondération moyenne) :

$\sum_i (PR_i - CP_i) \times \left(\frac{QR_i}{QR} - \frac{QP_i}{QP} \right) \times QR$ ¹⁶

⇒ Un écart sur quantité totale vendue : $\sum_i (PP_i - CP_i) \times \frac{QP_i}{QP} \times (QR - QP)$ ¹⁷

¹⁴ Voisiiiiiiiiine ☺

¹⁵ Ces écarts sont la différence entre le moyenne des prix et coûts unitaires réels et la moyenne des prix ou coûts unitaires préétablis, ces moyennes étant calculées avec la pondération réelle et étant multipliées par la quantité totale réelle.

¹⁶ Cet écart est la différence entre la moyenne des marges unitaires préétablies, pondérée par la composition réelle et la moyenne des mêmes marges, pondérée par la composition préétablie, ces moyennes étant multipliées par la quantité totale réelle.

¹⁷ Cet écart est la différence entre la quantité préétablie, ces quantités étant multipliées par la marge moyenne unitaire préétablie.

Ces trois écarts peuvent être calculés dans un ordre quelconque.

b) Volume des ventes mesuré en chiffre d'affaire

S'il est vendu une grande variété d'articles, il est conseillé de conduire l'analyse en groupant les articles ayant un même taux de marge. De plus, si les articles ainsi regroupés sont hétérogènes, le chiffre d'affaire reste la seule mesure possible de l'évolution du volume des ventes des articles d'un même groupe. C'est le cas dans le grand commerce de détail.

On note :

- ⇒ TR_i et TP_i le taux de marge réel et le taux de marge préétabli
- ⇒ CR_i et CP_i le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaire préétabli de la classe de produits i
- ⇒ CR et CP le chiffre d'affaire réel total et le chiffre d'affaire préétabli total ($CR = \sum_i CR_i$, $CP = \sum_i CP_i$)

La marge réelle est alors : $\sum_i TR_i \times \frac{CR_i}{CR} \times CR$ et la marge préétablie est : $\sum_i TP_i \times \frac{CP_i}{CP} \times CP$

.L'écart sur marge est donc $\sum_i TR_i \times \frac{CR_i}{CR} \times CR - \sum_i TP_i \times \frac{CP_i}{CP} \times CP$. Il s'analyse en :

- ⇒ Un écart sur taux de marge : $\sum_i (TR_i - TP_i) \times \frac{CR_i}{CR} \times CR$ ¹⁸
- ⇒ Un écart de composition : $\sum_i TP_i \times \left(\frac{CR_i}{CR} - \frac{CP_i}{CP} \right) \times CR$ ¹⁹
- ⇒ Un écart sur chiffre d'affaire : $\sum_i TP_i \times \frac{CP_i}{CP} \times (CR - CP)$ ²⁰

III) L'analyse des écarts sur coût de production :

L'écart sur coût unitaire moyen est analysé, dans les entreprises de production, en distinguant, au niveau de chaque produit :

- ⇒ Les écarts sur charges directes : ils sont subdivisés en écarts sur prix des facteurs et écarts sur quantité de facteurs consommés ;
- ⇒ Les écarts sur charges indirectes. Ils sont eux même analysés en écarts sur coûts des facteurs, écarts sur activité (ou absorption des charges fixes) et écarts sur rendement des facteurs consommés. Cependant, l'analyse des écarts sur charges indirectes ne peut être menée qu'au niveau des centres d'analyse et non des produits.

¹⁸ Cet écart est la différence entre la moyenne des taux de marges réels et la moyenne des taux de marges préétablis, moyennes étant calculées avec la pondération réelle et étant multipliées par le chiffre d'affaire.

¹⁹ Cet écart est la différence entre le moyenne des taux de marges préétablis, pondérée par la composition réelle, et la moyenne des mêmes taux, pondérée par la composition préétablie, ces moyennes étant multipliées par le chiffre d'affaire réel.

²⁰ Cet écart est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire préétabli, ces chiffres d'affaires étant multipliés par le taux de marge moyen préétablis.

a. Détermination des coûts préétablis

1) Fiche de coût unitaire préétabli

Les éléments du calcul du coût unitaire préétabli d'un produit sont généralement réunis sur une fiche de coût unitaire préétabli (sur support papier ou informatisé).

2) Les normes

Chaque élément du coût préétabli résulte de la multiplication d'une quantité standard par un prix standard. On appelle standard une norme physique²¹ (temps, poids...) ou monétaire (coût d'achat d'une unité de matière, taux horaire d'un salaire...) utilisé pour calculer un coût préétabli.

a) Standards techniques

Les standards techniques sont des normes exprimées en unités physiques (kg, m², heure de main d'œuvre...). Ils sont déterminés par les ingénieurs et techniciens du :

- ⇒ Bureau d'études qui détermine la nomenclature (références et quantité) des matières et composants à utiliser.
- ⇒ Bureau des méthodes qui établit la gamme de fabrication (procédés, types de matériels et composants à utiliser.
- ⇒ Bureau des temps qui fixe les temps de fabrication.

b) Standards des prix

o Matières premières et composants

Le coût unitaire standard des matières et composants résulte des prévisions effectuées par le service des approvisionnements.

o Main d'œuvre

Le taux horaire du salaire à prévoir pour chaque catégorie professionnelle est indiqué par le service des ressources humaines. Il faut y ajouter un pourcentage de charges sociales et fiscales communiquées par le service comptable.

²¹ 15 cm ©

c) Coût standard et unité d'oeuvre

Les coûts standards correspondants aux charges indirectes sont obtenues en multipliant un nombre standard d'unités d'oeuvre (standard technique) par le coût standard de l'unité d'oeuvre.

Le calcul du coût standard d'unité d'oeuvre de chaque centre d'analyse comporte les étapes suivantes :

- ⇒ Choix d'un niveau d'activité
 - ✓ Soit pour l'entreprise dans son ensemble
 - ✓ Soit directement pour chacun des centres d'analyse

La méthode est analogue à celle décrite à propos de l'imputation rationnelle.

- ⇒ Etablissement d'un tableau de répartition prévisionnel des charges indirectes

Le tableau de répartition prévisionnel distingue les charges directes variables et les charges indirectes fixes (comme dans la méthode de l'imputation rationnelle ou dans la méthode duc out variable). Les charges sont prévues compte tenu du niveau d'activité considéré comme normal.

Au bas du tableau de répartition, le calcul fait ressortir pour chaque centre :

- ✓ Un coût variable d'unité d'oeuvre
- ✓ Un coût fixe d'unité d'oeuvre
- ✓ Le total de ces deux coûts qui constituent le coût standard d'unité d'oeuvre du centre.

b. Comparaison entre le coût réel constaté et le coût préétabli

A la fin de la période de calcul des coûts de la comptabilité de gestion (généralement le mois), on constate le coût réel de la production de cette période.

On procède alors :

- ⇒ A la comparaison entre coût réel de la production réalisée et le coût préétabli de cette même production
- ⇒ Au calcul de l'écart entre ce coût réel et ce coût préétabli

Les standards sont tous les coûts prévisionnels obtenus suite à l'étude technique du produit qui servent à l'élaboration des prévisions budgétaires : coûts directs/ indirects répartis à l'aide d'unités d'oeuvre.

1) Ecart total sur coût unitaire

La comparaison n'est pertinente qu'à la condition que le coût unitaire réel et le coût unitaire préétabli à comparer soient appliqués à la même quantité de produit. La solution habituelle consiste à comparer le coût réel de la quantité réellement produite au coût préétabli de cette même quantité réelle.

2) Tableau de comparaison des éléments du coût

Un tableau permet de comparer le coût réel et le coût standard de chacun des éléments (matière, main d'œuvre, charges indirectes) du coût d'un produit. Un écart est dégagé pour chaque élément.

c. Analyse des écarts sur coût unitaires

Chaque élément du coût unitaire, tant réel que préétabli, est obtenu par la multiplication d'une quantité physique par un prix. L'analyse des écarts sur coûts consiste à mesurer l'incidence respective des variations de volume et de prix.

L'analyse s'effectue de manière légèrement différente suivant qu'il s'agit :

- ⇒ D'écarts sur charges directes (totalement variables)
- ⇒ D'écarts sur charges indirectes (comportant des charges fixes)

1) Ecarts sur charges directes

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement les matières premières, les composants et la main d'œuvre directe. Ils comprennent uniquement des charges variables..

On note

- ⇒ PR et PS le prix d'achat réel et le prix standard du facteur de production analysé
- ⇒ QR et QS la quantité réelle et la quantité standard de ce facteur de production.

L'écart sur coût du facteur est $(PR \times QR) - (PS \times QS)$. Il s'analyse en :

- ⇒ Un écart sur prix d'achat du facteur : $(PR - PS) \times QR$
- ⇒ Un écart sur quantité consommée : $(QR - QS) \times PS$

2) Ecarts sur charges indirectes

a) Budgets flexibles des centres d'analyse

Les écarts sur charges indirectes s'analysent au niveau des centres d'analyse. Le budget d'un centre est un budget flexible donnant le montant des charges indirectes (variables et fixes) en fonction du niveau d'activité du centre.

b) Analyse de l'écart sur charges indirectes d'un centre

On note :

- ⇒ CR le total des charges réelles du centre
- ⇒ AR l'activité réelle (unité d'œuvre)
- ⇒ AS l'activité standard pour la quantité réelle produite
- ⇒ cs le coût d'unité d'œuvre standard
- ⇒ cv la partie variable de cs
- ⇒ CF le total des charges fixes prévues dans le budget flexible

⇒ CS les charges standards pour la quantité réelle produite

L'écart total s'écrit : $CR - CS = CR - csAS$. Il s'analyse en :

- ⇒ Un écart sur coût des charges (ou sur budget) : $CR - (cvAR + CF)$ qui est égal à la différence entre les charges réelles et les charges budgétées pour le niveau d'activité réel. Cet écart est du aux erreurs de prévision lors de l'établissement du budget flexible, sur le prix des éléments de charges indirectes (fournitures consommables, services extérieurs, salaires...)
- ⇒ Un écart sur activité (ou sur imputation des charges fixes) : $(cvAR + CF) - csAR$ qui ressemble à la différence d'imputation rationnelle (différence entre total des charges fixes réelles et la fraction de ces charges qui est imputée rationnellement au coût réel du produit ; l'écart sur activité est la différence entre le total des charges fixes budgétées et la fraction de ces charges qui sont imputée au coût préétabli du produit). Cet écart est donc égal aux charges fixes qui ne figurent pas dans les coûts préétablis des produits du fait de la sous activité. Il exprime le coût de la sous activité (ou le bonus de suractivité). La somme de l'écart sur coût des charges et de l'écart sur activité est un écart sur prix complet (sans imputation rationnelle) des charges indirectes.
- ⇒ Un écart sur rendement (ou écart sur quantité d'unité d'œuvre) : $csAR - csAS$ qui est du au fait que les unités d'œuvre consommées réellement pour assurer la production diffèrent de ce qui était prévu par les normes techniques pour un tel niveau de production.

Cours n°6 : LES BUDGETS

L'élaboration des budgets opérationnels (des ventes, de la production, des approvisionnements) comprend plusieurs phases :

- ◆ Une phase de prévision qui met en œuvre différentes techniques (statistiques☺, recherche opérationnelle).
- ◆ Une phase de mise en forme des budgets en fonction des prévisions.

Ils sont rattachables à une division fonctionnelle. Les budgets des ventes sont rattachés en fonction des objectifs de vente qu'on adapte au niveau de la production. Il s'agit de prévoir mensuellement les quantités et prix de vente en s'appuyant des techniques (ajustement et extrapolation par exemple). On peut également s'appuyer sur le cycle de vie du produit, sur les intentions d'achat des consommateurs ou sur des études de conjoncture. L'entreprise peut également adopté un comportement volontariste pour peser sur les tendances (tarifs, RRR, actions/promotions, des choix de distribution).

I. Les budgets des ventes

a. Les techniques de prévision

La prévision des ventes comporte une prévision en volume et en prix. Elle doit tenir compte :

- ◆ Des contraintes externes imposées par le marché (clients et concurrents) et par la conjoncture économique.
- ◆ Des contraintes internes (politique commerciale choisie, réseau de vente et capacité de production).

1). *Etudes de la conjoncture*

Plusieurs types d'indicateurs pour opérer la prévision :

- ◆ Les indices précurseurs tels que celui de la consommation d'électricité ou la mise en construction de bâtiments.
- ◆ Les enquêtes de conjoncture menées périodiquement auprès de chefs d'entreprise et des ménages : perspectives de production, intentions d'achat, niveau des stocks et des carnets de commande...

2). *Etudes sectorielles*

On peut ainsi faire une étude de marché :

- ◆ Les études de marché répondant aux questions : que vend on ? A qui le vend on ? quand ? comment ?

- ◆ L'abonnement à des panels, i.e. des enquêtes réalisées périodiquement auprès d'un échantillon de consommateurs ou de distributeurs.
- ◆ La technique du marché test qui lance un produit à l'essai sur un marché restreint pour obtenir une première réaction des clients.

3). **La méthode statistique**

On se base sur des séries statistiques temporelles : elles représentent l'évolution d'une variable économique en fonction du temps. La représentation graphique passe pour une première phase d'analyse : tendance générale, phénomènes saisonniers (cf. graphique sur les prévisions de ventes). On détermine la tendance générale : il s'agit de trouver les caractéristiques d'une courbe qui lisse les variations observées et de prévoir le futur.

Les méthodes employées dans le polycopié sont : la moyenne mobile (mobile average) ainsi qu'un ajustement par la droite des moindres carrés. La méthode est détaillée dans le polycopié.

Détail de la méthode :

La méthode statistique utilisée en contrôle de gestion en appel à certaines précisions :

- ◆ On commence par calculer le coefficient de corrélation linéaire :

$$r = \frac{\sum X_i Y_i}{\sqrt{\sum X_i^2}}$$

Lorsque ce coefficient est proche de 1 ou de -1, on est fondé à émettre les hypothèses suivantes :

- ⇒ Les valeurs des deux caractères sont liées par une fonction affine représentée par une droite
- ⇒ Les écarts existants entre les valeurs observées et les valeurs données par la fonction sont dus à des causes secondaire ou accidentelles.

On est ainsi conduit à chercher une estimation de la fonction affine liant les valeurs des deux caractères : c'est le problème de l'ajustement linéaire (☺). La fonction $f(x)=y$ ainsi estimée aide à prévoir les ventes y en fonction des valeurs de la variable x .

Il est à noter qu'une série chronologique comporte deux types de composantes principales :

- ⇒ Une tendance extra saisonnière à long terme (ou trend)
- ⇒ Des variations saisonnières

On rappelle que pour un ajustement par la méthode des moindres carrés du type : $y = a \cdot x + b$, on a :

$$a = \frac{\sum X_i Y_i}{\sum X^2} \quad 22$$

$$b = \bar{y} - a \cdot \bar{x}$$

Nous avons vu qu'une autre méthode d'ajustement était la méthode de la moyenne mobile, dont la mise en œuvre est passablement plus complexe que la méthode MCO.

b. La budgétisation des ventes

Les quantités à vendre (ou programme des ventes) ont été prévues en utilisant entre autres, les méthodes décrites ci-dessus. Par ailleurs, il fait une prévision des prix de vente, compte tenu des prix du marché (prix proposés par la concurrence, prix acceptés par les clients, élasticité prix/demande).

Le budget de ventes indique l'objectif de chiffre d'affaires. Il est la résultante du programme des ventes et des prix.

Il est ventilé :

- ⇒ En périodes mensuelles
- ⇒ Par produits
- ⇒ Par secteurs géographiques
- ⇒ Par canal de distribution

Le budget des ventes (budget *d'objectifs*) est accompagné d'un budget des frais de distribution (budget *de moyens*). Le budget des frais de distributions est divisé par types d'activités :

- ⇒ Administration de la vente (gestion de clients, facturation)
- ⇒ Marketing (études commerciales, publicité, promotions)
- ⇒ Vente proprement dite (représentants)
- ⇒ Livraisons (emballages, expéditions)
- ⇒ SAV

La méthode d'affectation des ressources aux activités présente des différences suivant les activités. On distingue :

- ⇒ Les activités dont les coûts sont fonction du niveau des ventes (vente, administration de la vente, livraisons, SAV).
- ⇒ Les activités dont les coûts sont discrétionnaires (marketing).

En conclusion :

1. Il faut tenir compte du budget principal des ventes : chiffrage des volumes prévus.

²² Mais ce n'est bien sur qu'un rappel, étant donné le cours brillant d'économétrie, fait par un professeur brillant doublé d'un chercheur brillant, dans une école brillante (ceci est un message subliminal).

2. Il faut différencier ce budget du chiffrage des budgets de frais commerciaux qui pourraient être représentés par un budget flexible (une partie des charges est fixes et une autres est variable).
3. Le budget des ventes sera plus ou moins décomposé en fonction des biens : par zone géographique, par canal de distribution...

II. Les budgets de production

C'est une représentation chiffrée des charges liées à l'activité productive annuelle. Les prévisions liées à la production s'intègrent dans les objectifs généraux de l'entreprise compte tenu de sa capacité de production, du niveau des stocks souhaités et des objectifs commerciaux.

Les quantités à produire (ou programme de production) doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les quantités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont assujetties à des variations saisonnières alors que la production exige plus de régularité : il y a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps (d'où l'importance du budget des approvisionnement). On comprend donc que le budget de production se doit d'articuler de façon cohérente le budget des ventes et le budget des approvisionnement.

On se demande donc combien produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques. Comment faut il charger les ateliers pour que la production soit optimale ?

a. Les techniques de gestion de production

Plusieurs problèmes se posent à nous :

1). Le problème du chargement

Lorsqu'il existe une ressource rare, il faut rechercher la combinaison optimale du portefeuille produit qui va maximiser la marge sur coûts variables en tenant compte des contraintes de la production.

2). Le problème de la régulation de la production

Comment minimiser le coût de production par l'ordonnancement des tâches et la maximisation de la taille des lots ? On cherche ici bien sur à obtenir un coût le plus bas possible.

3). Les méthodes d'optimisation

On peut chercher à optimiser la production des deux façons :

- i. De façon empirique : on détermine des capacités disponibles des différentes ressources en hommes et équipements ; puis on détermine le goulet d'étranglement, c'est-à-dire la ressource dont la capacité limite le plus la production ; enfin, on détermine le programme qui utilise de la façon la plus rentable qui soit cette ressource rare.

- ii. Lorsque l'on est en présence d'un nombre important d'activités, on peut utiliser une programmation linéaire. Ce type de méthode dépasse cependant largement le niveau de ce cours, et nous nous bornerons à cette évocation sommaire.

b. La budgétisation de la production

Le budget de production comprend :

- ⇒ Des objectifs de production en volume
- ⇒ Une prévision des charges de production

Parmi les charges prévues :

- ⇒ Certaines sont fixes (indépendantes de l'objectif de production)
- ⇒ Certaines sont variables (proportionnelles à l'objectif de production)

On contrôlera a posteriori que les charges réellement constatées sont du même type que ce qui avait été prévu dans le budget. Ainsi établit-on un budget flexible qui élimine l'effet des changements de niveau de production sur lesquels les ingénieurs n'ont pas de pouvoir. Le budget flexible montre quels devraient être les coûts en fonction du niveau d'activité réel constaté a posteriori.

Il pourrait prendre la forme $a \times \text{activité} + b$ où a représenterait la part des coûts variables. Pour valoriser le plan de production l'entreprise utilise les coûts standard. Il est à noter que les outils présentés ont été élaborés dans un contexte de flux poussés.

Le cours ne dispense pas d'aller jeter un coup d'œil aux exercices de gestion de production proposés dans le photocopié de M. PAUGAM.

III. Les budgets d'approvisionnement

Il a pour fonction de prévoir les besoins en approvisionnement : il faut effectuer les achats dans les meilleures conditions et gérer les stocks. Le but de ce budget est d'assurer la régularité de la production et de la vente. Ce budget doit être conçu en fonction du budget de production.

On distingue deux étapes :

- ⇒ L'optimisation des approvisionnements (phase de prévision)
- ⇒ La construction du budget proprement dit.

a. Les techniques de gestion des stocks

1). Les fondements économiques

a. Les coûts de la gestion des stocks

Les stocks constituent un instrument de régulation essentiel mais engendre des coûts qu'il conviendra de minimiser.

Les coûts liés à la commande sont généralement fixés unitairement : ils ne sont pas liés à la quantité achetée. On distingue plusieurs coûts :

- ⇒ Les coûts de pénurie : c'est un coût de rupture (les stocks sont insuffisants). Cette fonction de coûts²³ a pour arguments le nombre de ruptures ainsi que le temps de rupture.
- ⇒ Le coût d'achat qui n'est fonction que de la quantité achetée ainsi que du coût unitaire : il comprend le prix d'achat ainsi que les frais accessoires d'achat.
- ⇒ Le coût de passation de la commande qui est fonction du nombre de commande ainsi que du coût unitaire de la passation de commande.
- ⇒ Le coût de possession de stocks qui est fonction du taux de possession ainsi que de la valeur du stock moyen. Ce coût comprend :
 - ✓ Le coût de financement du stock
 - ✓ Les primes d'assurance du stock contre les risques divers
 - ✓ Le coût de dépréciation du stock avec le temps

Ces coûts sont proportionnels à la durée de stockage et à l'importance du stock et, plus particulièrement à sa valeur.

On trouvera dans le polycopier un schéma synthétisant ces différents coûts, ainsi que les formules de calcul.

b. La terminologie

On distingue différents stocks :

- ⇒ Le stock actif qui est la quantité de produit qui rentre à chaque livraison et qui est consommée
- ⇒ Le stock moyen qui est la quantité moyenne en stocks durant une période
- ⇒ Le stock de sécurité qui est la quantité stockée qui permet de ne pas subir de coûts de pénurie, notamment si le délai de livraison s'allonge ou que la consommation de matières stockées s'accroît.
- ⇒ Le stock critique, d'alerte ou de réapprovisionnement qui est le stock qui entraîne le déclenchement de la commande : il inclut le stock de sécurité²⁴.

²³ Autrement dénommée « coût du célibat forcé » ☹

²⁴ En pratique on distingue le stock critique qui est le stock qui doit permettre de faire face aux besoins pendant le délai d'approvisionnement : on suppose que la consommation est connue et régulière et qu'il n'y a pas de retards de livraison ; et le stock de sécurité qui est un volant de sécurité qui permet de tenir compte des aléas pesant sur le délai d'approvisionnement et la régularité de sortie des stocks. Le choix du niveau de sécurité est délicat : il faut arbitrer entre le coût d'une rupture de stocks (stocks de sécurité trop faible) et le coût de stockage (stockage trop important). Dans la pratique, les responsables du service approvisionnement s'appuient souvent sur leur expérience et leur intuition. Ils peuvent également recourir aux outils de la recherche opérationnelle, aux calculs de probabilité... On distingue encore le stock d'alerte qui est le niveau de stock qui va déclencher le réapprovisionnement.

On a :

2). Les modèles de gestion des stocks

Il existe différents modèles d'optimisation des stocks :

- ⇒ La méthode 20/80 : elle repose sur le constat empirique que, généralement, 20% des références couvrent 80% de la consommation en valeur. Le suivi comptable des stocks étant coûteux, il est conseillé de ne recourir à des modèles complexes que pour les produits dont les coûts de possession, de passation de commande et de pénurie ont une forte incidence sur le résultat.
- ⇒ La méthode ABC²⁵ classe les références en trois catégories (au lieu de deux dans le 20/80)
- ⇒ Le modèle de WILSON permet de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion des stocks afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement. Ce modèle postule que l'avenir est déterminé avec certitude. La demande et le délai de livraison sont exactement connus à l'avance. Il n'y a donc pas besoin de stock de sécurité. La totalité du stock est mouvementé. Par ailleurs, le modèle de WILSON n'admet pas la possibilité de pénurie.

On pose la fonction économique de gestion des stocks et on tente de la minimiser. Notre fonction a pour variable la quantité commandée :

$$F(Q) = \underbrace{CP \times \frac{A}{Q}}_{\text{coût de passation de commande}} + \underbrace{t \times \frac{Q}{2} \times CS}_{\text{coût de possession}} \Leftrightarrow \left\{ \begin{array}{l} Q = \sqrt{\frac{2 \times A \times CP}{t \times CS}} \\ \text{Volume optimal de chaque commande dit lot optimal} \\ T = \sqrt{\frac{2 \times CP}{A \times CS}} \\ \text{Période optimale de réapprovisionnement ou période économique} \end{array} \right.$$

A est la consommation annuelle

CP le coût de passation d'une commande

N le nombre de commandes avec $N = \frac{A}{Q}$

Q la quantité économique à commander

t le taux de possession du stock

CS le coût d'un article stocké

Il est à noter qu'il existe un modèle de WILSON qui tient compte des coûts de pénurie. La quantité optimale est alors la suivante :

Stock critique = délai d'approvisionnement (en jours) x consommation journalière

Stock d'alerte = stock critique + stock de sécurité

²⁵ Attention, ce n'est pas la même chose que la méthode Activity Based Costing

$$Q = \sqrt{\frac{2 \times A \times CP}{CS}} \times \sqrt{\frac{Cr + CP}{Cr}}$$

Volume optimal de chaque commande dit lot optimal Facteur de pénurie

avec Cr le coût de pénurie.

- ⇒ Les modèles probabilistes : ils intègrent l'aléa qui pèse sur la demande. La demande et le coût de l'approvisionnement sont considérés comme des variables aléatoires. L'objectif serait alors de minimiser l'espérance du coût d'approvisionnement. On note ainsi C la consommation mensuelle, on la dote d'une loi normale par exemple et on cherche le stock de sécurité x tel que : $P(C < x) = 0,95$. On centre et on réduit la variable, puis par lecture de la table de la loi normale, on trouve $x = z_\alpha \times \sigma + m$.

b. Budgétisation des approvisionnements

On distingue deux grands types de budgétisations :

- ⇒ Par quantité constantes : on considère que les commandes sont de quantité constantes mais que leur périodicité est variable
- ⇒ Par périodicité constante : les commandes sont de quantité variable avec une périodicité fixe

On cherche donc soit à mettre en évidence la quantité commandée, soit à mettre en évidence la date de la commande.

1). Par quantité constante

Voir l'exemple dans le poly de cours. On doit faire en sorte que le stock actif ne descende jamais au dessous du stock de sécurité.

a. La méthode comptable

On commande 800 kg à chaque fois. SI signifie stock initial. On a un délai de livraison de un mois. Avec un SI de 700, on consomme 500... on un problème car en février on est au niveau du stock de sécurité : on commande début janvier pour le pas se trouver dans cette situation.

b. La méthode graphique

La courbe initiale représente le cumul des stocks initiaux ainsi que des différents entrée en stock. Elle doit être au dessus de la consommation cumulée ajoutée au stock de sécurité.

2). Par période constante

Nous avons vu que la formule de WILSON permet de déterminer le stock optimal : la période est donnée, il reste à déterminer comme précédemment la quantité optimale à

commander. Il est à noter qu'avec le juste à temps, la période est déclenchée en amont et pas programmée.

Nos deux méthodes s'appliquent encore : méthode comptable et méthode graphique : on a une commande tous les deux mois. Il convient donc de prévoir des quantités d'approvisionnement suffisantes pour ne pas endurer de coûts de pénurie.

c. Présentation du budget

Le budget comprend quatre lignes :

- ~ Commandes
- ~ Consommations
- ~ Livraisons
- ~ Stocks (en fin de mois)

Le budget est bien sûr valorisé en euros.

Remarque :

Le budget d'approvisionnement est un budget d'objectifs. Il est complété par un budget des frais d'approvisionnement et de stockage (budget de moyens) dans lequel sont chiffrés les charges entraînées par l'approvisionnement et le stockage (coût des entrepôts, du matériel de manutention, des personnes affectées à la gestion de commande...)

IV. Le budget général

A. Les budgets de trésorerie

Lorsque les budgets déterminants et secondaires sont établis, il est nécessaire de vérifier la cohérence monétaire de l'ensemble de la démarche et la capacité de l'entreprise à réaliser des prévisions.

Le budget de trésorerie est la résultante des budgets d'exploitation de l'entreprise (ventes, achats...) ainsi que des budgets d'investissement et de financement. Il commence par l'élaboration d'un budget des recettes mensuelles (encaissements d'exploitation : budget TTC des ventes auquel on intègre le délai de règlement des clients ; et hors exploitation : ressources de financement stables et cessions d'immobilisations) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements d'exploitation : budget TTC des approvisionnements auquel on intègre de délai des règlements fournisseurs ; et hors exploitation : investissement²⁶ et financement : remboursement d'emprunt et charges d'intérêt des emprunts). Ces deux budgets sont ensuite regroupés dans un budget général de trésorerie.

Le trésorier doit prévenir la vague d'illiquidité de l'entreprise et optimiser l'utilisation des excédents. Il doit donc anticiper les besoins et les excédents à court terme et envisager les ajustements à réaliser.

La mise en œuvre du budget de trésorerie :

Il traduit sur un an en terme monétaire les charges et les produits générés par les différents services (fonctionnels et opérationnels) en tenant compte des décalages entre la naissance des charges et des produits et leur décaissement et encaissement réels, en tenant compte de la TVA attachée aux charges et produits et la liquidation de la TVA à payer. Cette dernière fait l'objet pour les décaissements d'un traitement spécifique : on la calcule comme suit :

<p>TVA à décaisser au titre du moins n = -TVA collectée sur les ventes du mois n -TVA déductible sur les achats de biens et services du mois n -TVA déductible sur les achats d'immobilisation du mois n -Crédit de TVA du mois n-1</p>

Il faut analyser les documents de gestion et connaître les modalités et délais de règlement.

La réalisation du budget de trésorerie se fait en deux étapes :

- ⇒ Un budget provisoire qui met en évidence des soldes de trésorerie à ajuster
- ⇒ Un budget définitif qui tient compte de l'intégration des moyens de financement et des placements envisagés.

²⁶ Autrement dit acquisition d'immobilisation

Un contrôle de prévision et de réalisation doit permettre de mettre en évidence les causes des écarts significatifs. On distingue :

- ⇒ Ce qui relève de la responsabilité du trésorier
- ⇒ Ce qui relève des prévisions opérationnelles

Le budget général de la trésorerie fait la synthèse du budget des encaissements et de décaissements. Il fait ressortir un solde positif ou négatif de la trésorerie prévisible à la fin de chaque mois. Ainsi, en fin de mois, le budget de trésorerie fait apparaître des soldes qui témoignent d'insuffisance de trésorerie ou d'excédents. On ajuste alors les prévisions pour résorber ces soldes.

Enfin, la trésorerie réelle doit être rapprochée du budget de trésorerie. Les écarts doivent être analysés afin d'en déterminer les causes. Le rapprochement des prévisions et des réalisations débouche sur une mise à jour des prévisions avec établissement de budgets glissants.

B. Les documents de synthèse prévisionnels

Lorsque le budget de trésorerie est équilibré, on établit le compte de résultat prévisionnel ainsi que le bilan prévisionnel pour la fin de cette période.

A l'issue de la démarche budgétaire, les documents de synthèse vont concrétiser les prévisions sur la situation patrimoniale de la société et sur le résultat de gestion de la période étudiée. Le résultat budgété est celui qui peut servir de référence dans l'analyse des écarts.

La périodicité des documents de synthèses peut aller d'annuel à mensuel.

Ils permettent de vérifier la cohérence de la démarche budgétaire avec celle du plan qui a une vision de moyen terme.

Ils permettent de s'assurer des équilibres financiers de l'année budgétée.

Ils permettent de répondre aux obligations en matière de documents prévisionnels.

Ils permettent de limiter les asymétries d'information entre les dirigeants et les partenaires.

CONCLUSION

Des systèmes trop figés peuvent nuire aux capacités d'adaptation de l'entreprise : on préfère une démarche prospective qui privilégie l'étude des scénarios possibles et donc des budgets flexibles.

Au delà du rôle de coordination et de planification, les budgets doivent jouer un rôle dans la motivation et le contrôle d'activités déléguées.

On a donc un conflit entre les deux aspects : les opérationnels ont intérêt à sous estimer leur capacité d'action pour atteindre leurs objectifs.

Le budget reste un consensus non optimal entre hiérarchie et opérationnels sur une répartition de la valeur ajoutée entre les parties prenantes. Ce consensus préserve le fonctionnement interne de comportements déviants en accordant des excédents organisationnels. Ceci est nécessaire à la rencontre entre objectifs globaux et opérationnels. C'est le résultat de jeux de pouvoir dans l'organisation.

Ces défauts impliquent de faire appel à l'expérience d'un contrôleur capable de cerner les matelas opérationnels et d'établir des budgets réalistes. Il faut séparer les fonctions de

planification budgétaire et de contrôle de performance en mettant en place d'autres outils de mesure de performance plus adaptés.

Chapitre 7 : Autres indicateurs de performance :

N.B. : Les pages auxquelles je renvoi dans le polycopié sont les pages après renumérotation. Celle du prof étant totalement incohérente, prenez 2 minutes pour renuméroter correctement votre polycopié.

I) Les tableaux de bord :

Si, après la lecture de ce chapitre, vous souhaitez voir des exemples réels de tableaux de bord, venez chez moi voir le tableau de bord de la direction générale du conseil général du Doubs ou le tableau de bord du département avec en exclusivité la taille du cheptel bovin doubsien, le rendement moyen d'un champs de colza (d'une taille avoisinant les 10 hectares) ou le nombre de stères de bois abattus par l'ensemble des bûcherons du haut-Doubs en 2000 ... ça vaut le détour !

Le tableau de bord peut être défini comme un support d'information, de structure et de contenu stable utilisé de façon régulière pour accompagner une décision ou une action. Selon Henri Bouquin, c'est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçu pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent.

Cf. la typologie des tableaux de bord p2.

a. Les tableaux de bord de la direction générale

Ils sont de 3 types : prospectifs, stratégiques et de pilotage. Les tableaux prospectifs et stratégiques sont identiques du point de vue du professionnel puisque le premier est inclus dans le second.

1) Tableau de bord stratégique :

C'est l'ensemble des données relativement stables destiné à faciliter la prise de décision stratégique par le diagnostic de l'organisation et le suivi des actions engagées.

Ce tableau comporte une synthèse sur la situation financière de la société, des indicateurs sur l'analyse de l'environnement, une analyse de l'activité et des résultats par grandes fonctions et un suivi des actions prioritaires.

Cf. le tableau de Kaplan et Norton p4.

- Perspective financière : ratio de rentabilité, équilibre financier,...
- Perspective client : taux d'acquisition nouveaux clients (aucune précision de la part du prof, ça doit être le nombre de nouveaux clients parmi les clients potentiels démarchés), rentabilité par type de client, indicateurs de satisfaction des clients,...
- Perspective processus interne : efficacité des processus, mesure des capacités d'innovation de l'entreprise,...
- Perspective apprentissage et développement des compétences : progrès à long terme : indicateurs liés à la formation, au délai de conception et de lancement d'un nouveau produit,...

Ce sont les principaux indicateurs, pour une liste exhaustive, se reporter à l'exemple p5.

2) Tableau de bord de pilotage :

Il répond à plusieurs objectifs :

- Le contrôle des activités déléguées.
- La vérification du respect des équilibres.
- Le suivi des objectifs stratégiques.

Cf. p3 pour la synthèse des tableaux de bord des principales fonctions et les indicateurs globaux.

b. Les tableaux de bord opérationnels

C'est un ensemble d'indicateurs relativement stables dans le temps suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service.

1) Le principe de conception :

Le découpage des tableaux de bord doit respecter le découpage des responsabilités. Ils peuvent donc s'imbriquer lorsque l'on remonte la ligne hiérarchique. C'est pourquoi, il est important que les informations puissent être agrégées.

Les informations doivent être pertinentes pour les responsables concernés. Le tableau de bord a donc un contenu synoptique (sic) (= recouvrant l'ensemble) sur la base d'indicateurs peu nombreux, élaborés et transmis rapidement.

Ces indicateurs doivent permettre de suivre les objectifs fixés par la direction.

2) Le choix des indicateurs :

Les objectifs de la direction sont déclinés par fonction en sous objectifs dont la réalisation peut être appréciée sur la base de paramètres de gestion qui peuvent être chiffrés à l'aide d'indicateurs sous forme d'unités diverses.

Cf. p6.

L'utilisation des tableaux de bord favorise une communication descendante sur leur réalisation. Elle favorise également une communication transversale sur la base d'indicateurs communs d'activité. Cet outil permet de coordonner les actions des différents centres de responsabilité en cohérence avec les objectifs stratégiques.

3) Présentation :

Le tableau de bord présente au minimum 4 zones (Cf. p5).

- indicateurs
- objectifs
- résultats
- écarts

On peut y adjoindre des observations sur la justification des écarts et des actions correctives engagées.

Conclusion : les limites des tableaux de bord traditionnel

Ils sont parfois utilisés uniquement comme outil de reporting financier. Leur conception est parfois centralisée, figée durant plusieurs années. Ils deviennent alors des outils de contrôle plus que des outils de pilotage.

II) La dynamisation des budgets

Lorsque le budget n'est pas la déclinaison d'objectifs stratégiques, on a tendance à gérer des résultats plutôt qu'à prévoir des actions.

On doit prendre le lien de causalité entre les moyens alloués et les prestations fournies par le service.

a. Le budget base zéro

1) Définition et objectifs :

Les pratiques budgétaires basées sur la reconduction du passé ne permettent pas de justifier les programmes d'action des différents services.

Le modèle B.B.Z. restructure l'entreprise sans tenir compte du passé.

Les responsables doivent justifier dans le détail tous les postes du budget en apportant la preuve de la nécessité d'effectuer ces dépenses. En contrepartie, les moyens sont reliés aux services rendus.

2) Elaboration du B.B.Z. :

a) La décomposition :

On doit définir les unités de décision auxquelles sont attribuées des missions principales et des missions secondaires.

Un budget standard peut être défini pour un niveau normal d'activité ainsi que des budgets flexibles en fonction du niveau d'activité.

b) La budgétisation :

Le responsable doit proposer différentes variantes budgétaires en fonction des missions prioritaires et des missions proposées en supplément.

c) Classement :

Chaque responsable doit justifier ses choix par une hiérarchisation basée sur une évaluation en terme de coûts/avantages relatif aux différentes options choisies.

Cf. p8.

Cette démarche a été proposée par des structures très consommatrices en charges indirectes comme les administrations.

b. Les budgets fondés sur une organisation par activité ou processus

1) Définition et objectifs :

Le budget fondé sur l'activité s'appuie sur la démarche ABC. Le principe consiste à calculer les coûts prévisionnels d'un centre de responsabilité en reliant les activités prévues aux consommations de ressources.

Cette démarche permet l'abandon d'une vision de contrôle des ressources au profit d'une vision de contrôle des activités.

2) Elaboration du budget fondé sur les activités :

Les centres budgétaires identifient les activités qui concourent à la réalisation de leurs prestations.

On détermine pour chaque activité les inducteurs d'activité et le niveau normal d'activité. Le niveau d'activité peut être mesuré par un volume d'inducteurs consommés. Les prévisions opérationnelles définissent des programmes d'action en volume d'inducteur.

Le chiffrage budgétaire valorise les activités au coût standard revalorisé des inducteurs en tenant compte du niveau d'activité prévisionnel.

Cf. p9, la société SISCOPLUS.

Conclusion : des essais de dynamisation des budgets

Les modèles présentés sont assez lourds à mettre en place. La méthode ABC nécessite une analyse fine des activités et une refonte du système d'information comptable.

La budgétisation B.B.Z. est une démarche assez lourde à mettre en œuvre et sujette à manipulation.

Le choix des critères de hiérarchisation est très subjectif et n'empêche pas de créer des besoins artificiels.

De plus, son efficacité repose sur la possibilité de supprimer des activités non justifiées donc sur une grande flexibilité opérationnelle (le problème, c'est que c'est mis en place dans des administrations).

Il faut arrêter de gérer des ressources mais plutôt des activités.

III) La gestion de la qualité

La performance est devenue multicritères. Elle s'appuie sur une optimisation du couple coût/ valeur par des actions qui doivent agir sur les 2 aspects. Il faut percevoir le coût dans sa vision globale en intégrant notamment le coût de la non qualité mais aussi les autres

coûts cachés que les systèmes de gestion ne mettent pas en évidence. De même la valeur du produit s'inscrit dans une amélioration globale de la qualité des activités qui concourent à sa réalisation.

a. Du contrôle technique à la qualité totale

1) **Le contrôle technique :**

Il vise à faire respecter des normes techniques préétablies pour obtenir le produit désiré au coût prévu. Il est effectué en général à la fin du processus de production. Le contrôleur repère et rejette les fabrications non conformes aux normes. Ce contrôle est effectué par sondage en utilisant des techniques d'échantillonnage (on va étendre le résultat à l'ensemble de la population en supposant que l'échantillon test est suffisamment pertinent). Pour rechercher les causes de ces pannes ou défauts, on va utiliser le diagramme d'Ishikawa (cf. P10).

Définition de ce diagramme : c'est une structure en arborescence qui synthétise toutes les causes classées par domaine aboutissant à un problème ou à une situation précise.

A-t-on intérêt à s'attacher à tous les défauts à la source de la non qualité ? D'après le prof, ce n'est pas nécessaire puisque, selon l'analyse de Pareto (cf. P10), on peut recourir à la méthode des 20/80. Cela signifie que 20% des défauts sont à la base de 80% de la non qualité.

La démarche consiste à faire un relevé statistique des types de pannes observées, de faire un cumul des anomalies pour chaque type de panne, d'ordonner les différents types de pannes en fonction de leur fréquence pour sélectionner les défauts les + courants à traiter en priorité.

2) **La qualité totale :**

Elle traduit un contrôle qui se déplace vers l'amont du processus et se réalise à tous les stades de fabrication. La qualité résulte aussi de la capacité à satisfaire les besoins des utilisateurs par le biais d'un produit performant, disponible avec des services associés, ce qui dépasse la qualité de la production. On dit alors que la gestion de la qualité doit devenir totale.

La qualité totale peut être définie comme un ensemble de principes et de méthodes organisés en processus, visant à mobiliser toute l'entreprise pour obtenir une meilleure satisfaction du client à moindre coût.

Il est donc nécessaire de mettre en place des plans d'amélioration au niveau technique, humain et organisationnel.

Il existe plusieurs outils pour y parvenir.

- ✓ La mise en place de cercles de qualité : ce sont de petits groupes de collaborateurs volontaires appartenant à la même unité de travail qui se réunissent régulièrement pour rechercher, quantifier, analyser et résoudre des difficultés quotidiennes dans une démarche de progrès continu.

- ✓ Le bench-marking : c'est une méthode consistant à mesurer la performance d'un élément précis par rapport à un étalon représentant la meilleure pratique sur ce même élément (ex : le bench-marking sur les coûts).
L'objectif du bench-marking est l'apprentissage du savoir faire de l'étalon, ce qui passe. Il est donc favorable à l'innovation dans le cadre de partenariats.
Le Bench-marking offre également un système d'évaluation objectif des performances à tous les niveaux.

La gestion de la qualité pour satisfaire au mieux les besoins du client s'appuie systématiquement sur une démarche collective. Elle nécessite des systèmes de communication performants et une structure adaptée à une approche transversale. De plus, les systèmes d'informations de gestion doivent fournir des critères de mesure de la performance adaptés aux objectifs des clients.

b.Coûts cibles et analyse de la valeur

1) L'analyse de la valeur :

C'est une méthode qui analyse un produit et cherche à améliorer ce produit en vue d'en augmenter son utilité pour le client tout en réduisant son coût de revient.
C'est une démarche consistant à analyser les besoins à satisfaire et à les traduire en terme de fonctions d'usage.

- i) On recense toutes les fonctions remplies par le produit et on en mesure les coûts
- ii) On détermine les fonctions essentielles à conserver, à supprimer et à rajouter.
- iii) On recherche la minimisation des coûts liée aux fonctions retenues.

Cf. P11.

On peut procéder au calcul de l'indice de valeur, c'est-à-dire au rapport entre le degré d'importance que l'on attache au composant dans le produit (déterminé grâce à la matrice Target costing) et le pourcentage de coût du produit généré par le composant. Il est donc nécessaire de réduire les coûts trop élevés (indice de valeur inférieur à 1), ou d'investir pour améliorer les composants jugés utiles (dont l'indice de valeur est supérieur à 1).

Cf. P12.

Cette analyse nécessite une participation très large des différents services intervenant dans la conception des produits ainsi qu'une compréhension mutuelle des objectifs, du vocabulaire et des méthodes (idée d'ingénierie concourante : cf. le cours de gestion de production de l'an dernier.)

2) Le coût cible :

Lorsque le prix est imposé par le marché et que le profit à réaliser est imposé par des choix en terme de gestion (ex : taux de rentabilité), le coût reste une variable stratégique. C'est la cible à atteindre si l'entreprise veut réaliser ses objectifs.

Coût cible = Prix de vente imposé – profit désiré.

Compte tenu des compétences et du savoir faire de l'entreprise, il apparaît une évaluation du coût = coût estimé > au coût cible.

L'objectif de la démarche est donc précisément de réduire l'écart entre le coût estimé et le coût cible. Elle s'inscrit tout au long du cycle de vie du produit (de son processus de développement).

Pour **Philippe Lorino**, le coût cible est le lieu de rencontre entre le marché et les compétences internes de l'entreprise. C'est une démarche tournée vers le marché qui permet de gérer la performance vers le présent et le futur dans le cadre d'un apprentissage collectif.

La méthode se réalise en plusieurs étapes :

- i) On détermine le prix cible sur la durée de vie du produit.
- ii) On fixe le profit cible, fonction du cycle de vie du produit.
- iii) On peut ainsi calculer un coût cible que l'on va décomposer en coût cible partiel.
- iv) On peut confronter le coût cible et le coût estimé et procéder à une démarche de réduction des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit à l'aide d'un ensemble de méthodes et d'outils de gestion comme l'analyse de la valeur, le calcul des écarts, le bench-marking.

Conclusion : la qualité et la performance sociale

Quels que soient les outils, l'analyse de la valeur et de la qualité est basée sur une démarche analytique qui découpe l'activité d'un service et les fonctions d'un produit.

Pour **Porter**, la performance repose en partie sur la qualité et le coût de la coordination entre les différentes fonctions.

Chapitre 8 : Les évolutions actuelles du contrôle de gestion

Nous l'avons vu au fil de ce cours, le rôle du contrôle de gestion dans une organisation a connu une évolution. Les décideurs ne cherchent plus seulement à contrôler les résultats financiers des différentes divisions mais à mesurer la performance de l'ensemble du système, à court terme comme à long terme.

Ainsi le contrôle de gestion doit permettre de réconcilier plusieurs points de vue dans l'organisation : une vision sur le long terme de pérennité de l'entreprise, des objectifs financiers à court terme dictés par les actionnaires ainsi qu'un pilotage opérationnel. Cette dernière exigence impose une maîtrise des activités et des ressources. Dans cette mesure, le contrôle de gestion peut constituer un outil d'animation, de coordination et d'apprentissage qui permet à l'entreprise de s'adapter aux changements de l'environnement²⁷.

Pour réconcilier la stratégie (c'est-à-dire une vision de long terme) et le suivi opérationnel (la gestion au jour le jour), il se dégage une nouvelle tendance liée à l'émergence de la gestion horizontale et par projet. Dans cette nouvelle vision, le contrôle de gestion est plus que jamais un outil de planification et d'adaptation au changement.

I) Le contrôle de gestion et les entreprises réseaux

Le recours accru aux politiques de partenariat est à l'origine du concept d'entreprise en réseau. Dans cette configuration, l'entreprise pivot ou firme centrale concentre son activité sur ce qu'elle maîtrise réellement. Elle confie la réalisation des autres tâches à des organisations indépendantes qui gravitent autour d'elle.

Dans cette perspective, le rôle du contrôle de gestion est de garantir la coordination de l'ensemble des firmes.

a. L'intégration logistique

Lorsque les frontières de l'entreprise s'étendent, la relation entre le mode d'organisation et les systèmes d'information. En effet, au vu du nombre de transactions avec les partenaires externes, le système d'information doit assurer la coordination et le contrôle des activités externalisées. L'interconnexions des entreprises exige la mise en norme des informations et des modes de transaction : plus le nombre de relations interpersonnelles est grand, plus l'organisation doit le rendre cohérent afin de limiter les problèmes d'ajustement entre les flux. Ainsi l'organisation en réseau nécessite la mise en place d'une base d'information commune visant à réduire les coûts de nature administrative et réduire le nombre d'erreurs de traitement. Cette base d'information doit également permettre une gestion plus efficace des informations partagées.

L'entreprise pivot doit se doter de moyens de contrôle des activités déléguées au delà de la procédure de qualification : l'entreprise réalise une évaluation des produits livrés (sur la base d'un cahier des charges). L'ensemble de ces procédures d'évaluation peuvent alimenter des batteries d'indicateurs visant à aider les prises de décision des acheteurs lors de l'attribution des marchés.

²⁷ Dans cette acception moderne du contrôle de gestion, qui est celle notamment d'Henri Bouquin, le contrôle de gestion constitue l'outil par excellence de l'analyse des forces/faiblesses du modèle SWOT. Le contrôle de gestion est donc très lié à la mise en œuvre d'une stratégie.

Elles peuvent intervenir directement sur l'organisation des processus de production et des systèmes d'information des entreprises partenaires. On peut par exemple proposer des outils d'aide au pilotage. On cherche en fait à comprendre pourquoi et comment ces coûts risquent d'évoluer.

La mise en place de tels systèmes d'information peut permettre par exemple de s'assurer du niveau d'activité ou de la rentabilité des partenaires sur la base de documents comptables communs.

Le but de l'entreprise réseau est de bénéficier de l'intégration logistique afin de minimiser le risque d'opportunisme des partenaires. Mais un problème se pose si les coûts de coordination sont supérieurs au bénéfice attendu de ce système !

b. Le coût de la coordination

La stratégie de réseau combine des mécanismes de substituts à la confiance : mise en place d'un contrôle hiérarchique ainsi que d'une stimulation économique par le marché.

On peut ainsi considérer que les coûts engendrés par ce mode de coordination ne sont pas supérieurs aux coûts d'une structure hiérarchique. On mesure le rentabilité d'un système d'information des entreprises en réseaux en tenant compte des coûts liés à l'utilisation du système d'information, du personnel, de la maintenance ainsi que de la formalisation. On peut ainsi comparer le différentiel de gain.

Cependant, les coûts d'interaction entre les personnes physiques des entreprises sont souvent sous établis car ils ne s'inscrivent pas dans des relations contractuelles mais quotidiennes et opérationnelles.

c. La fixation des prix dans les entreprises en réseau

Lorsque l'on est confronté à une forte intégration, les intérêts financiers sont fortement liés. Les prix de cession internes doivent tenir compte des intérêts et des objectifs de l'ensemble des partenaires pour que les relations de partenariat soient viables, il faut développer des stratégies gagnant/gagnant²⁸. On s'interroge ainsi : est ce que l'unité productive doit supporter en totalité les coûts des activités spécifiques à la fabrication des produits écoulés par son principal client ? Lorsque le prix est imposé par le marché qui va supporter l'écart entre le coût cible et le coût estimé de la production ? Et qui va mettre en œuvre cette réduction ?

La valeur provient aussi de l'amélioration des performances l'organisation globale. Il faut donc être capable d'optimiser le couple coût/valeur de ce mode spécifique d'organisation.

²⁸ Ne pas chercher à enculer l'autre ☺

II) Le contrôle de gestion et la gestion de projet

Un projet est un ensemble d'activités décidées en vue d'accomplir un résultat précis suffisamment important pour concerner la direction générale ou plusieurs des directions fonctionnelles. Il est mené sous contrainte de temps. Il bénéficie de moyens spécifiques ainsi que d'une organisation et d'un système d'information qui lui sont propre.

a. Aide à la sélection de projet

Le contrôle de gestion doit estimer le coût spécifique de l'opération, sa rentabilité et doit déterminer le financement le plus adapté. Il devra aussi prendre en compte les orientations stratégiques de l'entreprise et les interactions possibles avec les autres projets : le contrôleur utilise pour cela des critères de classification des projets (indice de profitabilité...).

On utilise une approche prospective sur la base de scénarios auxquels seront attachés différents niveaux de risques : on doit prendre en compte le fait que la demande puisse être aléatoire.

b. Aide à la planification du projet

On définit des objectifs :

- ⇒ On fait le choix d'une organisation adaptée
- ⇒ On découpe les projets en sous ensembles : ce sont des tâches élémentaires pour élaborer un organigramme technique. On affecte les sous ensembles à des responsables internes ou des sous traitants
- ⇒ On établit un réseau de déroulement des tâches associées à des plannings
- ⇒ On planifie les actions : on établit des budgets

On détermine enfin le périmètre des coûts liés au budget : comment sont ils imputés aux frais généraux ?

c. Le contrôle et le suivi des projets

3) Le contrôleur doit pouvoir assurer le suivi économique et financier du projet

Il veille à ce que les dépenses engagées restent dans la limite des budgets. Il analyse les causes des dépassements. Il participe à la réactualisation au vu des actions correctives employées.

Le contrôle de gestion participe à la mise en évidence d'écarts opérationnels : suivi des délais et avancement des travaux, suivi de la trésorerie et de la facturation.

4) Il peut être chargé d'élaborer le bilan d'un projet

Il s'agit de faire le point sur les réalisations en terme de performances techniques, de délais et de coûts. Il doit alors analyser les écarts éventuels ainsi que procéder à l'évaluation de la qualité des prestations au regard du cahier des charges.

Ces fonctions peuvent être assurées soit en complément des missions traditionnelles d'un contrôleur de gestion attaché à la direction financière, soit dans le cadre d'une structure matricielle qui nécessite de nommer des directeurs de projet et une structure spécifique de contrôle de gestion en parallèle avec le contrôle de gestion classique. On peut créer un groupe de travail spécifique entièrement dédié au projet.

III) La méthode UVA

La méthode UVA (unités de valeur ajoutée) exprime les coûts complets de produits variés par référence au coût d'un unique produit de base représentatif des produits de l'entreprise. Ses principes ont été initiés en 1963 par Georges Perrin et développé plus récemment dans un cabinet de consultants.

La méthode définit des gammes opératoires décomposées en postes UVA auxquels pourront être imputés la quasi-totalité des charges consommées dans l'entreprise. Puis, l'ensemble des produits et services seront valorisés en équivalents UVA : on mesure l'ensemble des produits/services en fonction d'un équivalent UVA.

a. Éléments de terminologie

1) La gamme opératoire

C'est une suite d'opérations réalisées sur des postes de travail dans un but précis et dans un temps donné.

2) Les postes de travail

L'entreprise est divisée en postes de travail caractérisés par un équipement ou une fonction. Plus précisément, un même poste de travail peut être subdivisé en plusieurs postes UVA s'il est utilisé de manières différentes selon les moments. Les postes UVA sont plus nombreux que les centres d'analyse traditionnels.

3) Le poste UVA

C'est un poste de travail qui est utilisé dans des conditions technico-économiques parfaitement définies. Le taux d'une poste UVA est l'expression en euros de sa consommation de ressources directes en unités d'œuvres.

b. Principes de terminologie

1) Une analyse fonctionnelle et des charges standards

Cette analyse fonctionnelle est nécessaire pour établir des gammes opératoires. Une analyse des charges permet de les imputer aux postes UVA. Le but est de rendre direct la quasi-totalité des charges consommées par un poste UVA.

2) La création d'une unité de mesure UVA

On procède à la création d'une unité de mesure qui correspond à la gamme opératoire de l'article ou du service de base.

La consommation de ressources nécessaires à l'élaboration de cette gamme de base sera une UVA. On peut déterminer le taux de base de la gamme UVA, qui est l'expression en euros des ressources directes consommées par cette gamme UVA (c'est le rapport entre les charges imputées au poste et le nombre d'unités d'œuvre).

L'entreprise choisit en fait parmi ses produits un article de base représentatif de l'ensemble de sa production. Le coût de production unitaire de l'article de base (ou taux de base de l'entreprise) constitue par définition l'unité commune de mesure de l'ensemble des coûts dans l'entreprise.

3) La valorisation du poste UVA

On peut valoriser en fonction du taux de base de la gamme UVA. Chaque gamme opératoire de l'entreprise peut être valorisée en équivalent UVA.

On appelle indice de poste le coût d'unité d'œuvre d'un poste en UVA.

4) Le calcul du coût de revient

Le calcul de taux de base est un calcul standard qui a pour but de valoriser chaque poste en équivalent UVA. Mais pour chaque période d'analyse, il est possible de calculer un taux de base de l'unité UVA. En effet, il est possible de déterminer par le rapport entre charges de comptabilité générale et le nombre d'équivalent UVA le taux d'un poste.

Il est possible de déterminer le coût des objets d'analyse en multipliant le coût de l'UVA par le nombre d'équivalent UVA attachés au produit.

Conclusion

Les auteurs mettent en avant la facilité d'utilisation après cette première étape d'analyse. C'est une troisième voie entre l'analyse simplificatrice des centres d'analyse et la méthode ABC.

Cependant la méthode nécessite de faire l'hypothèse que les coûts relatifs sont stables dans la processus productif. De même la première étape d'analyse est lourde à mettre en place. Enfin, la méthode ne mesure pas la valeur ajoutée : en effet, elle en fait que s'appuyer sur les coûts supplémentaires et non sur la différence entre la valeur perçue par le client (le prix) et les coûts du produit !