
Master Audit

Master Contrôle de gestion

Support 2

Contrôle de gestion

SYNTHESE COURS CONTROLE DE GESTION

I - INTRODUCTION

Comme l'étude de tout système de gestion, on ne peut parler de Contrôle de Gestion sans l'étude préalable de l'entreprise c'est-à-dire toute organisation "insérée dans et pour la vie économique ". En effet l'étude de tout système de gestion implique une connaissance claire des mécanismes qui régissent les organisations auxquelles il s'applique.

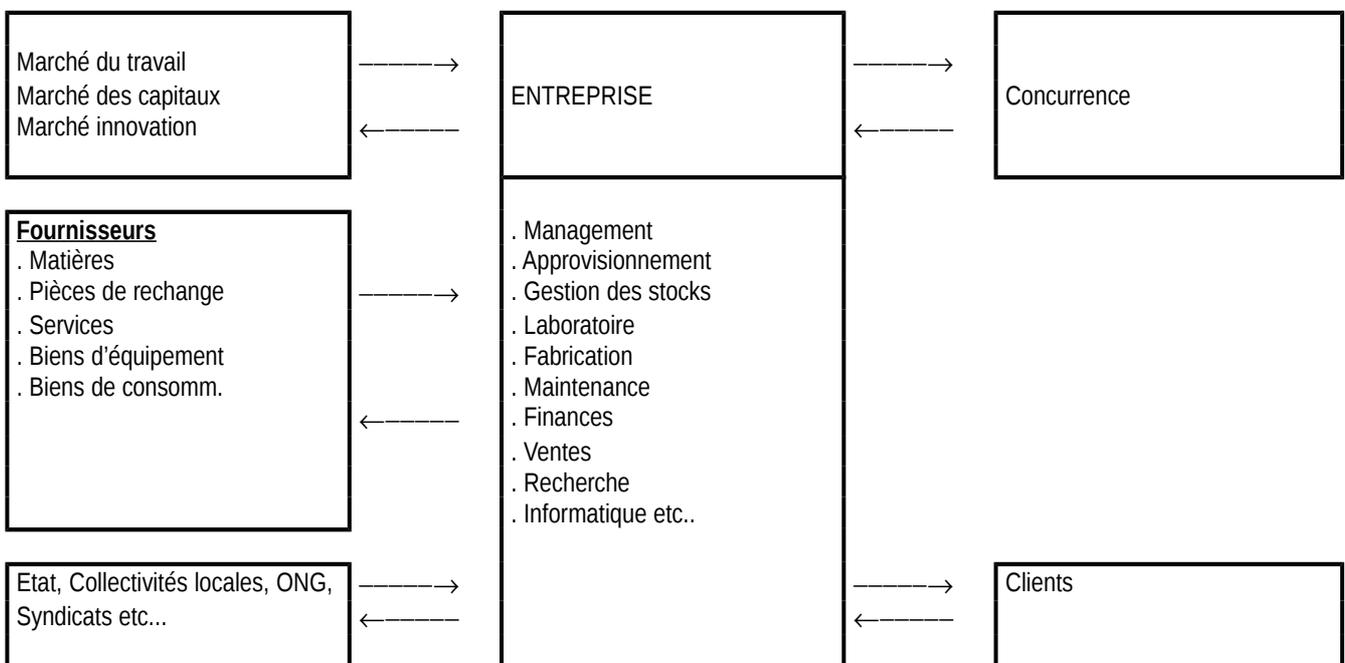
Selon la définition proposée par Pierre LAUZEL " **l'entreprise est un groupement humain, hiérarchisé, qui met en oeuvre des moyens intellectuels, physiques, financiers pour extraire, transformer, transporter, distribuer des richesses, ou produire des services, conformément à des objectifs définis par une Direction personnelle ou collégiale, selon des motivations qui s'inspirent à des degrés divers de l'intérêt personnel (maximum de profit) et de l'intérêt général (utilité sociale) "**.

Par conséquent le Contrôle de Gestion devra être étudié sous le double aspect:

- de la rationalité
- de la psychosociologie.

L'analyse systémique présente l'entreprise comme un ensemble d'éléments en interaction entre eux (exemples les services) visant un but commun et en interaction avec un environnement.

Ces relations se traduisent par des courants d'échange internes et externes que l'on peut schématiser comme suit:



L'entreprise est caractérisée par une hétérogénéité:

- 1-des éléments constitutifs
- 2-des objectifs des dirigeants

3-des environnements

Le schéma montre la diversité des échanges extérieurs que l'entreprise peut avoir avec son environnement. Et dans le cadre de ces courants elle est obligée de s'adapter à ce dernier caractérisé par sa complexité et son instabilité.

En effet:

- **Le progrès technique** très rapide entraîne un accroissement de la productivité es outils de production; ce qui peut rendre caduc certains de ces outils ou produits.
- **La demande évolue rapidement**: réduction de la durée de vie des produits mis sur le marché.
- **La concurrence est de plus en plus dure** et affecte les propres produits de l'entreprise ou indirecte par la mise sur le marché de produits de substitution.
- **L'impact des groupes professionnels, de l'Etat, des ONG etc...**

L'entreprise ne pouvant pas ignorer cet environnement, son problème en tant que système est de se développer de façon optimale pour s'y adapter tout en conservant l'autonomie de ses décisions (ce qui ne veut pas dire indépendance).

D'où deux alternatives :

1) L'adaptation à l'environnement est subie : c'est alors cet environnement qui dicte sa volonté à l'entreprise dont les objectifs traduisent alors des lois économiques, socio-politiques, juridiques et technologiques auxquelles il faut se soumettre pour survivre.

Dans ce cas de passivité à l'égard de l'environnement, on ne peut parler d'attitude volontariste.

1) L'entreprise définit une attitude volontariste face à son environnement de manière à atteindre les objectifs fixés par elle-même.

Dans ces conditions, l'entreprise définit une stratégie qui recouvre les divers aspects de la pensée et de l'action relatifs à l'ensemble des buts et moyens à définir pour une meilleure maîtrise des facteurs de son développement.

De ce fait, cette stratégie se place au niveau des préoccupations de la Direction Générale qui va définir cette orientation de l'essence de l'action. Ce qui consistera à définir les objectifs essentiels, ainsi que les règles et principes qui régissent la marche vers ces objectifs.

Cette stratégie s'accompagnera de politiques fonctionnelles :

- politique commerciale
- politique financière
- politique de maintenance
- politique de recherche et développement :

La mise en oeuvre de ces politiques se traduit par des objectifs précis et nécessite une programmation dans le temps :

- des dispositions à prendre ;
- des paliers successifs à atteindre ;
- des prévisions de ressources à mobiliser (financières, humaines, matérielles) ;
- des prévisions de résultats (cash-flow, taux de rentabilité, délai de récupération du capital investi, etc.).

La traduction monétaire de cette programmation ci-dessus constitue le budget.

II - NOTION DE CONTROLE DE GESTION

2-1-Généralités

Le contrôle dont il s'agit doit être compris dans le sens anglo-saxon du terme " Control " qui signifie " maîtrise d'une situation ", " tenue en main " grâce à un couple informations-actions.

Dans la terminologie française il existe trois types de contrôle:

1-Le contrôle d'exactitude des enregistrements et opérations: commissaires aux comptes, audit.

Le contrôle de gestion n'exerce pas cette forme de contrôle même s'il s'y intéresse du point de vue de la fiabilité de l'information reçue de la comptabilité et qu'il doit analyser.

2-Le contrôle de régularité: ex hauts fonctionnaires chargés de vérifier que les règles budgétaires sont respectées.

Le contrôle de gestion peut intervenir dans le cadre d'un contrôle à priori des engagements de dépenses: exemple accord préalable du contrôle de gestion avant toute passation de commande.

3-Le contrôle d'efficacité d'efficience: critique de certaines décisions, la façon dont elles ont été appliquées, les résultats obtenus.

Ce troisième type de contrôle constitue un aspect important du contrôle de gestion.

D'un point de vue historique, à l'échelle des entreprises, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une règle (= contrôle de régularité).

L'évolution des comportements et des besoins en informations de gestion pour le système de décision, après la seconde guerre mondiale a donné une dimension supplémentaire au contrôle : celle de conseil et de suivi des performances.

Avant de définir le contrôle de gestion par l'analyse de ses tâches, nous allons délimiter trois notions qui s'en approchent.

2-2-Les différents types de contrôle

a) - Le contrôle organisationnel interne

Il cherche à améliorer les règles et les procédures qui régissent les décisions et qui servent de référence aux décideurs. Toutes les dimensions de l'organisation y sont intégrées : les structures, les procédures, les comportements des hommes, la culture de l'organisation

Il ne se limite donc pas au seul contrôle technique. Il s'agit d'un contrôle d'efficacité qui vise la convergence des actions individuelles et collectives avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés :

- la planification
- la fixation des règles et procédures
- la mesure des performances

De ce qui précède plusieurs notions de contrôle apparaissent :

- le contrôle interne
- l'audit interne
- le contrôle de gestion

b) - Le contrôle interne

Il concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci. Il a pour but :

- d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise
- d'assurer la qualité de l'information
- l'application des instructions de la Direction Générale
- de favoriser l'amélioration des performances.

c) - L'audit interne

L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants de l'entreprise.

Le terme " interne " précise que l'auditeur est un agent de l'entreprise mais il y a aussi l'audit externe assuré par les cabinets d'audit.

d) - Le contrôle de gestion

En introduction, nous avons dit que l'entreprise cherche à maîtriser ses activités et à contrôler son fonctionnement, bref à être performante et doit être aidée dans ce sens.

Tout d'abord il faut définir ce qu'est une entreprise performante à travers les notions d'efficacité et d'efficience :

- une entreprise est efficace si elle atteint ses objectifs
- elle est efficiente si elle utilise au mieux les moyens

L'efficacité se mesure donc par rapport aux objectifs assignés alors que l'efficience l'est par rapport aux moyens utilisés pour atteindre ces objectifs. C'est pour cela que nous avons insisté en introduction sur cette notion d'objectifs.

Une entreprise est performante si elle est EFFICACE et EFFICIENTE
--

La notion de contrôle de gestion est difficile à cerner car son champ d'analyse évolue au fur et à mesure que la production évolue.

Le domaine d'application du contrôle de gestion s'étend aussi :

1. dans son champ d'application

Toutes les fonctions sont couvertes et non plus seulement la fonction production.

2. dans son horizon temporel

En plus du court terme, les moyen et long termes sont intégrés.

3. dans ses méthodes

Diverses sciences et matières sont utilisées (mathématiques, statistiques, science de l'information, techniques d'animation etc...).

Ainsi le terme *contrôle budgétaire* devient *contrôle de gestion* même si une certaine confusion demeure encore entre ces deux notions.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un outil d'aide :

- à la décision : dans le cadre de la stratégie à long terme
- à l'efficacité : dans le cadre du plan opérationnel à moyen et court terme mis en œuvre au niveau de toutes les fonction
- à la régularité : mesure et analyse de ce qui a été fait

Mais avec quels outils?

Nous verrons à ce niveau que le contrôle de gestion a connu des évolutions significatives. En effet, aujourd'hui, aux outils traditionnels de contrôle de gestion de mesure des résultats, on ajoute la prise en compte de la dimension humaine par la planification, l'utilisation des prix de cession interne, les tableaux de bord, la gestion budgétaire.

Mais l'évolution des technologies, de la production et l'organisation des entreprises remettent en cause certaines techniques et définissent un nouveau contexte. De nouvelles techniques de contrôle de gestion sont élaborées pour mesurer la performance globale.

Avant de parler des outils du contrôle de gestion nous allons définir le rôle du contrôle de gestion par l'analyse des tâches.

2-3 - Tâches du contrôle de gestion

a)-Conception rapide du système d'information pour le système de décision

Le système d'information peut être défini comme "l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision" (H.C. LUCAS).

Le système d'information "contrôle de gestion" doit permettre:

- l'analyse de la situation passée, présente, des tendances et diagnostic; le système d'information doit être la mémoire de l'organisation en traitant des données passées (**aspect contrôle**)
- faciliter les prévisions à court terme et à long terme: budget, projections financières;
- aide à la décision dans le cadre prévisionnel: études de faisabilité de projets, effets quantifiés de décisions; (**aspect décisionnel**)
- analyse des écarts entre prévisions et réalisation des résultats;
- provoquer les actions correctrices.

Ces deux derniers points correspondent à la nécessité que le système d'information puisse permettre de suivre les actions présentes (**aspect coordination**).

Le contrôleur de gestion ne contrôle pas la gestion de l'entreprise, il met tout en oeuvre pour permettre aux différents responsables de contrôler la gestion de leurs centres de responsabilité.

La rapidité de connaissance de la conception du système d'information repose sur:

- la mise en place d'une informatique de gestion: gros système et/ou micro-informatique;
- des approximations réalistes de façon à éviter de fausser les jugements du contrôleur de gestion ou du service concerné.

L'analyse des données observées doit aboutir au tableau de bord, qui est une organisation permanente d'informations destinées à faciliter l'exercice des responsabilités dans l'entreprise par des mesures de performance:

- aisément contrôlables de manière à éviter la subjectivité
- liés à un niveau de tolérance à l'intérieur duquel la performance ne donne pas lieu à analyse
- utiles au décideur afin de lui permettre de prendre les actions correctrices éventuelles, dès qu'une anomalie est constatée et non pas seulement après la publication des résultats de la comptabilité analytique.

Cela est obtenue par:

- des informations synthétiques et résumées ;
- des informations limitées, bien sélectionnées attirant l'attention par leurs écarts significatifs par rapport à leurs caractéristiques de référence et connues en temps voulu;
- des écarts permettant une recherche aisée et sélective.

On parlera de tableau de bord général et tableaux bord particuliers (c'est-à-dire au niveau des Directions particulières), le premier devant être une bonne sélection des informations venant des seconds.

b) - Contribution à la conception des centres de la structure

Comme dans toute organisation, le (ou les) système de gestion de l'entreprise mis en place a trois objets principaux:

1. faciliter la circulation des flux (de matières, d'informations et de moyens financiers) entre les différentes parties de l'organisation et dans les meilleures conditions de fiabilité, de sécurité, de coût et de résultat;
2. mesurer les performances techniques, financières et humaines, individuelles et collectives de l'organisation et de ses différentes parties;
3. établir les standards et normes de fonctionnement pour l'avenir immédiat et lointain et planifier les actions à entreprendre.

Pour mieux situer la place des systèmes de gestion dans la mission globale de l'entreprise (qui est de produire et de vendre aux meilleurs prix et coûts), il faut distinguer les éléments de base de toute organisation et, par conséquent, de l'entreprise. Chaque individu ou unité remplit au moins une de ces fonctions; ils peuvent en remplir plusieurs à des moments différents.

La description la plus courante des éléments de l'organisation est l'organigramme. Mais celui-ci reflète souvent beaucoup plus les liens hiérarchiques que la nature fonctionnelle des tâches exercées dans l'organisation.

Or, plus une organisation croît, plus elle devient complexe, plus elle a besoin, outre ceux qui exercent le travail de base, de personnes ou d'organes qui supervisent, coordonnent, standardisent, qui apportent le soutien logistique.

Ainsi on distingue cinq éléments de base:

1-Le centre opérationnel

Il est composé des membres de l'organisation dont le travail est directement lié à la production des biens et services; c'est le cas de l'acheteur qui est en contact direct du fournisseur; c'est le cas des agents qui assurent de façon directe la production à proprement dite; c'est le cas des vendeurs; c'est également le cas des agents de maintenance.

2-Le sommet stratégique

On y trouve ceux qui ont les responsabilités les plus larges : " sa fonction principale est de faire en sorte que l'organisation remplisse sa mission de façon efficace ". Cette fonction lui impose trois ensembles de devoirs:

- le premier est la supervision directe ou l'encadrement, qui implique le commandement, la prise de décision, les arbitrages, l'allocation des ressources de quelque nature qu'elles soient, le traitement des problèmes qui remontent de la ligne hiérarchique, le contrôle,..., bref, le sommet stratégique a en charge toutes les actions qui permettent à l'organisation de façon intégrée et sans à coups.

- Le second ensemble de devoirs est la gestion des relations entre l'organisation et son environnement (fonction de porte-parole, de contrôle, de négociateur, de représentation, ...).
- Le troisième ensemble de devoirs est le développement de la stratégie de l'organisation. Concevoir et développer la stratégie de l'organisation consiste à:
 - comprendre et interpréter l'environnement;
 - prendre les décisions cohérentes avec l'environnement.

Ainsi le sommet stratégique est amené à décider de la technologie qui est la mieux appropriée pour le centre opérationnel, les canaux de distribution les meilleurs pour la commercialisation de produits qu'il faut fabriquer...

Le sommet stratégique est la partie de l'organisation qui a la vision la plus large et peut-être la plus abstraite de l'organisation.

3-La ligne hiérarchique

Le sommet stratégique est joint au centre opérationnel par la ligne hiérarchique. Cette ligne va des cadres situés immédiatement en dessous du sommet stratégique jusqu'à l'encadrement de premier niveau (la maîtrise supérieure).

La ligne hiérarchique est chargée:

- d'assurer la supervision directes aux niveaux intermédiaires
- de gérer les conditions frontières entre son unité et le reste de l'organisation, entre son unité et l'environnement de l'organisation: par exemple le responsable de la production doit coordonner son activité aussi bien avec ceux qui s'occupent des approvisionnements, qu'avec ceux qui assurent la vente. Chaque cadre de niveau intermédiaire assure la liaison avec d'autres cadres et avec des personnes étrangères dont le travail concerne son unité.

En général, le cadre de niveau intermédiaire a tous les rôles du cadre dirigeant, mais dans le contexte de la gestion de sa propre unité.

4-La technostructure

Dans la technostructure, on trouve ces agents (les analystes) qui ne participent pas au flux direct de travail, mais qui servent l'organisation en agissant sur le travail des autres; elle peut être chargée de planifier, concevoir, former, mais elle ne fait pas le travail; elle est efficace, quand elle utilise des techniques analytiques pour rendre le travail des autres efficaces.

Dans la technostructure, on trouve ceux qui sont préoccupés de contrôle et qui s'occupent également de standardiser le travail des autres, de l'adapter aux conditions de l'environnement: les analystes du travail (les spécialistes de méthode) qui standardisent les procédés de travail, les analystes de planification et de contrôle (contrôle de gestion, comptabilité) qui standardisent les résultats et les analystes du personnel (recrutement, formation) qui standardisent les qualifications.

5-Les fonctions de support logistique

Ce sont les unités spécialisées qui se situent en dehors du flux de travail, mais qui ont vis-à-vis de ce dernier une fonction de support: exemple services d'administration générale et logistique.

Ces différents éléments qui ont été listés remplissent des tâches tout à fait différentes, mais totalement interdépendantes; le système de gestion a pour objet de faire en sorte que chacun de ces éléments remplisse sa tâche de la façon la plus harmonieuse pour concourir de la meilleure façon possible à l'efficacité de l'organisation.

Le système d'information "contrôle de gestion" constitue une variable essentielle de la coordination des différents acteurs surtout en ce qui concerne les communications et le contrôle des informations.

Le rôle du contrôle de gestion est d'une importance fondamentale dans la décentralisation, l'organisation des centres de responsabilité.

Le contrôle de gestion doit :

- planifier
- suivre
- motiver : prise en compte de la dimension humaine
- et mesurer les performances de l'entreprise.

Ce qui nécessite la mise en place de structures décentralisées en instaurant un découpage en unités plus petites appelées " Centres de responsabilités ".

Le centre de responsabilités est **un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable auquel on alloue des moyens pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.**

Le fondement de tout système de contrôle de gestion est qu'on a de compte à rendre que pour ce dont on est responsable (c'est-à-dire ce qu'on peut maîtriser).

Les éléments critiques qui déterminent le centre de responsabilité sont:

- *la mission à remplir* : elle découle de la structure de l'entreprise et de sa stratégie de développement;
- *les moyens d'action disponibles*: ceux sur lesquels le chef de centre a reçu une délégation de responsabilité
- *les contraintes imposées*: ce sont les décisions de gestion prises en dehors du centre de responsabilité, qui vont affecter ses résultats mais dont il ne peut être tenu pour responsable de ses conséquences.
- *les objectifs à atteindre*: il doit leur correspondre des critères de performance permettant au chef de centre de savoir sur quels éléments il sera jugé.

En fonction de l'autorité déléguée il existe plusieurs type de centre de responsabilité:

1- Le centre de coûts

C'est un centre de responsabilité à qui l'on a délégué une autorité qui ne lui permet d'agir que sur les coûts.

2- Le centre de profit

C'est un centre qui a reçu une autorité lui permettant d'agir tant sur les coûts que sur le chiffre d'affaires. Les vrais centres de profits sont peu nombreux car la marge de manoeuvre des responsables couvre rarement la gestion des ressources.

Les différents secteurs de l'entreprise échangent des biens ou des services entre elles.

Ces échanges, lorsqu'ils font l'objet de facturations, requièrent la détermination d'un **prix de cession** si l'organisation est établie sous forme de centres de profits c'est-à-dire des centres où les objectifs du responsable sont exprimés en terme de bénéfice ou de rentabilité des capitaux investis.

Le prix de cession interne, pour respecter les objectifs de l'organisation en centres de profit et de l'intérêt général de l'entreprise doit répondre à trois critères principaux:

1. il doit permettre à la Direction Générale de juger de la rentabilité du centre: le profit de chaque centre doit avoir une réalité économique;
2. il doit permettre de juger les performances des responsables sur des bases objectives et de les motiver en ce sens qu'il s'agit d'un prix " négocié " et qui soit un moyen équitable de séparation des responsabilités. **Il ne faut pas que la contestation de sa validité serve d'alibi pour ne pas agir dans l'intérêt général. Cela implique que dans la mesure du possible les actions d'une des parties n'aient pas d'influence trop sensible sur le critère qui sert à évaluer les performances de l'autre.**
3. il doit pousser les responsables de centre à agir dans le sens d'une maximisation du profit global.

Les différents cas où se pose le problème

1. Chaque centre a ses propres produits et ses propres marchés mais le produit d'un centre entre comme composant dans le produit d'un autre.
2. Un centre cède à un autre des produits spécifiques différents de ceux qu'il commercialise sur le marché.
3. Il existe des divisions distinctes pour la commercialisation et une partie de la fabrication mais également des ateliers banalisés.
4. Seules les responsabilités de commercialisation sont distinctes:
 - par zone
 - par famille de produits
5. La nature d'activité ou la structure ne permet que la séparation des responsabilités entre le commercial et la production.

3- Le centre d'investissements

Il doit répondre à deux conditions:

- être d'abord un centre de profit

- ensuite le chef de centre dispose d'une autonomie de décision suffisante pour accroître ou décroître le montant des actifs nécessaires à son activité. il est responsable de l'importance des actifs utilisés.

Il est possible de transformer des centres de coûts en centres de profits par l'utilisation de coûts de cession interne deux ou plusieurs unités d'une entreprise. Ces centres de profits seront cependant des centres de profits fictifs.

Plusieurs avantages concourent à cette transformation:

- l'objectif de profit donne au responsable du centre un critère pour décider s'il convient d'engager des coûts supplémentaires pour améliorer son chiffre d'affaires;
- il devient possible d'apprécier la compétitivité d'une unité;
- cela permet de montrer clairement la contribution de chaque activité au résultat global.

La définition de cette forme d'organisation nécessite l'autorité de la Direction Générale.

Le contrôle de gestion pour sa part, contribue à en préciser les modalités pratiques d'application et définit la structure du système d'informations qui alimente les centres de responsabilité.

c) - Faire fonctionner le système d'information

- former le personnel à la compréhension du système et le faire participer à son fonctionnement
- établir les plans à court terme et moyen terme (cf. budgets)
- contrôle budgétaire: forme, délai, mode de discussion
- préparation et coordination des plans à long terme avec un souci permanent d'assurer la cohérence et la complémentarité des projets présentés.

d) - Etudes économiques

- politique de prix de vente
- politique d'investissements: étude de rentabilité, faisabilité, arbitrage entretien-renouvellement
- la tenue de statistiques permettant de faire des comparaisons avec les entreprises d'un même secteur.

2 – 4 - Le contrôle de gestion, outil de mise en oeuvre de la stratégie

Le contrôleur de gestion doit comprendre que le système dont il est l'architecte est un outil spécifique qui dépend de l'activité économique et de la stratégie de l'entreprise.

III - CONTROLE DE GESTION ET LES OUTILS TRADITIONNELS

3 – 1 - Le contrôle de gestion et les outils d'aide à la décision

Il existe quatre composantes à toute prise de décision quels que soient le niveau hiérarchique et le domaine concerné:

1-les états de l'environnement (événements) = conditions extérieures que le décideur ne contrôle ni ne connaît parfaitement. Le décideur choisit une action mais il ne peut prévoir dans quel état de l'environnement cette action va se dérouler.

2-les objectifs à atteindre : dépendent du contexte et des contraintes existantes.

3-les actions possibles: décision c'est-à-dire le (ou les) choix possible traduit en actions pour atteindre les objectifs fixés.

4-les résultats: le degré de réalisation des différentes décisions.

Le contrôle de gestion a souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser selon ses méthodes, ses procédures pour en tirer des conclusions après analyse. De ce fait, il se sert de nombreux outils d'aide à la décision puisés dans les différentes disciplines et adaptés à ses besoins spécifiques:

- statistiques,
- gestion des stocks et maintenance (cf document sur gestion des stocks) ,
- gestion de production (cf budget production),
- comptabilités générale et analytique,
- gestion financière : les ratios par exemple
- organisation administrative,
- sciences humaines,
- informatique...

Le caractère de l'univers de décision va influencer sur le choix des outils:

- **univers certain (LA CERTITUDE)**: comptabilité générale, analyse marginale, programmation linéaire, modèles d'optimisation, gestion de stocks, actualisation etc...
- **univers aléatoire (LE RISQUE)**: l'avenir est risqué mais on peut évaluer les chances d'apparition de chaque état possible avec des probabilités. Les outils utilisés sont : espérance mathématique, arbre de décision probabilisé, les statistiques.
- **univers incertain (L'INDETERMINATION)**: le cadre de décision n'est pas parfaitement connu, l'avenir comporte des risques et le décideur ne peut pas probabiliser l'apparition des différentes situations possibles. Les outils utilisés sont : l'analyse bayésienne, optimisation des flots (logistique et transport).
- **univers hostile**

3 – 2 - GESTION DES STOCKS

Plusieurs facteurs vont influencer le niveau souhaitable des stocks et la politique d'approvisionnement.

- L'intérêt de la Direction commerciale est évidemment de maintenir de gros stocks de produits finis, ce qui lui permet de réduire ses délais de livraison

- Les responsables de la production vont préférer un niveau d'en-cours assez élevé, car cela espace les arrêts et les réglages, augmente la souplesse d'exploitation et améliore l'utilisation des équipements ;
- Les appros souhaitent passer des commandes de grosses quantités et peu fréquentes, cela diminue leur travail administratif et leur permet d'obtenir de meilleurs prix
- En revanche le Directeur financier souhaite diminuer au maximum l'investissement dans les stocks pour utiliser l'argent ainsi dégagé dans des projets plus rentables.

On voit donc que la politique de gestion des stocks doit essayer de trouver un compromis entre des intérêts nombreux et opposés.

Il s'agira d'une optimisation qui minimise globalement le coût de détention des stocks tout en sachant que la plupart des informations nécessaires pour la définir ne sont pas disponibles ou sont d'une précision discutable.

La détermination de cette politique implique le calcul des valeurs d'une ou plusieurs variables de décision conduisant à la politique optimale en fonction des objectifs que l'on s'est fixés et des coûts impliqués.

Cette politique doit pouvoir répondre à deux questions :

- Quand faut-il passer une commande de réapprovisionnement ?
- Combien d'articles faut-il commander ?

La gestion opérationnelle des stocks appelle d'abord la distinction entre les notions de stocks maximum , de stock minimum et stock moyen.

1-Stock maximum

C'est le niveau des stocks qu'il faut éviter de dépasser pour l'une ou plusieurs des raisons suivantes:

- moyens de stockage insuffisants,
- risques de mévente,
- coût global trop élevé.

2-Stock minimum

C'est le volant de stock qui doit exister en permanence dans l'entreprise pour pouvoir satisfaire à tout moment les besoins de la production, de la maintenance ou les demandes de la clientèle. Autrement dit, c'est le niveau au-dessus duquel le stock ne doit jamais descendre afin d'éviter les ruptures. Ce niveau est fonction de la consommation prévue et du délai d'approvisionnement.

Si par exemple, la consommation mensuelle est de 200 kg de matières première et que le délai de réapprovisionnement est de 1 mois et demi, le stock minimum est égal à:

$$200 \text{ kg} \times 1,5 = 300 \text{ kg}$$

Stock minimum = Consommation période x délai d'appro.
--

Le stock minimum apparaît donc comme étant le stock correspondant à la consommation normale pendant le délai d'approvisionnement.

Au stock minimum, on peut préférer la notion de **stock de sécurité** qui est représenté par le stock minimum augmenté d'un facteur représentant un éventuel retard des fournisseurs ou une consommation plus importante que celle prévue initialement pendant le délai normal d'approvisionnement.

Par exemple, en partant du stock minimum précédent (300 kg), si le facteur représentatif de l'élément supplémentaire est de +10%, le stock de sécurité est égal à: $300 \times 1,1 = 330$ kg.

3-Stock moyen

Le stock moyen désigne le niveau moyen des stocks au cours de l'année.

En supposant que, tout au long de l'exercice, les entrées et les sorties s'effectuent de façon régulière pour un montant identique, le stock moyen est déterminé en calculant la moyenne arithmétique des niveaux de stocks observés à des dates espacées dans le courant de l'exercice.

Soient S_1, S_2, \dots, S_n

Le stock moyen $S_m = \frac{S_1 + S_2 + \dots + S_n}{n}$

Souvent, et en particulier en matière prévisionnelle, le stock moyen est estimé en considérant d'autres données et en tenant compte du nombre de commandes d'approvisionnements: le stock résultant des commandes prévues, plus le nombre de commandes est important, plus le stock moyen est faible.

Si l'entreprise envisage de passer une commande par an, le stock moyen (S_m) est estimé:

- en considérant les données du stock initial (S_i) et du stock final (S_f)

$$S_m = \frac{S_i + S_f}{2}$$

- en considérant les valeurs du stock maximum et du stock minimum (ou du stock de sécurité):

$$S_m = \frac{S_{\text{maximum}} + S_{\text{minimum}}}{2}$$

- en considérant la valeur annuelle des approvisionnements (A) égal à la somme (besoins en production + besoins de stock final - stock initial)

$$S_m = \frac{A}{2}$$

- en considérant la valeur de la consommation annuelle ©

$$S_m = \frac{C}{2}$$

En admettant que la consommation annuelle sera égale à 800.000 f, le stock moyen représentera:

■ dans le cas d'une seule commande par an $S_m = \frac{800.000}{2 \times 1} = 400.000$

■ dans le cas de deux commandes par an : $S_m = \frac{800.000}{2 \times 2} = 200.000$

■ dans le cas de quatre commandes par an : $S_m = \frac{800.000}{2 \times 4} = 100.000$

En définitive le stock moyen est égal à la valeur moyenne du stock entre deux approvisionnements successifs. Si N est le nombre de commandes, chaque réapprovisionnement (q) porte sur le quotient de la consommation annuelle C sur le nombre de commandes, soit $q = C/N$ et la moyenne est

$$q = \frac{C}{N} = \frac{C}{2N}$$

On a donc la formule : $S_m = \frac{C}{2N}$

4 - Minimisation du coût total de gestion des stocks

Les stocks entraînent deux types de coûts: le coût du stockage et le coût d'approvisionnement des stocks

a- Le coût du stockage (CS)

Il englobe tous les frais entraînés par la possession et l'entretien des stocks durant la période séparant leur acquisition et leur utilisation. On utilise aussi les termes **coût de possession** ou **coût d'entretien** des stocks: frais de magasinage directs et indirects, intérêts sur le capital investi en stocks, assurances, dépréciation.

b- Le coût d'approvisionnement (CA)

Le coût d'approvisionnement est représenté par le total des charges du service approvisionnements qui se rapportent aux commandes prévues. C'est donc le **coût de passation** ou **de lancement** des commandes.

Le **coût total** est donc égal à : **CS + CA**

Le problème posé est d'obtenir le coût total le moins élevé possible, tout en assurant les approvisionnements nécessaires. La solution revient à déterminer, selon les données du problème:

- soit le nombre optimum de commandes à passer (N)
- soit la quantité optimum à commander (q).

Dans les deux cas on a un coût total identique et minimum puisque la relation entre consommation annuelle (C), quantité commandée (q) et nombre de commandes est du même type:

$$q = \frac{C}{N} \quad \text{ou} \quad N = \frac{C}{q}$$

C étant toujours donnée, si on détermine N, on en déduit q; de même si on trouve q on en déduit N.

Le problème d'optimisation va être formulé et résolu de deux manières, selon les paramètres retenus.

b-1- Détermination du nombre optimum de commandes à passer

Soient:

C = conso.annuelle en valeur = quantité x coût unitaire

N = nombre de commandes

Sm = stock moyen en valeur = C / 2N

CS = coût total de stockage , obtenu par application d'un t% sur la valeur du stock moyen. Soit :CS = t

$$\% \times S_m = t\% \times (C/2N) = C \times t / 200N$$

CA = le coût total d'approvisionnement se rapportant aux commandes (N)

Ca = le coût total d'approvisionnement se rapportant à une commande.

On a donc : $C_a = \frac{CA}{N}$ $CA = C_a \times N$

La somme S = CA + CS s'écrit:

$$S = C_a \times N + \frac{C \times t}{200N}$$

Elle est minimum lorsque sa dérivée (S') est nulle:

$$S' = C_a - \frac{C \times t}{200N^2}$$

Lorsque S' = 0

$$C_a = \frac{C \times t}{200N^2}$$

$$N^2 = \frac{C \times t}{200C_a}$$

donc N =

$$\sqrt{\frac{C \times T}{200C_a}}$$

Exemple

Coût d'approvis. relatif à une commande	:	90f
Taux annuel du coût de stockage / stock moyen	:	6%
Consommation annuelle prévisionnelle	:	243.000 F

$$N = \frac{243.000 \times 6}{200 \times 90} = 9 = \text{Optimum de commandes}$$

Vérification

Nombre de Commande (1)	Ca x N (2)	Coût de stockage (c x t / 200 N) (3)	TOTAL (4)=(2)+(3)
8	90 x 8 = 720 F	(243.000x6)/(200x8) = 911	1.631
9	90 x 9 = 810 F	(243.000x6)/(200x9) = 810	1.620

10	90 x 10 = 900 F	(243.000x6)/(200x10)= 729	1.629

La somme des coûts (1.620 f) est bien moins importante dans le cas de 9 commandes.

b-2- Détermination de la quantité optimum à commander

Soient:

C = conso.annuelle en valeur = quantité x coût unitaire

q = nombre d'articles relatifs à une commande

CS = coût du stockage par article et par unité de temps

Ca = le coût d'approvisionnement d'une commande.

Le nombre de commande de q articles pendant la période de p unités de temps est de C / q

Période, exprimée en unités de temps séparant deux livraisons:

$$p / (C/q) = pq / C$$

Le nombre de fois que l'entreprise supporte le coût du stockage entre deux commandes:

$$(q / 2) \times (pq / C) = pq^2 / 2C$$

Le nombre de fois que l'entreprise supporte le coût du stockage pendant toute la période:

$$(pq^2 / 2C) \times (C/q) = pq / 2$$

Le coût total de stockage CS = (pq / 2) x Cs = (pxCs / 2) x q

Le coût total d'approvisionnement CA = (C/q) x Ca

$$CA + CS = \frac{C}{q} \times Ca + \frac{p \cdot Cs}{2} \times q \quad (q \text{ étant l'inconnue})$$

La dérivé S' = $\frac{C \cdot Ca}{q^2} + \frac{p \cdot Cs}{2}$

S' = 0 lorsque $\frac{C \cdot Ca}{q^2} = \frac{p \cdot Cs}{2}$

soit q = $\sqrt{\frac{2C \cdot Ca}{p \cdot Cs}}$ = FORMULE DE WILSON

Exemple

Une entreprise vend en une année (12 mois) 1200 articles et ses ventes se répartissent uniformément dans le temps. Le réapprovisionnement s'effectue à intervalles de temps égaux. Le coût de passation de chaque commande est de 4.500 f et celui du stockage , par article et par mois est de 10F.

Quel est le nombre optimum d'articles à commander?

Quel est le nombre de commandes à passer dans l'année?

Donner les valeurs du coût total, du coût de passation et du coût du stockage correspondant u nombre d'articles à commander.

. Nombre optimum d'articles à commander:

$$q = \frac{2 \times 1200 \times 4500}{12 \times 10} = 90000 = 300$$

. Nombre de commandes à passer : $1200 / 300 = 4$

. Coût de passation de la commande : $(C / q) \times Ca = (1200 / 300) \times 4500 = 18000$

. Coût stockage: $(p.Cs / 2) \times q = ((12 \times 10) / 2) \times 300 = 18000$

Coût total = $18000 + 18000 = 36000$

c -Les coûts liés à l'insuffisance des stocks

Il s'agit des coûts de rupture de stocks (ou de pénurie) sur un article. Ils correspondent à des coûts d'opportunité dont l'évaluation dépend en partie des conséquences de cette pénurie: manque à gagner en termes de vente (évaluation à la MSCV pour estimer l'effet sur le résultat), ventes perdues avec ou sans perte de clientèle, arrêt de la production avec ou sans possibilité de dépannage en urgence.

les trois coûts cités ci-dessus constituent le coût de gestion de stocks qui, ajouté au coût d'achat de l'article constitue le coût du stock.

Les prévisions d'achats sont faites en quantités et en valeur. Les quantités à acheter sont établies en tenant compte:

- des prévisions de consommations
- des stocks début période
- des stocks souhaités fin de période
- des délais d'approvisionnement

3 – 3 - Comptabilité analytique et contrôle de gestion

La comptabilité analytique montre l'importance de la connaissance des coûts dans la prise de décision.

Le calcul des coûts se fait en fonction de besoins en informations de gestion. Il dépend de nombreux facteurs:

- le problème à traiter
- le niveau hiérarchique où il doit être envisagé
- l'entreprise

Le gestionnaire aura à cœur de choisir le coût pertinent et de connaître les limites de son action c'est-à-dire le pouvoir qu'il peut avoir sur les coûts envisagés. Ce deuxième aspect est fondamental dans le cadre d'un plan d'action de minimisation des coûts.

Pouvoir du gestionnaire sur les coûts

COUT REVERSIBLES	COUTS IRREVERSIBLES
Ex : heures supplémentaires	Ex : Installation d'une nouvelle unité de production.
COUT CONTROLABLES	COUTS ADMINISTRES
Le décideur a un pouvoir total sur l'apparition du coût (ex : embauche d'un salarié)	Le coût s'impose au décideur de l'organisation par l'administration ou les pouvoirs publics (ex : charges sociales, charges fiscales etc...)
COUT DETERMINES	COUTS DISCRETIONNAIRES
Quand il existe une relation claire avec l'effet obtenu (ex consommation de matière en fonction de la production)	Relation diffuse avec le résultat (ex : difficulté à trouver une relation entre les tâches administratives d'un secteur et les consommations de fournitures de bureau)
COUT VISIBLES	COUTS CACHES
	Le coût caché est un coût provoqué par un élément connu mais les charges générées ne sont pas isolés mais agrégés à un autre coût . Le système d'information comptable analytique ne permet pas de calculer ces coûts. Pour se faire on utilise en général la Gestion de la Qualité.
COUT INTERNES	COUTS EXTERNES
L'autorité du décideur est limitée à l'ensemble des coûts internes contrôlables	Coûts transférés à des tiers par l'organisation (ex : faire supporter par la collectivité les charges de dépollution qu'engendre son activité. Faire supporter au fournisseur de matières l'essentiel des coûts de stockage).

C'est le besoin en informations qui, pour un contexte donné, permet de définir la technique à utiliser. Les coûts et prix de revient n'ont d'intérêt que dans la mesure où leur connaissance permet de faire un diagnostic permanent de l'entreprise.

Ce qui importe c'est d'arriver à une bonne alimentation en informations et une bonne circulation de l'information traitée c'est-à-dire une information utile, disponible à temps.

3-2-1-Pertinence des coûts suivant la méthode choisie

	Coûts complets	Direct costing simple	Direct costing amélioré	Imputation rationnelle
1-Evolution des prix et des Rémunérations	Toutes les méthodes sont en mesure de fournir les éléments nécessaires. L'essentiel est de disposer d'un cadre suffisamment analytique.			
2-Niveau d'activité	Méthode est totalement inadaptée, les charges fixes et variables étant confondues.	Les charges fixes et variables sont bien séparées mais les écarts d'activité n'apparaissent pas.		Méthode fournit tous les éléments d'appréciation
3-Efficacité de l'exploitation	Les différentes méthodes donnent des moyens similaires. L'important c'est d'avoir une décomposition détaillée des éléments de coûts et un choix judicieux des centres et unités de mesure de l'activité.			
4-Identification des responsabilités	L'inconvénient de cette méthode c'est que les charges de structure sur lesquelles le responsable n'a aucune prise sont imputées. La répartition des sections auxiliaires sur les principales conduit à une dilution des responsabilités.	Seules sont retenues les charges variables que les responsables peuvent maîtriser.	Même caractéristiques que le Direct costing simple. De plus on prend en compte les charges fixes spécifiques qui sont souvent liées à des décisions des responsables.	La méthode permet toutes les analyses. Les responsables mesurent de plus les conséquences des variations d'activité dont ils sont parfois à l'origine et que les frais de sections auxiliaires ne sont retenus qu'en fonction de l'activité réelle des centres principaux

3-2-2-Les finalités des coûts préétablis

- **Contrôle de la productivité de la main d'oeuvre:** cette préoccupation est constante dans toute entreprise quelque soit sa taille.

- **Pilotage par exception:** les coûts préétablis sont comparés aux réalisations; des écarts en découlent qui sont analysés et font d'actions correctives; c'est le pilotage. On définit des seuils en dessous desquels l'écart ne donne pas lieu à analyse c'est le pilotage par exception.
- **La prévision des coûts de projets spécifiques**
 - études prévisionnelles avant le lancement d'un produit nouveau notamment pour la détermination des prix de vente;
 - études prévisionnelles dans le cadre de la fabrication de nouveaux produits ou travaux à la commande en facilitant le chiffrage de devis ou de cahiers des charges.
- **Elaboration des budgets:** la généralisation du système à toute l'entreprise permet la mise en place de la gestion budgétaire (cf. chapitre V).
- **Identification des responsabilités:** chaque responsable est jugé sur sa capacité à respecter ses coûts préétablis par la mise en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives. Le calcul de es écarts est le point de départ de tout le processus d'identification des responsabilités.

IV- LA PLANIFICATION , LA GESTION BUDGETAIRE ET RESPONSABILISATION

4 - 1 - Le plan stratégique

Il reprend les points clés de la stratégie de l'entreprise :

- les marchés / produits / technologies
- les objectifs : exemple part de marché
- les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre.

Il présente les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour un horizon de 5 à 10 ans généralement. C'est une étude qui intègre les notions de " souhaitable " et de " possible " dans un ensemble cohérent et réaliste. Ce qui le différencie de la prospective qui est un effort d'imagination sur ce que sera le futur à un horizon à très long terme.

Ce plan est élaboré par la Direction Générale et porté à la connaissance des différents responsables pour leur servir de référentiel dans leur action et permettre des propositions de mise en œuvre qui sont intégrées dans le plan opérationnel.

4 - 2 - Le plan opérationnel

Il constitue les modalités pratiques de mise en œuvre du plan stratégique. Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise (2 à 5 ans en général) sous le triple aspect de :

- sa viabilité
- sa rentabilité
- son financement

4 - 3 - La gestion budgétaire

La croissance continue que connaît de l'économie mondiale depuis plus d'un demi-siècle révèle des goulots d'étranglement qui obligent les responsables de gestion à de difficiles arbitrages:

Ces goulots condamnent le responsable à porter plus d'attention sur quatre points:

- les quantités
- la qualité: déchets, rebuts, échecs commerciaux etc...
- les délais: problème de surstockage, rupture de stocks, retards de livraison
- la rentabilité.

Pour employer au mieux les moyens, le responsable est conduit à rechercher au préalable la meilleure manière de procéder (prévisions) et les actions ayant été conduites se demander si ces derniers ont répondu à son attente (contrôle).

L'information fournie par la comptabilité analytique est insuffisante car, il faut en plus un moyen d'action rapide qui permette d'avoir une vue dynamique ouverte sur l'avenir. C'est ainsi qu'un nombre croissant d'entreprises, s'orientent vers l'utilisation du procédé de direction connu sous le nom de la "**Gestion prévisionnelle**".

La modalité pratique de la gestion prévisionnelle est la "**Gestion budgétaire**". C'est une méthode de prévision systématique et de contrôle, par le moyen des budgets.

4-3-1-Généralités sur la prévision

Il faut d'abord faire une distinction très nette entre la prévision et la prospective.

La **prospective** est un effort d'imagination de ce que sera l'avenir à très long terme. Elle se limite à dégager une idée d'ensemble des conditions d'exploitation générales d'activités qui résulteraient des progrès techniques et des mutations sociales. La prospective est essentiellement une attitude et non un moyen d'action.

En revanche, **la prévision** part des connaissances actuelles, sans toutefois se borner à extrapoler les données passées; elle est suivie d'un plan d'action prochain et chiffré, consécutif à des objectifs fixés par la volonté des dirigeants.

a-Prévisions à long, moyen et court terme

Il existe un délai, plus ou moins long, entre l'époque de la prise de décision et l'époque où la prise de décision produit ses effets.

On considère généralement que le court terme vise la période à venir d'une année, le moyen terme couvre la période de deux à cinq ans, le long terme la période allant de la sixième à la dixième année.

La prévision à moyen et long terme est relative aux modifications structurelles de l'entreprise. Elle est axée sur des décisions visant à assurer l'expansion de l'entreprise.

La prévision à court terme est relative aux équilibres indispensables à la survie de l'entreprise. Elle vise surtout à utiliser les moyens existants.

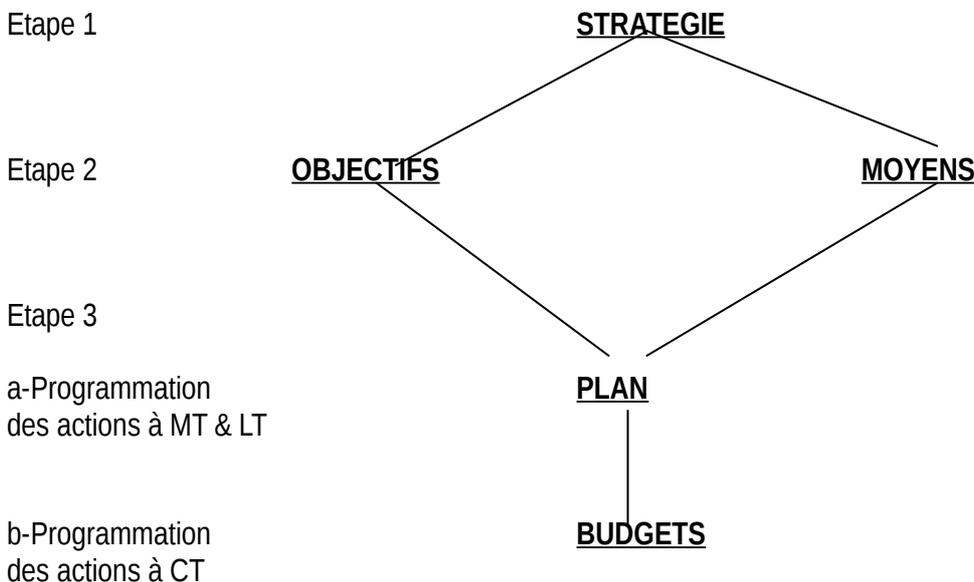
b-Les étapes de la prévision

Le processus de prévision part du long ou moyen terme pour revenir au court terme.

En effet, l'examen du long terme permet de mieux situer les choix à effectuer dans le court terme, bien que ces choix soient également dictés par les contraintes du présent.

On distingue trois grandes étapes dans la prévision:

- 1. définition des stratégies possibles et choix** de l'une ou plusieurs d'entre elles;
- 2. détermination des objectifs (traduction concrète de la stratégie) et des moyens** permettant de les atteindre; les objectifs doivent être chiffrés en valeur (absolue ou relative) ou en quantités
- 3. programmation des actions à mener** sur une période de plusieurs années (plan) et sur une période d'une année (budget): c'est la planification qui est la phase opérationnelle de la prévision. C'est une programmation des actions en temps et moyens en vue d'atteindre les objectifs.



4-3-2-LA GESTION BUDGETAIRE

a-Généralités sur la méthode

Le budget est généralement défini comme un instrument de planification et de contrôle, un moyen d'accroître l'efficacité organisationnelle.

La gestion budgétaire consiste:

- à établir les prévisions annuelles par la confection des budgets;
- à suivre l'exécution des budgets à court terme de l'année
- à rapprocher les réalisations et les prévisions afin d'analyser les écarts éventuels.

1. **Le plan général à réaliser pendant la période budgétaire** se décompose au niveau de chaque unité de base (ou cellule d'activité) de l'entreprise, en un programme d'action de cette unité et en un budget de dépenses nécessaires à l'exécution de ce programme.
2. **La définition du programme et le chiffrage du budget** doivent être effectués par le responsable de chaque unité décentralisée en relation par exemple avec le contrôle de Gestion ou une autre structure spécialisée de la gestion de l'entreprise et en accord avec les objectifs fixés par la Direction.
3. Ainsi pour l'application de la gestion budgétaire, on divise l'ensemble de " centres de responsabilités "; chacun des centres est doté d'un budget de dépenses fondé sur le programme qu'il doit réaliser.
4. Chaque centre de responsabilité ne doit avoir qu'un seul responsable. L'ensemble des centres doit couvrir sans omission toute l'activité de l'entreprise et ce sans chevauchement d'attributions et de responsabilités.

Ce canevas reflète ainsi la structure exacte de l'entreprise et son établissement est déjà un travail bénéfique en lui-même car dès le début, les anomalies qui apparaissent dans l'organisation peuvent être corrigées: **le budget est donc un moyen d'amélioration de l'efficacité organisationnelle.**

5. D'échelon en échelon le contrôle porte sur tous les programmes et budgets et permet finalement aux chefs hiérarchiques, puis à la Direction Générale de suivre facilement, rapidement et efficacement les activités de l'entreprise par l'intermédiaire par exemple des " tableaux de bord ".
6. On ne peut fixer des objectifs normaux et réalisables, établir des normes budgétaires, assurer un contrôle et imputer des responsabilités sans disposer d'informations de qualité, objectives, précises, vérifiables et fiables. **Cela implique la mise en place d'un système de comptabilité analytique et de contrôle des engagements de dépenses.**

L'une des conditions de réussite de la gestion budgétaire est l'adhésion des agents chargés de le réaliser aux objectifs poursuivis. Cela suppose:

⊗ la définition claire de l'objectif qui est la " fixation des valeurs futures pour des phénomènes résultant de décisions prises par l'entreprise ".

En pratique, définir un objectif c'est :

- a- définir un niveau de performance à réaliser :
- b- fixer le délai que l'on se donne pour y parvenir ;
- c- fixer les étapes de sa réalisation ;
- d- définir les moyens à mettre en oeuvre pour l'atteindre.

La fixation des objectifs est un phénomène endogène lié:

- à la structure de l'entreprise
- à la délégation des responsabilités
- aux méthodes de préparation et des procédures de contrôle du niveau des objectifs

⊗ l'acceptation de l'objectif

⊗ que le budget soit le résultat d'un acte négocié ce qui ne veut pas dire " marchandé "

⊗ l'élimination de la méfiance des fausses perceptions du budget.

b-Etablissement des différents budgets

Il est nécessaire, à ce niveau, qu'une procédure soit défini et dont le point de départ est la diffusion de la note d'instruction signée par la Direction Générale en année N pour le budget de l'année N+1. Les informations consignées dans ce document peuvent se présenter comme suit:

- Objectifs pour l'année N+1
- Autres directives
 - . forme des documents
 - . justificatifs des propositions
 - . rentabilité des investissements
 - . suivi planning
 - . planning détaillé pour élaboration et approbation
- Démarche à adopter pour l'élaboration;
- Modalités:
 - . Fonctionnement
 - . Investissements
- Prix de référence
- Formulaire
- Table des rubriques budgétaire: code, libellé, contenu
- Table des sections analytiques

Compte tenu des délais nécessaires à la finalisation des dossiers, il est souhaitable que ce document de base soit disponible dès la fin du premier semestre de l'année N.

b-1-Présentation des budgets

Les données résultant des prévisions sont consignées dans des documents, les budgets. Ces données concernent aussi bien les charges que les produits d'exploitation.

Le budget reprend les grandes fonctions de l'entreprise:

- budget commercial
- budget de fabrication
- budget de recherche et développement etc...

A l'intérieur de chacun de ces budgets on inclue le moyens à mettre en oeuvre pour atteindre l'objectif fixé:

- Achats
- Investissements
- Personnel etc...

Les budgets sont établis pour une période annuelle mais, pour être utilisable pour la gestion de l'entreprise, ils doivent être subdivisés en périodes plus courtes (généralement mensuelles ou trimestrielles). Cela permet d'en suivre régulièrement l'exécution et de procéder à des révisions lorsque les circonstances changent.

En effet la gestion budgétaire (par le canal de la comptabilité analytique) peut reclasser les comptes de la classe 6 suivant un schéma qui cadre avec les besoins spécifiques de l'entreprise en matière d'information de gestion:

Exemple

Rubrique (Nature)	Compte compta générale	Libellé
316	63711	Main d'oeuvre journalière
316	6641	Charges sociales salaires journaliers
316	66118	Rémunérations directes nationaux journaliers
401	6640	Charges sociales salaires permanents
401	66112	Rémunérations directes non nationaux
401	66110	Rémunérations directes nationaux permanents
401	663	Indemnités forfaitaires
401	63721	Personnel détaché permanent
405	63722	Personnel détaché d'appoint maintenance
405	63712	Main d'oeuvre régie
405	6210	Sous-traitance générale
405	6243	Maintenance
509	63714	Main d'oeuvre gardiennage
515	6581	Jetons de présence & autres rémunération d'administrateurs
515	6384	Missions
515	6181	Voyages & déplacements
516	6582	Dons
516	627	Publicité, publications, relations publiques
516	635	Cotisations
516	6383	Réceptions
516	6583	Mécénat

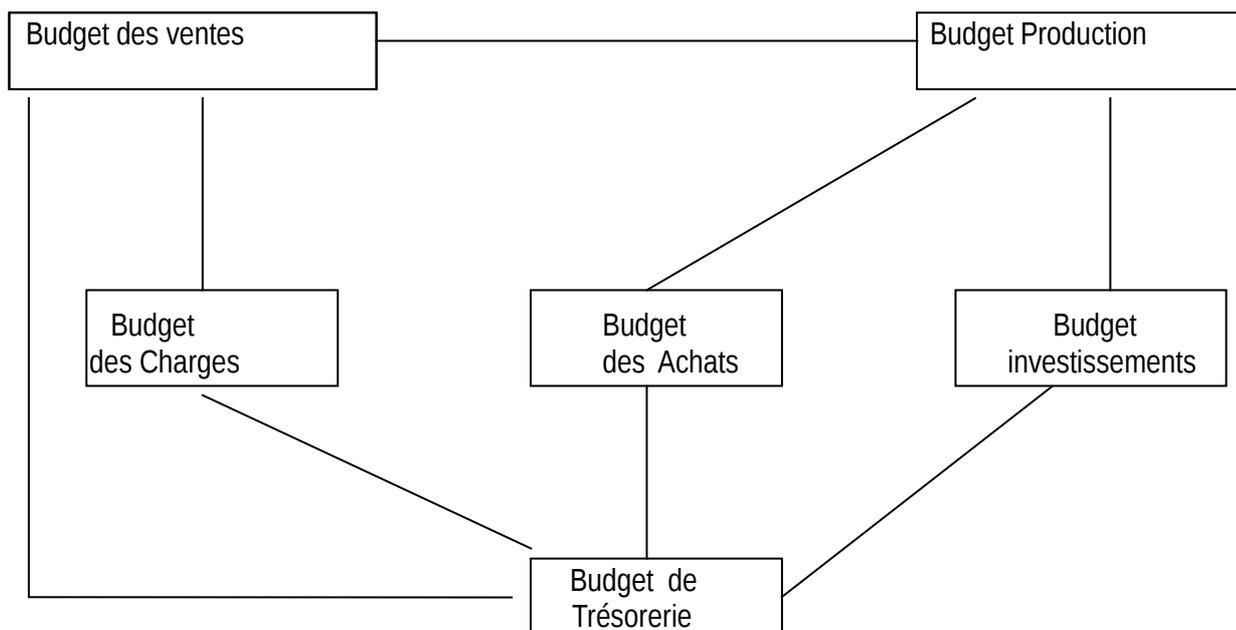
Le regroupement des liaisons comptables entre les différents budgets permet, en tenant compte de la situation en début de période, d'établir le budget général comprenant:

- le compte d'exploitation prévisionnel
- le tableau emplois-ressources prévisionnel
- le bilan prévisionnel.

b-2-Ordre d'établissement des budgets

Pour établir les budgets, il faut tenir compte de leurs liaisons fonctionnelles, de leur dépendance les uns des autres.

D'une manière générale le budget des ventes conditionne tous les autres budgets



Une parfaite cohérence doit exister entre les budgets. Cette cohérence doit être vérifiée au dernier stade c'est-à-dire lors de la construction du budget de trésorerie et des comptes de résultats prévisionnels.

b-3-Le budget des ventes

La prévision de vente s'appuie sur la détermination préalable des contraintes:

⊗ **extérieures: le marché**

⊗ **intérieures : l'entreprise**

Ces contraintes sont ensuite discutées en comité.

Le budget des ventes est la valorisation du programme de ventes qui peut être établi par catégorie de produits vendus, par type de clientèle, par secteur géographique, par canaux de distribution.

Il doit surtout faire l'objet d'une analyse chronologique par détermination du niveau des ventes selon les périodes retenues. Cela permet de confectionner les autres budgets.

Il y a lieu de faire à ce niveau des arbitrages entre les différents produits surtout en ce qui concerne les produits semi-finis qui peuvent être vendu tels quels ou utilisés pour la fabrication d'autres produits.

Le budget des ventes doit être complété par le budget des frais sur ventes:

- études commerciales
- commissions
- frais de distribution: transport, logistique
- publicité et promotion des ventes

- le conditionnement

b-4-Le budget production

b-4-1-Principes généraux

Il consiste à fixer la quantité à produire et le coût de production.

Si le budget production doit satisfaire les ventes prévues et dégager une marge suffisante entre les coûts de production et les prix de vente, il doit être établi de manière à employer au mieux la capacité de production. Cette démarche appelle trois questions qui se posent de manière permanente:

- Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques? Les méthodes de programmation linéaire permettent d'y répondre.
- Combien faut-il commander et stocker pour satisfaire la demande de la fabrication? Le calcul des besoins en composants donne la réponse.
- Combien et comment faut-il utiliser les moyens des ateliers pour faire coïncider la production aux besoins? Les méthodes d'ordonnancement gèrent les goulots d'étranglement.

Ces méthodes constituent les techniques usuelles en gestion de production et qui sortent du cadre de ce cours. Leur emploi permet, à court terme, d'ajuster les prévisions des ventes des capacités de production de l'entreprise.

Le budget production s'appuie sur la relation:

Production prévisionnelle = Ventes prévisionnelles + Stock souhaité - Stock actuel

b-4-2-Valorisation du programme de production

Il s'agira de valoriser le plan d'action des services production découlant des objectifs qui leur sont fixé. Les variables de ce plan sont les suivantes:

- les rendements : matières, main d'oeuvre
- les effectifs
- la sous-traitance éventuelle
- le taux de disponibilité des capacités de production
- le taux d'utilisation des capacités disponibles etc...

b-5-Le budget des achats

Il s'agit des prévisions d'achats à effectuer. Mais les approvisionnements soulèvent aussi le problème de stockage .

L'objectif assigné à la fonction approvisionnement est de mettre à la disposition des utilisateurs internes les articles dont ils ont besoin, en quantité et qualité voulues, dans les meilleurs délais et au meilleur prix.

Dans ce cadre, la régulation par la gestion des stocks joue un grand rôle dans la réduction des coûts d'approvisionnements.

b-5-3-Budget du centre Approvisionnement

Il s'agit d'évaluer tous les moyens nécessaires à l'activité du centre:

- effectifs
- transport, transit
- fournitures de bureau
- téléphone, télex, télécopie
- etc...

b-6-Le budget d'investissements ou budget de l'actif immobilisé

b-6-1-Généralités

C'est le montant des investissements prévus dans l'année considérée. Il s'agit par exemple:

- des investissements en immobilisations corporelles
- des prises de participation

Chaque crédit d'investissement doit faire l'objet d'une demande dûment justifiée

Exemple de fiche de demande de crédit:

DEMANDE DE CREDIT D'INVESTISSEMENT

<u>DIRECTION:</u>	<u>SECTION:</u>
<u>Libellé de l'investissement:</u>	
<u>Montant (en k.fca):</u>	
<u>Responsable de l'investissement:</u>	
<u>JUSTIFICATIFS</u>	
<u>1-Situation actuelle :</u>	

<u>2-Solution proposée avec ses avantages et descriptifs détaillés</u>
<u>3-Rentabilité du projet:</u>

VISA DEMANDEUR	VISA DIRECTEUR	VISA CONTROLE DE GESTION

Les investissements peuvent être regroupés:

- Selon leur degré d'urgence
- Selon leur nature

b-6-2-Choix des investissements

Il s'agira d'évaluer la rentabilité de l'investissement envisagé par la comparaison, essentiellement, du coût de l'investissement au gain qui en est attendu.

Une telle évaluation peut être faite pour la rentabilité d'un seul projet ou plusieurs projets afin de choisir les plus rentables suivant plusieurs méthodes.

La rentabilité peut s'apprécier à deux niveaux:

- la rentabilité économique: on ne tient pas compte des modalités de financement de l'investissement ni des incidences de l'impôt sur les bénéfices;

- la rentabilité financière: on intègre aux résultats précédents les modalités de financement et l'impôt sur les bénéfices additionnel.

Nous exposons ci-après quelques méthodes.

b-6-2-1-Méthodes de choix sans actualisation

Le délai de récupération du capital investi (pay-back)

C'est le délai au bout duquel les flux nets de trésorerie permettent de récupérer le capital investi.

Taux de rentabilité moyenne (taux de rentabilité comptable)

C'est le rapport entre le bénéfice annuel moyen procuré par l'investissement et la dépense initiale:

Les deux méthodes ci-dessus n'intègrent ni le facteur risque ni le facteur temps.

Pour intégrer ces deux notions, on utilise les méthodes de choix avec actualisation.

b-6-2-2-Les méthodes de choix avec actualisation

La valeur actuelle nette (VAN)

Si I_0 est l'investissement de départ
 R_1, R_2, \dots, R_n l'autofinancement des années 1 à n
 n la durée de l'investissement
 t le taux d'actualisation (il doit être unique pour l'entreprise et rémunérer les facteurs temps et risque)

$$VAN = \frac{R_1}{(1+t)^1} + \frac{R_2}{(1+t)^2} + \dots + \frac{R_n}{(1+t)^n} - I_0$$

Si R est constant:
$$VAN = R \frac{1 - (1+t)^{-n}}{t} - I_0$$

Taux de rentabilité interne (TRI)

C'est le taux d'actualisation (t_r) pour lequel la VAN est nulle c'est-à-dire pour lequel l'investissement ne rapporte rien. D'où la relation:

$$I_0 = \frac{R_1}{(1+t_r)^1} + \frac{R_2}{(1+t_r)^2} + \dots + \frac{R_n}{(1+t_r)^n}$$

Ce TRI peut être valablement comparé au coût du capital de l'entreprise. Si $t_r >$ coût du capital, l'investissement pourra être envisagé.

Cette méthode suppose que le "cash-flow" annuel est réinvesti au taux de rentabilité interne; ce qui n'est pas forcément le cas dans la mesure où on ne trouve pas indéfiniment des investissements à réaliser dont le taux de profit soit supérieur au coût du capital.

b-7-Le budget des autres charges

Ce budget regroupe toutes les dépenses prévisionnelles qui n'ont pas été prises en compte dans les budgets précédents. Il s'agit notamment:

⊗ du budget TVA: TVA collectée, TVA payée, TVA à payer

La TVA à payer au Trésor au cours d'un mois (m) résulte de la différence entre la TVA collectée sur les ventes du mois précédent (m-1) et de la TVA déductible payée sur les achats du mois précédent (m-1).

⊗ du budget de l'impôt sur les bénéfices

⊗ du budget d'autres éléments tels que par exemple les augmentations ou réductions de capital, les émissions ou remboursements d'emprunts, le règlement de dividendes etc...

b-8-Le budget de trésorerie

Il regroupe toutes les opérations intéressant les liquidités de l'entreprise c'est-à-dire celles qui, du point de vue comptable, intéressent les comptes de trésorerie. Le budget de trésorerie relie des informations budgétaires d'exercices différents.

Il doit successivement mentionner:

1. la trésorerie initiale disponible aux comptes de bilan initial
2. les encaissements: recouvrement des créances, règlement des ventes, cessions d'actifs, produits divers. Certaines informations ont leurs sources dans le bilan de l'année précédente
3. les décaissements: règlement des dettes, achats réglés, décaissements fiscaux. Là aussi certaines informations sont puisées dans le bilan de l'année précédente.
4. les soldes de trésorerie fin de période

b-9-Le compte de résultat et le bilan prévisionnels

L'établissement de ces documents répond à deux objectifs:

- assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée
- vérifier la cohérence de la démarche budgétaire par rapport au plan à moyen terme.

c - Le contrôle budgétaire

Il consiste à

- comparer les prévisions et les réalisations aux différents niveaux jugés pertinents;
- analyser les écarts constatés
- définir les mesures correctives qui s'imposent

L'idée centrale est qu'il faut mettre en évidence partout où on le peut des responsabilités de gestion.

Sous ce rapport il faut distinguer

- les écarts sur quantités
- les écarts sur prix et coûts
- les écarts d'activité provenant du niveau d'emploi des moyens de production

c-1-Les principes généraux

- Le contrôle et l'essence même de la technique budgétaire: pas de budget sans contrôle;
- le contrôle doit être le fait de chaque responsable budgétaire qui se référera à chaque réalisation pour se situer et décider des actions à entreprendre;
- le contrôle doit porter aussi bien sur les réalisations que sur les engagements;
- on suit la même démarche que celle qui a prévalu lors de l'élaboration du budget: à chaque niveau des budgets, les documents de contrôle budgétaire doivent revêtir la même forme que les documents du budget;
- les états de contrôle budgétaire doivent parvenir rapidement à tous les responsables budgétaires.

c-2-Contrôle à priori des engagements de dépenses

Ce type de contrôle s'effectue avant l'engagement de la dépense sur la demande d'achat émise par l'utilisateur: qu'il s'agisse d'un achat direct ou d'un achat pour stock.

Il s'agit pour le contrôle de gestion d'émettre un avis sur la demande avant que les Approvisionnements ne passent la commande.

La mise en place d'un tel type de contrôle s'explique par le fait que le budget étant la présentation chiffrée d'un plan d'action, l'engagement d'une dépense peut s'avérer inopportune à un moment donné de l'exécution.

En plus de ce contrôle d'opportunité, ce type de contrôle permet de vérifier les imputations budgétaires, les prix affichés par les Approvisionnements mais aussi la conformité du descriptif technique de l'achat par rapport à l'inscription budgétaire.

C'est le contrôle le moins accepté par les responsables budgétaires qui y voient souvent une remise en cause des délégations de responsabilité.

Le contrôle à priori nécessite la mise en place d'une informatique performante permettant de gérer en temps réel les engagements de dépenses par rubrique et centre de responsabilité: dès qu'une dépense est engagée, elle se cumule à la situation précédente et cela de manière instantanée.

La méthode a l'avantage de pallier le décalage qui existe dans le temps entre l'engagement de la dépense et sa comptabilisation. C'est une méthode d'alerte rapide pour limiter les dépassements budgétaires mais aussi pour effectuer des contrôles de régularité par rapport aux procédures budgétaires.

c-3-Contrôle budgétaire du résultat

L'écart de résultat est composé de trois éléments:

- l'écart sur le chiffre d'affaires
- l'écart sur les coûts de production
- l'écart sur les charges de structure: services fonctionnels et administratifs

Il doit faire ressortir les responsabilités budgétaires de chaque unité.

Ce contrôle peut faire l'objet d'un rapport préliminaire qui est discuté avec les responsables budgétaires. Lors de ces discussions on recueille les éléments explicatifs des écarts et les actions envisagées pour redresser ou consolider la situation.

Par la suite le contrôle de gestion établit un rapport de synthèse qu'il transmet à la Direction Générale. Cette synthèse est discutée lors d'une réunion présidée par la Direction Générale et regroupant les différentes Directions et le Contrôle de gestion.

Un compte-rendu consignait les principales recommandations est alors dressé par le Contrôle de gestion qui, à chaque réunion de synthèse, fit le point sur leur état d'exécution.

Cette démarche globale est possible sans que les réalisations comptables ne soient disponibles et ceci sur la base des engagements aux différents niveaux (ventes, production, charge de structure). Ce qui veut dire que sans connaître le résultat absolu, des actions correctives peuvent être menées du moment que l'information fournie est pertinente.

c-4-Contrôle du budget commercial

c-4-1 - Contrôle budget ventes et commandes

- par client
- par région
- par représentant
- par réseau...

c-4-2 - Ecart sur chiffre d'affaires

Ecart global = Chiffre d'affaires réel - Chiffre d'affaires prévu

Cet écart peut s'analyser en:

- Ecart de volume = (quantité réelle - quantité prévue) x prix prévu
- Ecart de prix = (Prix moyen préétabli - Prix moyen réel) x quantité réelle

Il faut noter que l'écart de volume regroupe deux aspects: par exemple l'augmentation des ventes peut provenir d'une meilleure implantation sur le marché sans respect de la composition prévue. D'où sa décomposition en deux écarts:

- Ecart de volume global = (quantité réelle - quantité prévue) x Prix moyen prévu
- Ecart de MIX = (Prix moyen préétabli - Prix moyen budgété) x quantité réelle

Soit C_i = prix de vente prévu dans le cadre du budget pour un produit P_i

Q_i = quantité réelle vendue pour un produit P_i

Q = quantité totale vendue

Le prix moyen préétabli = $Q_i \times P_i / Q$

Ce type de calcul permet d'apprécier rapidement les performances de la fonction commerciale.

Cependant il y a lieu de nuancer les appréciations sur une augmentation du chiffre d'affaires qui peut ne pas se traduire par une hausse concomitante du résultat: cas par exemple où les produits à faible marge ont été vendus au détriment des produits plus rémunérateurs.

Il faut donc compléter cet analyse par une analyse sur les marges.

c-4-3 - Contrôle marge brute

Analyse des écarts :

- sur prix
- sur volume
- Mix (= structure du chiffre d'affaires par produit ou famille de produit)

Ecart de marge = Marge réelle - marge budgétée

Soient :

- Pr = prix de vente réel
- Pb = prix de vente budgété
- Cb = coût de production unitaire budgété
- Qr = les quantité de produits réelles
- Qb = les quantité de produits budgétées
- EG = écart de marge
- EP = écart de prix
- EV = écart de volume
- EM = écart de mix

- *EG = écart de marge*

$$EG = ((Pr - Cb) \times Qr) - ((Pb - Cb) \times Qb)$$

- *EP = écart de prix*

$$EP = ((Pr - Cb) - (Pb - Cb)) \times Qr$$

$$= (Pr \times Qr) - (Pb \times Qr) = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires préétabli}$$

- *EV = écart de volume*

$$EV = ((Qr - Qb) \times Pb - Cb) \times \text{Taux de marge budgété}$$

$$= (\text{Chiffre d'aff. préétabli} - \text{chiffre d'aff. budgété}) \times \text{Taux de marge budgété}$$

- *EM = écart de mix (ou composition des ventes)*

$$EM = (\text{taux de marge préétabli} - \text{taux budgété}) \times \text{Chiffre d'affaires préétabli}$$

c - Contrôle de l'encaissement des ventes

Etablir un tableau d'encaissements à partir des comptes clients classés par ordre d'ancienneté des créances. Les clients ayant accepté un effet doivent être pris en compte.

d - Contrôle du budget des frais sur ventes

- frais directs (variables, fixes)
- frais indirects (variables, fixes)

c-5-Contrôle sur coût de production

Le contrôle portera sur:

- les matières
- la main d'oeuvre directe
- les frais de centre

a - Les matières

Le contrôle devra porter sur les consommations d'une part, les achats d'autre part

*** le contrôle des consommations**

La production prévoit une quantité de produits finis ou semi-finis à partir d'une quantité de matières premières et consommables.

Donc pour le contrôle des quantités utilisées de matières, on rapproche

- la quantité budgétée : Production prévue x consommation unitaire prévue
- de la quantité allouée : Production réelle x consommation unitaire réelle

La valorisation de l'écart en valeur s'obtient en multipliant les consommations budgétées, allouées et réelles par le prix prévu :

- (1) consommations budgétées = quantités budgétées x prix unitaires prévus
- (2) consommations allouées = quantités allouées x prix unitaires prévus
- (3) consommations réelles = quantités réelles x prix unitaires prévus

(3) - (1) = Ecart global sur consommation

(2) - (1) = Ecart d'activité

Ces deux écarts peuvent faire l'objet d'une analyse plus approfondie.

Le rapprochement entre (3) et (2) mesure les sur ou sous-consommations de production qui a réalisé son programme. Cet écart peut être influencé par :

- des erreurs de nomenclatures
- des simplifications de celles-ci
- de meilleurs rendements
- des améliorations d'achat permettant une réduction des déchets et autres pertes de matières.

*** le contrôle des budget d'achats**

Le budget d'approvisionnement est établi en partant:

- des besoins de la fabrication,
- des stocks de sécurité,
- des quantités économiques d'approvisionnement (délai, quantité par commande),

donc problème de gestion de stocks.

On a donc une prévision par article:

- d'achat d'une quantité
- à une date donnée
- et à un prix

Le contrôle du budget d'achats se fait donc au niveau:

- d'une part, des quantités achetées et fait apparaître un écart sur volume
- et d'autre part au niveau des prix d'achat pour dégager un écart sur prix.

* le contrôle des frais de fabrication

Ces frais sont budgétés avec un niveau de détail propre à chaque entreprise en fonction de sa taille et de l'importance des frais.

Le contrôle se fait par rapprochement du budget pour chaque nature de charge des réalisations (comptables, engagements). A ce niveau, il est possible, comme pour les consommations, d'identifier des écarts de quantités et de prix.

L'analyse des frais de fabrication est applicable aux autres centres de responsabilité de l'entreprise.

c-6-Contrôle des investissements

Exemple d'état de contrôle des coûts d'investissements

Investissement	Montant alloué	Montant engagé			%	Coût Final estime (3)	ECARTS	
		engagé sur budget	Imprévis	TOTAL engagé			Valeur(5) (3)-(1)	% (5)/(1)

Les engagements s'accompagnent d'un justificatif détaillé pour chaque crédit.

Le coût final résulte d'une ré-estimation du reste à engager et non d'une simple différence entre le budget alloué et le montant engagé au moment de la ré-estimation.

c-7 - Contrôle du budget de trésorerie

La trésorerie peut mettre en cause, en un temps très court, l'existence même de l'entreprise: cessation de paiements du fait d'une insuffisance des recettes (insuffisance des ventes ou décalage des entrées) ou de niveaux de décaissements plus importants que prévus.

Le contrôle passera par un contrôle en amont des recettes et dépenses:

- exploitation: engagement des frais, les commandes en dépenses et les commandes des clients en recettes,

- hors exploitation: engagements en commandes d'investissements

Par conséquent, le contrôle budgétaire de la trésorerie implique la connaissance des engagements contractés par l'entreprise, la connaissance et l'identification de tous les règlements ou de toutes les recettes.

Un contrôle sur l'application des conditions de règlement des clients et fournisseurs doit être effectué.

d - Eléments de tableau de bord

d - 1 - Principes généraux

Le contrôle de gestion a besoin d'un outil qui réponde à ses besoins spécifiques à savoir:

- connaître les informations essentielles au pilotage
- obtenir rapidement et en permanence des données

Cet outil s'appelle le tableau de bord.

Il s'agit de sélectionner des indicateurs significatifs représentatifs de l'évolution de l'ensemble du centre d'activité, que ce soit l'entreprise dans son ensemble ou les centres de responsabilité internes: on parlera ainsi de tableau de bord général et de tableaux de bord particuliers.

Il y a donc plusieurs conceptions des tableaux de bord mais dans tous les cas le tableau de bord est un outil de:

- contrôle et comparaison: il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues;

- dialogue et de comparaison: dès sa parution il doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre à un subordonné de commenter les résultats de son activité;

- aide à la décision: en donnant des informations sur les points clés de la gestion et en étant à l'initiative de l'action (mise en oeuvre des actions correctives).

Le tableau de bord est donc un outil de travail de contrôle et de plan d'action.

- les tableaux de bord résultent:

- soit d'une conception purement budgétaire
- soit d'informations puisées en dehors du système budgétaire et comptable:

- .. environnement commercial
- .. environnement financier
- .. environnement technique

- La périodicité des tableaux de bord: hebdomadaire, bimensuel, mensuel etc...Mais dans tous les cas, la rapidité doit l'emporter sur la précision d'où la nécessité de valeurs estimées de manière réaliste.

- Le tableau de bord peut être hiérarchisé: par exemple pour une entreprise on peut avoir:

- un tableau de bord commercial (produit, réseau, zone géographique)
- tableau de bord industriel (usine, ateliers)
- tableau de bord général: financier, commercial, industriel.

Chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord de niveau hiérarchique inférieur.

- La présentation du tableau de bord ne doit pas être surchargée et doit être accompagnée de graphiques d'évolution. Les données sélectionnées doivent être concises, pertinentes et cohérentes entre elles.

d - 2 - Eléments du tableau de bord

- **Eléments commerciaux**

- les commandes face à l'objectif: en valeur ou en quantité
- les éléments indicateurs du marché: évolution, part de marché
- les éléments d'actifs commerciaux: stocks, clients par groupe et durées de crédit
- taux d'inventus
- retours clients

- **Eléments du tableau de bord consacrés à la synthèse du budget d'exploitation**

- **Eléments du tableau de bord concernant les moyens de l'entreprise**

- les effectifs par catégorie
- les investissements: achats, production d'immobilisation
- les moyens de fabrication: stocks de matières, en-cours, fournisseurs et factures à recevoir

- **Eléments de trésorerie issus du contrôle budgétaire**

- contrôle du budget de trésorerie
- prévisions mensuelles, trimestrielles etc.
- situation de trésorerie

- **Informations relatives à l'activité**

- quantités produites
- quantités consommées
- Rendements

- **Ratios**

V - LE CONTROLE DE GESTION ET LES OUTILS D'AMELIORATION GLOBALE

5-1-La nouvelle problématique de la production

a - Nouveau contexte

Pour comprendre les évolutions du Contrôle de gestion et d'ailleurs de tous les systèmes d'informations de l'entreprise, il faut appréhender les nouveaux besoins en informations nés :

- *des mutations technologiques* : flexibilité des moyens de production permettant de répondre à une demande plus spécialisée et en quantité plus faible ;
- *de l'évolution de la concurrence* : économie devenue mondiale avec de nouveaux producteurs (avec des avantages comparatifs différents) et de nouveaux clients ;
- *de l'évolution de la demande* : la consommation de masse (avec des produits standards et uniformes) fait place à une demande de plus en plus exigeante en qualité, en quantité et en optionalité de produits.

La production est particulièrement affectée par ces évolutions avec pour conséquences :

1. de nouveaux objectifs

- augmentation de la qualité
- augmentation de l'adaptabilité des produits
- diminution des délais
- diminution des coûts

1. de nouveaux moyens

Les technologies flexibles et les nouvelles formes d'organisation de la production permettent de fabriquer de petites séries rentables tout en satisfaisant la clientèle : le contradiction RENTABILITE-ETRE PRES DU CLIENT disparaît.

2. de nouvelles stratégies

- élaboration de produits qui représentent de la VALEUR pour la demande en termes d'utilité, de service, de qualité ;

- flexibilité (production, organisation, hommes) pour s'adapter à toutes les évolutions rapide du marché ;
- obtention simultanée de la REDUCTION DES COUTS et l'amélioration de la QUALITE.

Ces évolutions affectent nécessairement les outils de gestion en général et le contrôle de gestion en particulier et se traduisent par :

- l'apparition de nouvelles méthodes : analyse de la valeur
- l'extension du domaine du contrôle de gestion : il englobe toutes les étapes du processus de production.

b - Nouvelle organisation de la production

Dans le contexte évoqué ci-dessus, pour mieux atteindre les objectifs de qualité, quantité, coûts, flexibilité, les entreprises mettent en place de nouvelles structures.

b-1-La gestion de production en flux tirés

Elle cherche à produire pour la satisfaction :

- la demande JUSTE au moment où la vente doit avoir lieu
- de la JUSTE quantité et qualité demandées (par exemple limitation des surdosage)

Cette démarche productive vient du JAPON.

b-2-La gestion de production à flux tendus

Il s'agit d'une réduction progressive des stocks pour que le processus soit de plus en plus fluide.

Cette nouvelle forme d'organisation de la production nécessite la mise en place de nouvelles procédures de travail, de contrôle et de nouvelles formes de circulation de l'information et par conséquent de contrôle de gestion dans la mesure où des éléments essentiels sont remis en cause :

- *la stabilité des fabrications* dans le temps et dans l'espace ;
- *l'approche prévisionnelle* : avec la gestion de production avec les tendus et tirés par l'aval la gestion ne peut plus se faire à priori ;
- *la structure des coûts* : niveau de plus en plus important des coûts indirects, des coûts de conceptions, des coûts de matières et de structure ;*
- *la stratégie d'externalisation des coûts (faire-faire)* devient une dominante ;
- *les dysfonctionnements organisationnels* nécessitent des actions correctives qui génèrent des coûts cachés qui ne peuvent être isolés par les outils traditionnels.

De ce fait le contrôle de gestion doit passer :

1. de l'optique comptable

- garantir une conformité comptable
- vérifier les écarts entre les budgets et les réalisations

1. à l'otique gestion

- une démarche globale
- une simulation des évolutions
- une aide à la stratégie et à l'opérationnel
- un tableau de bord en temps réel de la performance.

5-2-La gestion de la qualité totale

Il ne s'agit pas pour nous d'aborder la méthodologie de la démarche qualité, mais de voir dans quelle mesure elle peut être un outil de contrôle de gestion dans la mesure de l'efficacité.

La gestion de la qualité s'intéresse particulièrement aux coûts cachés qui ne peuvent être appréhendés par les outils traditionnels du contrôle de gestion. Par conséquent ces outils deviennent insuffisants pour la mesure de la performance globale de l'entreprise en n'évaluant pas les relations d'interdépendances entre les centres d'activités.

5-3-La comptabilité par activité

Dans le modèle classique des calculs de coûts, il est reconnu que la répartition des charges indirectes n'est pas satisfaisante du fait de la variété des gammes, des modalités de fabrication et l'importance grandissante de l'externalisation des coûts.

Le contrôle de gestion doit tenir compte de ces évolutions et s'y adapter. Plusieurs voies apparaissent dont le calcul des coûts à base d'activité ou " *comptabilité par activité* " qui s'appuie généralement sur les étapes suivantes :

- a - identification des activités
- b - évaluation des ressources consommées par chacune d'elles
- c - définition des inducteurs de coûts
- d - affectation du coût des activités aux " objets de coûts ".

a - Identification des activités

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles.

Exemple

Centres	Approvisionnements	Méthode	Entretien
Activités	<ul style="list-style-type: none"> ■ Gestion fournisseurs ■ Contrôle des appros ■ Magasinage 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Gestion nomenclature ■ Ordonnancement ■ Gestions des modifications techniques 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Entretien matériel ■ Implantation nouveaux moyens

Centres	Usinage	Expéditions
Activités	<ul style="list-style-type: none"> ■ Usinage 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Contrôle des expéditions

		■ Envoi des produits finis
--	--	----------------------------

b - Evaluation des ressources consommées par les activités

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans la répartition des charges indirectes dans la méthode des coûts complets (encore appelée méthode des sections) en comptabilité analytique.

Le postulat de la méthode ABC s'écrit :

<i>Les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources.</i>
--

Ce qui oblige à ventiler différemment les charges indirectes. Ce travail doit être le fruit d'un dialogue entre les opérationnels et le contrôle de gestion chargé de la mise en œuvre de la méthode en s'appuyant sur les données de la comptabilité analytique ou des budgets.

c - Définition des inducteurs de coûts

L'inducteur de coûts est similaire à l'unité d'œuvre utilisé pour l'imputation des coûts indirects sur les coûts des produits en méthode des sections. Il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au nombre d'inducteurs.

Ce travail permet souvent un regroupement d'activités quand les inducteurs sont identiques afin de ne pas démultiplier le nombre d'activités.

Ensuite on calcule le coût unitaire de l'inducteur comme on calcule le coût de l'unité d'œuvre.

d - Application des coûts des activités aux " objets de coûts "

Il s'agit généralement d'obtenir un coût de revient des produits. Mais la méthode permet en plus de faire d'autres analyses de coûts : ligne de produits, processus, clientèle, etc..

e - Les apports de la méthode

Cette méthode très récente, même si elle est sujette à des interrogations et des discussions, semble apporter des réponses à un certain nombre de préoccupations actuelles du contrôle de gestion tant dans le management des coûts que dans celui de la performance :

← *Management des coûts*

- meilleure pertinence des coûts par un respect des liens de causalité entre produits et consommations de ressources
- le travail peut être mené sur une multiplicité " d'objets de coûts "

- il peut dépasser le cadre annuel des budgets pour permettre le calcul sur la durée de vie des produits ou sur les projets spécifiques s'étalant sur plusieurs années.
- intégré à d'autres méthodes (coût-cible, management par projet) la méthode semble fournir une base fiable pour orienter les politiques de prix de vente.

↑ *Management de la performance*

En instaurant clairement un lien entre les activités et les consommations de ressources, la méthode pousse les responsables à s'interroger sur les moyens d'une meilleur efficacité et efficacité.

ANNEXES

DE LA COMPTABILITE A LA GESTION PAR ACTIVITES

Hugues Boisvert
Cahier de recherche 93-04
ISSN : 1180-257X
Groupe de recherche en contrôle de gestion
Ecoles des Hautes Etudes Commerciales de Montréal
Juillet 1993

La comptabilité par activités est au cœur du renouvellement de la comptabilité de management¹. La comptabilité par activités a elle-même beaucoup évolué depuis ses premières manifestations. Et, au-delà des modèles de *coût de revient par activités*, nous considérons aujourd'hui les modèles dits de *gestion par activités*².

La *comptabilité par activités* est à l'origine d'une ère nouvelle en comptabilité de gestion caractérisée par une nouvelle représentation de l'entreprise (Boisvert, 1993). L'entreprise est vue comme un ensemble d'activités plutôt qu'un ensemble d'unités administratives. Elle est aussi ainsi représentée du point de vue de son système nerveux, ce qui l'anime, plutôt que de son squelette, sa structure. Cette représentation de l'entreprise nous apporte une explication nouvelle du comportement des coûts : les coûts sont issus des activités et de la façon dont les activités sont liées entre elles. Ces activités sont elles-mêmes induites par des facteurs qu'il faut mettre à jour. Ces facteurs sont la cause véritable des coûts, ils deviennent ainsi un élément-clé de l'élaboration d'une stratégie de réduction des coûts. Cette nouvelle représentation permet alors de répondre à des questions spécifiques touchant les facteurs de rentabilité, à savoir : Pourquoi l'entreprise exerce ses activités ? Quel est l'impact des inducteurs d'activités sur les coûts ? Quel est le ratio valeur/coût des activités ?

En outre, ce langage des activités, parce qu'il est près de l'action quotidienne et cherche à la décrire, est compréhensible pour les gestionnaires et les opérationnels et facilite le dialogue et la communication. La comptabilité par activités ouvre également la voie à une nouvelle forme de contrôle de gestion par direction et orientation plutôt que par détection et surveillance (Boisvert 1992).

DE LA COMPTABILITE A LA GESTION

¹ Nous avons relevé pas moins de 160 articles dans les revues professionnels et académiques au cours des trois dernières années sur la comptabilité par activités.

² Sous le drapeau de la *comptabilité par activités*, nous distinguons 2 catégories de modèles : les modèles de *coût de revient par activités* et de *gestion par activités*

La comptabilité est essentiellement un système d'informations, c'est-à-dire de collecte, d'enregistrement et de traitement des données financières et de communication de cette information. L'information influence la gestion mais n'est pas la gestion. La gestion, selon la définition classique, c'est planifier, diriger, organiser et contrôler. La gestion est marquée par un ensemble de décisions qui mènent à l'action. Et paradoxalement, ce que nous appelons système de *gestion par activités* est en fait un système *d'informations*. Cependant cette information découle directement de préoccupations des gestionnaires, elle est ainsi assimilée à la gestion, elle lui est exclusive et apporte une réponse à des questions spécifiques, notamment : Comment réduire les coûts ? Comment améliorer la productivité ? Comment apporter davantage de valeur aux yeux des clients ? Comment tenir compte de l'évolution de l'environnement ? De plus, le niveau de traitement et d'analyse nécessaire pour répondre à ces questions dépasse le niveau de traitement et d'analyse nécessaire au calcul de coûts de revient et de ratios financiers que l'on retrouve habituellement dans un système comptable. En bout de piste, les réponses à ces questions provoquent littéralement l'action. Comment ne pas s'attaquer à la réduction des coûts quand on vous propose des moyens de les réduire ? Comment ne pas améliorer la productivité quand on vous propose une façon logique, rationnelle et étudiée de le faire ? C'est ainsi que nous justifions l'appellation de *gestion par activités*.

UN DEPLACEMENT

Le modèle de gestion par activités marque plusieurs déplacements :

- des ressources aux activités
- de l'efficacité des tâches à l'ingénierie des processus
- de la détection et la surveillance à la direction et l'orientation.

DES RESSOURCES AUX ACTIVITES

En focalisant sur les activités plutôt que sur les ressources et en rattachant les coûts à des activités et mieux à des inducteurs de ces activités plutôt qu'à des ressources l'on découvre comment il peut être possible de réduire les coûts par un réaménagement des activités plutôt que par le biais d'une coupure de ressources.

C'est une question de perspective et d'approche pour y arriver, car la coupure de ressources provoquera obligatoirement en dernier lieu un réaménagement des activités, mais elle le provoquera de façon arbitraire (coupure uniforme de 20% des ressources) et imposée (coupure a priori), alors que le modèle de *gestion par activités* informe sur les réaménagements possibles et laisse le choix de ces réaménagements aux acteurs.

DE L'EFFICIENCE DES TACHES A LA REINGENIERIE DES PROCESSUS

Un processus, c'est un réseau d'activités liées par un objectif commun et une activité, c'est un ensemble de tâches. L'amélioration de l'efficacité³ des tâches, c'est le paradigme dominant, l'approche classique, en matière de réduction de coûts. Ce modèle nous vient du mouvement de la gestion scientifique et de ses pionniers, comme Frederic W. Taylor dont les études ont consisté à déterminer comment rendre les tâches plus productives en augmentant l'extrait ou en réduisant le délai. H. Thomas Johnson (Johnson, 1992) avance que c'est le modèle de gestion qui a amené la segmentation des processus et la poursuite des économies d'échelle. Et le système comptable a appuyé et contribué à cette gestion en informant très bien les gestionnaires sur les coûts directs liés à des tâches opérationnelles et mieux, en focalisant leur attention presque exclusivement sur ces coûts. Les coûts autres, les coûts indirects, notamment les coûts de coordination et de gestion sont en général invisibles parce que immergés dans le flot des frais généraux.

³ L'efficacité est l'obtention d'un extrait donné à partir d'intrants minimaux, ou l'obtention d'extraits maximaux à partir d'un intrant donné (Boisvert, 1991 : 41)

La segmentation des processus est devenue de plus en plus accentuée au fil des ans. Elle est aujourd'hui visible tant au sein d'un secteur manufacturier qu'elle ne l'est à l'intérieur d'une usine. Par exemple, considérons le secteur automobile. A l'usine Ford de River Rouge en 1925, l'on produisait une voiture en moins de trois jours et demi et ce, à partir des matières premières brutes (Johnson, 1992 : 37). L'on produisait en flot continu. A toutes fins pratiques, il n'y avait aucune segmentation des processus. Aujourd'hui, conséquence de la segmentation des processus, de la spécialisation des tâches et de la poursuite des économies d'échelle, on ne fabrique même plus tous les composants d'un produit dans la même usine : plus de 60% des coûts d'une automobile sont attribuables à des sous-traitants qui ont eux-mêmes des sous-traitants. Le même phénomène de segmentation peut être observé à l'intérieur des usines : dans un cas précis, l'on a découvert qu'une pièce voyageait 13 kilomètres d'une station de travail à l'autre au cours des multiples étapes d'assemblage⁴. La comptabilité, en ne focalisant que sur les coûts directs, s'est fait complice de la mondialisation et de la ségrégation des marchés. Aujourd'hui, une entreprise française peut emprunter en Suisse, installer ses centres de recherche en Allemagne, acheter ses machines en Corée du Sud, baser ses usines en Chine, élaborer sa campagne de marketing et publicité en Italie, vendre aux Etats-Unis et avoir des sociétés à capitaux en Pologne, au Maroc et au Mexique (Ramonet, 1993).

Or pour gérer cette segmentation, on a dû mettre en place des mécanismes de coordination et d'ordonnancement à l'intérieur des entreprises, on a créé des postes de gestionnaire de la logistique. Le système comptable traditionnel n'a pas été conçu originellement pour contrôler les coûts engendrés par cette activité relativement moderne. De plus, ces coûts composent une partie de plus en plus importante des frais généraux. Ce sont les usines fantômes dans l'usine (Miller et Vollmann, 1985).

Compte tenu de ce nouvel environnement caractérisé par la segmentation des processus, la réduction des coûts semble aujourd'hui plus facilement réalisable par le questionnement et la ré-ingénierie des processus plutôt que par l'amélioration de l'efficacité des tâches.

DE LA DETECTION ET LA SURVEILLANCE A LA DIRECTION ET L'ORGANISATION

Le modèle comptable traditionnel est cohérent avec le contrôle de gestion comme système de détection et de surveillance. Le contrôle budgétaire par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards pré-établis est essentiellement un système policier. Le contrôleur de gestion est bien souvent perçu comme le chien policier prêt à sauter sur ceux qui ne respectent pas leur budget. Son bureau est à l'écart et on le craint.

La réduction des coûts par une stratégie fondée sur la détection et la surveillance est décriée par plusieurs auteurs depuis plusieurs années. Dès 1976, Renis Likert et Stanley Seashore (1976) suggéraient que plus on essaie d'améliorer la productivité moins on est productif. En 1982, Arnold Judson affirmait que le problème de la productivité en était un d'organisation et de gestion. En 1987, dix ans donc après Likert et Seashore, Wickam Skinner écrivait que *plus on cherche de la productivité, plus elle devient insaisissable*. Et, en 1991, j'avais suffisamment de matériel pour consacrer un chapitre entier aux *effets pervers du contrôle des coûts*.

Le modèle de gestion par activités s'assimile au contraire avec le contrôle de gestion comme système de direction et d'orientation. Il s'inscrit dans une nouvelle perception du rôle du contrôleur, celui du chien pour aveugles qui dirige et guide l'entreprise dans une perspective d'amélioration continue. AL Pipkin (Pipkin, 1989) affirme que le contrôleur de gestion à l'aube du XXI^e siècle doit être un agent de changement, un catalyseur au sein de son entreprise. IL doit devenir un gestionnaire et un animateur du système de représentation au service des gestionnaires et opérationnels et non plus un surveillant à la solde de la direction générale (Boisvert, 1992).

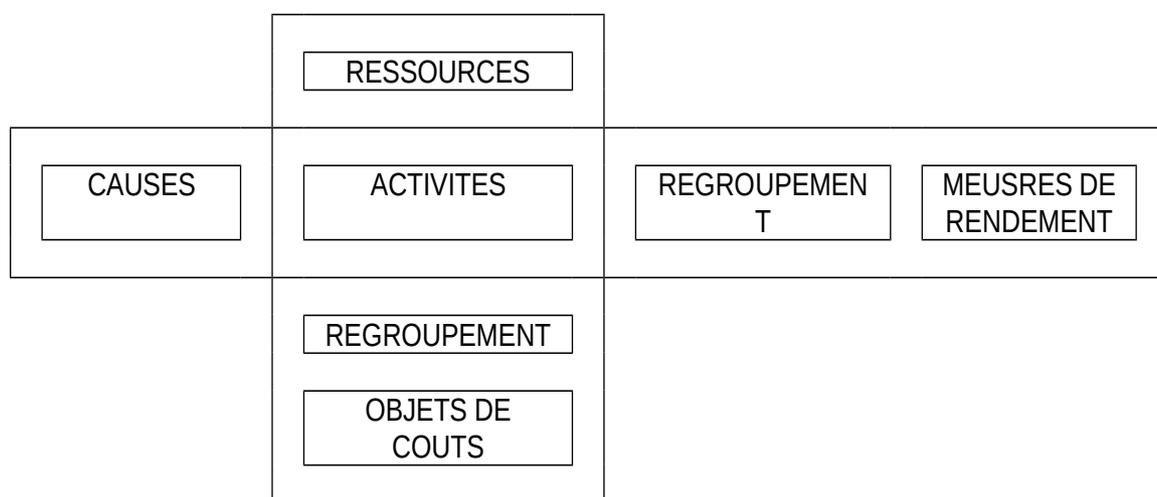
L E MODELE DE GESTION PAR ACTIVITES

Le modèle de gestion par activités repose sur deux constatations :

⁴ Compte-rendu de Pierre Mévellec au cours d'une étude sur le terrain

1. la consommation des ressources par les activités est induite par des facteurs que nous appelons *inducteurs* ; de même les processus sont enclenchés par d'autres facteurs que nous appelons également *inducteurs* ;
2. la maîtrise des coûts est directement liée à la *maîtrise de ces inducteurs*.

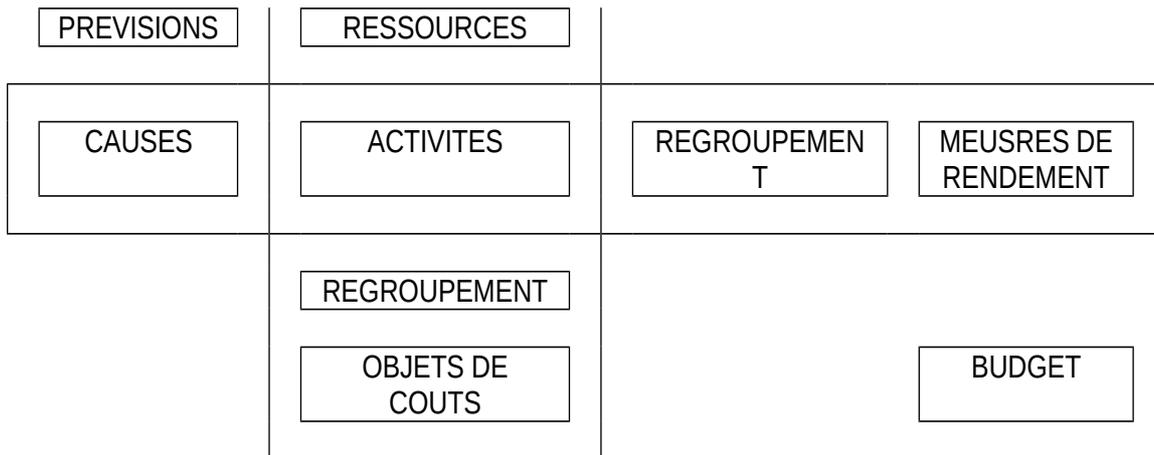
Nous présentons au schéma suivant le modèle de *gestion par activités* avec celui de *coût de revient par activités* qui procède d'une logique de calcul dont l'objectif est la valorisation des objets de coûts. Les ressources sont affectées aux activités qui sont au cœur du modèle et, suite à une analyse des inducteurs d'activités, les activités sont groupées dans des centres de regroupement ou macro-activités et enfin réparties aux objets de coûts.



A l'horizontale, nous avons la *gestion par activités* qui procède d'une logique de compréhension du comportement des coûts dont l'objectif est la direction et le pilotage. Nous retrouverons à la gauche du schéma les causes qui comportent les déclencheurs de processus et les facteurs de consommation des ressources par les activités. Ces causes sont à l'origine des activités qui sont au cœur du modèle. Enfin, nous retrouverons à l'extrême droite les indicateurs de rendement des processus dont l'objectif est de mesurer l'impact des causes sur les activités réunies en processus. Nous insistons sur le fait que le rendement est mesuré par rapport aux processus qui sont des regroupements d'activités et non pas par rapport aux activités elles-mêmes. Nous appelons ce modèle *la gestion par activités*⁵.

L'idée de ce schéma, proposé initialement par Peter B.B. Turney (Turney, 1991) a inspiré plusieurs auteurs qui l'ont par la suite modifié et adapté. Michel Lebas, par exemple, propose d'ajouter une troisième dimension, un modèle de budgétisation par activités, dont l'objectif est la coordination et que nous avons illustré au schéma ci-dessous (Lebas, 1991).

⁵ Nous serions certainement justifiés d'utiliser l'expression *gestion des processus* si l'expression *gestion par activités* n'était pas en voie d'être consacrée, parce qu'en fait, il s'agit de *gérer les processus*.



UNE DEMARCHE A SUIVRE

La marche à suivre que nous proposons et qui est illustrée au schéma ci-dessous comporte 5 étapes :

- 1 . le repérage des activités
- 2 . l'analyse des activités
- 3 . l'analyse des causes des activités
- 4 . la détermination d'indicateurs de rendement
- 5 . l'analyse et le suivi du changement.

REPERAGE DES ACTIVITES

- Etablissement d'une liste des activités
- Distinction et définition de tâches, activités et processus
- Détermination des ressources consommées
- Détermination des causes des activités

ANALYSE DES ACTIVITES

- Analyse de Pareto
- Définition d'attribut aux activités
- Analyse de la concentration
- Analyse des priorités
- Analyse comparative

ANALYSE DES CAUSES

- Mise à jour des déclencheurs d'activités
- Identification des facteurs de consommation de ressources

DETERMINATION D'INDICATEURS DE RENDEMENT

- Coûts, délais et qualité

ANALYSE ET SUIVI DU CHANGEMENT

- Simulation
- Tableaux de bord

Nous allons décrire maintenant chacune de ces étapes. Plusieurs analyses sont proposées à chacune des étapes. Certaines de ces analyses se prêtent mieux que d'autres à certaines situation ou contextes. Il n'est pas nécessaire, ni pertinent, ni même possible dans certains cas de les faire toutes. La marche à suivre que nous proposons 'inscrit dans une logique d'intervention et à titre indicatif et non pas comme la recette unique qui définit la *gestion par activités*.

ETAPE 1 : REPERAGE DES ACTIVITES

On peut segmenter cette étape en sous-étapes.

1 a – Dresser une liste des activités

Il s'agit de dresser la liste des activités que fait l'entreprise. Nous suggérons la procédure suivante :

Premièrement, dresser un organigramme illustrant les différentes unités administratives de l'entreprise et les gestionnaires responsables afin d'avoir une image globale du découpage de l'entreprise en unités administratives et du nombre de personnes impliquées dans chacune d'elles.

Deuxièmement, une unité administrative à la fois, rencontrer le responsable de l'unité et le questionner d'abord sur ses propres activités puis sur celles de son unités.

Troisièmement, rencontrer un par un tous les employés de l'unité afin de déterminer ce qu'ils font réellement et non pas ce qu'il sont censé faire. Nous suggérons également de demander à chacun le temps qu'il passe à faire une activité. C'est un moyen facile et utile pour valider l'information obtenue. 5par exemple, le temps total des activités d'une personne ne peut totaliser 80 heures si elle travaille régulièrement 40 heures par semaine.)

Quatrièmement, concilier et valider les données recueillies, entre autres : l'information du responsable doit être conciliée avce celles des employés et réciproquement.

1 b – Distinguer et classifier tâches, activités et processus

Reprenons les définitions préliminaires avancées plus tôt. Une *tâche*, c'est un *travail à accomplir*⁶. Toute action ou tout acte posé est donc une tâche, par exemple, téléphoner à quelqu'un. Ce peut être également une activité quoique une activité comprend habituellement plusieurs tâches. L'identification de la tâche est utile pour définir les activités et parce quelles correspondent concrètement à ce que les gens font, c'est-à-dire qu'elle ne comporte aucun niveau d'abstraction, si minime soit-elle. Mais pous fins d'analyse, ce sont principalement les activités et les processus qui nous intéressent car les tâches sont trop complexes à mesurer parce qu'elles sont trop petites et leur délai trop court.

Une *activité*, c'est un ensemble de tâches ou d'actes imputables à une personne ou à un groupe de personnes, à une machine ou à un groupe de machines et liés à un processus bien identifié (Boisvert, 1991 : 178). C'est le but

⁶ Selon la définition que l'on trouve dans le Multi Dictionnaire de Marie-Eva De Villers. Le petit Robert parle de travail déterminé à exécuter.

commun des tâches qui nous permet de les regrouper en une activité désignée, souvent en faisant référence au but poursuivi par l'activité. Les activités ont un but unique et un ensemble de causes communes. L'ensemble des activités, une fois déterminé, doit recouper l'ensemble des ressources consommées par l'entreprise.

Un *processus* regroupe des activités souvent liées en séquence et qui ont un élément « déclencheur » commun, par exemple, la réception d'une commande déclenche un processus de traitement qui peut comprendre plusieurs activités dans plus d'une unité administrative ; il en est de même d'une plainte reçue d'un client. La distinction des activités et des processus est utile si l'on veut aborder la réingénierie des processus.

1 c – Détermination des ressources consommées

Nous avons déjà cueilli l'information relative au temps consommé par chaque tâche. Il s'agit maintenant de repérer l'ensemble des ressources consommées par une activité et d'affecter les coûts de ces ressources aux activités, information qui nous servira au cours d'analyses ultérieures. Il peut être utile également d'identifier les fournisseurs de ressources.

1 d – Détermination des causes des activités

Il s'agit d'établir les facteurs qui causent les activités, de déterminer en somme quels sont les éléments qui déclenchent le travail qui se fait et ceux qui occasionnent la consommation de ressources.

ETAPE 2 : ANALYSE DES ACTIVITES

Cette étape vise à déterminer :

- 1 - les activités qui consomment le plus de ressources
- 2 - les activités qui génèrent le moins de valeur aux yeux des clients
- 3 – les activités qui sont susceptibles d'être changées
- 4 – les activités qui présentent le plus grand potentiel d'amélioration.

Typiquement, nous pouvons identifier entre 200 et 300 activités dans une organisation. Nous n'avons pas le temps, ni les ressources, de toutes les analyser (Turney, 1992). De plus, ce ne serait pas économique de le faire. Il nous faut donc déterminer celles qui sont le plus susceptibles de présenter un potentiel de réduction des coûts, d'amélioration de la valeur et d'amélioration de la qualité.

L'analyse de Pareto

Cette analyse vise à déterminer les activités qui consomment le plus de ressources. Nous retrouvons souvent un phénomène du genre « 20% des activités consomment 80% des ressources » et réciproquement « 80% des activités consomment 20% des ressources ». Cette information va nous permettre de nous concentrer sur les 20% des activités qui consomment le plus de ressources. Cette analyse peut, et quelquefois doit, être conduite par rapport aux processus plutôt que par rapport aux activités. Par exemple, dans le cas Siemens (Wruck, Cooper, 1989), deux processus seulement, celui de traitement d'une commande et celui de traitement d'un composant fait sur mesure qui ne consommaient que 27% des frais généraux ne comptait que pour 9% du coût total, les résultats ont été impressionnants : des distorsions substantielles du coût de revient calculé des commandes de moins de 5 moteurs et des moteurs ayant plusieurs composants faits sur mesure ont été mises au jour.

La définition d'attributs aux activités

Cette analyse consiste à qualifier les activités, à leur donner un sens du point de vue de l'objectif poursuivi par la *gestion par activités*. Par exemple, les activités contribuent-elles ou non à la création de valeur ? Nous définissons la valeur comme le *montant maximal que le client est prêt à payer* pour obtenir le produit, sachant qu'il dispose d'une information adéquate sur ce produit et sur ceux des concurrents⁷. La question est donc : Est-ce que l'exercice de cette activité permet à l'entreprise d'augmenter le prix de vente de ses produits ? Si oui, elle contribue à la valeur, sinon, elle ne contribue pas.

La réponse à cette question n'est pas si simple qu'elle ne paraît de prime abord et elle est sujette à interprétation. Des auteurs comme H.Thomas Johnson (Johnson,1992) répondent que toutes les activités exercées par une entreprise ont de la valeur sinon ces dernières ne les exerceraient plus ; ils rejettent ainsi l'utilité d'un tel effort de qualification. Notre interprétation est la suivante : toutes les activités ont de la valeur aux yeux des gestionnaires mais seulement quelques activités ont de la valeur aux yeux du client⁸. Ainsi, un même produit, qu'il ait été vérifié 3 fois ou aucune, qu'il ait séjourné 6 mois en entrepôt ou bien qu'il sorte directement de l'atelier, présente la même valeur aux yeux du client. Ce dernier n'est pas prêt à payer plus cher parce que l'entreprise a dû le reprendre à cause de problèmes de qualité ou parce que l'entreprise a engagé des frais d'entreposage particulièrement élevés.

Valeur, selon leur interprétation, est différent de *nécessaire* et *essentiel*. Une activité peut être nécessaire et même essentielle dans un contexte donné et selon un savoir-faire donné et ainsi avoir de la valeur aux yeux des gestionnaires qui ne peuvent s'en passer, mais ne pas ajouter de valeur aux yeux des clients. L'attribution de qualités aux activités vise à focaliser l'attention des gestionnaires sur les activités les plus susceptibles d'engendrer une amélioration en termes de coûts/valeur dans un contexte de ré ingénierie des processus. Dans ce cas, il s'agit de focaliser l'attention des gestionnaires sur les activités qui n'ajoutent pas de valeur aux yeux des clients car ce sont ces activités qui sont les plus susceptibles d'engendrer une amélioration en termes de coûts-valeur. Dans un cas (Lefebvre, Côté, 1993), les auteurs ont utilisé la classification : *valeur ajoutée*, *valeur ajoutée non-essentielle* et *valeur non-ajoutée*. Dans un autre (O'Brien, 1989), l'auteur fait état de la classification activités *primordiales* aux yeux des gestionnaires impliqués et activités *non primordiales*.

Ces attributs ne sont pas les seuls qui peuvent être utilisés. L'idée n'est pas de promouvoir une classification unique en fonction d'attributs universels mais bien plutôt de faire valoir l'utilité et la force d'influence d'une classification de ce type, qui ne laisse personne indifférent

L'analyse de la concentration

Il s'agit de déterminer où est exercée une activité donnée ; l'est-elle dans un réel endroit ou bien dans plusieurs (O'Brien, 1989) ?

Il arrive que la même activité soit exercée en plusieurs endroits, cela peut être performant ou ne pas l'être. Nous savons que cette caractéristique peut être importante du point de vue de la ré ingénierie des processus et que c'est une information pertinente à cet égard.

L'analyse des priorités

Cette méthode consiste à comparer les priorités du directeur général et les sommes engagées au titre des activités à évaluer (O'Brien, 1989). Chaque activité est donc affectée de deux cotes allant chacune de 1 à 4. La première cote concerne les priorités de la direction : une cote de 1 indiquant une priorité la plus élevée et une

⁷ Cette définition de la valeur est tout à fait conforme avec celle de Michael Porter (Porter, 1986) qui écrit : *la valeur est la somme que les clients sont prêts à payer ce qu'une firme leur offre.*

⁸ Peter Turney (Turney, 1992) distingue «non essential activities » et « essential activities » et dans ce dernier cas, « essential for the customer » et « essential for the functioning of the organization ».

cote de 4 un coût le mois élevé. Cette analyse nous incite à réévaluer en priorité les activités placées en haut et à droite du tableau, qui coûtent trop cher par rapport à leur place dans les priorités de la direction.

L'analyse comparative

L'analyse comparative vise à fixer des buts réalistes en matière d'amélioration des procédés et à assurer la compréhension des modifications nécessaires pour faciliter cette amélioration (La Société CMA du Canada, 1993). Cette analyse vise à se donner des points de repère du point de vue des activités exercées et en particulier de la consommation de leurs ressources. Le fait de savoir qu'une division consomme moins de ressources que la nôtre pour aboutir à un produit semblable constitue une incitation forte à étudier son fonctionnement, les activités qu'elle exerce et la façon dont elle le fait. Les organisations les plus dynamiques déterminent leurs objectifs de coûts en fonction du marché, selon la technique du coût de revient cible, plutôt qu'en fonction d'une norme établie par les ingénieurs (Boisvert, 1991 : 136).

ETAPE 3 : ANALYSE DES CAUSES

Cette troisième étape vise à répondre aux questions suivantes : Pourquoi exerce-t-on une activité donnée et quelles sont les facteurs de consommation de ressources par les activités ? L'analyse des causes est certainement une étape-clé du système de *gestion par activités* car elle va nous permettre de déterminer les variables d'action (de décision), c'est-à-dire celle qui vont être l'objet d'une action immédiate.

La mise au jour des déclencheurs

Il s'agit de déterminer pourquoi on exerce une activité donnée et ce qui déclenche le processus. Par exemple, une information reçue, une pièce justificative, une commande d'un client, certains vont engendrer des revenus et des coûts, d'autres seulement des coûts. Certains peuvent être éliminés, d'autres sont inévitables. Les déclencheurs sont une variable-clé de la réingénierie des processus. Il nous faut les identifier et les catégoriser tout comme nous l'avons fait pour les activités.

ETAPE 4 : DETERMINATION DES INDICATEURS DE RENDEMENT

Il faut agir sur les causes que nous avons identifiées à l'étape 3, mais nous n'avons aucune preuve de l'efficacité des moyens utilisés. Les moyens utilisés découlent de l'analyse des causes que nous avons faite, de notre interprétation du comportement des activités et de la consommation des ressources par ces activités. En mettant en œuvre ces moyens, nous faisons confiance en notre logique et notre jugement mais nous n'avons aucune preuve dite « scientifique ». Et, nous ne pouvons pas en avoir parce que les résultats viennent à *posteriori* et que nous agissons à *priori*. Il faut donc se doter d'indicateurs de résultats pour valider après coup les moyens qui auront été utilisés. Il nous faut des indicateurs qui seront les témoins du succès de l'action entreprise.

Il faut, d'une part, suivre les déclencheurs de processus et d'autre part, mesurer les processus sur le plan des coûts, des délais (temps) et de la qualité qui sont les trois dimensions retenues. Il faut à cet égard mesurer les processus plutôt que les activités prises une à une parce que nous focalisons sur la réingénierie des processus, qui peut impliquer la suppression d'activités, la modification d'activités et l'ajout d'activités. Nous devons avoir une vue globale au niveau des processus et éviter de tomber dans le piège du Taylorisme et du paradigme de l'efficacité des tâches. En effet, l'entreprise peut devenir très efficace à exercer des tâches et même des activités qui n'ajoutent pas de valeur au sens où nous l'avons défini et ne pas être rentable. Par exemple, l'entreprise peut être efficace à détecter et corriger des défauts mais il est plus avantageux de ne pas avoir de défauts de prime abord.

ETAPE 5: ANALYSE et SUIVI DU CHANGEMENT

Pour fins d'analyse du changement, il nous faut un modèle qui lie les causes aux indicateurs de rendement que nous nous sommes donnés à l'étape précédente. Peter Turney (Turney, 1991) écrit que pour poursuivre une stratégie d'amélioration continue, vous devez être informés. Vous devez comprendre ce que vous faites (vos activités) et pourquoi vous le faites. Vous devez, afin d'implanter une telle stratégie, mesurer le rendement de ce que nous faites et avoir un modèle qui lie ces mesures aux actions de vous posez. On pourra alors conduire une analyse par simulation. Le modèle de la comptabilité par activités permet très bien de simuler l'impact des inducteurs choisis (Bopisvert, 1993) sur les coûts. Il peut être possible de simuler également l'impact des mêmes inducteurs sur les délais et indicateurs de qualité mais nous en sommes actuellement au stade expérimental quant à l'utilisation de la comptabilité par activités à cet effet.

Le suivi du changement se fait à l'aide de tableaux de bord dont les indicateurs sont des causes. C'est qu'il y a des tableaux de bord qui nous dirigent dont les éléments sont les causes sur lesquelles il faut agir. Ces éléments sont le plus souvent des indicateurs physiques bien compris des opérationnels. Et il y a les tableaux de bord dont les éléments sont des résultats le plus souvent financiers qui permettent à la direction de constater à *postériori* que les moyens mis en œuvre sont efficaces.

CONCLUSION

La gestion par activités est essentiellement un système d'information de gestion. Elle procède d'une logique de direction et de pilotage. Elle permet à tous de ramer dans la même direction vers la plus grande satisfaction du client dans un contexte d'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

En ce sens, la *gestion par activités* est tout à fait cohérente avec la *gestion intégrale de la qualité*⁹.

La modèle de *gestion par activités* lie des mesures de rendement aux causes des activités plutôt qu'aux ressources utilisées. Il s'agit d'un rendement multidimensionnel en termes de coût, de délai et de qualité. Ces indicateurs de rendement sont là par sécurité pour valider après coup les moyens que l'entreprise a mis en œuvre dans une stratégie d'amélioration continue. Ces indicateurs étant en place, il faut éviter la tentation de vouloir agir sur ces mêmes indicateurs à trop court terme, il faut éviter le piège de la *gestion au rétroviseur* (Florino, 1989) ou de vouloir *conduire le chien en le tirant par la queue* (Boisvert, 1991). Le gestionnaire doit agir sur les causes s'il veut une action efficace et s'il s'avérait que son action ne se matérialise pas au niveau des indicateurs de rendement, il doit reprendre son analyse.

Enfin la *gestion par activités* marque trois déplacements importants sur le plan du contrôle de gestion. Elle focalise l'attention du gestionnaire sur les activités plutôt que sur les ressources et ce faisant, elle stimule la poursuite d'une stratégie de réduction des coûts par la ré ingénierie des processus plutôt que par l'amélioration de l'efficacité des tâches. Elle marque également l'émergence d'une nouvelle race de contrôleurs de gestion qui dirigent et orientent et qui jouent ainsi un rôle proactif dans la gestion de l'entreprise.

⁹ Expression utilisée par Joseph Kélada (Kélada, 1991 : 44) pour décrire la gestion qui mène à la qualité totale.

ETUDES DE CAS

CONTROLE DE GESTION & FIXATION PRIX DE VENTE

La société ALPHA fabrique deux produits P1 et P2 qui sont vendus sur le marché international en US dollar. Une partie de la production de P1 est consommée pour la fabrication du produit P2.

Pour que la vente d'un produit P2 puisse être acceptée, il faut que l'effet sur le résultat global soit le même que la vente du produit P1.

La Direction Commerciale a identifié deux opportunités de vente pour le produit P2 : une opportunité sur un marché n°1 à pourvoir pendant une période d'intense activité et une autre sur un marché n°2 à honorer pendant une période où l'atelier de fabrication est en quasi-arrêt par manque de commandes.

Les prix de vente de P2 soumis à l'approbation de la Direction Générale sont les suivants :

Marché n° 1 : 242 US \$ / unité (livraison Mars 19A)
Marché n° 2 : 193 US \$ / unité (livraison MAI 19A)

Vous êtes le Contrôleur de gestion de la société et la Direction Générale vous demande de lui fournir des éléments chiffrés utiles à sa prise de décision.

L'objectif de vente sur le marché n°1 est un prix de vente minimum égal au prix de revient complet majoré de 2% alors que pour le marché n°2 on se contentera d'une couverture des coûts hors amortissements et frais de structure générale.

Votre réponse devra permettre de faire en même temps l'ébauche d'une procédure de cotation.

ANNEXES

1 - Eléments variables du prix de revient

	Produit P1	Produit P2
Consommation unitaire matière X1	0,884 T / unité P1	-
Consommation unitaire matière X2	3,120 T / unité P1	

Consommation unitaire matière X3	-	0,191 T / unité P2
Consommation unitaire matière X4	-	0,239 T / unité P2
consommation produit P1	-	0,285 T / unité P2
Autres coûts variables de fabrication	1.610 f / unité P1	10.635 f / unité P2
Transport / vente	7.040 f / unité P1	1.350 f / unité P2
Commission sur vente	1% Prix de vente	3% Prix de vente

2 - Eléments de coûts indirects unitaires (ils sont fixes) préétablis

	Produit P1	Produit P2
Frais de fabric. hors amortissements	11.720 F	8.670 F
Charges de structure d'établissement	4.910 F	2.060 F
Frais financiers	1.940 F	130 F
Charges structure générale	7.610 F	4.740 F
Amortissements	19.410 F	8.330 F

3 - Données de prix unitaire (en US \$)

Matière X1	45 US \$
Matière X2	27,5 US \$
Matière X3	205 US \$
Matière X4	125 US \$

4 - Taux de change du dollar : 1US \$ = 600 F.CFA

5 - Prix de vente unitaire du produit P1 : 325 US \$ / unité

CAS SAMA

1°) - Le compte d'exploitation de la société S... se présente comme suit au 31 Décembre 1981.

Ventes		30.000.000
Coût d'achat des marchandises vendues	18.000.000	
Frais sur achats	1.100.000	
Frais sur ventes	3.000.000	
Autres frais variables	1.000.000	
Charges fixes	4.000.000	

Déterminer le chiffre d'affaires critique (arrondir au millier de francs inférieur).

2°) - Au début de l'exercice 1982, on prévoit que :

- pour promouvoir les ventes, une baisse des prix de 2% devra être appliquée ;
- pour le même motif, les commissions des représentants sur les ventes seront relevées de 0,5% (elles passeront de 1 à 1,5%) ; il est précisé que toutes les ventes sont faites par l'entremise des représentants ;
- les frais sur ventes autres que les commissions des représentants restent inchangés ;
- le coût d'achat des marchandises vendues et les frais sur achats restent également inchangés ;
- Les autres charges variables subiront une compression qui fera baisser leur montant de 1% par rapport au chiffre d'affaires ;
- des dépenses d'équipement engagées dès le début de l'exercice porteront sur un montant de 1.200.000 F amortissables à 25% ;
- il conviendra d'embaucher du personnel administratif supplémentaire ; la dépense annuelle sera de 700.000 F ;
- Le Président Directeur Général percevra une participation représentée par 0,05% du chiffre d'affaires ;

Calculer le chiffre d'affaires critique prévisionnel pour 1998 (arrondir au millier de francs inférieur).

3°) - Au 30 Juin 1982, les prévisions sont rapprochées des éléments réels. On détermine ainsi que le taux de marge sur coûts variables ressort pour le premier semestre à 18% pour un chiffre d'affaires de 16.000.000 F. Ce taux sera vraisemblablement le même pour le deuxième semestre..

Par ailleurs les frais fixes subiront en fait par rapport aux prévisions une augmentation de 1.000.000 F pour l'année.

Que devient dans ces conditions le chiffre d'affaires critique prévisionnel pour le deuxième semestre 1998 (arrondir au millier de francs inférieur) ?

Quelles conséquences conviendra-t-il d'en tirer sur le plan des décisions à prendre ?

CAS MOTOREX

MOTOREX est une entreprise de taille moyenne, spécialisée dans la fabrication de petits moteurs de bateaux.

Depuis sa fondation, la Société Motorex produit un type unique de moteur - LE DAUPHIN - bien adapté à des usages divers (pêche ou plaisance). Ce modèle jouit d'un succès remarquable auprès des utilisateurs et a valu à la firme une solide réputation.

Le comptable de l'entreprise, Pierre POUILLARD, vient de présenter à la réunion de Direction les documents financiers (Bilan et Compte de résultat) de l'année écoulée (Annexes 1 et 2).

De cette réunion de Direction nous retiendrons les propos que voici.

Monsieur MEYER (Directeur Général)

« Les bénéfices tels qu'ils résultent des documents établis par Pierre POUILLARD sont à mon sens très insuffisants. Nous devrions pouvoir faire beaucoup mieux, et un bénéfice d'exploitation représentant 10% de notre capital me semble un minimum! Je me demande si nous vendons assez? ».

Monsieur MONTAIN (Directeur des ventes)

« Certes, nous pourrions vendre plus, mais alors il nous faudrait baisser nos prix ! Du point de vue qualité, nous sommes compétitifs, mais nous vendons légèrement plus cher que nos concurrents. Je crois qu'en baissant nos prix de 5% nous vendrons bien davantage, et que, finalement, nous serions gagnants ».

Monsieur FAUVET (Directeur de la production)

« Comme vous y allez, MONTAIN !... Vous oubliez qu'avant de vendre, il faut produire... Or, nous sommes, avec notre personnel et notre matériel, à 90% de notre capacité. Si nous voulions aller bien au-delà, il nous faudrait acheter pour environ 4.000.000 F de matériel nouveau, et embaucher un nouveau contremaître qui nous coûterait environ 2.000.000 F par an, compte tenu des charges sociales. Etes-vous sûr en ce cas que nous serions encore gagnants ? ».

Monsieur MEYER

« De toutes les façons le calcul serait intéressant à faire, mais en supposant qu'il soit avantageux d'investir, il resterait à savoir si nos moyens financiers nous le permettent. Je n'avais pas encore envisagé cette possibilité. Cependant un jour ou l'autre, nous devons augmenter nos moyens de production. D'ici peu, nous devons, pour satisfaire la clientèle créer d'autres modèles plus puissants que LE DAUPHIN. Il nous faudra sans doute emprunter des fonds, et cela va encore nous coûter cher ! ».

1° QUESTION

1. En vous servant des renseignements recueillis par Pierre POUILLARD et consignés en Annexe 4 présenter le tableau d'exploitation faisant apparaître la marge sur coûts variables, et le résultat d'exploitation. Déterminer combien de moteurs il est nécessaire de vendre pour que la Société ne réalise ni bénéfice ni perte.
2. En supposant que l'on suive l'idée du Directeur des Ventes, sans apporter aucune modification à la politique actuelle, combien faudrait-il vendre de moteurs pour atteindre la rentabilité souhaitée par Monsieur MEYER?
3. Si Monsieur FAUVET, le Directeur de production a raison, combien faudrait-il produire et vendre pour atteindre la rentabilité souhaitée (on suppose que le matériel à acheter serait amorti sur 10 ans).

2° QUESTION

Analysez sommairement les documents financiers (bilan, compte d'e résultat) établis par Monsieur POUILLARD et dites:

1. si MOTOREX doit emprunter pour investir;
2. si les documents financiers présentés encourageraient un banquier à accorder son aide financière.

3° QUESTION

Les calculs que vous avez effectués en 1°-1 seraient-ils encore possibles et utilisables si MOTOREX fabriquait plusieurs types de moteurs? Expliquez.

N.B :

1. Il ne sera tenu compte d'aucune considération fiscale;
2. Tous les résultats devront être justifiés par des calculs.

ANNEXE I - BILAN DE MOTOREX AU 31-12-19XX

en milliers F

Frais d'établissement		360	Capital	30.000
Valeur brute	1.800		Réserves	22.873
Amortissements	1.440		Emprunt à plus d'un an	3.550
Terrains		14.600	Fournisseurs	32.550
Constructions		8.755	Effets à payer	28.000
Valeur brute	11.100		Charges à payer	3.889,6
Amortissements	2.345		Résultats	1.842,9
Matériels & installations		6.094		
Valeur brute	8.440			
Amortissements	2.346			
Fonds de commerce		284		
Dépôts & cautionnements		1.119		
Stocks matières premières		22.610		
Stocks produits semi-finis		6.420		
Stocks produits finis		4.100		
Clients		36.030		
Clients douteux		132		
Valeur brute	220			
Provisions	88			
Autres débiteurs		829		
Charges payées d'avance		31,5		

Effets à recevoir		20.300		
Titres de placement		186		
Banque		575		
Caisse		280		
TOTAL		122.705,5	TOTAL	122.705,5

ANNEXE II - COMPTE D'EXPLOITATION DE MOTOREX AU 31-12-19XX

en F.CFA

Stock initial matières premières	24.250.000	Stock final matières premières	22.610.000
Stock initial produits semi-finis	4.210.000	Stock final produits semi-finis	6.420.000
Stock initial produits finis	3.660.000	Stock final produits finis	4.100.000
Achats matières	94.253.000	Ventes	257.256.400
Frais de personnel	84.621.000	Produits accessoires	669.000
Impôts et taxes	46.495.000	Produits financiers	170.000
Services consommés	23.412.500		
Transports consommés	5.616.000		
Frais divers	112.000		
Frais financiers	529.000		
Dotation aux amortissements	2.136.000		
Dotation aux provisions	88.000		
Résultat d'exploitation	1.842.900		
TOTAL	291.225.400	TOTAL	291.225.400

ANNEXE III

1-Etat des stocks au 1er Janvier 19XX

Stock de matières premières	:	24.250.000 F
Stock de produits semi-finis	:	4.210.000 F
Stock de produits finis	:	3.660.000 F

2-Extrait du Tableau d'amortissement des biens immobilisés

F.CFA

Date d'acquisition	Nature	Taux d'amortissement	Valeur d'origine	Amortissement annuel			
				19XX-3	19XX-2	19XX-1	19XX
01/01/19XX-3	Bâtiment A	5%	8.600.000	430.000	430.000	430.000	430.000
01/01/19XX-3	Matériel n°1	10%	3.700.000	370.000	370.000	370.000	370.000
01/07/19XX-2	Bâtiment B	10%	2.500.000		125.000	250.000	250.000
01/10/19XX-1	Matériel n°2	20%	2.800.000			140.000	560.000

01/01/19XX	Installation 1	10%	1.100.000			110.000
01/09/19XX	Matériel n°3	20%	840.000			56.000

Les frais d'établissement sont amortissables par parts égales en 5 ans . L'entreprise a été créée le 1er Janvier 19XX-3.

ANNEXE IV

1. Le prix normal de vente du moteur « Dauphin » est de 78.000 f.cfa. Cependant, il arrive que des rabais ou des ristournes, en général d'un montant assez faible, soient consentis à certains clients.

2. Certains frais peuvent être considérés comme fixes, ou en tous cas, indépendants du volume de production:

- Frais de personnel administratif	23.600.000 F
- Impôts à concurrence de	12.100.000
- Primes d'assurances et certains services consommés	14.000.000
- Les transports consommés	3.000.000
- Les frais divers	
- Les frais financiers	
- Les amortissements	
- Les provisions	

Tous les autres frais peuvent être considérés comme variant proportionnellement au volume d'activité.

3. Le prix de revient de production, calculé pour valoriser les produits finis et les produits semi-finis comprend:

- produits semi-finis : environ ¾ d'éléments variables
- produits finis : environ ¾ d'éléments variables

4. Les produits financiers et accessoires peuvent être considérés comme sensiblement constants d'un exercice à un autre.

CAS SOCIETE ABYSSE

1^{ERE} PARTIE

Depuis une dizaine d'années, la société ABYSSE exerce une activité dans le Sud de la France. Spécialisée dans l'éclairage sub-aquatique, cette entreprise s'est créée une excellente réputation dans le milieu des plongeurs grâce à ses "torches sous-marines" d'une très haute qualité: lumière halogène alimentée par accumulateurs rechargeables, étanchéité en eau profonde, montage électrique novateur. Le marché ciblé est celui de la plongée professionnelle, sportive ou de loisir. Son développement continu dans la dernière période traduit le besoin de sport à risque et de sport nature du public.

Au cours des années, l'entreprise a cherché à étendre sa gamme de produits afin d'atténuer les effets des fluctuations saisonnières du marché. Elle propose ainsi en plus des torches:

- un modèle de "lampe de tête tous sports", puissant, rechargeable et étanche. Il répond aux besoins des professionnels de la protection civile et de la sécurité ainsi que des sportifs: VTT, planche à voile, spéléo;

- et depuis quelques années, un "phare d'éclairage de surface" de grande qualité, utilisé sur les terrains sportifs et les chantiers.

Cette diversification n'a pas été sans conséquence sur l'organisation de l'entreprise. Sont ainsi distinguées deux activités au niveau des produits finals:

1. L'activité **éclairage sous marin**. Elle constitue le "noyau dur" de l'entreprise, son domaine de spécialité. Elle regroupe la fabrication et la vente des "torches sous-marines" et des "lampes de tête tous sports";
2. L'activité **éclairage de surface** qui n'est composée que de la fabrication et de la vente d'un seul produit: les "phares de surface".

Cette distinction se retrouve au niveau géographique puisque ces deux activités sont réalisées sur le même site, mais dans de bâtiments différents: l'adjonction des "phares de surface" à la gamme des produits ne pouvait s'effectuer sans agrandir l'aire d'activité.

Chargé des études après du dirigeant M.VIALET, celui-ci vous demande de constituer un dossier préparatoire à une réunion de direction qui aura pour objectifs:

- d'analyser la rentabilité présente
- de juger de la validité de certaines propositions concernant l'amélioration de cette rentabilité.

1-Etude de rentabilité

- a) - Calculez les résultats analytiques unitaires par produit et le résultat global généré par ces trois produits, au cours de l'exercice 19N.
- b) - Calculez la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes de la période (marge sur coûts variables) et le résultat global correspondant.
- c) - Appréciez la rentabilité de l'exploitation
- d) - Identifiez précisément l'origine de la différence entre les deux résultats globaux obtenus. Retrouvez par les calculs cette différence.
- e) - Calculez les marges sur coûts spécifiques générées par chacune des deux activités et le résultat global attendu.
- f) - Définissez la notion de coûts spécifiques et indiquez son intérêt pour la gestion.

2 - Proposition d'actions en vue d'améliorer la rentabilité

N.B.: pour les questions suivantes, on supposera négligeables les variations de stocks ainsi que les variations du coût des facteurs.

A - Test du plan d'actions n°1= Amélioration de la rentabilité de l'activité "Eclairage de surface".

- a) - Calculez la marge sur coûts spécifiques obtenue après application de chaque décision. Quelle est la décision dont vous conseilleriez la mise en oeuvre? Compte tenu d'un résultat analytique avant toute les modifications de 3.156.500 FF, quel sera alors le résultat global de l'entreprise?
- b)- Retrouvez le montant des charges fixes communes à imputer à l'activité "éclairage de surface" dans une optique de coûts complets. Quel sera alors le résultat analytique sur l'activité "éclairage de surface"? Que constatez-vous? Expliquez ce paradoxe.
- c) - Appréciez brièvement, le risque que cette opération ne soit pas rentable.

B - Test du plan d'actions n°2= Abandon de la fabrication des phares et développement de la production des éclairages sous-marins

- a) - Déterminez e résultat global obtenu après application de ce plan.
- b) - Appréciez l'opportunité de cette décision.

ANNEXE 1 - SITUATION DE L'EXPLOITATION
Tableau des coûts unitaires, Exercice 19N

	Eclairage sous-marin		Eclairage de surface
	Torches	Lampe de tête	Phares
Quantités produites	22.000	38.000	17.000
Quantités vendues	20.000	39.000	17.500
Prix de vente	2.400	1.890	2.620
<i>Coût unitaire de fabrication</i>	<i>2.221</i>	<i>1.746</i>	<i>2.541</i>
dont coût variable	1.481	1.154	1.949
<i>Coût unitaire de distribution</i>	<i>90</i>	<i>85</i>	<i>98</i>
dont coût variable	65	60	73

ETAT DES STOCK AU 1er JANVIER 19N

	Quantités	Montant	Part variable
Torches	1.000	2.106.000	1.458.000
Lampes de tête	4.000	6.900.000	4.532.000
Phares	2.000	5.063.000	3.879.000

CONDITIONS TECHNIQUES & COMMERCIALES DE L'EXPLOITATION

1-Conditions techniques

La fabrication des éclairages sous-marins ou de surface requiert l'intervention de soudeurs hautement qualifiés. Ce niveau de spécialité étant très difficile à trouver sur le marché local de l'emploi, le nombre d'heures disponibles constitue une entrave au développement de la production de l'entreprise.

En 19N, ces heures se sont réparties de la façon suivante:

- 44.000 heures pour la fabrication des torches;
- 57.000 heures pour la fabrication des lampes de tête;
- 44.000 heures pour la fabrication des phares;

soit 135.000 heures disponibles au total.

2-Conditions commerciales

Des études de marché ont permis de chiffrer la capacité maximale d'absorption de nos produits à:

- 20.000 unités pour les phares d'éclairage de surface;
- 35.000 unités pour les torches;
- 50.000 unités pour les lampes de tête.

3-Composition des charges fixes

a - Les charges fixes de fabrication

Une étude approfondie de ces charges permet de distinguer:

- des charges fixes spécifiques:
 - .. à l'activité "éclairage de surface" : 2.210.000 F.
 - .. à l'activité "éclairage sous-marin" : 8.515.000 F.

Il s'agit de la location des bâtiments et des redevances concernant la partie du matériel acquise en crédit-bail.

- des charges communes aux deux activités. Il a été décidé de les répartir entre les trois produits au prorata des charges fixes spécifiques, lorsque c'est nécessaire.

b - Les charges fixes de distribution

Elles sont réparties au prorata des quantités vendues

ANNEXE 2 - PLANS D'AMELIORATION DE LA RENTABILITE ENVISAGES

Plan d'actions n°1 - Améliorer la rentabilité de l'activité "éclairage de surface"

M.VIALET estime nécessaire d'augmenter les quantités vendues et/ou de diminuer le coût unitaire variable de fabrication. Trois décisions sont envisageables:

D1-Diminution du prix de vente de 2%. Selon des études économiques, les quantités vendues augmenteraient alors de 9,6%.

D2-Diminution du coût variable de fabrication réalisé grâce à un investissement de productivité financé par crédit-bail. Dans ce cas:

- coût variable de fabrication	= 1.942 F.
- Charges fixes supplémentaires	= 125.000 F. par an.

D3-Conjonction des deux décisions précédentes: D1 + D2.

Plan d'actions n°2 - Abandon de l'activité "éclairage de surface"

Les ressources en heures de soudage disponibles sont transférées à l'activité "éclairage sous-marin" qui pourra ainsi être développée. Le plan de production de cette activité serait alors de 50.000 lampes et 30.000 torches fabriquées et vendues par an.

Il s'ensuivrait une augmentation de 2.500.000 F. des charges fixes de l'activité.

IIème PARTIE

M.VIALET a pris un soin tout particulier à la conception de la structure des responsabilités. Soucieux de préserver la qualité des produits à l'origine de la renommée de la société, il a constamment veillé à assurer la dynamisation de l'organisation et des individus qui la font vivre. Forte délégation de pouvoirs et de responsabilités, esprit d'initiative et d'équipe sont les caractères majeurs de cette société sur le plan organisationnel.

Tout récemment ont été créées des divisions autonomes, chacune constituant un centre de profit :

- la division « Eclairage sous-marin », Directeur M.BABE : elle regroupe la fabrication et la vente des torches sous-marines et des lampes de tête tous sports ;
- la division « Chargeurs », Directeur M.TOMASI : elle fabrique les chargeurs destinés aux accumulateurs des éclairages rechargeables ; ces chargeurs, parfaitement adaptés aux éclairages sous-marins, sont un élément fondamental de la parfaite qualité des produits vendus par la société.

La division « chargeurs » livre la plus grande partie de sa fabrication à la division « éclairage sous-marin ». Il a été défini un prix de cession de 180 FF l'unité (120% du coût standard de fabrication).

Par ailleurs, cette division « chargeurs » est autorisée à vendre directement sur le marché ; elle trouve ainsi des débouchés pour la production excédentaire.

Actuellement la division « chargeurs » écoule principalement sa production auprès de la division « éclairage sous-marin » pour 60.000 unités et auprès d'une entreprise locale qui assure un débouché annuel de 20.000 unités pour un prix de 210 FF pièce. Disposant d'une capacité de production de 100.000 produits, la division « chargeurs » a cherché de nouveaux clients. Une offre d'achat non fractionnable de 25.000 unités par an lui est parvenue au prix de 190 FF l'unité. Dans le même temps la division « éclairage sous-marin » a fait savoir qu'elle portait sa demande à 80.000 unités.

- a) - Sachant qu'il ne peut augmenter sa capacité de production, et soucieux d'améliorer la performance de sa division, quelle sera la décision de M.TOMASI ? Justifiez votre réponse par des éléments chiffrés.

- b) - Quel serait, par rapport à la situation actuelle, les conséquences sur les résultats de l'entreprise de l'acceptation de l'offre de 25.000 chargeurs par M.TOMASI ?

L'acceptation de l'offre de 25.000 unités par M.TOMASI mécontente fortement M.BABE qui voit ainsi sa capacité à fournir ses produits de qualité fortement compromise puisque son approvisionnement de chargeurs n'est plus complètement assuré. Il s'adresse à M.VIALET pour l'informer de la gravité de la situation.

- c) - Le Président de la société, M.VIALET doit-il intervenir dans le conflit ? Argumentez.
- d) - Proposer de nouvelles modalités de mise en œuvre du prix de cession interne qui autoriseraient l'autonomie de gestion de chaque division sans nuire aux intérêts de l'entreprise.

ANNEXE 1 - Division « chargeurs »

- Capacité de maximale de production (activité normale) : 100.000 unités
- Coût variable unitaire : 64 FF
- Charges fixes globales : 8.600.000 FF

ANNEXE 2 - Division « Eclairage sous-marin »

	Torches	Lampes de tête	Division
■ Prix de vente unitaire	2.400 FF	1.890 FF	
■ Coût variable unitaire fabrication	1.481 FF	1.154 FF	
■ Coût unitaire de distribution	65 FF	60 FF	
■ Charges fixes globales			38.776.000 FF

CAS DE RENTABILITE COMMERCIALE

Données Générales

La société X fabrique et vend 5 sortes de jus de fruits: A,B,C,D et E, en bouteilles de 70 cl.

Elle calcule sa marge brute de la façon suivante:

- + Prix de vente
- Prix de revient direct
- frais de port
- Conditions de ventes

• **Les prix de revient directs**

Ils sont standards et ont été fixés pour l'année

A	500 F / bouteille de 70 cl
B	600 F / "
C	300 F / "
D	350 F / "
E	380 F / "

• **Frais de port**

Il a été déterminé avec le transporteur un prix moyen dégressif au kg, toute destination confondue, suivant le tonnage transporté:

Livraison	<	30 kg		Taxe fixe de 4.500 F
Livraison	de 30 à	110 kg	=	100 F / kg
Livraison	de 110 à	200 kg	=	80 F / kg
Livraison	de 200 à	500 kg	=	75 F / kg
Livraison	au delà de	500 kg	=	70 F / kg

Chaque bouteille de 70 cl pèse 1,5 kg.

• **Conditions de vente**

La clientèle comprend deux catégories:

- les cafés, hôtels, restaurants (CHR) dits ventes à consommer

- les Grandes Surfaces (GMS) dits ventes à emporter
 Les conditions de vente sont les suivantes:

- CHR : 1 bouteille gratuite pour 12 livrées. Soit 11 facturées et 1 gratuite
- GMS : remises quantitatives variables suivant la quantité commandée:

. de 0 à 40 bouteilles	30 F / bouteille
. de 40 à 70 bouteilles	40 F / bouteille
. de 70 à 120 bouteilles	50 F / bouteille
. au delà de 120 bouteilles	55 F / bouteille

• **Les objectifs de vente sont les suivants**

Produit	Nombre de bouteilles	% de ventes CHR	Tarifs de ventes GMS
A	1.000.000	5%	1.200 F la bouteille
B	500.000	7%	1.400 F "
C	100.000	7%	1.000 F "
D	150.000	10%	900 F "
E	250.000	8%	850 F "
TOTAL	2.000.000		

1ère Question

Sachant que le Chiffre d'affaires moyen d'une GMS se situe à 90.000 F / commande et le chiffre d'affaires d'un CHR à 45.000 F / commande, établissez les tarifs de vente CHR. La Direction Commerciale vous a précisé qu'elle voudrait avoir la même marge brute unitaire à la bouteille (tout produit confondu) pour les CHR et les GMS.

2ème Question

Faites le tableau des marges brutes unitaires GMS et CHR

3ème Question

Le Contrôleur de Gestion fait remarquer que pour la détermination des tarifs, se baser sur les constituants de la marge ne suffit pas. D'autres éléments sont à prendre en considération et notamment:

a) - les conditions de paiement

Les CHR paient à 45 jours mais sont responsables de 80% des impayés et 20% en valeur.

Les GMS paient en moyenne à 75 jours.

Données de calcul:

- Coût du dossier administratif = 7.000 F
- Nombre d'impayés = 5% des factures et du chiffre d'affaires en valeur
- 95% des impayés mettent 30 jours à se dénouer et 5% sont perdus
- le taux de base des frais financiers est de 10% l'an.

b) - les frais de tournée - bar

Quand il visite les CHR, l'agent commercial doit, pour « s'introduire », payer à boire. Le coût moyen de la tournée est de 1.000 F et un agent prend normalement une commande pour 3 visites.

c) - le coût du traitement de la commande

Les frais de traitement de la commande sont les suivants:

- Ordinateur	:	60.000.000 (60% de la chaîne)
- Fichistes et secrétaires	:	20.000.000
- Facture + enveloppe + timbre	:	1.000 F / facture

2 éléments par contre jouent en faveur des CHR

- d'une part le fait qu'il n'y a ni promotion, ni publicité mais simple distribution d'objets publicitaires;
- la Direction commerciale ne s'occupe que des centrales d'achat des GMS.

On vous donne les prévisions suivantes pour l'année:

- Publicité et promotion des ventes	:	300.000.000 F
- Objets publicitaires	:	11.700.000 F
- Frais de Direction Commerciale	:	20.000.000 F

Calculer les nouveaux tarifs CHR pour arriver à une marge semi - nette unitaire tout produit confondu identifié CHR et GMS.

N.B. Marge semi - nette = Marge brute - les différents frais énumérés en 3
--

4ème Question

Les nouveaux tarifs ainsi calculés paraissent inacceptables à la Direction commerciale compte tenu de la concurrence. Une nouvelle stratégie CHR est élaborée, visant une sélectivité clients pour ne plus visiter que les CHR dits rentables.

Cette rentabilité s'exprimera par une rentabilité à la commande, c'est-à-dire que la marge semi - nette d'une commande CHR hors coût objets publicitaires devra être égale à la marge semi - nette 'une commande GMS (comprenant tous les frais précédemment énumérés).

Le Contrôleur de Gestion est chargé de calculer le chiffre d'affaires minimal à réaliser par commande CHR, sachant que les tarifs retenus seront ceux calculés en 1).

Déterminer le chiffre d'affaire minimal et le nombre de bouteilles correspondant.

N.B.: les frais financiers, les frais de tournée, les frais de traitement, les frais de publicité et direction commerciale sont ceux donnés en 3).

5ème Question

L'application du seuil minimal de commande conduit à une épuration massive et aboutit à supprimer 75% des clients qui ne commandaient qu'une fois par an 12 bouteilles, 6 de A et 6 de B.

- Sachant qu'avant cette épuration les clients CHR commandaient en moyenne 1,4 fois par an, montrer que la règle des 80/20 est bien respectée.

- Déterminer le chiffre d'affaires moyen des nouvelles commandes des gros clients CHR sachant que le chiffre d'affaires moyen par commande CHR, toutes commandes confondues, s'est élevé à 80.000 F et que les objectifs de ventes ont été bien atteints.

- Les nouveaux clients CHR n'ayant commandé qu'1,2 fois par an, déterminer le nombre de nouveaux clients.

6ème Question

A la fin de cette opération, la Direction générale vous demande de faire le bilan global. La direction commerciale vous fournit les éléments suivants:

- le réseau était normalement constitué de 10 agents travaillant en moyenne $11 \times 173 = 1.903$ heures / an. Chaque visite réclamait 20 minutes de présence et 10 kms en voiture (moyenne horaire 40 km /heure);

- avec les gros clients CHR, plus gros donc plus exigeants, il faut pour chaque visite passer le même temps mais faire 40 km. En plus il faut 5 visites pour une commande.

a)- A-t-on dû embaucher 1 attaché supplémentaire, sachant que le temps passé pour les GMS est resté identique?

b)- Pour établir le bilan global on vous donne les précisions suivantes:

- Coût d'un attaché commercial (salaires + charges + frais kilométriques): 10.500.000 F

- Coût de la tournée - bar, compte tenu des nouveaux clients: 2.000 F / visite

en contrepartie, les frais financiers sont revenus au niveau des GMS et le coût des objets publicitaires a été diminué dans les mêmes proportions que le nombre de clients.

Faites le bilan globale. Cette opération sélective a-t-elle été réellement rentable?

EXERCICE D'APPLICATION
GESTION BUDGETAIRE

Le bilan au 31 Décembre 1983 d'une société industrielle se présente comme suit après affectation des résultats de l'exercice:

Immobilisations corporelles	120.700.000	Capital	100.000.000
Stocks matières premières	5.000.000	Réserves	28.956.050
Stocks produits finis	13.950.000	Provisions /pertes et charges	2.571.800
Clients	10.290.000	Fournisseurs	6.960.000
Titres	500.000	Etat, TVA	765.000
Banque	3.921.850	Etat, impôt	1.901.500
		Dividendes et tantièmes	4.550.000
		Créditeurs divers	2.150.000
		Comptes de régul. passif	6.507.500
<u>TOTAL</u>	<u>154.361.850</u>	<u>TOTAL</u>	<u>154.361.850</u>

L'annexe 1 fournit les renseignements sur le bilan.

Pour le premier semestre 1984, l'entreprise a établi des prévisions concernant les ventes, la production, les achats et les autres charges (cf. Annexe 2).

1°) Après avoir établi:

- le budget des recettes
- le budget des dépenses d'achat d'approvisionnements
- le budget de la TVA à payer
- le budget des autres dépenses,

présenter le budget général des dépenses et le budget général de trésorerie pour le premier semestre 1984.

2°) En tenant compte des renseignements fournis en Annexe 3, calculer les coûts de production et de distribution des produits devant être vendus au cours du semestre; en déduire le résultat prévisionnel.

3°) Présenter les soldes caractéristiques de gestion et le bilan prévisionnels au 30/06/1984.

ENTREPRISE X...

L'entreprise X..., installée à Dakar, entreprise individuelle, est spécialisée dans la fabrication et la distribution de cadeaux d'affaires. Les ventes sont fortement saisonnières puisque les 5/6 du chiffre d'affaires de l'exercice comptable (arrêté au 31 Mars) sont réalisés du 1er Octobre au 31 Mars de l'année suivante. Les difficultés de trésorerie, habituelles dans une entreprise de ce genre, ont, tout particulièrement, rendu nécessaire la mise en oeuvre d'un budget.

Au 30 Septembre 1997, le bilan de l'entreprise se présente comme suit:

Valeurs immobilisées		45.000.000	Capital & réserves		53.000.000
Immobilisations	70.000.000		Capital	42.500.000	
-Amortissements	25.000.000		Réserves	10.500.000	
Valeurs d'exploitation		97.500.000	Dettes à LMT		33.500.000
Stock matières prem.	65.000.000		Emprunts > 1 an	16.500.000	
Stock marchandises	32.500.000		Bons de caisse	17.000.000	
Réalisables & dispo.		21.500.000	Dettes à court terme		
Clients	16.500.000		Fournisseurs	42.500.000	
TVA à récupérer	2.000.000		TVA à payer	18.000.000	
Chèques postaux	2.500.000		Charges à payer	3.500.000	
Caisse	500.000		Emprunts < 1 an	1.500.000	
Perte depuis 31-03-97	54.000.000		Banques	66.000.000	
TOTAL		218.000.000			218.000.000

Pour la période du 1er Octobre 1997 au 31 Mars 1998, l'entreprise a établi les prévisions suivantes:

1. Prévisions de ventes (T.T.C.)

Octobre	15.000.000 F.	Janvier	20.000.000 F.
Novembre	20.000.000 F.	Février	130.000.000 F.
Décembre	45.000.000 F.	Mars	5.000.000 F.

Les clients règlent de la manière suivante:

70% dans le mois (directement ou par traites escomptées)
 20% dans le mois suivant (directement ou par traites escomptées)
 10% au cours du deuxième mois.

2. Prévisions d'achats (T.T.C.)

Octobre	5.500.000 F.	Janvier	20.000.000 F.
Novembre	15.000.000 F.	Février	15.000.000 F.
Décembre	17.500.000 F.	Mars	5.000.000 F.

Les fournisseurs sont réglés de la manière suivante:

- 5% dans le mois
- 5% 30 jours fin de mois
- 10% 60 jours fin de mois
- 80% 90 jours fin de mois.

3. Charges d'exploitation

a-salaires

	Ateliers	Bureaux
Octobre	2.750.000 F.	1.000.000 F
Novembre	3.250.000	1.000.000
Décembre	3.500.000	1.000.000
Janvier	3.500.000	1.000.000
Février	3.000.000	1.000.000
Mars	3.000.000	1.000.000

Les charges sociales sur salaires sont évaluées à 50%. Les salaires sont payés dans le mois, les charges sociales le mois suivant.

b - les frais d'exploitations

Octobre	1.250.000 F.
Novembre	1.750.000
Décembre	1.750.000
Janvier	1.500.000
Février	1.250.000
Mars	1.250.000

Ces frais , payés dans le mois, seront supposés comme entièrement grevés de la TVA déductible.

c-Taxes sur le chiffre d'affaires

Le taux de la TVA, concernant les ventes, ainsi que les achats et les frais d'exploitation est de 20%. **Ce taux est applicable aux sommes taxes comprises.**

L'entreprise utilise un système fiscal prévu par l'état lui permet d'obtenir un crédit de trois mois sur les taxes payables: par exemple les taxes payables en Juin sur Mai seront effectivement réglées en septembre. Ces nouvelles dispositions sont des mesures de soutien à la croissance des entreprises.

4. Renseignements divers concernant certains postes du bilan au 30 Septembre 1998

a-Charges à payer

Elles seront réglées de la façon suivante: 3.000.000 F. en Octobre, 500.000 F. en Novembre.

b-Clients

Règlement de 8.000.000 F. en Octobre, de 2.500.000 F. en Novembre. (il reste des clients douteux.)

c - Fournisseurs

Règlement : - 20.000.000 F. en Octobre,
- 10.000.000 F. en Novembre,
- 9.000.000 F. en Décembre,
- 3.500.000 F. en Janvier.

d - TVA à récupérer

Elle concerne les achats et les frais du mois de Septembre.

e - TVA à payer

Le règlement prévu est le suivant:

- 4.500.000 F. en Octobre,
- 6.000.000 F. en Novembre,
- 5.000.000 F. en Décembre,
- 2.500.000 F. en Janvier.

f - Emprunt à moins d'un an

Echéance au 31 Octobre 1997 : 400.000 F
Echéance au 30 Novembre : 500.000 F.

5. Calcul du stock théorique de matières premières au 31 Mars 1998

La marge brute (différence entre les ventes hors taxes et les achats hors taxes) est évaluée 60% des ventes hors taxes.
Le stock de marchandises au 31 Mars 1997 est évalué à 22.500.000 F.

6. Les immobilisations s'amortissent au taux annuel de 10%

TRAVAIL A FAIRE

1. Présenter, mois par mois, le budget des encaissements
2. Présenter, mois par mois, le budget des décaissements
3. Présenter, mois par mois, le budget de trésorerie
4. Présenter, au 31 Mars 1997, le compte d'exploitation prévisionnel du deuxième semestre de l'exercice.
5. Présenter, au 31 Mars 1997, le bilan prévisionnel

ANNEXE 1

- Les stocks de produits finis sont évalués au coût de production moyen unitaire de 6.975 F.
- Clients: échéance Janvier 1984.
- Fournisseurs: échéance 2/3 Janvier, 1/3 Février.
- Etat, TVA: TVA sur les ventes de Décembre diminuée de la TVA sur les achats du même mois. A régler en Janvier.
- Crédoeurs divers: Caisse de Sécurité Sociale, échéance Janvier.
- Compte de régularisation passif; 6.402.500 F de location et d'électricité de Septembre à Décembre 1983 (4 mois), 105.000 F de frais de banque d'Octobre à Décembre (3 mois).

- Etat, impôt: impôts sur les bénéfices de 1983.
- Capital: 20.000 actions
- Dividendes et tantièmes: 4.260.000 F de dividendes aux actions et 290.000 F de tantièmes bruts aux Administrateurs. Echéance Juin.

Les tantièmes sont passibles de l'impôt sur les valeurs mobilières. Taux: 16%. L'impôt est retenu par la société sur les tantièmes distribués. Il est réglé les 20 premiers jours de chaque trimestre pour les sommes mises en distribution au cours du trimestre précédent.

Le bilan est publié chaque année en fin Mars.

ANNEXE 2

Prévisions de ventes

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Appareils vendus	1.000	1.000	1.400	1.500	1.500	1.600
Chiffre d'affaires H.T	16.500.000	16.500.000	23.100.000	24.750.000	24.750.000	26.400.000

Encaissement T.T.C. : 1/3 au comptant et les 2/3 à trente jours.

Taux de TVA sur ventes: 18,5%.

Prévisions de production

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Appareils à fabriquer	1.250	1.200	1.300	1.300	1.250	1.300

Prévisions d'achats

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Chiffres H.T.	6.500.000	6.000.000	6.500.000	6.500.000	7.500.000	7.500.000

Règlement T.T.C. : 1/2 à trente jours et 1/2 à soixante jour.

Taux de TVA sur achats: 18,5%.

Prévisions des autres charges

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
650-Salaires	4.900.000	4.500.000	5.600.000	5.600.000	4.900.000	5.600.000
654-Ch. sociales	980.000	900.000	1.120.000	1.120.000	980.000	1.120.000
66-TVA	Les renseignements fournis ne permettent de récupérer que la TVA sur les achats de matières premières					
61-Mat. consom-						

mées et fournitures	1.600.000	1.600.000	1.600.000	1.600.000	1.600.000	1.600.000
62.63-Transports et autres services	750.000	750.000	750.000	800.000	800.000	800.000
64-Charges diverses	250.000	250.000	250.000	400.000	400.000	400.000
67-Frais de banque	35.000	35.000	35.000	37.500	37.500	37.500
68-Amortissements	1.966.500	1.966.500	1.966.500	1.966.500	1.966.500	1.966.500

Les charges des comptes 650, 62, 63 et 64 sont réglées le même mois; celles du compte 654 le mois suivant.

Les charges du comptes 61 sont arrêtées tous les quatre mois: en Avril, en Août et en Décembre (prélèvement direct en banque le mois suivant).

Les frais de banque sont arrêtés tous les trois mois: en Mars, en Juin, en Septembre et en Décembre (débit le mois suivant).

ANNEXE 3

- La production d'un produit fini utilise 2.500 F H.T. de matières premières.

- Coût de distribution:

1/10 des salaires et charges sociales

1/20 des matières consommables et fournitures

1/5 des frais de transport, des autres services et des charges diverses

1/2 des frais de banque.

Le reste des frais est imputé au coût de production.

- Le montant de l'impôt sur les bénéfices dû au cours d'une année est égal au 1/3 des bénéfices imposables réalisés pendant l'année précédente.

L'impôt est réglé comme suit:

. Deux acomptes à verser dans les 15 premiers jours des mois de Février et d'Avril; Chaque acompte est égal au tiers de l'impôt dû sur les résultats du dernier exercice imposé au titre de l'année précédente.

. Le solde à acquitter le 15 Juin au plus tard.

L'impôt payé sur les bénéfices de l'exercice 1982 s'élevait à 1.626.000 F.

La déclaration du bénéfice imposable est faite le 31 Mars au plus tard.

