

1ère section

POSITIONNEMENT ET DEFINITION DU CONTROLRE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

CHAPITRE 1 « Le Concept de Contrôle de gestion.»

2eme section

LE SYSTEME D'ORGANISATION ET LE CONTROLE DE GESTION

- I. Les règles de structure.....
- II. Le mode de direction et le contrôle de gestion : la DPPO.....
- III. Des procédures écrites.....

LE SYSTEME D'OBJECTIFS ET LE CONTROLE DE GESTION

- I. Nécessité des objectifs pour le contrôle de gestion.....
- II. Classification des objectifs par niveau.....
- III. les objectifs doivent être précis et réalistes.....
- IV. les objectifs doivent pouvoir être contrôlés.....

A : Segmentation des activités

CHAPITRE 3 « Les centres de responsabilité »

- 1. Définition.....**
 - 1.1. Le centre de coûts
discrétionnaires.....**
 - 1.2. Le centre de
coût.....**
 - 1.3. Le centre de chiffre
d'affaires.....**
 - 1.4. Le centre de profit ou centre
d'exploitation.....**
 - 1.5. Le centre d'investissement.
.....**

2. Les utilisations
possibles.....

3. Pour aller plus
loin.....

CHAPITRE 4 « La segmentation stratégique des activités et le management
Par les activités (*activity based management - ABM*) »

1 Définition.....
1.1
Activité.....
1.2 Processus.....
1.3 Chaîne de
valeur.....

2. Les utilisations
possibles.....

3. Acteurs
concernés.....

4. Comment
faire?.....

5. Pour aller plus
loin.....

B : Analyse des coûts

CHAPITRE 5 « La mise en place d'une comptabilité de gestion »

1.
Définition.....
1.2 Charges incorporables, non incorporables,
supplétives.....

2. Les utilisations possibles.....

3. Acteurs
concernés.....

4. Comment
faire?.....

4.1 Conception et mise en oeuvre.....	
4.2. Exploitation.....	

5. Les points de vigilance - Les conditions de réussite.....

CHAPITRE 6 « Une typologie des coûts »

1. Définitions.....	
1.1 Coûts fixes et coûts variables.....	
1.2 Coûts directs et coûts indirects.....	
1.3 Coût d'opportunité.....	
1.4 Coût marginal.....	
1.4.1 Utilité du coût marginal.....	
1.4.2 Aspects Mathématiques du coût marginal.....	
2. Les utilisations possibles.....	
3. Méthode des coûts complets	
4. Méthode des coûts partiels (direct costing)	
5. Etude des différentes charges et critères de variabilité	
5.1 CHARGES FIXES	
5.2 CHARGES VARIABLES.....	
5.3 CHARGES SEMI - VARIABLES.....	
5.4 INFLUENCE DES CHARGES FIXES SUR LES COUTS.....	

	6. Acteurs
concernés.....	
	6.1 Comment
faire ?.....	
	6.2 Les éléments
complémentaires.....	
	6.2.1 La méthode d'imputation rationnelle des
frais fixes...	
	6.2.2 Méthode des coûts
	variables.....
	6.2.2.1
Définition.....	
	6.2.2.2
Principe.....	
	6.2.2.3 Intérêts de la méthode des coûts
variables.....	
	6.2.2.4 Limites de la méthode des coûts
variables.....	
	6.2.3 Seuil de
rentabilité.....	
	6.2.3.1 Définition et méthodes de
calculs.....	
	6.2.4 Point
mort.....	
	6.2.5 Calcul du chiffre d'affaires nécessaire
pour atteindre	un résultat
voulu.....	

CHAPITRE 7 « Détermination des coûts »

	1. Le coût
d'achat	
	2. Le coût de
	production
	3. Le coût de
revient.....	

CHAPITRE 8 « Les coûts prévisionnels et l'analyse des écarts »

CHAPITRE 9 « Elaborations de Budgets »

CHAPITRE 10 « Le calcul des coûts fondé sur les activités (*activity based costing - ABC*) »

C : Indicateurs et tableaux de bord

.....

D : Analyse comparative

CHAPITRE 11 «L'analyse comparative (*benchmarking*) »

.....

I. Positionnement et définition du contrôle de gestion

Cette section traite de notions clés dont la compréhension facilite la consultation

du reste du mémoire : la définition du contrôle de gestion dans les entreprises ; son positionnement par rapport aux autres formes de contrôle et à l'évaluation des politiques concurrentiels ; les apports du contrôle de gestion pour la mise en œuvre de la stratégie ; Le « triangle du contrôle de gestion » ; etc.

CHAPITRE 1 : LE CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION

▣▣APERCU HISTORIQUE

Le concept de contrôle de gestion, traduction littérale de l'expression anglo-saxonne "Management contrôl", est originaire des Etats-Unis où il a fait son apparition pendant la période de la crise de 1929, période qui a permis de prendre conscience de la nécessité de rationaliser l'outil de production et de faire appel à tous les moyens et toutes les méthodes visant la rationalité et la productivité dans l'entreprise. C'est d'ailleurs pendant cette période que la comptabilité industrielle a fait son apparition, que les courants de pensée du productivisme tels que le taylorisme et le fordisme ont fleuri (division du travail, chronométrage des opérations manuelles de production, travail à la chaîne, etc...).

Au départ, le concept de contrôle de gestion a vu le jour dans les grandes entreprises américaines fabricant du matériel militaire, où les outils "primaires" du

contrôle de gestion étaient déjà présents depuis la période de la guerre dont il fallait satisfaire les besoins rapidement et au moindre coûts. L'efficacité du système était telle, que les autres secteurs de l'économie américaine allaient vite l'adopter et l'adapter.

Fonction d'origine comptable au début, le Contrôle de Gestion allait donc très vite être élargi et enrichi pour déborder largement les travaux d'essence comptable et embrasser pratiquement toutes les activités de la gestion. Le concept lui même devait très vite s'ériger en discipline revêtant un caractère spécifique, celui de la recherche de la performance tous azimuts dans tous les domaines de la gestion.

Dès 1939, un corps de la profession devait être constitué et couronné par la création de sa première institution aux Etats-Unis, le fameux " Controllers Institute of America". Pendant la période qui a suivi, pratiquement toutes les organisations quel que soit leur secteur d'activité, même celles qui sont de dimension modeste, ont été séduites par ce concept qui allait devenir en Amérique presque un phénomène de mode dans la gestion.

Aujourd'hui, aux Etats-Unis presque toutes les organisations ont sous une forme ou une autre leur contrôle de gestion. Dans les grandes entreprises, **la fonction a acquis ses lettres de noblesse** depuis longtemps avec une position de très haut niveau dans la structure, souvent confortée par la proximité de l'état major.

Dans les pays francophones, notamment en France, le concept de contrôle de gestion ne devait se développer qu'après la deuxième guerre mondiale. Parmi les raisons invoquées à ce retard, on cite souvent les mentalités et les traditions administratives qui ont longtemps dominé dans ce pays et qui ont été du reste exportées dans les colonies françaises. On cite aussi, et à juste titre d'ailleurs, la confusion qui entoure le concept de contrôle de gestion, et qui est à l'origine des nombreuses réticences et **déboires** rencontrés lors de la mise en place de ce système dans les entreprises en France.

Les essais de définitions qui suivent permettent de faire le contour du problème et de jeter les lumières sur les ambiguïtés et confusions souvent rencontrées.

☐☐DEFINITIONS

Le contrôle de gestion est une source de défis pour les gestionnaires de l'administration. Son identité est difficile à cerner, son ancienneté contraste avec la

modestie de la place qu'il tient actuellement, ses **adages** dominants débouchent sur un **dilemme** difficile à dépasser et « l'*entrepromorphisme* » est un danger qui menace ses metteurs en oeuvre.

Le contrôle de gestion est chose curieuse. Il se trouve là où on ne l'attend pas. Son périmètre semble à géométrie variable. Il fait peur pour de fausses raisons ; en sens inverse, il donne quelquefois des espoirs illusoires...Conçu parfois comme une extrapolation de la comptabilité, et plus particulièrement de la comptabilité analytique, il se concrétise alors par la confection et l'alimentation de tableaux de chiffres, fournissant, avancent même certains contrôleurs de gestion en entreprises amenés à effectuer leurs révisions à intervalles de plus en plus fréquents, une justification sans égale de l'utilité des tableaux !

Le concept de contrôle de gestion recouvre tellement de choses qu'il est très difficile de le définir avec précision et d'en délimiter le champs d'action. Déjà, en 1956 D.S. Sherwin s'étonnait de la "surprenante disparité des définitions de ce concept qui plus que d'autres devrait être précis, spécifique et non ambigu".

Dans un paragraphe intitulé "L'hypothèque du contrôle de gestion", J.L. Lemoine en avait fait une heureuse critique **en parlant dans ces termes**: " en appliquant le mot contrôle au management, on ne sait vraiment plus de quoi l'on parle!...Aucun aspect du management, semble-t-il ne saurait lui être étranger".

LE CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION

La traduction littérale de l'expression anglo-saxonne "Management contrôle" en expression française "Contrôle de Gestion" ne devait apparemment pas arranger les choses du fait que les mots ne recouvrent pas la même signification en anglais et en français.

Mais la véritable confusion, commise consciemment et souvent d'ailleurs inconsciemment, provient de cette notion de contrôle qui mérite d'ailleurs que l'on s'y attarde afin de lever toutes les ambiguïtés souvent attachées au concept de contrôle de gestion.

Dans le vocabulaire français habituel, le mot "contrôle" est synonyme de vérification, inspection, critique, constatation de conformité. Cette acception restreinte et passive ne nous retiendra pas, car elle ne traduit pas le véritable sens visé quand on parle de contrôle de gestion, bien que certains auteurs **s'ingénient** à la qualifier de conception statique du contrôle de gestion.

Dans le vocabulaire anglais, le mot "control" exprime une notion beaucoup plus dynamique et active, que l'on retrouve dans des expressions anglo-saxonnes telles que : "budgetary control, cost control, quality control, processus Under control, situation Under control, self control,...», et en traduction française "contrôle d'une filiale, contrôle du ballon" etc...

Cette notion anglo-saxonne de "control" s'applique à tous les domaines, et occupe une place considérable dans la pensée moderne ; notamment l'organisation d'une activité quelconque fait nécessairement intervenir cette notion.

Faute de mot français approprié, nous utiliserons dans les développements qui suivent le mot contrôle, en lui donnant exclusivement son sens anglo-saxon. Dans ce sens, le mot contrôle ne désigne plus une opération de vérification, mais exprime un résultat, le fait qu'une activité n'échappe pas à la direction qu'on lui assigne.

Une activité est dite "sous-contrôle" lorsque son déroulement est orienté et constamment ajusté de façon à atteindre un objectif prévu avec une marge d'erreur prédéterminée. Le sens du mot contrôle que l'on vise dans l'expression " contrôle de gestion " est donc : **maîtrise**.

Ces précisions étant faites, nous pouvons tenter de définir le contrôle de gestion comme suit:

" le contrôle de gestion est un ensemble de moyens et méthodes de toutes natures permettant à une organisation d'atteindre ses objectifs en préparant méthodiquement son action et en ajustant à tout instant les décisions des responsables dans la recherche permanente d'une efficacité accrue ".

D'après cette définition, il apparaît clairement que le contrôle de gestion n'est pas une procédure administrative, mais bien une technique d'action basée sur la recherche de réalisation d'objectifs prédéfinis; c'est un système de pilotage à court terme de l'organisation qui implique action et réaction.

Une autre ambiguïté à lever est celle qui consiste à confondre contrôle de gestion et contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire est un moyen de contrôler la gestion par la technique des budgets et des écarts sur budgets, il ne doit en aucun cas être confondu avec le contrôle de gestion dont il constitue l'un des moyens, bien que la pratique montre que beaucoup de contrôles de gestion sont souvent réduits au simple contrôle budgétaire.

▣▣OBJET DU CONTROLE DE GESTION

Pour bien cerner l'objet du contrôle de gestion, nous allons procéder à la réponse à quelques interrogations que l'on pourrait se poser à ce sujet:

- Le contrôle de gestion concerne-t-il seulement les grandes entreprises privées ?,
- à quel niveau s'applique-t-il ?,
- quels aspects concerne-t-il ?

Pour répondre à la première interrogation, il convient de préciser que le contrôle de gestion a paradoxalement vu le jour au départ dans des entreprises publiques américaines de fabrication d'armements et que ce n'est que par la suite qu'il a été adopté par les entreprises privées qui l'on enrichi et adapté à leurs besoins. Le concept de contrôle de gestion est donc un concept qui est applicable à toutes les organisations quel que soit leur secteur et type d'activité. Le concept d'organisation est plus approprié que celui d'entreprise qui est plus restrictif, car le contrôle de gestion peut parfaitement être appliqué même dans les cas de la gestion des offices, institutions publiques, hôpitaux, administrations et collectivités locales.

En ce qui concerne le niveau auquel il s'applique, signalons que le contrôle de gestion est un outil de recherche d'efficacité et de performances à tous les niveaux. Or s'il est vrai que la finalité d'un contrôle de gestion est de chercher à faire atteindre à l'organisation ses objectifs, il est non moins vrai que l'objectif global ne peut être atteint sans se soucier des conditions de travail et des objectifs de tout le monde. Le contrôle de gestion obéit donc à une approche globale dans sa conception, mais sa mise en oeuvre doit concerner à la fois l'organisation dans son ensemble et les différentes fonctions constituant cette organisation.

On parlera de contrôle de gestion de l'organisation envisagée globalement, mais aussi du contrôle de gestion de telle filiale, de telle fonction ou de telle division de l'organisation.

Enfin en ce qui concerne les aspects concernés par le contrôle de gestion, on peut affirmer que pratiquement aucun aspect de la gestion ne lui échappe. On peut contrôler la gestion d'un projet, d'un " budget ", comme on peut vouloir contrôler un coût, un groupe de frais (les frais administratifs par exemple), les approvisionnements, l'action commerciale, la productivité d'un atelier, le rendement d'une équipe au travail, etc.

Le contrôle de gestion est donc un concept universel applicable à toutes les organisations quels que soient leur dimension, leur activité, leur secteur, à tous les niveaux de l'organisation (au niveau global comme par fonction, par centre, par division, par établissement) et à tous les domaines de la gestion, qu'ils relèvent du financier, du technique, du commerciale ou de l'administratif. Il reste à préciser que si le contrôle de gestion a un champ d'action aussi vaste, il réclame pratiquement toujours la réunion de trois éléments pour que son action soit efficace:

1)-un objectif préalablement défini, ce peut être une norme technique, une norme comptable, un objectif commercial, un quota de production à réaliser, un taux de rentabilité à atteindre, etc.

2) un dispositif de mesure des réalisations par rapport à l'objectif, avec mise en évidence d'écarts. Cette mesure peut être continue ou périodique, totale ou par sondage. La périodicité convenable dépend de la période **d'inertie** du phénomène et du délai d'action des facteurs de contrôle.

3) des actions correctives, qui doivent reposer sur la connaissance du phénomène et l'analyse des écarts par cause.

Quand ces trois éléments sont réunis, on parle de contrôle complet effectif. Et pour que le contrôle soit efficace, il faille que les conditions suivantes soient réunies:

a) Le contrôle d'une activité doit être indissociable de la préparation de cette activité. La préparation recouvre la fixation des objectifs, la mise au point des dispositifs de mesure, l'étude des actions correctives appropriées. **Pas de contrôle efficace sans préparation.**

b) Implication et responsabilisation des hommes: l'homme-clé dans un dispositif de contrôle est le responsable des actions correctives. Il doit avoir le pouvoir de décider et d'agir, tout en ayant à sa disposition d'une part les objectifs et normes, d'autre part, les rapports de mesures et les écarts, de façon à pouvoir juger des conséquences des décisions qu'il prend.

c) S'il est rare qu'une activité puisse être efficace si elle n'est pas sous contrôle, il ne suffit pas qu'une activité soit sous contrôle pour qu'elle soit efficace : on peut tenir sous contrôle une activité mal orientée ou mal (quoique régulièrement) exécutée. Le contrôle doit donc être :

- précédé par le contrôle du choix des objectifs et des décisions de politique (reposant sur le calcul des résultats anticipés des divers objectifs possibles.)

- accompagné par la recherche d'amélioration dans les processus d'exécution.

Quand l'un des trois éléments du contrôle fait défaut, le contrôle est dit partiel ou incomplet. Il en est ainsi dans les situations suivantes:

a) Mesure des réalisations mais absence d'objectif. C'est le cas d'absence de système budgétaire ou d'une comptabilité analytique n'utilisant pas les standards; la comparaison n'étant pas possible, on ne sait pas si les résultats obtenus sont suffisants et on ne sait même pas où on va!

b) Définition des objectifs, mais sans mesure des réalisations. C'est le cas de nombreuses gestions commerciales où des objectifs vagues sont fixés (notoriété, qualité, service, etc...) sans dispositif de mesure de leur réalisation.

c) Déficience des actions correctives; cela peut avoir diverses causes:

- on ne dispose pas de moyens d'action corrective : le phénomène est incontrôlable ou inaccessible.

- on dispose de moyens d'action, mais on connaît mal le mécanisme de leur influence, de sorte qu'on les emploie à mal escient.

- on dispose de moyens d'action, mais on ne sait lesquels choisir, le responsable des actions correctives ne peut choisir parce qu'on ne lui communique pas les rapports de contrôle.

-on dispose de moyens d'action, on sait lesquels employer, mais cependant on n'agit pas : parce que l'action nécessaire ou les objectifs correspondants chevauchent sur plusieurs responsabilités, ou parce que les responsables reculent devant les désagréments de cette action. Dans ce cas, la gestion ne sera contrôlable que si l'entreprise est dotée d'une structure convenable et de dirigeants courageux.

Un contrôle peut être effectif sans être total. Fréquemment, un processus est déterminé par plusieurs facteurs, dont les uns peuvent être manipulés par les responsables à titre d'action corrective de contrôle, les autres variant hors de tout contrôle.

Un exemple typique de contrôle partiel est celui du voilier : l'un des éléments majeurs de la situation, le vent échappe à toute action corrective. Cependant, l'objectif étant fixé, des actions appropriées sur les éléments que l'on contrôle (voiles, gouvernail, etc...) permettent de l'atteindre, mais il sera difficile de respecter un horaire précis.

En fait, à l'exception des phénomènes purement techniques, presque tous les cas pratiques sont des cas de contrôle partiels, certains facteurs déterminants échappant à l'action : c'est le cas notamment dès qu'interviennent des facteurs liés au personnel, au prix, au marché, et à l'environnement de façon générale.

L'art de la gestion consiste alors à jouer à fond des facteurs dont on dispose pour compenser l'effet des facteurs indépendants, et réaliser un contrôle effectif du déroulement des opérations. Par exemple, dans le domaine commercial, le facteur indépendant constitué par la conjoncture peut être dominé par diverses actions concertées : publicité, service, prospection, produits nouveaux, marchés nouveaux, formation des vendeurs, etc..

☐☐EXEMPLE INTRODUCTIF

Exemple du navire :

Le déplacement d'un navire sur l'océan est le type d'activité sous contrôle. Malgré de nombreuses influences perturbatrices, il suivra une trajectoire définie à l'avance et aboutira à la destination prévue, car à chaque instant des mesures sont prises pour réorienter convenablement son déplacement. L'analyse de cet exemple fait apparaître les conditions d'un contrôle effectif.

Les trois éléments d'un contrôle effectif sont :

1) Un objectif défini à l'avance avec précision : la destination et la trajectoire du navire, se traduisant à chaque instant par le cap donné au barreur.

2) Un dispositif de mesure ou d'observation, permettant, aussi souvent qu'il est utile de comparer la direction effective du navire à la direction qu'il doit suivre pour atteindre l'objectif : c'est la boussole (complétée par le point).

3) Des actions correctives permettent de redresser la trajectoire réelle et de la ramener à coïncider avec la trajectoire-objectif : c'est le gouvernail actionné par le barreur.

Ces trois éléments ont un caractère général : lorsqu'ils sont réunis on a réalisé un contrôle effectif; si l'un d'entre eux manque, le contrôle n'est pas établi. Nous allons retrouver ces trois éléments dans des exemples empruntés à des domaines divers.

2eme section

LE SYSTEME D'ORGANISATION ET LE CONTROLE DE GESTION

I. Les règles de structure

Le bon fonctionnement du contrôle de gestion suppose le respect d'un certain nombre de règles concernant la structure. Nous donnons ci-après une liste non exhaustive des principes de base à respecter à cet égard.

1- Un chef doit avoir un nombre de subordonnés directs assez limité pour qu'il puisse effectivement les coordonner et les contrôler tous. Le nombre limite (4 à 8) varie suivant les cas, notamment en fonction des éléments suivants :

- difficulté, homogénéité et stabilité du travail
- degré de délégation et de supervision
- calibre des hommes

2- La responsabilité d'une fonction ne doit pas être séparée du pouvoir de

décision nécessaire pour l'accomplissement de cette fonction. Un pouvoir de décision peut être très étendu tout en étant astreint à respecter les règles, méthodes et politiques de l'entreprise.

3- Le pouvoir de décision et la responsabilité doivent, dans toute la mesure

possible, être décentralisés aussi près que possible des hommes qui exécutent.

La décentralisation présuppose des politiques définies et une organisation développée.

Elle est d'autant plus nécessaire que le délai de décision" est plus bref. Il est impossible de décentraliser si l'on ne dispose pas d'hommes assez formés pour assumer efficacement les responsabilités qu'on leur confie.

4- Personne ne doit dépendre hiérarchiquement de plusieurs chefs

Unité de direction. Interdiction du court-circuit hiérarchique. Toutefois, plusieurs spécialistes fonctionnels peuvent donner des instructions à une même personne; chacun dans le domaine de sa spécialité

5- la répartition des fonctions et responsabilités entre les organes de l'entreprise

doit être nettement définie et aisément intelligible. Eviter soit le flou, soit un tracé trop complexe de la frontière.

6- les recouvrements et doubles emplois de fonctions doivent être évités. Ceci

n'exclut pas que les tâches élémentaires d'une même activité soient réparties entre plusieurs services (division du travail).

7- Toute fonction nécessaire doit être explicitement confiée à un organe déterminé.

Eviter les lacunes (fonctions non attribuées).

8- Toute fonction fondamentale pour atteindre les objectifs de l'entreprise doit

constituer la responsabilité exclusive ou principale d'un organe spécialisé.

9- Réaliser si possible l'homogénéité des fonctions, méthodes et organisation dans les différents services.

10- Chaque personne doit savoir de qui elle dépend et qui dépend d'elle.

Utilité de spécifications écrites pour chaque poste.

II. Le mode de direction et le contrôle de gestion : la DPPO

Quelle que soit la structure d'organisation mise en place, le contrôle de gestion ne peut fonctionner de façon effective et efficace que s'il est accompagné d'une Direction par objectifs. Diriger par objectifs, c'est faire en sorte que :

- pour tout domaine et pour tout responsable dans l'entreprise, les buts soient précisés en liaison avec les objectifs à plus long terme et les moyens.
- Soit Obtenu de chaque organe un engagement sur ses objectifs (mise sous tension)
- les responsables disposent d'une certaine autonomie d'action et soient jugés sur la réalisation des objectifs. Déléguer les décisions sur l'emploi des moyens (confiance, aide)
- les objectifs soient suivis, avec mise en évidence des écarts.
- Soit mis en place un système de réaction et de sanction : celui qui a de bons résultats a gagné sa liberté; puis la charge de missions accrues (délégation, jugement par résultats, motivation) ; si les objectifs ne sont pas atteints : il faut une action remettant en cause le dispositif antérieur (actions correctives, motivation)

III. Des procédures écrites

Les procédures de gestion sont pour les gestionnaires ce qu'est le code de la route pour les conducteurs de véhicules. La procédure constitue plus qu'un système d'actions, une discipline. Elle doit être rigoureuse et prévoir tous les cas de figure susceptibles de se présenter dans la gestion de telle ou telle fonction (que faire si un responsable est absent alors que sa signature est requise pour un document urgent, que faire dans des situations particulières, etc.).

Dans tous les cas où un acte de gestion requiert plusieurs tâches et fait intervenir plusieurs services, il est justiciable d'une procédure écrite. Il y'a dans l'entreprise trois catégories de procédures :

- Les procédures générales, qui s'imposent à tout le monde, telles, la procédure des investissements, la procédure de recrutement, etc.
- Les procédures particulières, qui concernent une partie des fonctions de l'entreprise, telle la procédure des ventes par exemple.
- La procédure des procédures, qui fixe les règles d'établissement, de mise à jour et d'application des procédures.

La procédure doit être claire et intelligible, avec un style simple et concis. Dans la rédaction, on doit éviter les notes de bas de page, les renvois à distance, les phrases longues, les doubles négations, le langage ésotérique, et de façon générale les mots ou phrases qui peuvent poser des problèmes d'interprétation.

Les mots et verbes doivent être soigneusement choisis et avoir une signification concrète. Pour cela, la confection de la procédure de comptabilité analytique doit être confiée à un expert expérimenté dans la rédaction des procédures, en s'assurant de l'association des opérationnels. Dans le cas où la confection de la procédure est confiée à un expert externe à l'entreprise, le contrôleur de gestion doit dans tous les cas être associé de très près au projet, sinon être le maître d'oeuvre de la procédure, car il sera amené à veiller à son respect et à la mettre à jour en cas de besoin. Quel que soit la procédure à laquelle on a affaire, il doit comporter au minimum les éléments suivants :

- Le titre de la procédure
- L'objet de la procédure
- La date de mise en application
- Les fonctions concernées
- Les responsables concernés
- La liste des tâches
- La liste des documents

LE SYSTEME D'OBJECTIFS ET LE CONTROLE DE GESTION

I. Nécessité des objectifs pour le contrôle de gestion

Les objectifs orientent et guident l'action, ils donnent un sens à l'activité. On ne peut imaginer qu'une entreprise puisse survivre longtemps, si ses dirigeants ne savent pas où elle va, ce qu'ils veulent en faire. Le pilotage à vue dans la gestion mène souvent droit au précipice. En gestion, il faut donc avoir des objectifs. En contrôle de gestion, on parle de système d'objectif ou de système de pilotage, car les objectifs en gestion sont nombreux et difficiles à appréhender. Quand ils ne sont pas formalisés et coordonnés entre eux et dans le temps, ils perdent leur intérêt et peuvent être source de dysfonctionnement dans l'entreprise.

En effet, les objectifs dans l'entreprise peuvent être classés de différentes façons. Nous pouvons à titre d'exemple citer au moins les deux classifications suivantes :

1.1. Classification selon l'horizon temporel :

il s'agit ici de distinguer entre les objectifs de long terme, les objectifs de moyen terme, et les objectifs de court terme. Cette distinction est importante à faire dans les entreprises car le contenu et degré de détail, de même que l'approche et les moyens utilisés pour atteindre les objectifs diffèrent selon leur horizon. Les objectifs à long et moyen termes sont généralement exprimés en des termes globaux pour l'entreprise, et réclament la mise en place d'une stratégie appropriée pour les atteindre. Par contre, les objectifs à court terme, sont plus détaillés et réclament la mise en place de moyens humains, matériels et financiers évalués dans le cadre des budgets.

L'ensemble doit être soigneusement coordonné de telle sorte que les objectifs de court terme constituent des étapes vers la réalisation des objectifs à long et moyen terme. Cet ensemble porte le nom de gestion prévisionnelle, dont le rôle consiste à instaurer un état d'esprit de contrôle de gestion dans l'organisation, et à mettre en place un certain nombre de méthodes permettant de replacer systématiquement les décisions présentes dans le cadre d'un plan réfléchi et établi à l'avance. Elle comprend pratiquement 2 volets principaux selon l'horizon couvert:

1.1.1. La gestion prévisionnelle à long et moyen terme :

qui consiste à préparer et établir un plan sur 3 ans, 5 ans, 7 ans, ou plus, selon la visibilité de l'environnement. On parle de système de planification, ou plan à long et moyen terme, courant dans les grandes organisations, basé sur des objectifs à horizon long et moyen.

1.1.2. La gestion prévisionnelle à court terme :

qui consiste à actualiser le plan à LMT, en détaillant et précisant les informations de l'année la plus récente du plan en fonction des derniers événements connus. On parle de système budgétaire, dont l'horizon est annuel.

Le système de planification et le système budgétaire sont habituellement liés, afin d'assurer une continuité dans la politique suivie et faire de la gestion prévisionnelle un système efficace ayant une prise directe sur les décisions quotidiennes. Quand les deux systèmes sont intégrés, on parle de gestion prévisionnelle et contrôlée.

La gestion prévisionnelle et contrôlée, est indispensable au contrôle de gestion, car elle constitue un cadre formalisé permettant de canaliser les énergies et d'éviter les dérapages.

II. Classification des objectifs par niveau, en partant du général ou global au particulier.

2.1. Au niveau global, on trouve les objectifs fixés pour l'ensemble de l'organisation. Il s'agit d'objectifs émanant des instances supérieures (conseil d'administration), actualisés chaque année pour servir de base à la préparation du budget annuel. Ces objectifs globaux sont fréquemment exprimés sous quatre aspects fondamentaux:

2.1.1. l'expansion de l'Entreprise : sous forme d'accroissement des ventes, de la production, des actifs, ou toute autre variable caractérisant l'activité de l'entreprise. Ces objectifs seront précisés par la suite aux niveaux des fonctions concernées d'un commun accord entre la direction générale et les différents responsables. Par exemple l'objectif de croissance des ventes sera détaillé par le responsable commercial sous forme de croissance par famille de produits, ou de créations de nouveaux produits, de croissance de part de marché, etc.

2.1.2. la rentabilité de l'entreprise : sous forme de taux de rentabilité exprimé soit en pourcentage des capitaux investis, ou des fonds propres, soit en pourcentage du chiffre d'affaires prévu (taux de profitabilité). On utilise également le cash flow, qui permet d'évaluer la capacité de l'entreprise à autofinancer son développement. Ces objectifs de rentabilité seront également détaillés au niveau de l'équipe dirigeante par pôle d'activité, par ligne de produit, par segment de marché, par produit, etc.

2.1.3. la pérennité de l'entreprise : sous forme d'objectifs de ratios ou de variation des ratios d'équilibre financier pour éviter les situations de cessation de paiement, et donc le risque de disparition de l'entreprise.

2.1.4. l'autonomie ou l'indépendance de l'entreprise : sous forme de ratios ou de variation des ratios de structure financière, pour éviter la perte de contrôle de la société.

2.2. Aux niveaux particuliers, on trouve des objectifs détaillés par activité, fonction, produit, etc. selon le type d'organisation de l'entreprise. Exemples d'objectifs particuliers: définis pour chaque catégorie d'activité de l'entreprise: quantités à vendre, prix unitaire de vente, et suivant chaque fonction (commerciale, technique

administrative, du personnel): quota de vente, tarif de vente, plafond de remise, taux d'emploi des machines, prix d'achat des matières premières, rendement du personnel, etc. Ce qui est essentiel dans cette classification des objectifs par niveau, c'est qu'il faut veiller à ce que les objectifs soient **intégrés de façon verticale et compatible de façon transversale**.

2.2.1.1. L'intégration verticale : il faut que l'objectif d'un niveau inférieur soit conçu en vue de contribuer à réaliser un objectif de niveau supérieur. De cette façon, on s'assure que les efforts de chacun convergent vers la réalisation des objectifs globaux de l'entreprise.

2.2.1.2. La compatibilité transversale : les objectifs des responsables des différentes fonctions de l'entreprise ne sont pas toujours compatibles. Par exemple, l'objectif de croissance des ventes du commercial passe parfois par des remises de prix, des facilités de crédit à la clientèle, etc. ce qui ne fait pas le bonheur du financier qui a des objectifs de sauvegarde de l'équilibre financier qui risquent d'être compromis par l'action du commercial en raison de son impact sur les besoins en fonds de roulement. Le contrôle de gestion, de part sa position hors hiérarchie, doit aider à trouver un compromis dans ces cas, et assurer ainsi un minimum de compatibilité des objectifs des différentes fonctions de l'entreprise.

III. les objectifs doivent être précis et réalistes

Les objectifs doivent être compris et acceptés de tout ceux qu'ils concernent. Un objectif doit être intelligible et ne donner lieu à aucune confusion ou diversité d'interprétations. Pour cela il doit être précis et chiffrés. Le chiffrage des objectifs est important, car les chiffres sont têtus et résistent à l'érosion du temps. C'est l'un des meilleurs moyens d'éviter des difficultés d'interprétation d'objectifs fixés auparavant (il y'a au moins un an), surtout quand les personnes qui les ont fixés ne sont plus là. L'objectif doit aussi être réaliste, c'est à dire qu'il ne doit ni être impossible à atteindre (source de frustration), ni fantaisiste et facile à atteindre (source de laisser aller). Pour cela, il doit être soigneusement préparé, sur la base d'une étude associant les responsables, incluant des études économiques et commerciales, ainsi qu'un diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise.

IV. les objectifs doivent pouvoir être contrôlés

Les objectifs doivent être mesurables afin qu'ils puissent être contrôlés. Il faudrait donc qu'au moment de leur fixation, les objectifs soient assortis d'un système de mesure permettant de suivre leur degré de réalisation. Le système de mesure de chaque objectif doit être accessible au responsable concerné par l'objectif en question. Par ailleurs, pour qu'il y ait contrôle, il faut que le responsable puisse agir, et donc qu'il ait une responsabilité effective sur les moyens qui conditionnent la réalisation de l'objectif.

A. Segmentation des activités.

La segmentation des activités est un pré-requis au développement du contrôle de gestion dans une organisation. Il s'agit notamment de définir le champ de responsabilité des gestionnaires qui utiliseront le contrôle de gestion pour le pilotage de leurs activités. Deux méthodes sont présentées ici.

Le chapitre 3 présente la méthode des centres de responsabilité, unités organisationnelles dont le responsable s'engage à atteindre un niveau de performance en contrepartie de la mise à disposition de moyens. Cette première approche n'offre pas de vision analytique des processus et des activités transverses à l'organisation. L'approche transversale est en revanche privilégiée dans les démarches de segmentation stratégique et de management par les activités (fiche 8), qui cherchent à identifier les facteurs responsables de la performance et ainsi à améliorer la performance globale de l'organisation.

chapitre 3 : « Les centres de responsabilité ».

chapitre 4 : « La segmentation stratégique des activités et le management par les activités (*activity based management - ABM*) ».

CHAPITRE 3 LES CENTRES DE RESPONSABILITE

1. Définition.

Un centre de responsabilité peut être défini comme une unité organisationnelle dont le responsable s'engage à atteindre un certain niveau de performance en contrepartie d'une mise à disposition de moyens préalablement définis.

Les éléments constitutifs d'un centre de responsabilité sont :

- un service ou une unité fonctionnelle aux caractéristiques bien définies (ressort, missions, personnel) ;
- un responsable identifié ;
- une délégation de pouvoir ;
- des objectifs clairs ;
- un contrat fixant l'allocation des moyens en contrepartie des engagements souscrits ;
- un système de mesure de la performance.

On distingue généralement cinq types de centres de responsabilité, dont les latitudes du responsable sont liées au principe de contrôlabilité (1). La typologie est établie selon la nature des responsabilités et des latitudes de gestion définies.

1.1. Le centre de coûts discrétionnaires.

L'objectif d'un tel centre est de produire la meilleure prestation dans le respect du budget qui lui est attribué. Ce type de centre concerne généralement des entités dont la production est difficilement quantifiable et pour lequel la mise en relation des moyens engagés avec les réalisations n'est pas évidente. La mesure de la performance se fera notamment sur la qualité de ses prestations et en mesurant l'écart entre les coûts réels de son fonctionnement et le budget qui lui avait été alloué.

1.2. Le centre de coût.

La délégation porte sur les charges engagées pour la mise en oeuvre d'un produit ou d'une prestation. L'objectif du centre est de fournir les prestations demandées dans des conditions définies de coût, de délai et de qualité. Les coûts devront ainsi faire l'objet de standards devant être respectés. La mesure de la performance est essentiellement financière et se fait sous forme d'une norme de coûts à respecter. Il peut par exemple s'agir, dans un service déconcentré, d'un service logistique (atelier d'imprimerie ou garage) qui est responsabilisé sur le respect d'un budget de fournitures ou de matières premières, mais n'a pas la maîtrise de son niveau d'activité.

1.3. Le centre de chiffre d'affaires.

L'objectif réside ici dans le respect de l'objectif de recettes du centre (qu'il s'agisse de ventes en cession interne ou externe). Le responsable dispose d'un budget de frais (ou d'une enveloppe), mais n'a pas la possibilité de fixer les prix de cession et n'a pas la maîtrise des dépenses de promotion.

1.4. Le centre de profit ou centre d'exploitation.

La délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et éventuellement la négociation commerciale. Les responsables sont évalués sur leur capacité à réaliser un volume de recettes pour dégager une marge.

La mise en place de centres de profit nécessite une comptabilité analytique précise permettant d'affecter à ceux-ci les éléments de coûts et de recettes qu'ils contrôlent. Le responsable d'un centre de profit doit être autonome dans la détermination :

- du niveau d'activité ;
- des conditions de négociation commerciale de ses produits ;
- du montant des charges allouées à l'exploitation et au fonctionnement du centre, mais aussi à l'action commerciale ;
- de la politique d'achat des produits vendus.

Si les centres de profit n'ont pas d'accès direct au marché, le recours à des prix de cession interne permet de les considérer comme des centres de

profit. La mise en place d'un compte de résultat analytique permet de responsabiliser le gestionnaire sur les résultats obtenus par rapport aux objectifs de marge à atteindre, en décentralisant et optimisant le processus décisionnel, en motivant davantage les acteurs. La responsabilité du dirigeant est cependant liée au contrôle qu'il exerce sur l'entité qu'il dirige. Si la mesure monétaire des réalisations n'est pas toujours aisée, l'existence d'interdépendances entre centres de responsabilité se révèle également très contraignante.

1.5. Le centre d'investissement.

La délégation conférée au responsable d'un centre d'investissement inclut la gestion des actifs engagés. Il doit arbitrer sur ses charges et ses recettes, mais aussi sur le niveau des actifs concourant à l'exploitation de son centre. L'objectif est de maximiser le rendement des immobilisations (profit/capitaux investis). La performance est mesurée par des indicateurs financiers tels que la rentabilité des investissements et le bénéfice résiduel. Le responsable d'un centre d'investissement a donc des latitudes d'action sur :

- la fixation des prix de vente de ses prestations ;
- les coûts engagés ;
- les investissements réalisés.

Il appartient à chaque concepteur d'un système de contrôle de gestion d'identifier les centres de responsabilité de son administration, et d'utiliser les outils de gestion les plus appropriés.

Le contrôle de gestion d'un centre de responsabilité doit en effet aider à maîtriser les quatre composantes du cadre de gestion :

- l'élaboration du budget ;
- la détermination et le suivi des objectifs ;
- le déclenchement et la mise en oeuvre des latitudes de gestion ;
- le suivi des réalisations et des résultats (objectifs et comptes).

Types de centres	Objectifs	Moyens	Contraintes/Inconvénients
Centre de coûts discrétionnaires	Réaliser la meilleure prestation possible, être le plus efficace possible	- Enveloppe budgétaire	- Difficulté à mesurer la production et donc l'efficacité
Centre de coût	Fournir les prestations demandées dans des conditions idéales de coût, de délai et de qualité	- Budget de coûts de matières ou de main-d'œuvre directe	- Fixation des standards de qualité et de consommation - Pas de maîtrise du volume de production
Centre de chiffre d'affaires	Accroître le chiffre d'affaires ou les recettes	- Budget de frais	- Pas de liberté de fixation des prix de vente - Pas de maîtrise des dépenses de publicité ou de promotion
Centre de profit	Réaliser la meilleure combinaison possible entre coût/chiffre d'affaires en vue de maximiser le résultat	- Fixation des prix de vente - Possibilité d'engager des coûts	- Pas de maîtrise des investissements réalisés
Centre d'investissement	Maximiser le rendement des immobilisations (profit/capitaux investis)	- Fixation des prix de vente - Possibilité d'engager des coûts - Possibilité de réaliser des investissements	- Respect du taux de risque imposé par la direction générale

2. Les utilisations possibles.

La segmentation d'une structure en centres de responsabilité obéit à une logique de responsabilisation, mais ne remet pas en cause le principe d'autorité qui s'exerce dans la définition des missions. S'agissant des moyens à mettre en oeuvre, le dialogue, la négociation, le contrat se substituent au pouvoir hiérarchique. À ce titre, les centres de responsabilité se placent dans la lignée des projets de service, dans un contexte de management participatif.

Cette segmentation offre l'avantage de permettre des analyses financières plus variées et fournit, notamment pour les entreprises confrontées à la nécessité de fixer des coûts ou des prix, les bases d'une comptabilité de type analytique. Elle permet d'introduire des notions indispensables aux gestionnaires, telles que l'amortissement, les provisions

ou des éléments de comptabilité patrimoniale. Elle permet enfin les comparaisons entre centres.

Adapté aux structures hiérarchiques et pyramidales, le centre de responsabilité n'offre pas en revanche de vision analytique des processus transverses pouvant affecter plusieurs centres. Par conséquent, la mise en place du contrôle de gestion, si elle s'appuie sur un système de délégation de pouvoir et sur l'identification de divers échelons de responsabilité, devra également intégrer la prise en compte des actions transverses et des activités qui s'y rapportent.

Par ailleurs, la détermination des centres de responsabilité et le niveau de délégation qui leur est affecté conditionneront le choix des outils de pilotage à mettre en oeuvre.

3. Pour aller plus loin...

Consulter les fiches suivantes :

- « Rapport et information (*reporting*) » ;
- « Indicateurs et mesure de la performance » ;
- « Fixation des prix de cession interne » ;
- « Analyse comparative (*benchmarking* interne et externe) » ;
- « La méthode de calcul des coûts complets » ;
- « Ratios budgétaires » ;
- « Mise en place d'une comptabilité de gestion ».

CHAPITRE 4: La segmentation stratégique des activités et le management par les activités (activity based management - ABM).

Remarque liminaire :

La segmentation stratégique des activités et le management par les activités sont pratiqués par certaines entreprises du secteur

concurrentiel. C'est une méthode novatrice qui substitue une approche transversale des organisations à « l'approche plus traditionnelle » par les centres de responsabilité.

1 Définition.

La segmentation stratégique des activités et le management par les activités (*activity based management - ABM*) sont des méthodes qui cherchent à identifier les facteurs

responsables de la performance pour pouvoir agir sur eux et améliorer ainsi la performance globale de l'entreprise.

Le management par les activités repose sur une vision transversale de l'entreprise qui fait abstraction de la logique structurelle des centres de responsabilité. Cette approche

transversale est fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur.

1.1 Activité.

Une activité peut être définie comme un ensemble de tâches élémentaires qui sont réalisées par un individu ou par un groupe et qui font appel à un savoir-faire spécifique.

Ces tâches doivent être homogènes du point de vue de leurs comportements de coûts et de performances et permettre de fournir une prestation ou un produit identifié à un usager externe ou interne, et ce à partir de la consommation d'un ensemble de ressources (heures de travail, matériels, consommables...).

1.2 Processus.

Le processus est défini comme un ensemble ou une combinaison d'activités qui sont finalisées par un objectif global pour atteindre un résultat (ou parvenir à un niveau de

réalisation) dont la responsabilité est partagée par des secteurs ou des responsables

multiples (exemple : chefs de différents centres de responsabilité).

Les approches de type *ABM* considèrent que la bonne coordination des activités au sein des processus est une source de performance.

1.3 Chaîne de valeur.

La chaîne de valeur correspond à l'ensemble des activités créatrices de valeur reliées entre elles depuis les activités situées en amont jusqu'au produit/prestation fini livré au consommateur ou à l'utilisateur. Par activité créatrice de valeur, on désigne une activité qui participe aux **facteurs clés de succès** (FCS) sur lesquels l'entreprise fonde sa stratégie (exemples : délais, qualité, performance ...).

La méthode *ABM* cherche à identifier les activités qui sont créatrices de valeur, c'est-à-dire qui contribuent à la mise en oeuvre des FCS, et celles qui ne le sont pas.

Le schéma suivant essaie de montrer en quoi l'approche transversale sur laquelle repose le management par les activités se distingue de celle par les centres de responsabilité.



Remarque:

La méthode de calcul des coûts *ABC* (cf. chapitre11 «Méthode *ABC*») constitue un prolongement des démarches de pilotage et de management de type *ABM* en privilégiant des démarches de pilotage et de management de type *ABM* en privilégiant l'approche transversale de l'organisation par rapport à l'approche «verticale» (par exemple : par les centres de responsabilité).

2. Les utilisations possibles.

La segmentation stratégique des activités et le management par les activités permettent de :

- réaliser un diagnostic sur les causes premières de la performance à partir des conditions de réalisation des activités de l'entreprise ;
- faciliter la diffusion de la stratégie et des facteurs-clés de succès (FCS) auprès de l'ensemble des acteurs de l'entreprise.

En effet, dans la démarche *ABM*, l'ensemble de l'entreprise est orienté vers la réalisation de la meilleure performance, c'est-à-dire vers l'atteinte des objectifs qui découlent des FCS. Elle permet de s'assurer que les comportements opérationnels concourent bien à la réalisation des objectifs stratégiques ;

- identifier la valeur dans les processus en confrontant le coût d'une activité avec sa valeur (au sens de la gestion stratégique des coûts) et par conséquent offrir les éléments d'analyse pour les choix d'externalisation ou de réduction d'activités ;
- améliorer l'efficacité en offrant des éléments de comparaison (analyse comparative - *benchmarking*);
- agir sur les facteurs explicatifs de la formation des coûts en identifiant le premier facteur déterminant dans la structuration des coûts et des processus ;
- structurer l'entreprise en fonction de ses activités, ce qui permet de « résister » aux changements d'entreprise interne. L'analyse par activités constitue une base de raisonnement plus « stable » dans le temps que l'organigramme de l'entreprise qui peut être amené à évoluer régulièrement alors que la raison d'être de la structure (sa mission) perdure ;
- faciliter le décloisonnement des entités, la coopération des acteurs intervenant tout au long de la chaîne de production d'une prestation ou d'un produit.

3. Acteurs concernés.

La méthode *ABM* concerne l'ensemble des acteurs d'un processus, les contrôleurs de gestion, mais aussi les chefs de projet en leur offrant une vision globale des processus qu'ils gèrent. Elle implique en premier lieu les opérationnels, qui sont les seuls capables de décrire les activités et qui seront les premiers utilisateurs du système.

4. Comment faire?

La segmentation stratégique des activités a lieu en trois phases :

1re phase: définition des activités et des processus.

La compréhension du fonctionnement interne de l'entreprise est le préalable à la mise en place du management par les activités. Il est nécessaire d'identifier et de décrire les activités et les processus et de « découper » l'entreprise en fonction des activités et des processus existants (et non pas en fonction de celles et de ceux que l'on souhaiterait mettre en place).

2e phase: identification des activités critiques.

Il s'agit de repérer les activités critiques (ou activités créatrices de valeur), c'est-à-dire celles qui contribuent à la réalisation des facteurs-clés de succès. Par exemple, si l'unité concernée fait effort sur les délais de traitement des produits, il s'agira d'identifier les activités dont la maîtrise assurera l'atteinte de cet objectif.

3e phase: étudier les facteurs qui conditionnent la performance de ces activités critiques.

Ces facteurs sont appelés **inducteurs de performance**. On les identifie par une analyse causale approfondie des processus. Cette analyse causale, qui porte sur les activités ou les processus jugés critiques, peut être réalisée en deux temps. Une première série de questions peut faire porter l'analyse sur les points suivants :

- Quelle est la finalité du processus (ou de l'activité) ?
- Où est-il effectué?
- Quand est-il effectué?
- Qui l'effectue?
- Comment est-il effectué?

Le deuxième niveau d'analyse permet de déterminer les causes de l'existant :

- Pourquoi et en quoi ce processus est-il nécessaire?
- Pourquoi est-il effectué à cet endroit ?
- Pourquoi est-il effectué à ce moment ?
- Pourquoi est-il effectué par cette personne ?
- Pourquoi est-il effectué de cette façon ?

On distingue habituellement trois types d'inducteurs de performance :

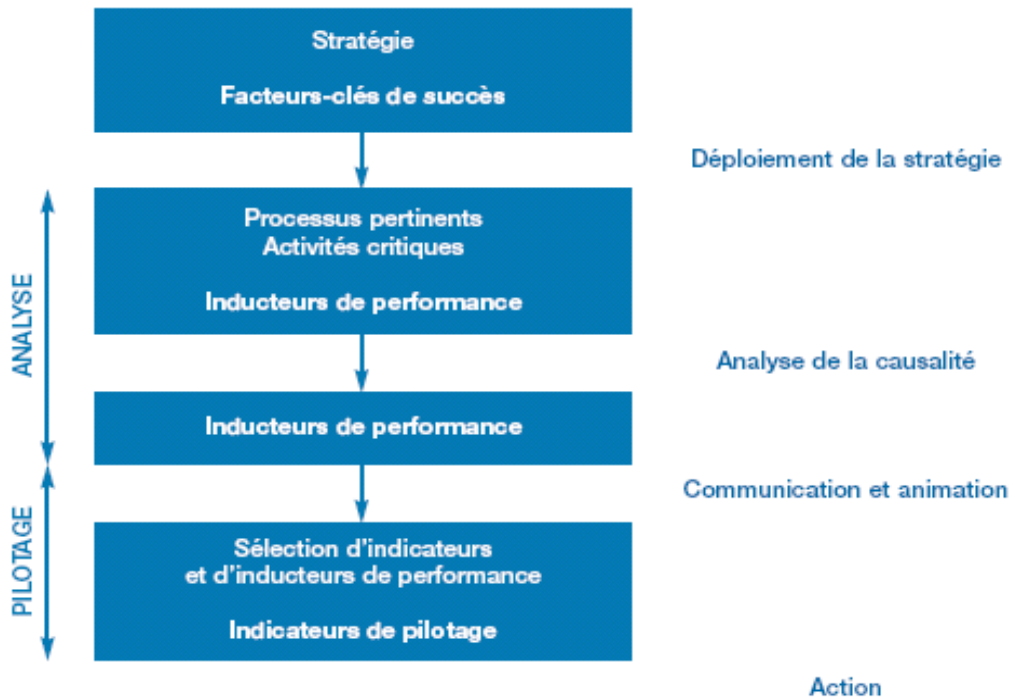
- Les inducteurs de coûts, qui influent sur la dimension « coût » de la performance ;
- Les inducteurs de délai, qui influent sur la dimension « délai » de la performance ;
- Les inducteurs de qualité, qui influent sur la dimension « qualité » de la performance.

Phase ultérieure.

Les inducteurs de performance permettent d'identifier les actions à mener pour améliorer la performance.

Ces inducteurs serviront de base au choix des indicateurs utiles au pilotage.

Schéma récapitulatif de la méthode



5. Pour aller plus loin...

Consulter les fiches suivantes :

- « La gestion stratégique des coûts » ;
- « La méthode ABC » ;
- « Centres de responsabilité ».

Bibliographie :

- Philippe Lorino, *Méthode et pratiques de la performance*, éditions d'Organisation, 2001

- P. Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par activités*, Dunod, 1991.

B : Analyse des coûts.

L'analyse des coûts est traditionnellement un domaine important du contrôle de gestion, même si le rôle des contrôleurs de gestion ne se résume pas à « tailler dans les coûts », contrairement à ce qu'affirment parfois leurs détracteurs dans des discours simplificateurs, heureusement dépassés aujourd'hui.

Il est conseillé de commencer la lecture de cette sous-section par les chapitre 5 et 6, qui précisent certaines notions-clés. Le Chapitre 5 explique notamment ce que l'on entend par comptabilité de gestion et rappelle les définitions de notions importantes comme celles de «charge» et de « coût ». Le chapitre 6 propose une typologie des coûts, utile à la bonne compréhension des fiches suivantes qui présentent plusieurs méthodes d'analyse des coûts.

Le chapitre 7 présente les grands principes de la méthode des coûts complets, souvent décriée notamment pour la complexité de sa mise en oeuvre, mais néanmoins justifiée dans certains cas. Le chapitre 8 s'intéresse aux coûts prévisionnels et à l'analyse des écarts.

Sa lecture complète utilement le chapitre 9 consacrée à l'élaboration d'un budget dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion. Les chapitres 9 et 10 abordent des méthodes plus « novatrices », certainement

utiles à l'analyse des coûts dans les entreprises,

Le chapitre 9 précise ce que l'on entend par «gestion stratégique des coûts» et «coût cible». Le chapitre 11 traite de la méthode

de calcul des coûts fondée sur les activités (plus connue sous le nom

d'activity based costing - ABC), qui repose sur une approche transversale de l'entreprise étudiée.

CHAPITRE 5 : La mise en place d'une comptabilité de gestion.

1. Définition

Le **coût** (d'un produit, d'une prestation, d'un service) se définit comme l'ensemble des charges mobilisées pour réaliser ce produit ou cette prestation ou faire fonctionner le service au cours d'une période donnée.

Une **charge** correspond à une constatation financière d'une consommation de ressource. Une charge se distingue d'une dépense qui correspond à un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou d'un service.

Exemple : l'acquisition d'un bien inscrit comme une immobilisation au bilan est une dépense, mais non une charge. À l'inverse, la constatation de la consommation de cette immobilisation, c'est-à-dire la dotation aux amortissements, est une charge et non une dépense.

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : coût d'une prestation, d'une heure de travail, d'un projet...
- le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée (le coût peut être complet ou partiel) ;
- le moment du calcul: antérieur (coût préétabli) ou postérieur à la période considérée (coût constaté).

1.2 Charges incorporables, non incorporables, supplétives.

Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion nécessite d'opérer un certain nombre de retraitements afin de pouvoir calculer des coûts.

En effet, le coût d'un produit, d'un service ou d'une prestation doit correspondre à la consommation des charges résultant d'un fonctionnement «normal» de l'entreprise. Ainsi, un certain nombre de charges de la comptabilité générale, appelées «charges non incorporables», ne seront pas pour ces raisons, incluses dans le périmètre de la comptabilité de gestion.

Exemples : charges des exercices antérieurs, charges de contentieux, primes d'assurance crédit ,charges exceptionnelles.

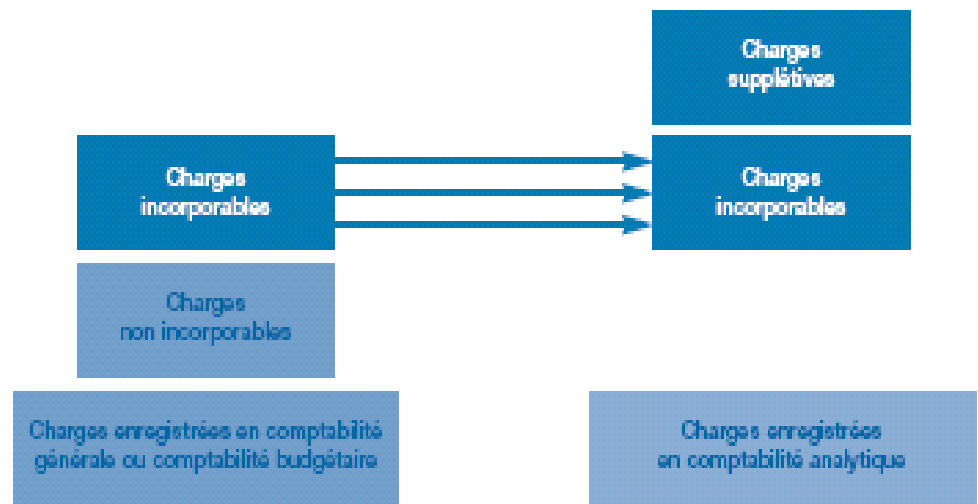
Sont ajoutées, en revanche, aux charges de la comptabilité générale les charges supplétives, correspondant aux consommations de biens ou services auxquelles la

comptabilité générale ne reconnaît pas le statut de charges. Elles correspondent cependant aux consommations de biens et services nécessaires au fonctionnement de l'entreprise. On peut citer les amortissements « fictifs » (exemple : immobilisations déjà amorties et toujours en service) et la valorisation des coûts de personnel mis à disposition mais non facturés.

Exemples :

- des dépenses de fonctionnement engagées et non mandatées pourront être des charges non incorporables si les prestations ou les biens correspondants sont consommés au cours de l'exercice suivant ;
- des dotations aux amortissements des véhicules, calculées de façon extrabudgétaire, pourront être réintégrées au titre des charges supplétives.

Charges incorporables, non incorporables et supplétives



2. Les utilisations possibles.

La comptabilité de gestion permet de calculer le coût d'une activité et d'expliquer les principaux facteurs déterminants de ce coût. Elle permet aussi d'agir sur les coûts au travers de l'influence des comportements :

- en maîtrisant leur dynamique ;
- en définissant un modèle explicatif du comportement des coûts ;
- en mettant en place des dispositifs incitatifs pour les responsables.

La comptabilité de gestion constitue à ce titre un élément indispensable à l'analyse des coûts.

En effet, l'analyse des coûts vise à permettre l'interprétation économique des différentes composantes des coûts et à en expliquer le comportement. L'analyse des coûts peut, dans cet esprit, mobiliser des éléments de coûts extracomptables aussi bien que des coûts issus de traitements comptables (systèmes de comptabilité de gestion).

Le calcul des coûts peut avoir pour objectifs de :

- valoriser des travaux en cours et calculer les résultats d'une entreprise ;
- apprécier l'équilibre économique d'un segment d'activité et/ou d'un produit ;
- mesurer les coûts des différentes entités de l'entreprise ;
- L'analyse des coûts contribue à la mesure de l'efficacité (cf. le « triangle du contrôle de gestion » et la définition de la performance - fiches 2 et 13).

Chaque problématique de gestion justifie le recours à une méthode de calcul des coûts (coûts complets, coûts partiels - cf. fiche 7 «Typologie des coûts») plutôt qu'une autre. Ce choix va déterminer les besoins de présentation des informations déterminant l'organisation de la comptabilité de gestion.

3. Acteurs concernés.

Les résultats issus de la comptabilité de gestion sont utiles aussi bien pour le service responsable du budget que pour le gestionnaire du service analysé.

4. Comment faire?

4.1 Conception et mise en oeuvre.

- Définir les objectifs attendus de la mise en place de la comptabilité de gestion et éventuellement fixer des priorités pour le déploiement.
- Fixer le périmètre considéré et concerné par la comptabilité de gestion.
- Déterminer à quels niveaux les coûts doivent être connus (entité, activité, produit... ?).
- Définir la méthode adaptée à la problématique.
- Définir le cahier des charges du système de comptabilité de gestion: collecte de l'information, détermination des charges prises en compte, périodicité des calculs.
- Désigner les acteurs qui vont, de la collecte de l'information à l'exploitation des résultats, participer à l'ensemble du processus.
- Prévoir les modalités d'utilisation des résultats obtenus par la mise en place de la comptabilité de gestion.
- Former les acteurs de premier rang et sensibiliser l'ensemble des personnels de production.

4.2. Exploitation.

- À partir des valeurs obtenues, établir un diagnostic partagé et formalisé entre le travail analysé et le responsable du contrôle de gestion.

- Intégrer les résultats de la comptabilité de gestion au processus de discussion budgétaire (moyens en matériels et en personnel) entre le service budgétaire et le service concerné.
- Prendre en compte formellement les réalisations de l'année pour la fixation des objectifs de l'année suivante.
- Améliorer le dispositif de la comptabilité de gestion en prenant en compte les préoccupations du travail analysé (dispositif itératif).
- Communiquer, au-delà du travail, sur les réalisations et sur les mesures prises pour répondre aux problèmes soulevés.

5. Les points de vigilance - Les conditions de réussite.

- Les responsables de l'entreprise doivent disposer des moyens d'agir sur le montant des coûts qui leur sont imputés et ce dans une perspective de maîtrise globale des coûts de la structure (dimension «efficacité» de la performance) et non de reports de ces coûts sur d'autres entités ou centres internes à l'entreprise.
- L'introduction de la comptabilité de gestion doit reposer sur des systèmes d'information adaptés aux objectifs fixés lors de la mise en oeuvre de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise.
- Il est nécessaire de communiquer sur les éléments positifs que peuvent en attendre les agents pour éviter que la comptabilité de gestion ne soit vécue comme une contrainte.
- Il est indispensable de mettre en place un plan de formation et d'accompagnement du personnel.
- Il peut être utile de démontrer, après expérimentation, que les résultats obtenus sont pris en compte pour la prise de décisions et de mesure de la performance.

CHAPITRE 6 : une typologie des coûts.

1. Définitions.

Le coût (d'un produit, d'une prestation) se définit comme l'ensemble des charges mobilisées pour réaliser ce produit ou cette prestation ou faire fonctionner le service au cours d'une période donnée.

Une charge correspond à une constatation financière d'une consommation de ressource. Une charge se distingue d'une dépense qui correspond à un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou d'un service.

Exemple : l'acquisition d'un bien inscrit comme une immobilisation au bilan est une dépense, mais non une charge. À l'inverse, la constatation de la consommation de cette immobilisation, c'est-à-dire la dotation aux amortissements, est une charge et non une dépense.

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : coût d'une prestation, d'une heure de travail, d'un projet...
- le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée (le coût peut être complet ou partiel) ;
- le moment du calcul: antérieur (coût préétabli) ou postérieur à la période considérée (coût constaté).

Exemples de charges et de dépenses

		Charges	
		OUI	NON
DÉPENSES	OUI	<ul style="list-style-type: none"> • Charges de personnel • Locations immobilières • ... 	<ul style="list-style-type: none"> • Remboursement de la partie capital d'une annuité d'emprunt • Achats d'équipement
	NON	<ul style="list-style-type: none"> • Dotations aux amortissements • ... 	

La **dotation aux amortissements** des investissements ne constitue pas un flux monétaire, mais une charge. C'est une technique comptable qui permet de constater l'usure et la dépréciation d'un investissement et de répartir le coût de l'acquisition de ce bien sur toute la durée supposée d'utilisation. Dans la comptabilité budgétaire actuelle, la prise en compte de l'amortissement de l'investissement n'apparaît pas. Dans le cadre d'une comptabilité patrimoniale, l'investisseur doit supporter chaque année la charge d'une dotation aux amortissements correspondant à la prise en compte de l'usure du bien.

De la même manière, les **provisions** ont trait à des événements dont on ne sait s'ils se produiront. Les risques liés à l'existence même de l'entreprise sont donc « prévus ».

Ainsi, la comptabilité analytique apporte des précisions dans l'analyse des coûts, en comptabilisant les réalités économiques et non pas seulement financières.

On distingue plusieurs types de coûts - coût fixe, coût variable, coût direct, coût indirect, coût d'opportunité, coût marginal - qui diffèrent sur leur champ d'application, sur leur contenu et sur le moment de leur calcul et qui peuvent être comptabilisés de façon différente en fonction des objectifs de gestion définis (exemple : coûts partiels, coûts complets...).

1.1 Coûts fixes et coûts variables.

Le coût fixe d'un produit ou d'une prestation est l'ensemble des charges fixes qui s'y rapportent. Très généralement, les charges fixes sont des charges indépendantes du volume d'activité, par opposition aux charges variables. La notion de fixité doit être entendue dans un intervalle de production donné. Lorsque le niveau de l'activité dépasse la capacité du matériel, l'acquisition d'une nouvelle unité de matériel entraîne une augmentation du montant de la dotation aux amortissements. La charge fixe a augmenté, c'est pourquoi on considère que les charges fixes sont les charges qui augmentent par paliers. Les charges variables évoluent quant à elles en fonction du niveau de l'activité. En comptabilité analytique, on admet souvent que les charges variables sont proportionnelles aux quantités produites ou vendues.

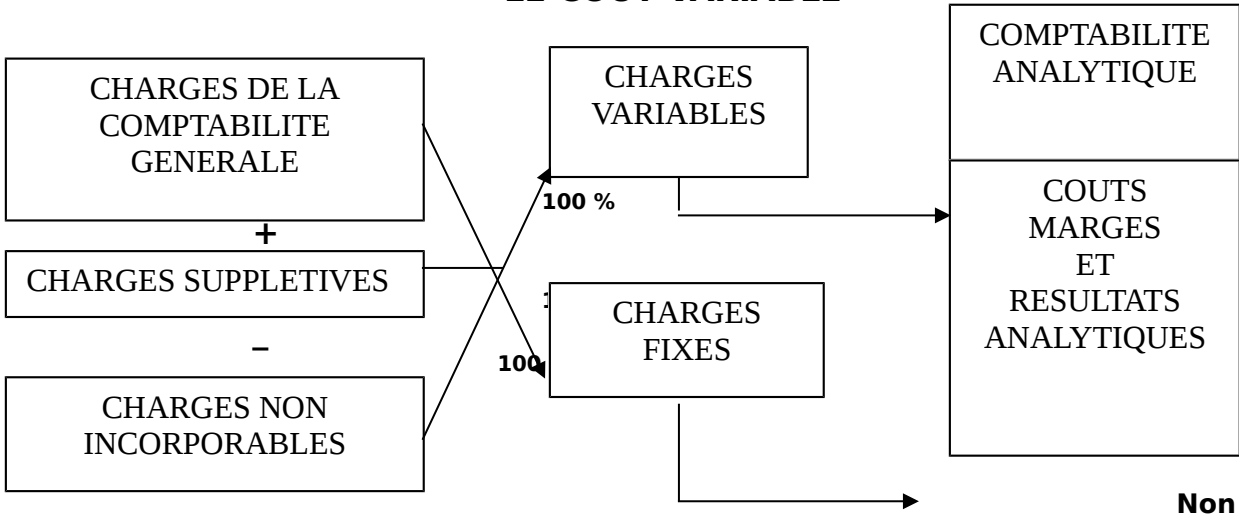
Exemple de coûts variables : les coûts des denrées alimentaires entrant dans la fabrication d'un repas sont proportionnels au nombre de repas préparés.

Exemple de coûts fixes : *« les coûts immobiliers d'un restaurant sont indépendants du nombre de repas servis. En revanche, si on décide d'augmenter*

fortement le nombre de repas servis, il devient nécessaire de disposer de surfaces supplémentaires ».

le mécanisme du coût variable peut être schématiser ainsi :

LE COUT VARIABLE



prises en compte

pour les calculs

1.2 Coûts directs et coûts indirects.

Les coûts directs par rapport à un produit ou un service sont ceux qui peuvent être affectés en totalité à ce produit, cette unité, et ce sans ambiguïté, sans calcul préalable et sans contestation possible.

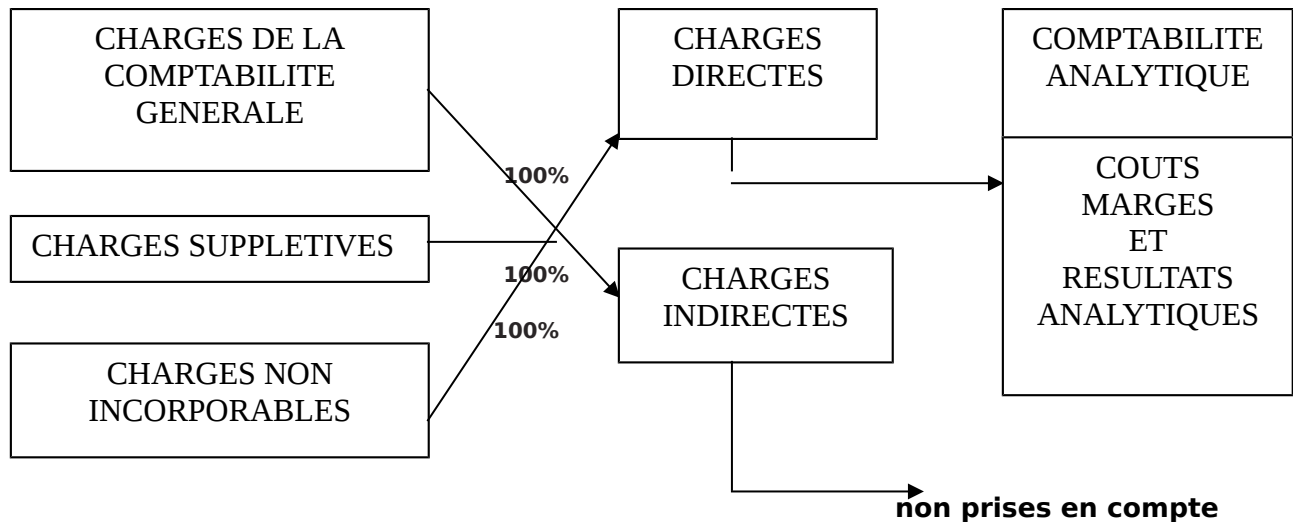
Les coûts indirects sont ceux qui, *a contrario*, nécessitent une ventilation forfaitaire pour être répartis entre les productions ou les structures. La méthode de répartition de l'ensemble des charges directes et indirectes permet de calculer un coût complet par produit, structure.

De plus, la distinction entre coûts directs et coûts indirects est pour partie conventionnelle car elle est fonction du degré de finesse du suivi. Par exemple, le loyer est un coût direct lorsque l'on calcule le coût d'un immeuble ; c'est un coût indirect lorsque l'on calcule le coût complet d'une photocopie réalisée dans l'atelier de reprographie qu'abrite cet immeuble. De même, la distinction entre charges directes et charges indirectes ne recoupe pas celle entre charges fixes et charges variables. En effet, par exemple, une charge fixe peut être une charge se rapportant directement à une prestation ou répartie entre plusieurs prestations.

Exemple : « dans le calcul du coût des repas, le coût des denrées est un coût direct ; il est affectable sans ambiguïté à cet objet. En revanche, si les locaux utilisés sont partagés entre plusieurs usages, le coût de ces locaux est un

coût indirect par rapport à l'objet repas. Il est nécessaire pour réaliser ce repas, mais la part du coût qui lui revient ne peut être déterminée de façon non conventionnelle ».

le mécanisme du cout direct peut etre schematisé ainsi :



pour les calculs

1.3 Coût d'opportunité.

Le coût d'opportunité peut se définir comme le manque à gagner résultant du renoncement à toute autre utilisation d'un facteur de production (exemples : personnel, matériel). Si la notion de coût d'opportunité est importante pour l'analyse des coûts et la prise de décision, elle ne constitue pas une notion comptable au sens des procédures de traitement comptable. Exemple : le prêt (sans refacturation) de locaux de l'entreprise A à l'entreprise B constitue un coût d'opportunité pour l'entreprise A qui cède ses locaux, car il renonce à une recette potentielle (location de ces locaux ou utilisation par ses services). De la même manière, la mise à disposition de personnel sans refacturation entre deux entreprises peut constituer un coût d'opportunité.

1.4 Coût marginal.

Le coût marginal d'un produit est le coût qui résulte de la production d'une unité supplémentaire de ce produit : c'est le coût de la dernière unité produite. Bien que la méthode soit difficile à mettre en oeuvre, l'évaluation du coût marginal constitue un élément à prendre en compte pour faciliter la prise de certaines décisions. Il peut aider à orienter des décisions concernant par exemple :

- L'opportunité d'une sous-traitance ;
- L'affectation des ressources entre plusieurs productions possibles ;

1.4.1 Utilité du coût marginal.

Le calcul du cou marginal permet de répondre a un certain nombre de questions qui se posent a l'entreprise :

- est il rentable d'accroître la production ?
- es il rentable d'accepter une commande supplémentaire ?
- est il rentable de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?
- Ainsi, le calcul du coût marginal permet de :
 - Rechercher l'optimum économique, c'est-à-dire le niveau de production pour lequel l'entreprise obtient son plus grand profit ;
 - le profit total atteint son maximum lorsque la recette marginale est égale au coût marginal ;
 - Fixer des prix différentiels : la notion de coût marginal peut être utilisé pour juger de l'opportunité d'accepter (ou de refuser) des commandes supplémentaires.

En effet, la production habituelle étant vendue a un prix de vente supérieur au coût moyen, l'entreprise peut ensuite accepter de fabriquer des unités supplémentaires si elle est assurée de les vendre au dessus de leur coût marginal.

1.4.2 Aspects Mathématiques du coût marginal.

Prenons les hypothèses suivantes :

-Soit :

C : le coût total

X : les quantités produites

Le cou total varie en fonction de x, donc $C=f(x)$

-Soit :

Δx : variation des quantités produites

Δc : variation du cou total

CM : coût marginal

Le coût marginal unitaire est égal au rapport $CM = \Delta c / \Delta x$

-Si nous supposons théoriquement que Δx représente une variation infiniment petite tendant vers zéro, la limite du rapport $\Delta c / \Delta x$ est la dérivée de C appelée C'.

Cette hypothèse admise, nous pouvons écrire **CM = Dérivée du cou total.**

- Comparons maintenant le coût marginal unitaire avec le coût moyen unitaire.

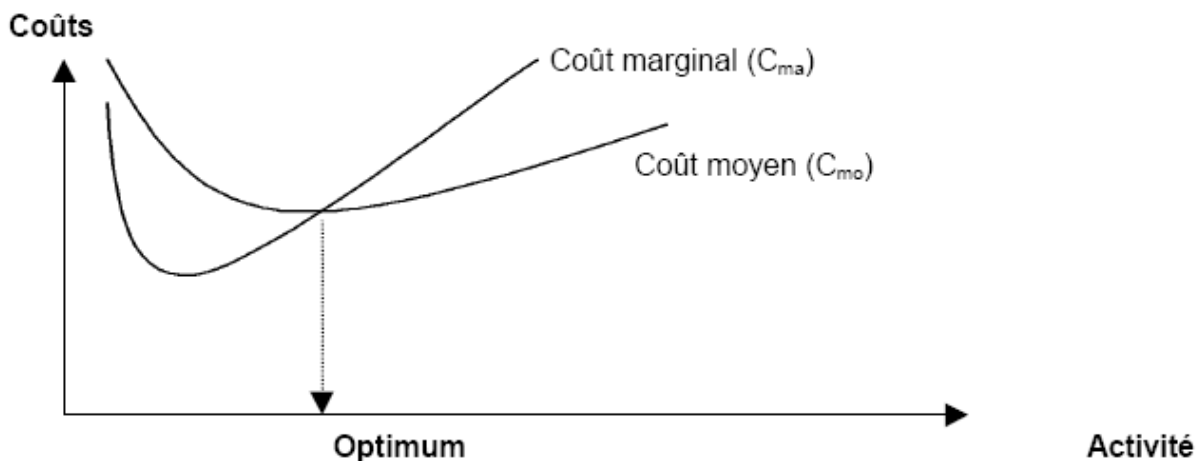
Lorsque les valeurs des niveaux d'activité augmentent, le cout moyen décroît puis passe par un minimum pour enfin croître.

- Diminution du cou moyen si coût marginal < coût moyen
- Augmentation du cou moyen si coût marginal > coût moyen

Or, on déduit que **lorsque le coût moyen est à son minimum, le coût marginal est égal au coût moyen.**

Ce point caractéristique s'appelle **L'optimum technique.**

Il représente la quantité de produit pour laquelle la combinaison productive est la plus économique.



Le point de rencontre des deux courbes de coûts correspond à ***l'optimum***

technique. Cette propriété intéressante peut être démontrée mathématiquement. Pour cela, rappelons les éléments suivants:

Le coût total est une fonction des quantités produites, d'où $C_t = f(Q)$.

Le coût moyen est le quotient du coût total par les quantités, d'où $C_{mo} = f(Q) / Q$.

Le coût marginal est égal à la dérivée du coût total, D'où $C_{ma} = f'(Q)$.

Au minimum du coût moyen, sa dérivée s'annule en changeant de signe, soit:

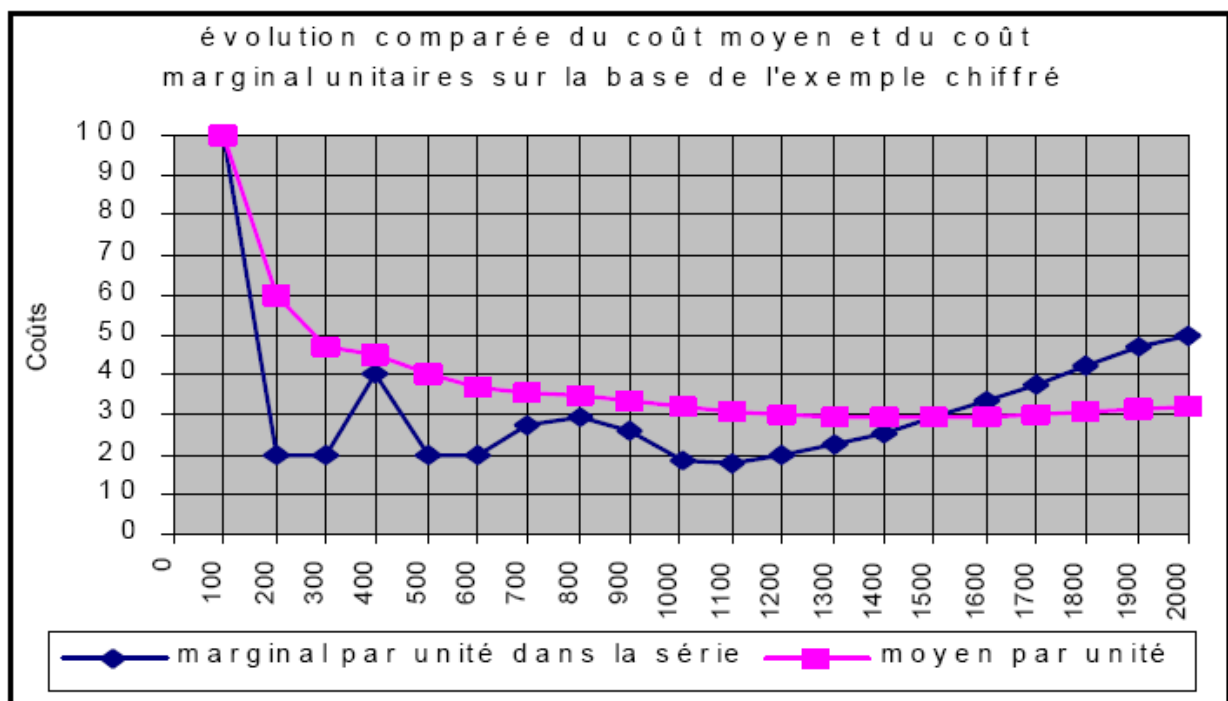
$$(Qf'(Q) - f(Q))/Q^2$$

$$\text{Donc: } Q f'(Q) - f(Q) = 0$$

d'où nous tirons: $f'(Q) = f(Q) / Q$

C'est-à-dire: $C_{ma} = C_{mo}$.

Ce qui démontre que les deux coûts s'égalisent au minimum du coût moyen, correspondant à l'optimum technique. On peut d'ailleurs vérifier cette propriété graphiquement, sur le graphe suivant de l'exemple chiffré, des séries 9 à 18 qui présentent une évolution classique des charges pour une structure donnée.



Sur ce graphe, nous avons représenté l'évolution du coût moyen et coût marginal en fonction de l'activité. Comme précisé plus haut, le niveau d'activité auquel correspond le minimum du coût moyen (ici 1500), peut être considéré comme un optimum technique dans une structure donnée. Mais en général le niveau d'activité idéal peut ne pas correspondre à cet optimum technique, car le niveau idéal est celui qui apporte à l'entreprise son plus grand profit comme nous le verrons plus loin.

Mais le comportement des coûts n'obéit pas toujours au modèle linéaire, c'est

pourquoi une analyse statistique plus générale des coûts, permettant leur formalisation sous forme d'équations mathématiques quelconques est une étape importante dans l'utilisation du coût marginal en gestion.

Le coût marginal est en effet défini comme étant égal à la dérivée de la fonction de coût total. La connaissance de la fonction de coût est donc cruciale pour déterminer le coût marginal et comprendre son évolution. Elle permet aussi de bien positionner ce dernier par rapport au coût moyen et par rapport au coût variable.

. Les principaux apports de la méthode du coût marginal pour le contrôle de gestion:

Le coût marginal est un coût différentiel qui s'avère plus **pertinent** dans les décisions de gestion que les coûts habituellement fournis par la comptabilité générale. Ses apports pour le contrôle de gestion sont multiples; nous en citerons ci-après quelques exemples.

. Recherche de l'optimum:

Une des utilisations intéressantes du coût marginal en contrôle de gestion est la recherche de l'optimum. On peut s'intéresser par exemple au niveau d'activité qui minimise le coût moyen de l'entreprise. Grâce au calcul du coût marginal, on peut en effet précisément déterminer cet optimum, sachant qu'il correspond au point d'intersection entre la courbe du coût marginal et celle du coût moyen (voir plus haut, schéma de l'optimum technique).

On peut aussi s'intéresser à l'optimum économique, c'est à dire celui qui maximise le résultat de l'entreprise. Grâce au calcul marginal, on sait en effet que l'optimum économique est atteint quand la recette marginale est égale au coût marginal (voir plus haut le schéma présentant les 5 niveaux d'activité remarquables permettant d'approcher l'optimum économique).

. décider de l'opportunité d'accroître l'activité:

La notion de coût marginal peut également être utilisée pour juger de l'opportunité d'accepter des commandes supplémentaires, surtout quand cela s'accompagne d'investissements nouveaux pour accroître la capacité productive. Indépendamment des aspects stratégiques de telles décisions, l'analyse du coût marginal peut être ici utilisée comme base pour savoir si l'acceptation de commandes supplémentaires, ou la décision de réaliser un investissement dans un projet d'extension seront rentables ou non pour l'entreprise.

. choix entre fabrication ou sous-traitance:

Indépendamment de considérations relevant de la politique ou de la stratégie de l'entreprise, l'analyse du coût marginal peut permettre de prendre une décision pertinente pour choisir entre fabriquer ou sous-traiter. Dans le cas où la décision de sous-traiter est déjà prise pour des considérations diverses, l'analyse du coût marginal permet en outre de négocier le prix de sous-traitance en connaissance de cause.

Si par exemple l'entreprise veut assurer la restauration du déjeuner pour son personnel, elle peut calculer le coût du repas incluant les charges fixes et les charges variables, et le comparer au prix qu'elle pourrait obtenir en sous-traitant la restauration à un restaurateur indépendant. Dans ce cas, le prix du repas facturé par le restaurateur sera considéré comme un coût variable pour l'entreprise, et la décision dépendra de la comparaison entre le coût qui serait facturé et celui qu'aurait supporté l'entreprise en réalisant la restauration pour elle-même.

. définition d'une tarification ou d'une politique de prix différentiels:

L'analyse du coût marginal peut être utilisée avec profit pour asseoir une politique de tarification ou établir un devis pour un client qui consulte l'entreprise en vue d'une production ou d'une commande supplémentaire. Dans ces cas d'ailleurs, le coût marginal s'avère mieux adapté que le coût moyen. Les entreprises de production et de distribution d'électricité, comme EDF en France ou l'ONE au Maroc, recourent d'ailleurs souvent à cette méthode pour redéfinir leur tarification d'énergie, en définissant des tarifs de facturation par tranche de consommation d'électricité.

Mais la méthode peut être également utilisée avec profit par toutes les entreprises pour définir une politique de prix différentiels. Il est intuitif de réaliser, que

tant que l'entreprise n'a pas encore saturé sa capacité productive, elle a toujours intérêt à produire davantage en se basant sur une politique de prix attractive, qui ne peut être que différentielle. En effet, toute fabrication d'unités supplémentaires améliorera le profit global, tant que l'entreprise est assurée de les vendre au-dessus de leur coût marginal.

On vient de voir à travers quelques utilisations possibles, que l'analyse du coût marginal est l'une des analyses les plus pertinentes pour les décisions de gestion.

Elle reste cependant méconnue par la plupart des gestionnaires, dont les décisions reposent souvent sur l'expérience ou sur des appréciations subjectives. Au Maroc, mises à part les grandes entreprises publiques (ONE, ONCF..) qui procèdent à une étude rationnelle du coût marginal, dont les résultats sont utilisés pour asseoir une politique de tarification pertinente, assez peu d'entreprises prennent des décisions de gestion en calculant des coûts marginaux. Cependant, certaines pratiques courantes dans le monde des affaires, sans être basées sur un calcul précis du coût marginal, peuvent être considérées comme intuitivement inspirées de cette notion. On constate par exemple souvent que:

- Des entreprises fabriquent volontairement des productions additionnelles qu'elles vendent en « solde » à des prix réduits en plus des produits soldés traditionnels, notamment pour les produits en fin de cycle de vie;

- Des entreprises vendent une partie de leur production à prix réduits à certaines catégories de la population, par exemple à certains corps de métiers. Cette manière de procéder peut leur apporter une clientèle supplémentaire, phénomène très connu des conseils et prescripteurs;

- des entreprises vendent à des tarifs très bas, qui peuvent être estimés proches du coût marginal, à des organisations charitables, aux associations, et aux ONG, ce qui contribue au renforcement de leur image au niveau de l'environnement.

. les insuffisances de la méthode du coût marginal

- L'analyse du coût marginal exige un raisonnement à la marge, autrement dit d'isoler les unités supplémentaires, avec leurs coûts spécifiques, ce qui est théoriquement possible, mais pratiquement difficile à réaliser dans le cadre d'une

structure en pleine activité. De plus, le concept de coût marginal fait appel à un raisonnement économique et à des concepts mathématiques, qui ne font pas toujours bon ménage avec les méthodes comptables privilégiant le concept de coût moyen, plus simple et plus familier dans le mode des affaires.

- Par ailleurs, l'analyse n'est pertinente que quand elle est basée sur des données prévisionnelles, ce qui implique à l'amont des études prévisionnelles de coûts et de demande, et des estimations qui peuvent s'avérer fausses ou entachées d'arbitraire.

- D'un autre côté, la méthode n'est pertinente pour les décisions que quand elle est basée sur des éléments permanents, c'est-à-dire un résultat marginal durable, ce qui suppose des études sur le moyen terme.

- La méthode ne peut être envisagée pour des utilisations fréquentes dans le court terme, compte tenu des traitements et des informations qu'elle réclame.

2. méthode du surplus de productivité globale :

La méthode de l'analyse des surplus, souvent appelée méthode des surplus de productivité globale, a pour objet de séparer les gains de productivité, des gains ou pertes dues à des variations de prix. De plus, en analysant la répartition des gains ou pertes ainsi dégagées, elle permet de renseigner sur l'impact des deux variations (variation de productivité et variation de prix) sur les positions respectives des partenaires sociaux de l'entreprise, qu'ils soient internes (actionnaires, salariés) ou externes (clients, fournisseurs, bailleurs de fonds, fisc,...). A cet égard, cette méthode complète avantageusement les analyses comptables classiques ayant pour objet de maîtriser les coûts, et constitue de ce fait un outil intéressant pour le contrôle de gestion.

3. élasticité :

La méthode de l'analyse des surplus nous a permis de constater qu'une variation des prix se traduit, soit par un coût supplémentaire, soit par un avantage pour l'entreprise, d'où la nécessité de suivre de très près les prix unitaires qui servent à valoriser les inputs et les outputs. L'entreprise n'a en principe pas de maîtrise sur les prix des achats et fournitures. Les variations de ces prix d'inputs constituent généralement une contrainte de l'environnement, dont on peut seulement limiter l'impact par une diversification des fournisseurs et une programmation des approvisionnements en fonction des besoins qui doivent être définis à l'avance dans la mesure du possible

Par contre, les prix des outputs, notamment les prix de vente, sont en principe sous le contrôle direct de l'entreprise, même dans un environnement fortement concurrentiel, pourvu qu'elle ait une bonne connaissance à la fois de son coût de revient, de ses produits, de ses marchés, et bien sûr des forces et faiblesses de ses concurrents.

Une bonne connaissance des coûts et résultats suppose non seulement la mise en place d'une comptabilité analytique, mais aussi une étude sur le comportement des coûts, ce qui suppose la définition de:

· la fonction de coûts : $C = f(Q')$, donnant les coûts (**C**) en fonction des quantités produites et vendues (**Q'**). On supposera dans ce qui suit que tout ce qui est produit est vendu, de telle sorte **que** $Q' = Q$. Si la fonction de coûts est affine, nous aurons:

$$C = VQ + F \quad (1)$$

où V est le coût variable unitaire, égal dans ce cas au coût marginal, et F est coût fixe

· la fonction de résultat : $R = PQ - C \quad (2)$

Une bonne connaissance des éléments relatifs à l'output (demande, prix), suppose la définition de:

· la fonction de prix ou de demande : $P = f(Q) \quad (3)$ donnant le prix (**P**) en fonction des quantités vendues (**Q**)

· l'élasticité-prix de la demande définie comme étant égale au rapport entre les variations en pourcentage de la quantité demandée (**Q**) et du prix (**P**), soit $(dQ/Q) / (dP/P)$. Elle permet de mesurer la sensibilité de la demande aux variations du prix, c'est-à-dire de calculer de combien varie la quantité demandée d'un produit à la suite de la variation de son prix.

Une formulation courante de l'élasticité-prix de la demande est donnée par:

$$e = - (dQ/dP) * (P/Q) \quad (4)$$

formule dans laquelle on isole le rapport P/Q . Puisque dans une variation on passe d'une prix initial **P1** à un prix d'arrivée **P2**, et d'une quantité initiale **Q1** à une quantité d'arrivée **Q2**, Il s'agit en effet de savoir quel prix et quelle quantité on va mettre dans ce rapport. Quand l'amplitude de variation est grande, cette précision est importante. Cependant, pour éviter toute ambiguïté, on préfère souvent travailler avec **l'élasticité moyenne**, utilisant le prix moyen et la quantité moyenne comme suit:

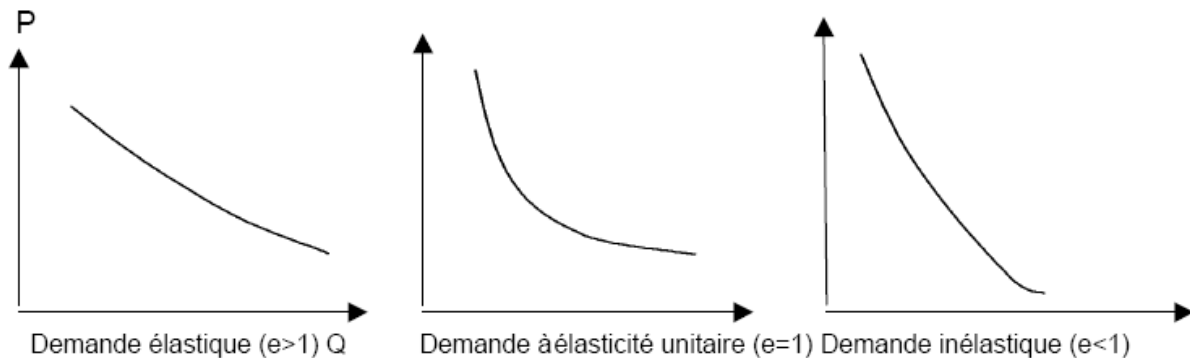
$$e = - (dQ/dP) * ((P1+P2)/2) / ((Q1+Q2)/2) = - (dQ/dP) * (P1+P2)/(Q1+Q2) \quad (5)$$

La connaissance de l'élasticité-prix de la demande est importante pour avoir une idée précise sur la réaction des consommateurs aux variations de prix pratiqués par l'entreprise. En général le prix et la demande varient en sens inverse, ce qui explique la présence du signe moins dans la formule ci-dessus. Cependant, par commodité, on raisonne toujours sur des élasticités positives, avec trois cas de figure possibles:

1. $e > 1$: élasticité supérieure à un, la demande est élastique par rapport au prix. Toute baisse de prix se traduit par une hausse relative plus importante de la demande, et donc des revenus de l'entreprise. Une hausse de prix aurait l'effet contraire.

2. $e < 1$: élasticité inférieure à un, la demande est inélastique par rapport au prix. Toute baisse de prix se traduit par une hausse relative moins importante de la demande, et donc par une baisse des revenus de l'entreprise. Une hausse de prix aurait l'effet contraire.

3. $e = 1$: élasticité égale à un, la demande est unitairement élastique par rapport au prix. Une baisse de prix se traduit par une hausse relative égale de la demande, et les revenus de l'entreprise n'en sont pas affectés. Une hausse de prix produit le même effet inverse sans changer les revenus de l'entreprise.



Remarques:

- dans les cas extrêmes d'élasticité infinie et d'inélasticité parfaite, les courbes deviennent respectivement horizontale et verticale.
- L'élasticité ne doit pas être confondue avec la pente de la courbe. La première est un rapport de pourcentage, alors que la deuxième représente la dérivée de la fonction.

Dans la pratique, si on exclut le cas des produits dont la demande est parfaitement inélastique au prix (cas des produits de première nécessité, courbe verticale), une hausse démesurée du prix a pour conséquence de baisser la demande suite à une perte de part de marché, et donc peut faire baisser la rentabilité. A l'inverse, une baisse des prix a pour conséquence de relancer la demande, mais il n'est pas

certain qu'une telle décision se solde par un gain net de rentabilité pour l'entreprise, surtout si l'entreprise entre dans une zone de rendement décroissant.

Le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale de l'entreprise permet, entre autres, de contribuer avec l'aide des commerciaux, à une connaissance précise des fonctions précitées, afin d'aboutir à un prix optimal, c'est-à-dire celui qui lui permet de maximiser la rentabilité, toutes choses étant égales par ailleurs. Concrètement, le problème de fixation du prix se pose en ces termes:

1. Dans les conditions actuelles, caractérisées par une fonction de coût et de demande, peut-on dire que les prix pratiqués par l'entreprise sont optimaux ?

2. Une variation de prix par rapport aux prix pratiqués s'accompagne généralement par un changement au niveau des ventes, et donc de la rentabilité. En supposant que la fonction de coût reste inchangée, à partir de quel seuil peut-on dire que la variation de prix envisagée est profitable?

Pour répondre à la première question, il faut calculer le prix optimal dans les conditions actuelles. Cet optimum peut être approché de deux manières différentes:

· Soit à partir des fonctions de prix et de coût quand elles sont connues, en dérivant notamment la fonction de résultat

$$R = PQ - C = f(Q) \cdot Q - VQ - F$$

· Soit à partir de la relation qui existe entre l'élasticité et la recette marginale.

En effet, en dérivant la fonction de résultat R et en l'égalisant à zéro, on obtient:

$$dR/dQ = f'(Q) \cdot Q + f(Q) - V = 0$$

Soit: $f'(Q) \cdot Q + f(Q) = V$, autrement dit, l'optimum est atteint quand la recette marginale $f'(Q) \cdot Q + f(Q)$ est égale au coût marginal V.

Et comme $f'(Q) = dP/dQ$ et $P = f(Q)$

Nous avons: $f'(Q) \cdot Q + f(Q) = (dP/dQ) \cdot Q + P = P(((dP/dQ) \cdot Q/P) + 1)$

Or $(dP/dQ) \cdot Q/P$ n'est rien d'autre que l'inverse de la formule de l'élasticité au signe près :

$$e = - (dQ/dP) * (P/Q)$$

Et donc:

$$rm = P_o(1-1/e) \quad (6)$$

La recette marginale est égale au coût marginal $rm = cm = V$ et par conséquent:

$$P_o = V \cdot (e / (e - 1)) \quad (7)$$

où :

P_o désigne le prix optimal

V désigne le coût marginal (égal par définition à la dérivée de la fonction de coût, ici égal au coût variable puisque la fonction de coût est linéaire)

e désigne l'élasticité

Pour répondre à la deuxième question, il faut estimer préalablement l'impact commercial de la variation de prix exprimé en termes de pourcentage de variation des ventes, et le comparer à un seuil critique déterminé comme suit:

Soit P_1 le prix actuel déterminant les ventes Q_1

Soit P_2 le prix envisagé déterminant les ventes Q_2

En utilisant la fonction de résultat donné plus haut, le résultat dans les deux cas ressort à:

$$R_1 = P_1 Q_1 - C = P_1 Q_1 - V Q_1 - F$$

$$R_2 = P_2 Q_2 - C = P_2 Q_2 - V Q_2 - F$$

La décision de passer du prix P_1 au prix P_2 n'est profitable que si R_2 est supérieur ou égal à R_1 . Par conséquent:

$$R_2 \geq R_1 \hat{=} P_2 Q_2 - V Q_2 - F \geq P_1 Q_1 - V Q_1 - F$$

Pour solutionner ce problème, il faut faire l'hypothèse que la demande est élastique par rapport au prix, et envisager les deux cas, correspondant respectivement à une diminution du prix, $P_2 < P_1$, ce qui se traduirait par une augmentation des ventes $Q_2 > Q_1$, et à une augmentation du prix, $P_2 > P_1$, ce qui se traduirait par une baisse des ventes $Q_1 > Q_2$.

· Cas de baisse du prix, $P_2 < P_1$, ce qui se traduirait par une augmentation des ventes $Q_2 > Q_1$

Dans ce cas, l'inégalité ci-dessus peut être simplifiée comme suit:

$$Q_2 \geq Q_1 \cdot (P_1 - V) / (P_2 - V) \hat{=} Q_2 / Q_1 \geq (P_1 - V) / (P_2 - V)$$

Pour que la décision soit pertinente, il faut que le coefficient Q_2 / Q_1 soit supérieur à :

$$(P_1 - V) / (P_2 - V) \text{ et supérieur à } 1, \text{ soit:}$$

$$Q2/Q1 \geq (P1 - V) / (P2 - V) \geq 1 \quad (8)$$

Si l'estimation de $Q2$ ne satisfait pas à cette condition, la variation de prix envisagée devrait être abandonnée.

· **Cas de hausse du prix, $P2 > P1$, ce qui se traduirait par une baisse des ventes $Q1 > Q2$**

Dans ce cas, l'inégalité ci-dessus peut être simplifiée comme suit:

$$(P2 - V) \geq ((P1 - V) * Q1) / Q2$$

soit:

$$(P2 - V) \geq R1 / Q2$$

autrement dit, la marge unitaire sur coût variable attendu doit être supérieure résultat actuel pondéré par le coefficient $1/Q2$.

ou encore:

$$P2 \geq V + R1 / Q2 \quad (9)$$

Pour que cette inéquation soit vérifiée, et puisque v et $R1$ sont des constantes connues, il faut que le prix soit suffisamment élevé sans pour autant induire une baisse des ventes qui dépasse un certain seuil. Si l'estimation de $P2$ ne satisfait pas à cette condition, la variation de prix envisagée devrait être abandonnée.

On voit d'après ce qui précède que les notions de coût marginal, recette marginale, et élasticité constituent des outils intéressants pour le contrôle de gestion de la fonction commerciale de l'entreprise, notamment pour arrêter une politique pertinente des prix.

EXEMPLE D'APPLICATION :

La Société MICROVOL fabrique des moteurs pour des jouets d'enfants. Les charges fixes mensuelles s'élèvent à 1600 dh et les charges variables unitaires à 195 dh. Au delà d'une production de 200 unités, les charges fixes sont multipliés par deux en raison des amortissements des investissements nécessaires.

- 1- On va présenter pour des fabrications de 160, 200, 240, 280, et 320 unités :
- le coût de production total
 - le coût de production unitaire
 - le coût marginal d'une série supplémentaire (une série est composée de 40 unités).
 - le coût marginal d'une unité supplémentaire.
- 2- La société MICROVOL a accepté une commande de 200 unités à 210 dh l'unité. une commande supplémentaire, également à 210 dh, lui est proposée.
Doit elle accepter ou refuser cette nouvelle commande si :
- Elle porte sur 40 unités ?
 - Elle porte sur 80 unités ?
 - Elle porte sur 120 unités ?

SOLUTION :

1) COUT DE PRODUCTION ET COUT MARGINAL

Eléments	Nombre de Moteurs				
	160	200	240	280	320
Charges variables	31200	3900	46800	54600	62400
Charges fixes	1600	1600	3200	3200	3200
Coût de Production total	32800	40600	50000	57800	65600
Coût de Production Unitaire	205	203	208,30	206,40	205
Coût Marginal (série)	-	7800	9400	7800	7800
Coût Marginal Unitaire	-	195	235	195	195

2) ACCEPTATION OU REFUS D'UNE COMMANDE SUPPLEMENTAIRE

(prix de vente unitaire : 210 DH)

Eléments	Nombre de Moteurs			
	200	240	280	320
Coût de Production	203	208,30	206,40	205
Résultat Unitaire	7	1,7	3,6	5
Résultat Total	1400	408	1008	1600

Conclusion :

Les dirigeants de la société MICROVAL ont le choix entre la maximisation du résultat unitaire et la maximisation du résultat global. Dans le premiers cas, les dirigeants refuseront la commande supplémentaire. Dans le second cas, ils choisiront une commande supplémentaire de 120 unités, mais ils refuseront les commandes supplémentaires de 40 ou 80 unités

2. Les utilisations possibles.

Le suivi des coûts peut avoir plusieurs objectifs :

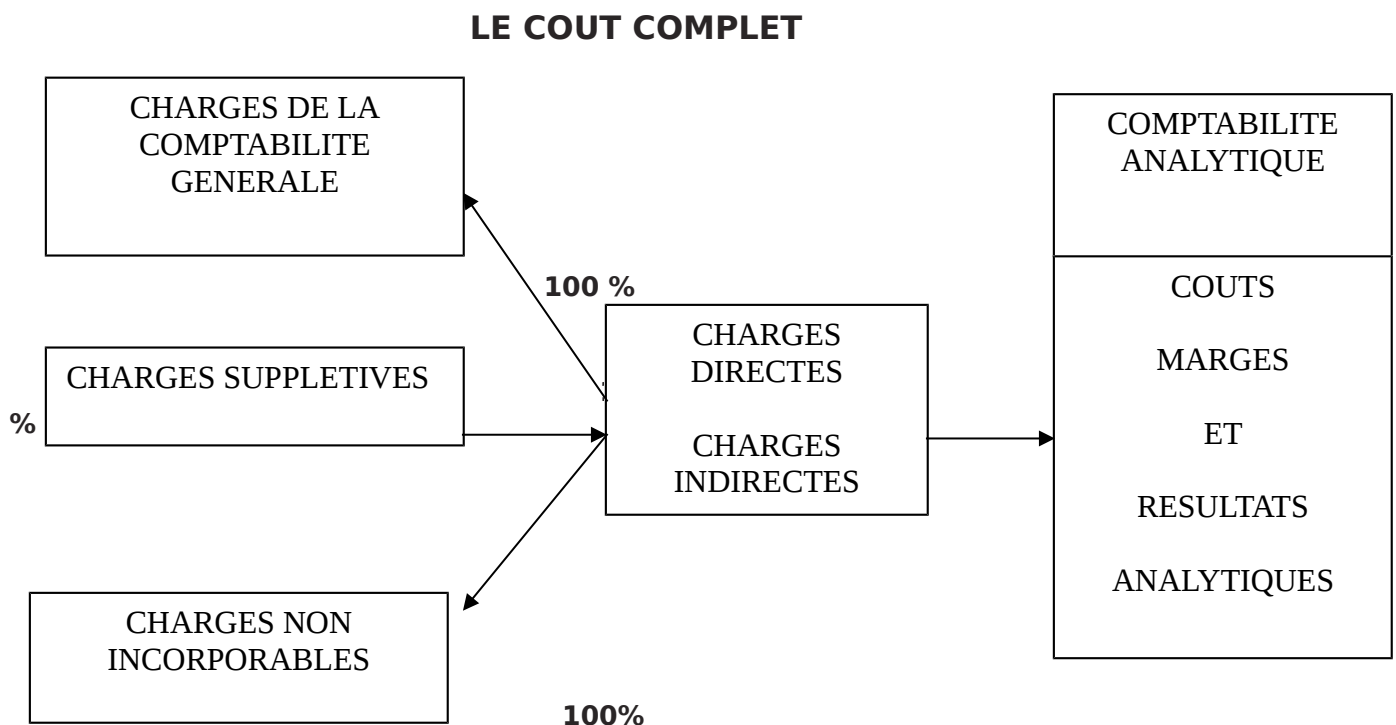
- connaître l'activité et son coût ;
- aider à la prise de décision, à titre d'exemple :
 - abandon ou lancement d'une nouvelle activité ;
 - choix d'un mode de gestion (régie/sous-traitance) ;
 - réduction ou augmentation du volume d'activité ;
 - aide au choix des investissements ;
 - aide à l'élaboration d'une politique tarifaire (prix de cession et tarification externe) ;
 - aide à la préparation budgétaire ;
 - aide à la programmation du renouvellement des investissements ;
 - aide à la prévision des dépenses en fonction du volume d'activité ;
- suivre le budget ;
- etc.

Il importe de définir préalablement les objectifs attendus afin de choisir la méthode de calcul des coûts la plus appropriée. On rappellera, pour mémoire, les deux méthodes fondamentales de la comptabilité analytique : la méthode des coûts complets (encore appelée méthode des centres d'analyse) et la méthode des coûts partiels (également dénommée *direct costing*, *direct costing* évolué, coût marginal).

3. Méthode des coûts complets :

La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. La méthode est fondée sur la distinction coûts directs/coûts indirects et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects au travers d'un processus de répartition et de déversement.

Le mécanisme du cou complet peut être schématisé ainsi :



4. Méthode des coûts partiels (direct costing).

La méthode des coûts complets permet le calcul des coûts d'achat, de production, de revient en s'appuyant particulièrement sur la distinction entre charges directes et charges indirectes.

Pour la détermination des coûts en question, la méthode des coûts complets n'exclut aucun type de charges.

Dès lors, la méthode des coûts complets est sujette à des critiques, parfois légitimes. On lui reproche notamment :

- Sa mise en œuvre est complexe puisqu'il s'agit d'adapter le réseau de calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise ;
- Elle nécessite des calculs longs et coûteux ;
- Elle fait souvent appel à l'arbitraire (clés de répartition) pour répartir certaines catégories de charges ;
- Les variations de niveaux d'activité d'une période d'analyse à l'autre ne sont pas prises en considération.

Cette anomalie est grave du fait que ces variations constituent l'un des paramètres fondamentaux de la réalité des entreprises ;

- Elle ne facilite pas les travaux prévisionnels, en particulier les simulations en matière d'activité ou de production. Etant donné les reproches ci-dessus adressés à la méthode des coûts complets, d'autres méthodes, se voulant plus simples, apportant des solutions aux critiques en question, ont vu le jour. Il s'agit **des méthodes de coûts partiels**.

Les méthodes des coûts partiels sont fondées sur la distinction coûts variables/fixes. Elles permettent de réaliser de façon simple des études de coûts pertinentes sur des activités, sans les biaiser par des éléments liés à l'ensemble de la structure. Il s'agit d'une famille de méthodes ayant en commun :

- La critique de l'approche des coûts complets qui ne permet pas d'orienter de façon rationnelle la gestion de l'entreprise ;
- L'adoption d'un raisonnement en termes différentiels ;
- L'orientation du raisonnement vers le « coût de la décision » et non vers le « coût de produit » (coût marginal).

5. Etude des différentes charges et critères de variabilité :

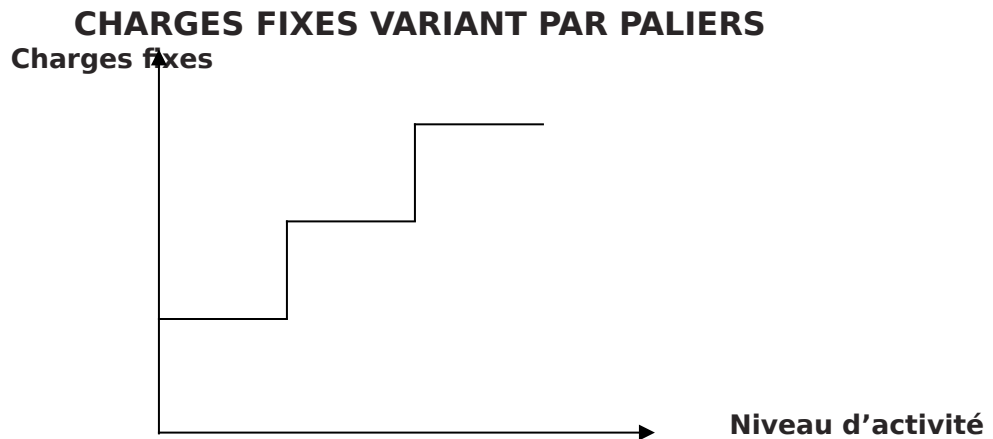
D'une manière générale, on constate dans l'entreprise que certaines charges varient selon la production et que d'autres sont indépendantes de l'activité, dans une structure donnée.

On distingue généralement trois grands types de charges :

- Les charges fixes ;
- Les charges variables ;
- Les charges semi - variables.

5.1 CHARGES FIXES

Les charges fixes, appelées aussi charges de structure ou charges d'existence, sont des charges qui ne sont pas rigoureusement fixes. Il s'agit des charges qui sont fluctuantes à l'intérieur d'une structure donnée. Elles ne varient que lorsque la production augmente dans des limites données (les primes d'assurance par exemple, les dotations d'exploitation aux amortissements, les loyers)
Les charges fixes varient uniquement par paliers correspondants à de nouvelles capacités de production.

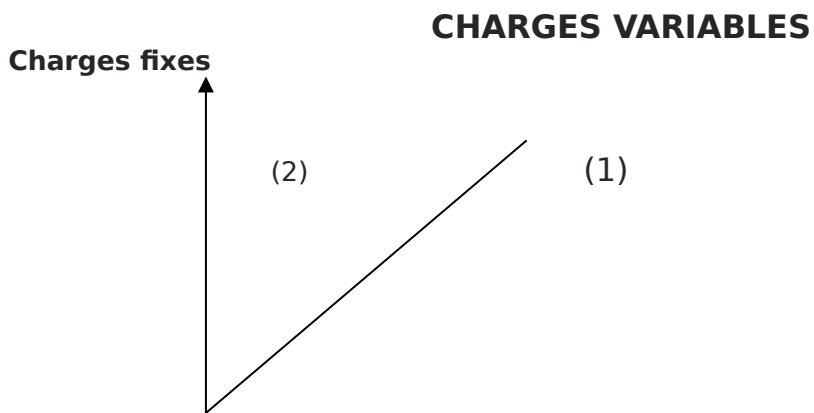


5.2 CHARGES VARIABLES

Parfois appelées charges opérationnelles, les charges variables évoluent et dépendent directement du volume de production. Cependant, elles ne sont pas nécessairement proportionnelles à ce volume. En effet, les charges variables peuvent être :

- Proportionnelles (1) ;
- Plus que proportionnelles (charges variables croissantes) (2).
- Moins que proportionnelles (charges variables décroissantes) (3).

Les charges variables peuvent être schématiquement représentées comme suit :



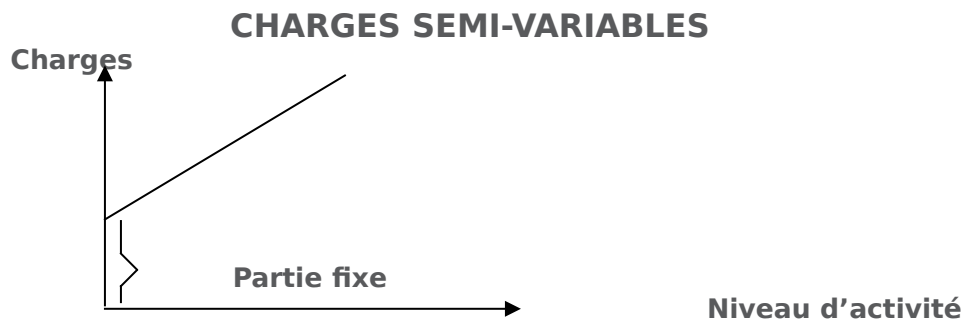


Niveau d'activité

Les charges liées à l'emploi du personnel, notamment le coût des heures supplémentaires, sont des charges variables croissantes. Alors que les charges liées à des commandes de plus en plus importantes auprès d'un même fournisseur sont des charges variables décroissantes.

5.3 CHARGES SEMI - VARIABLES

Les charges semi-variables appelées aussi **charges mixtes**, sont des charges qui comportent une partie fixe et une partie variable. Pour isoler la partie fixe afin d'obtenir la partie variable, la méthode la plus courante est celle de l'ajustement par la méthode des moindres carrés. On peut citer l'exemple type de charges semi-variables, les salaires des représentants qui se composent d'une partie fixe et de commissions calculées en fonction du volume des ventes réalisées. Les charges afférentes au téléphone et à l'électricité sont aussi des charges semi-variables puisqu'elles comportent l'abonnement (fixe) et les consommations (variables). Les charges semi-variables peuvent être schématiquement représentées de la manière suivante :



5.4 INFLUENCE DES CHARGES FIXES SUR LES COÛTS

La méthode des coûts réels complets englobe toutes les charges de l'entreprise (charges fixes et charges variables) sans tenir compte des variations d'activité de cette entreprise. L'existence des charges fixes a une répercussion directe sur le calcul du coût unitaire des produits, selon le niveau d'activité envisagée de l'entreprise, comme le montre l'exemple simplifié ci-après :

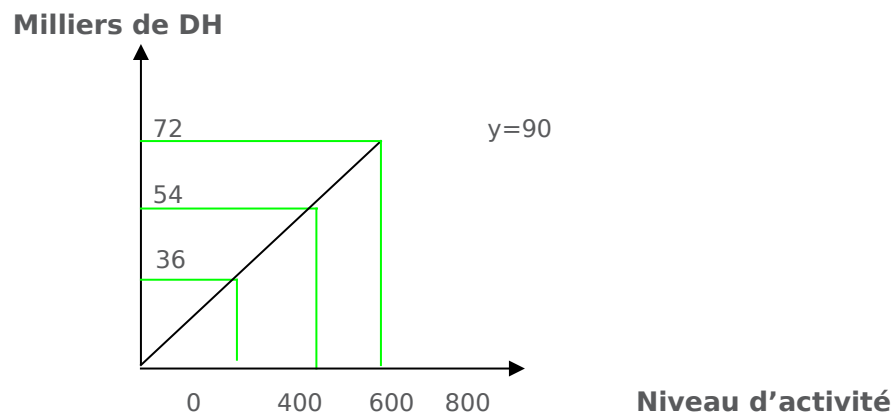
Niveau d'activité	400	500	600	800
Eléments du coût				

Charges variables (90 DH par unité)	36000	45000	54000	72000
Charges fixes	30000	30000	30000	30000
Coût Total	66000	75000	84000	102000
Coût Unitaire				
- Coût Variable	90	90	90	90
- Coût Fixe	75	60	50	37.50
Coût Unitaire Total	165	150	140	127.50

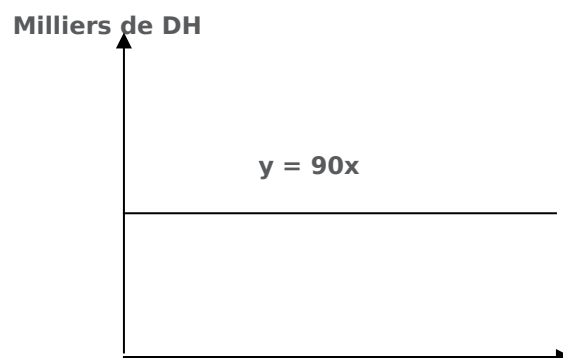
Les charges variables totales, le coût variable unitaire, les charges fixes totales et le coût fixe unitaire peuvent être représentés graphiquement de la manière suivante :

- Les charges variables

CHARGES VARIABLES TOTALES



CHARGES VARIABLES UNITAIRES



d'activité

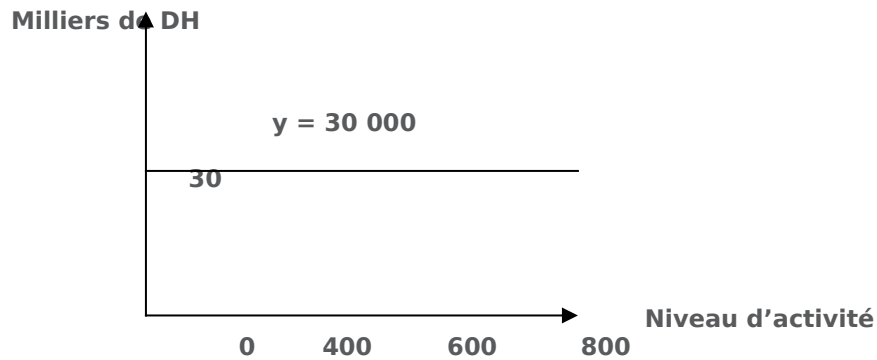
0 400 600 800

Niveau

Les deux schémas ci-dessus montrent que la forme générale des charges variables totales peut être résumée par l'équation $y = a x$ et que la forme générale des charges variables unitaires peut être résultée par l'équation $y = a$

D'autre part, le schéma des charges variables unitaires permet de constater qu'unitairement, les charges variables sont constantes par rapport à l'activité.

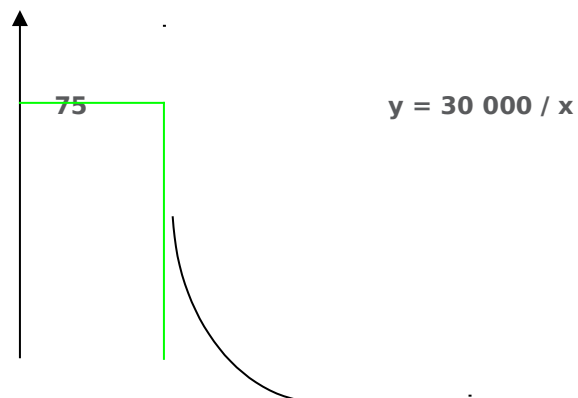
- Les charges fixes

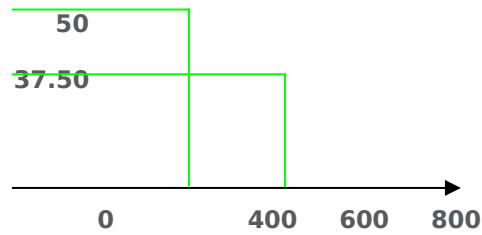


Equation de forme générale

$$y = b$$

CHARGES FIXES TOTALES





Equation de forme générale

$$y = b / x$$

D'après le schéma des charges fixes unitaires, on constate **qu'unitairement, les charges fixes sont variables** par rapport à l'activité.

Pour éliminer les différences de coût unitaire dues aux variations d'activité, il y a deux solutions :

- Soit incorporer aux coûts, uniquement la part de frais fixes qui été réellement utilisée, compte tenu de l'activité (méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes) ;
- Soit ne pas incorporer les frais fixes (méthode des coûts variables).

Les différentes utilisations possibles des méthodes de calcul des coûts

Objectifs	Alimentation du système d'information		Aide à la prise de décision		Appui au contrôle interne	
	Connaissance des coûts	Tarifification	Optimisation	Décision	Préparation budgétaire	Suivi
Coûts complets	xxx	xxx				xxx
Méthode <i>activity based costing</i> (ABC)	xxx	xxx		x		xx
Coûts standards (écarts)		xx			xxx	xxx
Coûts partiels	x		xxx	xxx	xx	xxx

xxx la méthode de calcul des coûts répond bien à la problématique donnée ;
x la méthode de calcul des coûts n'est pas la plus adaptée pour répondre à la problématique posée, mais peut y contribuer.

On peut aussi citer la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes qui peut être considérée comme une variante de la méthode des coûts complets.

6. Acteurs concernés.

La loi organique relative aux lois des entreprises prévoit le développement de l'analyse des coûts. S'interroger sur les coûts d'un programme ou d'une mission constitue l'un des axes de la mise en oeuvre de la LOLF, notamment pour la mesure de l'efficacité. En ce sens, les acteurs intervenant dans le cadre de ces programmes pourront être amenés à définir le type de coûts qui leur semble le plus pertinent au regard du programme dont ils ont la charge. Par ailleurs, ce calcul des coûts peut s'avérer indispensable dans le cas où l'entreprise vend ses produits, dans un cadre concurrentiel ou non.

6.1 Comment faire ?

Qu'il s'agisse d'une étude ponctuelle ou de la mise en place d'une comptabilité de gestion permanente, il faut choisir la méthode de calcul des coûts (coûts complets, coûts directs...) adaptée à la question à résoudre, puis :

- pour chaque poste de charge, classer les charges en fonction de la typologie retenue ;

- si la méthode implique une répartition des coûts indirects, examiner la sensibilité des résultats aux hypothèses retenues en matière d'unités d'oeuvre et de clés de répartition.

Une méthode d'analyse des coûts volontairement simplifiée, voire non exhaustive, sera souvent préférable à une méthode trop complexe à mettre en oeuvre (et coûteuse), au moins dans un premier temps.

6.2 les éléments complémentaires...

6.2.1 La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.

La méthode des coûts complets ne tient pas compte des variations du niveau d'activité, notamment pour la répartition des frais fixes. En effet, dans la méthode des coûts complets, les frais fixes, qui sont par nature constants au sein d'un palier donné, sont répartis au *pro rata* du volume d'activité. Ainsi, lorsque le niveau d'activité est élevé, le coût fixe unitaire est faible. À l'inverse, quand le niveau d'activité est bas, le coût fixe unitaire est élevé. Le coût de revient unitaire obtenu dépendra donc largement des variations du niveau d'activité. La méthode de l'imputation rationnelle cherche à pallier l'inconvénient du lien entre coût et niveau d'activité. Elle vise à n'imputer au coût des produits que la part de frais fixes qui est considérée comme rationnelle en fonction d'un **coefficient d'imputation rationnelle**, c'est-à-dire correspondant à un niveau normal d'activité préétabli.

Coefficient d'imputation rationnelle = Activité réelle / Activité normale

D'où :

Charges fixes imputées = Charges fixes x Coefficient d'imputation rationnelle

On constate, qu'en définitive, la méthode de l'imputation rationnelle repose sur le choix d'une norme, et, bien entendu, sur la linéarité des charges fixes. La norme est définie par une certaine capacité utile d'unité d'oeuvre dont on fixe le niveau normal d'après des critères d'appréciation qui se fondent sur des facteurs quantitatifs d'ordre commercial et d'ordre technique.

Cependant, il convient de remarquer que le choix de la norme est parfois délicat.

La différence entre les coûts fixes affectés et les coûts fixes totaux est appelée coût de période.

- Processus de Calculs

A chaque niveau d'activité, la part des charges fixes à incorporer aux coûts sera déterminée en fonction du coefficient d'imputation rationnelle.

Les charges fixes non imputées représentent la différence d'imputation rationnelle ; cette différence est toujours faite dans le sens :

Différence D'imputation Rationnelle = Charges fixes imputées - Charges fixes non imputées

Dans le cas où **cette différence est positive**, celle-ci présente **un coût de chômage**, alors que dans le cas où elle est **négative**, elle exprime **un boni de suractivité**.

L'originalité de cette méthode tient dans sa capacité à isoler les coûts/bénéfices liés à la sous/suractivité pour éviter de les intégrer dans le calcul des coûts unitaires.

EXEMPLE D'APPLICATION :

De la comptabilité générale d'une entreprise industrielle, on extrait les renseignements suivants (après retraitement des charges) :

Activité (en unités)	800	900	1000	1100
Charges variables	56 000	63 000	70 000	77 000
Charges fixes	15 400	15 400	15 400	15 400
Charges totales	71 400	78 400	85 400	92 400
Charges unitaires	89,25	87,11	85,40	84
Dont - variables	70	70	70	70
- fixes	19,25	17,11	15,40	14

On va imputer rationnellement les charges fixes aux coûts, sachant que l'activité normale est de 1000 unités.

SOLUTION :

CALCUL DU COEFFICIENT D'IMPUTATION RATIONNELLE

Activité Normale	Activité Réelle	Coefficient Imputation Rationnelle
1000	800	80 %
1000	900	90 %
1000	1000	110 %

IMPUTATION DES CHARGES FIXES

Eléments	800	900	1000	1100
Charges variables	56 000	63 000	70 000	77 000
Coefficient IR	0.80	0.90	1	1,10
Charges fixes imputées	12 320	13 860	15 400	16 940
Charges Totales	68 320	76 860	85 400	93 940
Charges Unitaires	85,40	85,40	85,40	85,40
Charges unitaires				
- Variables	70	70	70	70
- Fixes	15,40	15,40	15,40	15,40
Différence d'imputation	+ 3080 (1) + 1540 Coût de chômage ou Coût de Sous Activité			-1540 Boni de Suractivité

(1) Charges fixes réelles 15 400 - Charges fixes imputées 12 320.

6.2.2 Méthode des coûts variables

6.2.2.1 Définition

Un coût variable est un coût comprenant exclusivement des charges qui varient avec le volume d'activité. Ces charges, appelés aussi charges

opérationnelles, sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

La différence entre le total des charges et les charges variables représente les charges fixes supportées par l'entreprise quel que soit son volume d'activité dans une structure donnée.

6.2.2.2 Principe

La méthode des coûts variables, appelée aussi méthode du **direct costing**, consiste à déterminer des marges sur coûts variables (M/CV) par produit ou par activité.

$$\text{M/CV} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Charges variables}$$

6.2.2.3 Intérêts de la méthode des coûts variables

D'un point de vue gestion, la marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit.

La marge sur coût variable est utile à calculer, notamment, elle permet de répondre aux impératifs suivants :

- La marge sur coût variable d'un produit est-elle suffisante pour couvrir les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt, à développer la production du produit, ou la supprimer ?

6.2.2.4 Limites de la méthode des coûts variables

La méthode des coûts variables n'est intéressante dans les prises de décision que dans le court terme. Par conséquent sur le long terme, c'est la totalité des charges et non les seules charges variables qu'il convient de couvrir.

6.2.3 Seuil de rentabilité

Avant de définir le seuil de rentabilité, il est important de rappeler qu'il ne s'agit pas d'une méthode de calcul des coûts comme le sont le coût complet ou le coût variable.

Le seuil de rentabilité, appelé aussi point mort, ou chiffre d'affaires critique, est une méthode qui a pour objet d'attirer l'attention des dirigeants et des responsables de gestion grâce :

- Au calcul du montant du chiffre d'affaires pour lequel le résultat de l'entreprise est nul (d'où le nom seuil de rentabilité) ;

- - Au calcul de bénéfices prévisionnels en fonction d'hypothèses de variations du chiffre d'affaires ;
- Au calcul du chiffre d'affaires nécessaire pour atteindre un bénéfice désiré.
- Au calcul du chiffre d'affaires nécessaire pour maintenir un certain bénéfice en cas d'augmentation de certaines charges fixes.

6.2.3.1 Définition et méthodes de calculs

- Définition :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires que l'entreprise doit réaliser pour couvrir l'intégralité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice ni perte.

En d'autres termes, le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat de l'entreprise est nul, c'est-à-dire lorsque **la marge sur coût variable est égale aux charges fixes.**

La date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint est appelée point mort.

- Méthodes de calculs :

Le calcul du seuil de rentabilité s'effectue à partir des éléments du compte de résultat différentiel. Voici un exemple chiffré :

De la comptabilité d'une entreprise, on extrait les informations suivantes :

- Chiffre d'affaires	200 000	DH
- Charges variables	160 000	DH
- Charges fixes	20 000	DH

En fonction de ces informations, calculer le seuil de rentabilité.

SOLUTIONS :

Le seuil de rentabilité peut se calculer par trois méthodes :

- Méthode arithmétique ;
- Méthode algébrique ;
- Méthode graphique.

Quelle que soit la méthode, le compte de résultat différentiel s'impose.

1) Méthode arithmétique

COMPTE DE RESULTAT DIFFERENTIEL

Chiffres d'affaires (C.A)	200 000	100 %
Charges variables (C.V)	160 000	80 %
Marges sur Coût Variable (M/CV)	40 000	20 %
Charges fixes (C.F)	20 000	
Résultat	20 000	

$$\begin{aligned} \text{SR} &= (\text{CA} \times \text{CF}) / (\text{M/CV}) \\ \text{SR} &= (200\,000 \times 20\,000) / 40\,000 \\ \text{SR} &= 100\,000 \end{aligned}$$

VERIFICATION:

Chiffres d'affaires (C.A)	100 000	100 %
Charges variables (C.V)	80 000	80 %
Marges sur Coût Variable (M/CV)	20 000	20 %
Charges fixes (C.F)	20 000	
Résultat	0	

2) Méthode algébrique

Soit x le seuil de rentabilité.
20 % de x (M/CV) = Charges fixes

$$20x / 100 = 20\,000$$

$$0.2x = 20\ 000 \quad \text{d'où} \quad x = 100\ 000$$

3) Méthode graphique

Deux droites composent le graphique :

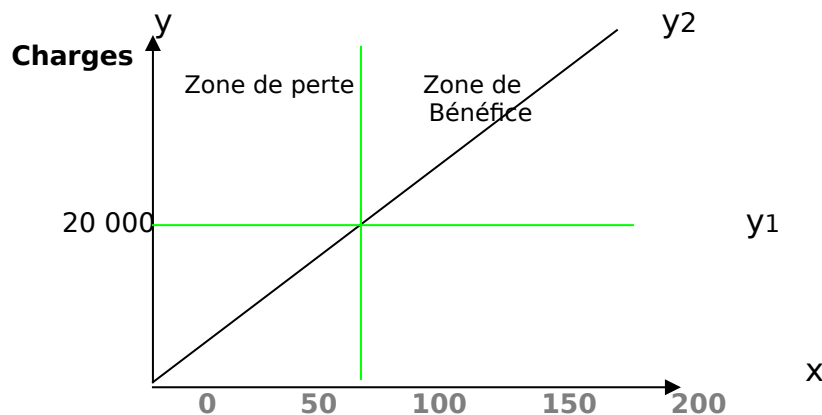
La droite y_1 des charges fixes ;

La droite y_2 de la marge sur coût variable en % du chiffre d'affaires.

$$y_1 = 20\ 000$$

$$y_2 = 0.2x$$

L'intersection des droites y_1 et y_2 détermine le seuil de rentabilité.



POINT DE RENCONTRE : quand $y_1 = y_2$, soit $20\ 000 = 0.2x$

$$\text{D'où } x = 100\ 000$$

REMARQUE :

- Tout chiffre d'affaire inférieur à 100 000 (SR) engendre une perte ;
- Tout chiffre d'affaires supérieur à 100 000 engendre un bénéfice ;
- Tout chiffre d'affaires égal à 100 000 n'engendre ni bénéfice ni perte.

6.2.4 Point mort

On appelle point mort la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Cette date est calculée de la manière suivante :

$$\text{Point mort} = (\text{Seuil de rentabilité} / \text{Chiffre d'affaires}) \times 360 \text{ jours}$$

Reprenons les mêmes énoncés de l'exemple précédent et calculons le point mort.

$$\text{POINT MORT} = (100\ 000 / 200\ 000) \times 360 \text{ jours}$$

$$= 180 \text{ j soit 6 mois}$$

En supposant que l'exercice comptable coïncide avec l'exercice civil, la date à laquelle, le point mort est atteint est le 30 juin (à partir du premier janvier).

6.2.5 Calcul du chiffre d'affaires nécessaire pour atteindre un résultat voulu

Soit le compte d'exploitation différentielle des exemples précédents.

L'entreprise souhaite connaître le montant du chiffre d'affaires nécessaire pour obtenir un résultat de 25 000 DH.

Pour obtenir ce résultat de 25 000 DH, il faut que la marge sur coût variable, diminuée des charges fixes, soit égale à 25 000 DH.

En partant du bas du compte d'exploitation différentiel, on peut calculer la marge sur coût variable, soit :

$$M/CV = \text{Résultat} + \text{Charges fixes}$$

$$M/CV = 25\ 000 + 20\ 000$$

$$M/CV = 45\ 000$$

Or pour atteindre une marge sur coût variable de 45 000 DH, il est nécessaire de réaliser un chiffre d'affaire de $45\ 000 / 20\% = 225\ 000$ DH

VERIFICATION :

Chiffres d'affaires (C.A)	225 000	100 %
Charges variables (C.V)	180 000	80 %
Marges sur Coût Variable (M/CV)	45 000	20 %
Charges fixes (C.F)	20 000	
Résultat	25 000	

CHAPITRE 7 : Détermination des coûts :

La hiérarchie des coûts est étroitement liée à celle des phases du processus d'exploitation. à chacune des étapes principales (approvisionnement, production, distribution) correspond un coût.

Dans une entreprise industrielle, on détermine généralement les coûts suivants :

- Coût d'approvisionnement des Matières (appelé également coût d'achat) ;
- Coût de production
- Coût de revient

1. Le coût d'achat :

Le coût d'approvisionnement se compose de deux types de charges :

-D'abord, Les charges directes (Prix d'achat hors taxes récupérables des matières) ;

-Ensuite, les charges indirectes imputés au centre approvisionnement (grâce au tableau de répartition des charges indirectes) ;

On calcule le coût d'approvisionnement (ou coût d'achat) de la manière suivante :

Coût d'achat (des matières achetées)=Prix d'achat hors taxes+Charges sur

Achats

2. Le coût de production :

Le coût de production se compose :

-D'abord, du coût d'achat des matières consommées (utilisées dans le processus de fabrication) ;

-Ensuite des autres charges directes (notamment le coût de la main d'œuvre directe) ;

-Enfin, des charges indirectes relatives à la production de la manière suivante :

Coût de Production (des produits finis)= Coût d'achat des matières consommées

+ Autres charges de

production

Le coût de production ne concerne que la production intégralement terminée et mise en stock ou livrée à la fin de la période.

De ce fait, les charges engagés pour la production des produits inachevés seront évaluées et constitueront la production en cours(souvent appelées les encours de production).

Dans le cas où il existe les encours de production, pour une période donnée, le coût de production sera calculé de la manière suivante :

$$\text{Coût de production} = \text{Charges totales de production} + \text{Encours en début de période (initiaux)} - \text{Encours en fin de période (finaux)}$$

3. Le coût de revient :

Le coût de revient est calculé de la manière suivante :

$$\text{Coût de revient} = \text{Coût de production des produits vendus} + \text{Charges de Distribution}$$

Le résultat analytique est obtenu de la manière suivante :

$$\text{RESULTAT ANALYTIQUE} = \text{Ventes} - \text{Coût de revient}$$

Le résultat analytique doit être comparé au résultat trouvé en comptabilité général en tenant compte des différences de traitement comptable, qui comprennent :

- Des différences d'incorporation (voir chapitre suivant) ;
- Des différences d'inventaire.

CHAPITRE 9: les coûts prévisionnelles et l'analyse des écarts.

1 Définition :

1.1 Coût prévisionnel ou coût préétabli.

Un coût prévisionnel (ou coût préétabli) est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écarts élémentaires de diverses natures. Les coûts préétablis peuvent être de simples prévisions mais ils peuvent également constituer des coûts de référence, des objectifs à atteindre. Ils auront alors valeur de norme et constitueront des coûts standard.

1.2 Analyse des écarts.

L'analyse des écarts consiste à :

- déterminer les coûts souhaités (normes et objectifs à atteindre) ;
- comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- mettre en évidence les écarts ;
- identifier les causes possibles d'écarts ;
- valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- identifier les responsabilités.

Il s'agit donc d'un outil de pilotage permettant de repérer des anomalies, afin d'aider, le cas échéant, à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel. L'élaboration du budget prévisionnel et, par la suite

, l'analyse des écarts éventuellement constatés avec le budget exécuté nécessite

Préalablement l'établissement de standards et de coûts standards. Ainsi, un budget annuel de frais directs et variables (exemple : budget de personnel vacataire rémunéré

à l'heure pour produire une pièce) sera établi de la façon suivante :

- nombre d'heures de travail standard pour produire une pièce ;
- coût de l'heure de main-d'oeuvre ;
- nombre total de pièces à produire au cours de la période de référence (année).

Dans le cadre d'un budget de coûts variables et directs (exemples : matières premières,

consommables, main-d'oeuvre rémunérée en fonction du volume horaire ou de la prestation...),

l'écart total constaté entre les dépenses réelles et le budget prévisionnel peut avoir trois

causes principales que la méthode d'analyse des écarts permet d'isoler :

- Les écarts liés au volume ou à la quantité;
- Les écarts de valeur ou de prix ;
- Les écarts de réalisation d'activité.

Dans ce cadre, plusieurs types d'écarts peuvent être dégagés puis analysés :

• **Écarts d'exécution budgétaire:** différence entre les dépenses réelles constatées et le

budget prévisionnel ;

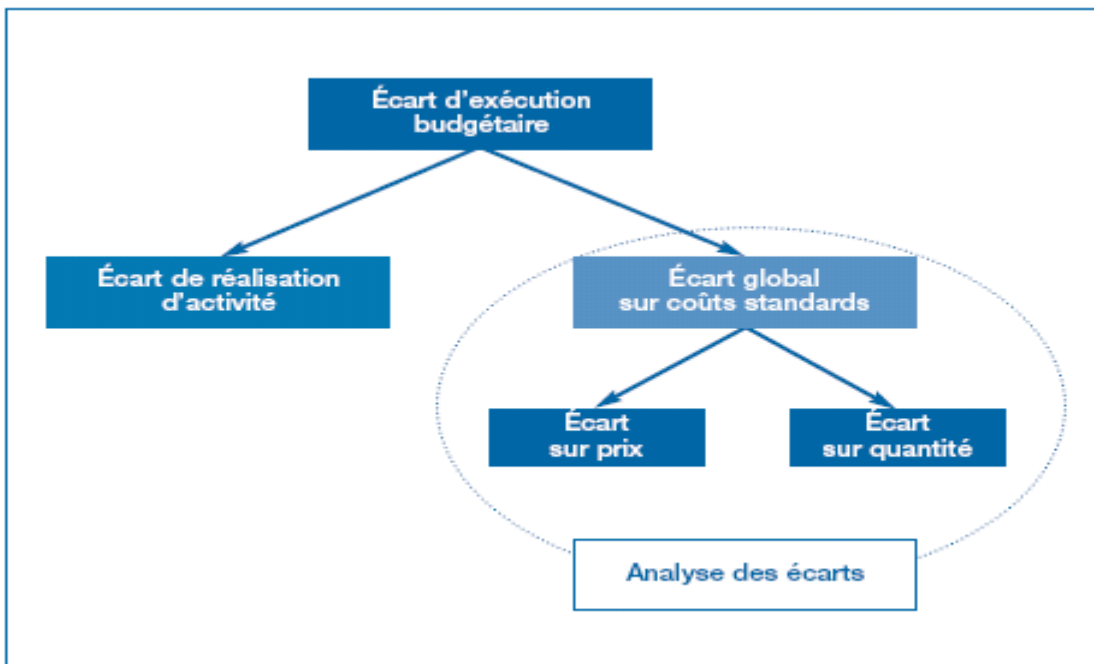
• **Écarts de réalisation d'activité :** cet écart valorise la part de l'écart d'exécution budgétaire due à la seule différence entre l'activité réelle et l'activité standard;

- **Écart global sur coûts standards:** c'est la différence entre les dépenses réelles et le budget qui aurait dû être dépensé si le niveau d'activité avait été conforme aux prévisions. Cet écart peut lui-même ensuite être décomposé en deux sous écarts, l'un lié aux différences de prix, l'autre aux différences de quantité (cet écart est également appelé écart sur temps lorsqu'il s'agit de temps passé et non de volume ou quantité consommés).

2 Les utilisations possibles :

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. En effet, un des objectifs du suivi budgétaire est de s'assurer de la maîtrise des coûts de l'entité, d'expliquer le cas échéant pourquoi les dépenses réelles ne sont pas conformes aux prévisions et de déboucher sur des décisions correctives

Analyse des écarts élargie au suivi budgétaire dans le cas d'un budget de coûts variables et directs (exemples : budget de main-d'oeuvre, budget de consommables...)



La méthode de l'analyse des écarts sur coûts préétablis et/ou coûts standards permet de répondre aux objectifs suivants :

- parvenir à une gestion contrôlée par la détermination et l'interprétation des écarts pour prendre des mesures correctives ;
- aider le cas échéant à la fixation des prix ;
- fournir une incitation directe à la recherche de meilleures performances ;
- rapprocher l'analyse de coûts de la démarche budgétaire.

3 Acteurs concernés.

- Les responsables d'un budget ou d'un service à qui reviendra la charge d'expliquer les écarts observés entre les objectifs fixés et les réalisations.
- La hiérarchie et les responsables de la préparation et de l'exécution budgétaire.

4 Comment faire ?

Trois phases sont nécessaires à la mise en oeuvre de la méthode des coûts standards :

- Détermination des standards physiques (exemple : nombre d'heures de main-d'oeuvre pour produire une pièce) ;
- Détermination des standards de prix (exemple : coût de l'heure de main-d'oeuvre) ;
- Détermination des niveaux d'activité prévisionnels (exemple : nombre de pièces produits).

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standard :

- Coûts calculés et extrapolés en fonction du passé (coûts historiques) ;
- Coûts idéaux ou coûts standards théoriques fixés *a priori*.

4.1 Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques).

Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passées :

- Derniers coûts réels connus ;
- Coûts réels moyens calculés sur une période plus ou moins longue.

Cela suppose que l'activité ne soit pas nouvellement créée et qu'un référentiel ait pu être constitué.

4.2 Coûts idéaux (coûts standards théoriques).

Ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et du travail nécessaire.

Par exemple, le coût standard de personnel peut être établi à partir de l'évaluation du temps de travail standard ou jugé acceptable pour remplir une tâche.

4.3 Coûts budgétés (coûts standard normaux).

Ces coûts sont, à l'instar des coûts idéaux, fondés sur des analyses techniques dont les

résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail. Les standards ainsi calculés sont des objectifs à atteindre.

5 Les points de vigilance - Les conditions de réussite.

- L'activité concernée doit être suffisamment homogène et répétitive pour que la mise en place de standards puisse s'appliquer.
- Le consensus sur les standards : les standards doivent être négociés, motivés, expliqués et argumentés pour être acceptés par tous les acteurs.
- Les standards doivent être représentatifs de la réalité : ils ne doivent pas être trop ambitieux.
- La relation à une responsabilité et la clarté des causes d'écart : les responsabilités des écarts doivent être finement déterminées et analysées. Pour cela, la définition des centres de responsabilité et des latitudes des gestionnaires doit être très claire (distinction des écarts contrôlables, c'est-à-dire pour lesquels la responsabilisation est clairement établie, des écarts non contrôlables).
- La réactivité et la rapidité d'intervention : l'écart n'a d'intérêt que si son constat débouche sur une action possible dans des délais raisonnables.

6 Exemple.

Exemple fictif destiné à illustrer la problématique

Le budget d'une entreprise comprend des coûts de main-d'oeuvre directe et variable (vacataires) pour produire des pièces supplémentaires aux entreprises, pour lesquels un budget mensuel est estimé.

Estimations mois de novembre	Dépenses réelles novembre
• Budget estimé : 100 000 €	• Dépenses totales : 96 800 €
• Standard de temps : 5 heures/dossier	• 4 800 heures de main-d'oeuvre
• Nombre de dossiers prévu : 1 000 dossiers	• 800 dossiers traités
• Au total : 5 000 heures rémunérées	
• Coût horaire de main-d'oeuvre : 20 €	

L'écart d'exécution budgétaire est donc de : $96\,800 - 100\,000 = -3\,200$ €

Il peut être décomposé en :

- Écart de réalisation d'activité : $(800 - 1000) \times 5 \text{ heures} \times 20 \text{ e} = -20\,000 \text{ e}$;
- Écart global : $96\,800 \text{ e} - (800 \times 5 \text{ heures} \times 20 \text{ e}) = 16\,800 \text{ e}$.

L'écart global de 16 800 e peut être décomposé en :

- Écart sur prix : $96\,800 \text{ e} - (4\,800 \text{ heures} \times 20 \text{ e}) = 800 \text{ e}$;

- Écart sur temps : $[4\ 800\text{heures} - (5\ \text{heures} \times 800)] \times 20\ \text{e} = 16000\ \text{e}$.

Conclusions.

- L'écart d'exécution budgétaire est négatif, ce qui signifie que les dépenses réelles ont été inférieures au budget prévu. En première analyse, on pourrait conclure que la situation est donc favorable. Toutefois, une étude plus poussée fait apparaître des sous-écarts défavorables ; Ainsi, le surcoût horaire de rémunération du personnel (800 e) et surtout la productivité moindre (surcoût de 16 000 e), alors que l'économie par rapport au budget prévu aurait dû s'élever à 20000 e si les standards de temps et de coût horaire avaient été respectés.
- Cet exemple montre donc l'intérêt d'une décomposition fine des écarts en écarts élémentaires afin d'en faire ressortir les causes essentielles, leur importance respective, pour pouvoir ensuite engager un dialogue avec les différents acteurs concernés et en déduire un plan d'action si nécessaire.

Exemple 2 :

Le coût préétabli de la production mensuelle (500 pièces) de l'entreprise ZIANE s'établit ainsi :

Matières premières : 200 kg à 25 DH le kg.

Main d'œuvre : 40 kg à 62 DH l'heure.

En réalité, le coût pour la même production, s'établit ainsi :

Matières premières : 210 kg à 23 DH le kg ;

Main d'œuvre : 38 h à 65 DH l'heure.

- 1) Calculons l'écart global entre la réalisation et la prévision.
- 2) Décomposons l'écart global en écart sur matières premières, en écart sur main d'œuvre.

SOLUTION :

1) Calcul de l'écart global :

$$\begin{aligned} \text{Ecart global} &= \text{Coût de la production} - \text{Coût préétabli} \\ &= ((210 \times 23) + (38 \times 65)) - ((200 \times 25) + (40 \times 62)) \\ &= (4\ 830 + 2\ 470) - (5000 + 2\ 480) \\ &= 7\ 300 - 7\ 480 \\ &= -180 \end{aligned}$$

Il a été prévu un coût de 7 480 ; alors qu'en réalité, le coût est de 7 300. Donc, les prévisions étant **supérieures** à la réalité, il s'agit d'un **écart favorable**.

2) Analyses des écarts :

L'analyse des écarts se subdivise en deux types d'analyse :

- Analyse de l'écart sur matière ;
- Analyse de l'écart sur main d'œuvre.

- **Analyse de l'écart sur matière :**

L'écart sur matière se subdivise en deux types d'écart :

- Ecart sur quantité ;
- Ecart sur prix.

Ecart sur matière (E/M) :

$$\begin{aligned} E/M &= (200 \times 25) - (210 \times 23) \\ &= 170 \text{ FAVORABLE} \end{aligned}$$

Cet écart est analysé comme suit :

Ecart sur quantité (Eq) :

$$Eq = (Q_p - Q_r) P_p \text{ avec}$$

- ❖ Q_p : Quantité prévue
- ❖ Q_r : Quantité réelle
- ❖ P_p : Prix préétabli

$$Eq = (200 - 210) 25$$

$$Eq = - 250 \text{ DEFAVORABLE}$$

Ecart sur prix (Ep) :

$$Ep = (P_p - P_r) Q_r \text{ avec}$$

- ❖ P_p : Prix préétabli
- ❖ P_r : Prix réel
- ❖ Q_r : Quantité réelle
- ❖ $Ep = (25 - 23) 210$

$$= 420 \text{ FAVORABLE}$$

VERIFICATION :

Ecart sur quantité	-250 DEFAVORABLE
Ecart sur prix	420 FAVORABLE
Ecart sur la matière	170 FAVORABLE

- **Analyse de l'écart sur main d'œuvre**

Comme pour l'écart sur matière, l'écart sur main d'œuvre se subdivise en deux types d'écart :

- Ecart sur quantité ;
- Ecart sur prix ;

- **Ecart sur main d'œuvre (E/MO) :**

$E/MO = (40 \times 62) - (38 \times 65)$
 $= 2\,480 - 2\,470 = 10$ FAVORABLE
Cet écart est analysé comme suit :

- **Ecart sur quantité :**

$E_q = 62 (40 - 38)$
 $= 124$ FAVORABLE

- **Ecart sur prix (ou sur taux horaire) :**

$E_p = 38 (62 - 65)$
 $= -114$ DEFAVORABLE

VERIFICATION

Ecart sur quantité	124 FAVORABLE
Ecart sur prix	-114 DEFAVORABLE
Ecart sur main d'œuvre	10 FAVORABLE

Vérification concernant l'écart global :

Ecart sur matière	170 FAVORABLE
Ecart sur main d'œuvre	10 FAVORABLE
Ecart global	180 FAVORABLE

CHAPITRE 10 : **Schéma d'élaboration des budgets**

1 Budget

Plusieurs définitions sont proposées pour cerner la notion de budget ; cependant, une synthèse de ces différentes propositions de définitions aboutit à conclure qu'un budget est la traduction en termes monétaires, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations, et limités dans le temps.

• **les principales conceptions du budget**

Plusieurs définitions ont été avancées pour le concept de système budgétaire; citons-en quelques-unes: « Le système budgétaire est un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant budget, (au sens strict), et contrôle » GUERNY et GUIRIEC « Gestion prévisionnelle », Delmas

C'est une méthode de gestion des entreprises basée sur:

\$ - Les principes rationnels d'organisation; préparation, exécution, et contrôle.

\$ - L'utilisation d'un langage commun, permettant la comparaison de tous les éléments introduits: ce langage commun est l'unité monétaire.

\$ - Le partage des responsabilités de chaque action menée.

La gestion budgétaire est donc une méthode qui tend à adapter les moyens aux fins poursuivies, tout en s'assurant à priori de l'adhésion des responsables aux objectifs de l'entreprise. C'est un moyen de coordonner les efforts, et d'éviter le gaspillage de temps et des moyens.

Elle permet de simuler la gestion de l'entreprise en évaluant à priori les conséquences des décisions que l'on projette de prendre. C'est un système qui permet de replacer systématiquement les décisions quotidiennes dans le sens de la réalisation des objectifs fixés chaque année, dont les budgets constitue un chiffrage. Faire de la gestion budgétaire, c'est se faire du souci avant d'avoir dépensé l'argent. Dans la pratique, on peut rencontrer 4 conceptions différentes des budgets:

1- le budget "compte d'exploitation prévisionnel". Quand on élabore un budget pour la prochaine période, on établit presque toujours les états de synthèse correspondants, notamment le compte d'exploitation prévisionnel et le bilan prévisionnel. Ces états prévisionnels de synthèse sont importants, mais ne doivent pas constituer l'objectif primordial et exclusif du système budgétaire. Dans le cas contraire, le budget se trouverait vidé de son rôle qui est celui de contrôler la gestion.

2- Le budget imposé ou alloué, globalement et par fonction. Cette conception se rencontre dans le cas où l'organisation traverserait une période de turbulences, ou souffre de manque de moyens financiers. Elle est aussi pratiquée dans les organisations ayant une gestion de type bureaucratique.

3- Le budget base zéro. Comme son nom l'indique, il s'agit de préparer les budgets en repartant à zéro, autrement dit en faisant comme si l'entreprise venait d'être créée. Cette pratique constitue une thérapeutique chirurgicale qui permet de dégraisser et de réorganiser l'organigramme de gestion. On y a recours exceptionnellement, quand on ne trouve pas d'autres moyens pour infléchir la croissance continue et inéluctable des coûts.

4- Le budget contrat par centre de responsabilité. Cette conception est celle qui se marie le mieux avec les principes modernes du management. Les budgets sont ici préparés sur la base des objectifs fixés, dont ils constituent un chiffrage. Ils sont arrêtés d'un commun accord entre la direction et les différents responsables après négociation dans le cadre de réunions plénières auxquelles participent tous les hauts cadres de l'organisation pour défendre leurs budgets.

C'est cette dernière conception que nous retiendrons dans les développements qui suivent.

• **Les principaux budgets:**

Il y'a quatre catégories principales de budgets:

1. les budgets d'exploitation ou de fonctionnement (ventes, achats, frais de personnel, frais financiers, frais généraux)
2. les budgets d'investissement (investissements commerciaux, investissements techniques, investissements administratifs, investissements financiers)
3. le budget de TVA
4. le budget de trésorerie.

Chaque catégorie de budgets fait l'objet d'une préparation à part, pour tenir compte de la spécificité de chaque budget. En principe les budgets d'investissement exigent en général des moyens financiers importants, et un temps qui dépasse parfois l'année pour leur réalisation. Pour les budgets d'investissement il faut donc raisonner sur 3 à 5 ans, et planifier aussi bien les engagements que les dépenses effectives, ainsi que les moyens financiers nécessaires.

• **La préparation des budgets:**

Les budgets constituent un chiffrage des moyens nécessaires pour réaliser les objectifs généraux de l'entreprise. Ces derniers sont fréquemment exprimés sous quatre aspects fondamentaux:

- **l'expansion** de l'Entreprise; sous forme d'accroissement des ventes par famille de produits, ou de créations de nouveaux produits, de croissance de part de marché, etc.

- **la rentabilité**, sous forme de bénéfice brut par famille de produits, ou de bénéfice net pour l'ensemble de l'entreprise. On utilise également le cash flow, qui

permet d'évaluer la capacité de l'entreprise à autofinancer son développement. Le taux de rentabilité s'exprime soit en pourcentage du chiffre d'affaires prévu, soit en pourcentage des capitaux investis.

- **la pérennité**, sous forme de ratios d'équilibre financier pour éviter les situations de cessation de paiement, et la disparition de l'entreprise.

- **l'autonomie** ou l'indépendance, sous forme de ratios de structure financière pour éviter la perte de contrôle de la société.

Dans la pratique, les budgets sont préparés sur la base des objectifs généraux, généralement selon le processus suivant:

1) Elaboration d'hypothèses de ventes optimistes, pessimistes et moyennes, délimitant la zone où se fixera l'objectif précis de vente.

a) - quantités à vendre

b) - fixation des prix de vente.

2) - chiffrage du coût des moyens qui permettraient de soutenir ces hypothèses:

a) - Détermination des quantités à produire (tenir compte du stock des produits finis).

b) - Coût des moyens de production: achats, main-d'oeuvre, frais de fabrication, frais relatifs aux machines et aux bâtiments.

c) - Coût des moyens de distribution: (représentants, publicité, catalogues, services commerciaux, dépôts).

d) - Coût des Services Généraux (administratifs, Etudes, etc.).

3) - calcul du bénéfice prévisionnel dans les hypothèses optimiste, pessimiste et moyenne.

4) - Confrontation de ce bénéfice avec le seuil de rentabilité et avec l'objectif de rentabilité souhaité.

On rappelle que le seuil de rentabilité est égale aux ventes qui ne laissent ni bénéfice ni perte.

Il est égal **aux frais fixes divisés par la marge unitaire sur coût variable.**

5) - Rajustements et décisions fixant:

a) entre les prévisions de vente optimiste, pessimiste et moyenne, le niveau de l'objectif définitif.

b) le coût prévisionnel définitif des moyens et le bénéfice prévu.

Les points 1 à 5 constituent les budgets d'exploitation.

6) - Simultanément la prévision des moyens a pu montrer que des immobilisations (machines, bâtiments, camions, brevets, etc.), devaient être acquises, et les moyens financiers correspondants devaient être trouvés.

L'ensemble de ces moyens permanents à acquérir et des moyens financiers correspondants est regroupé dans le budget d'investissements et de financement, ce qui permet d'actualiser le plan de financement.

7)- La préparation du budget de TVA. Celui-ci est obligatoirement préparé mensuellement, ou au moins trimestriellement pour les entreprises qui versent la TVA au percepteur tous les trimestres. Ce budget fait ressortir la TVA collectée sur les ventes, la TVA déductible subie au niveau des charges et des investissements, et la TVA nette par différence. Le cumul mensuel (ou trimestriel) de la TVA nette fait ressortir soit une TVA à payer, soit une TVA récupérable.

8) - Les budgets d'exploitation, d'investissements et de TVA, se traduisent par des encaissements et décaissements. La synthèse des flux financiers générés par ces budgets est effectuée dans le cadre du budget de trésorerie. Celui-ci comprend trois niveaux:

- le budget - plan de trésorerie: établi globalement au niveau de l'année. C'est l'année la plus récente du plan de financement, dont on détaille les recettes et dépenses pour l'année budgétaire à venir.

- le budget mensuel de trésorerie: c'est la synthèse des recettes et dépenses à pas mensuel et horizon annuel.

- le budget de trésorerie par banque et en date de valeur: c'est le détail des recettes et dépenses à pas journalier et horizon mensuel, par banque et en date de valeur.

• **La synthèse des budgets:**

La synthèse des budgets est faite simultanément selon deux optiques complémentaires:

1. une synthèse faite par le contrôleur de gestion par centre de responsabilité, indispensable pour contrôler les budgets. Cette synthèse est faite sous forme d'un

rapport, qui fera l'objet d'un suivi mensuel. C'est cette synthèse qui sert de base au contrôle budgétaire.

2. une synthèse faite par le directeur financier, indispensable pour s'assurer que les objectifs globaux de croissance, rentabilité, équilibre et structure financière seront à priori atteints à travers l'exécution des budgets. Cette synthèse est faite sous forme d'états financiers prévisionnels tels que: le compte d'exploitation prévisionnel, le bilan prévisionnel et la situation prévisionnelle de trésorerie.

• **Le contrôle des budgets:**

Le contrôle budgétaire est la phase de comparaison des réalisations aux budgets. C'est le moyen de contrôler la gestion par les chiffres. Fréquemment (mois, trimestre), la réalisation est comparée à l'avancement du budget pour la même période et les résultats de cette confrontation rassemblés dans des tableaux de bord résumant pour chaque responsable, les points clés de sa gestion exprimés en norme prévue et en chiffres réels. Les écarts sont calculés et analysés. Des réunions de suivi budgétaire regroupent les intéressés et leur chef hiérarchique pour discuter des causes des écarts et du plan des actions correctives possibles. L'objectif du contrôle budgétaire n'est pas de vérifier si les prévisions **coïncident** avec les réalisations; d'ailleurs une absence d'écart est généralement suspecte. Contrôle ne signifie donc pas contrôle dans le sens « policier » ni dans le sens « inspection », « vérification ».

Le mot contrôle est pris dans le sens du mot anglo-saxon « control », c'est - à - dire « Maîtrise », que nous avons déjà rencontré à l'occasion de la définition du concept de contrôle de gestion. Exemple : Contrôle du ballon. « Une activité est dite sous contrôle, lorsque son déroulement est orienté et constamment ajusté de façon à atteindre un objectif prévu avec une marge d'erreur prédéterminée ».

Dans le cas d'une entreprise, les trois éléments d'un contrôle budgétaire sont donc:

a) - les objectifs: La politique définie par la Direction pour la période à venir (généralement l'année) en termes généraux qualitatifs, permettra de déterminer les objectifs à atteindre qui seront exprimés en éléments quantitatifs, et chiffrés souvent en unités monétaires. Les objectifs généraux sont ensuite décomposés en sous objectifs particuliers.

- Exemples d'objectifs généraux : taux d'expansion, taux de rentabilité, ratios d'autonomie financière à atteindre.

- Exemples d'objectifs particuliers: sont définis pour chaque catégorie d'activité de l'entreprise: quantités à vendre, prix unitaire de vente, et suivant chaque fonction (commerciale, technique administrative, du personnel): quota de vente, tarif de vente, plafond de remise, taux d'emploi des machines, prix d'achat des matières premières, rendement du personnel, etc.

b) - Dispositif de mesure: ce sont la comptabilité analytique et les Statistiques: elles présentent les réalisations dans le cadre défini pour les objectifs et font apparaître les ECARTS avec les objectifs fixés à chaque responsable.

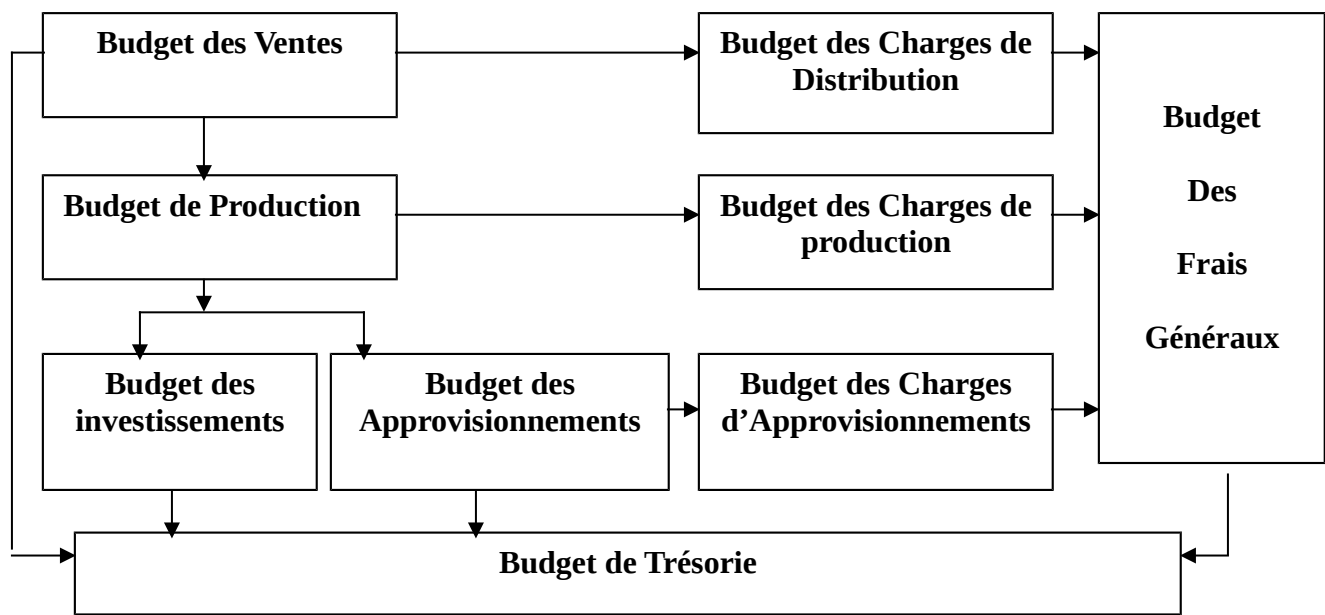
c) - Actions correctives: l'analyse des causes des écarts permet de situer les causes et de mettre au point par responsable les actions à mener pour redresser la situation et parvenir à l'objectif fixé.

2 Schéma d'élaboration des budgets

D'une manière générale, les budgets et leurs éventuelles subdivisions dépendent étroitement de la structure et de l'organisation de l'entreprise. Très souvent, les budgets correspondent aux principales fonctions. Ainsi, tout comme les fonctions, les budgets sont dépendants les uns des autres, et de ce fait, il est exclu de les élaborer sans tenir compte de cet état de dépendance. Or, qui dit dépendance, dit hiérarchie. Il y a, par conséquent, hiérarchie des budgets.

Les budgets sont hiérarchisés et établis selon le schéma suivant :

Schéma d'élaboration des budgets



D'une manière générale, dans une entreprise le budget des ventes apparaît comme le budget déterminant ou budget objectif.

Par conséquent, les autres budgets peuvent être considérées comme des budgets résultants ou budgets relatifs aux moyens à mettre en œuvre pour réaliser le budget objectif.

CHAPITRE 11 : **Le calcul des coûts fondé sur les activités (Activity based costing- ABC).**

I. Définition.

La méthode ABC est une variante des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient. Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts ne présentent pas les rapports avec les facteurs clés de succès sur le marché et l'analyse des causes de performance (ou de dérapage) n'est pas prépondérante. De plus contrairement aux autres méthodes dont le langage est celui du comptable et non des opérationnels, qui se trouvent exclus de la compréhension de l'analyse de performance de leur métier, la méthode ABC permet une meilleure politique de communication interne.

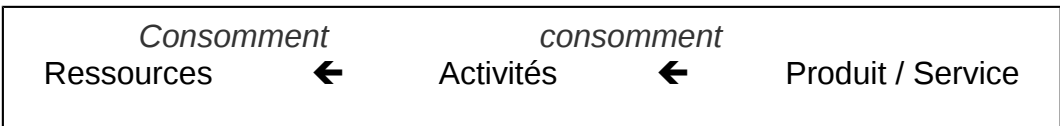
Afin de comprendre le raisonnement à adopter pour la mise en place de la méthode ABC il faut connaître la signification des mots employés.

Activité : Ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe. Tâches homogènes en terme de performance permettant de fournir un produit ou un service à un client (externe ou interne). Ces tâches sont réalisées à partir d'un ensemble de ressources (matériels, heures de travail, jours travaillés,...).



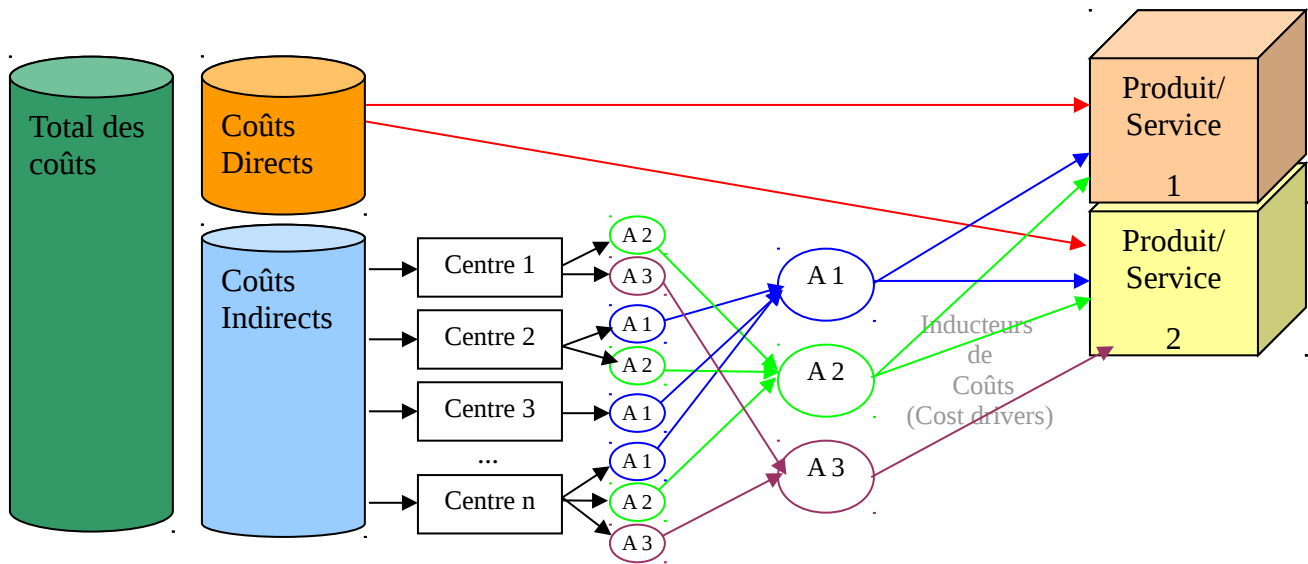
Pour mettre au point une gestion des coûts par l'activité il faut **raisonner en amont** :

Quelle est la cause du coût et pas la conséquence ?



Les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources.

On établit une succession de liens de causalité plutôt que de répartir des coûts sur des produits à partir de clefs de répartition imprécises et subjectives.



II - Méthodologie de mise en place d'une gestion des coûts basée sur l'activité

La mise en place d'une gestion des coûts par la méthode ABC se déroule en 4 étapes :

1^{ère} étape : Définir les activités

La méthode ABC se fonde sur l'identification des DAS (Domaine d'Activité Stratégique) de l'entreprise. Il faut savoir définir ces activités selon un modèle *simple* pour qu'il puisse fonctionner et également suffisamment *évolué* pour qu'il soit pertinent. On peut se baser sur les procédures.

2^{ème} étape : Identifier les charges indirectes qui vont faire l'objet du retraitement

3^{ème} étape : Faire le lien entre ces charges et les activités

Dans la majeure partie des cas plus besoin de clés de répartition car les charges sont souvent directes par rapport aux activités.

4^{ème} étape : Faire le lien entre les activités et les produits

Ce ne sont plus des Unités d'œuvres mais des **inducteurs de coûts** (Cost Drivers)

III - Caractéristiques de la méthode ABC

Si la méthode des coûts complets est connue pour sa simplicité, le point noir de la méthode ABC réside dans la complexité du choix des activités et le choix des modèles. Ainsi la mise en œuvre de cette méthode est coûteuse en temps et en argent : il faut

analyser bon nombre de documents, interroger le personnel, et tester de multiples modèles avant d'en retenir un.

L'ABC requiert une analyse précise de l'ensemble de la chaîne production-vente et permet ainsi de manière aisée de calculer des coûts de processus (ensemble ou une combinaison d'activités qui sont finalisées par un but global pour atteindre un résultat et reliées par des relations client - fournisseur).

Il est bon de retenir également que ce modèle fonctionne même si l'organisation de l'entreprise change et qu'il n'est pas obligatoirement applicable à toute l'entreprise, il peut venir compléter une méthode de calcul des coûts traditionnelle. De plus si le but n'est pas de définir un coût de revient par produit ou de calculer la valorisation des stocks on peut appliquer la méthode sur plus ou moins de temps qu'un exercice.

IV - Conclusion

La mise en place de la méthode ABC requiert une connaissance approfondie de l'entreprise, de ses activités et processus, et une implication active du personnel. Dans la même optique d'optimisation des processus la méthode ABC est souvent couplée à un management par l'activité (méthode ABM – Activity Based Management). L'entreprise vue comme une entité unique pourra améliorer la gestion de ses DAS et renforcer ou créer ses facteurs clés de succès (FCS).

LES TABLEAUX DE BORD:

LE SUPPORT D'INFORMATION PRIVILEGIE DU CONTROLE DE GESTION

• la diffusion de l'information en contrôle de gestion, les supports, les documents et les circuits.

Le contrôle de gestion exploite toutes les informations disponibles dans l'entreprise pour augmenter la performance de la gestion. Mais l'exploitation de l'information à des fins de gestion ne va pas de soi. Très souvent les informations existent dans des livres comptables, des rapports d'activités, des listings et supports informatiques divers, des documents épars, mais restent souvent inexploités ou mal exploités pour plusieurs raisons.

1- La première est due à l'abondance de l'information ; les responsables croulent sous le poids de la paperasse et de la prolifération des informations traitées à des vitesses fantastiques par les ordinateurs.

2- En deuxième lieu, la plupart des informations existantes, le sont à l'état brut, noyant l'essentiel dans l'accessoire, et restent donc inadaptées pour alimenter directement le processus de décision.

3- En troisième lieu la plupart des informations élaborées par les services producteurs le sont dans le détail pour servir leurs besoins spécifiques. Les informations prennent des formes diverses et ne sont pas produites avec la même fréquence ; Il n'y a pas de vue d'ensemble ni de coordination.

4- Enfin les informations produites présentent souvent des redondances, et empruntent les circuits hiérarchiques traditionnels, souvent longs et lents, donc source de perte de temps et de déformation de l'information. Pour pallier ces inconvénients, le contrôle de gestion prépare l'information pour les besoins de la décision. Pour cela il la trie (pour faire la part de l'essentiel et de l'accessoire), il la synthétise, en fait une présentation attractive et intelligible, et la communique à temps aux décideurs en utilisant les circuits de communication les plus efficaces et les plus rapides. Concrètement, cela se traduit par la conception et la mise en place des tableaux de bord, support d'informations synthétiques et source d'information privilégiée pour les décideurs.

• Définition et objet des tableaux de bord

Les opinions des gestionnaires sur l'usage qu'il faut faire et la nature des informations que doit contenir un tableau de bord varient considérablement. Si vous interroger deux responsables d'une même fonction dans une même entreprise, et a fortiori dans des entreprises différentes sur le contenu et la forme qu'ils désirent pour leur tableau de bord, vous obtiendrez des réponses différentes.

Le tableau de bord doit être en effet, c'est une de ses qualités, personnalisé. On peut dire autant de responsables, autant de tableau de bord. Un exposé sur les tableaux de bord pourrait être ainsi une présentation des multiples formules possibles. Mais il est plus utile de dégager les principes clés d'élaboration de tableaux de bord efficaces, et d'illustrer chacun de ces principes par quelques exemples.

Précisons tout d'abord qu'un tableau de bord est un outil de gestion qui n'est pas une fin en soi, mais qui doit être orienté vers l'action. C'est en effet le dernier maillon d'une chaîne qui va de l'enregistrement des faits à la prise de décision. C'est le système de communication écrite du contrôle de gestion, lui-même destiné à faire agir. Or les preneurs de décision ne sont pas les comptables ni les contrôleurs de Gestion mais les gestionnaires hiérarchiques.

Les tableaux de bord faits pour eux ne doivent pas être établis sans eux, par des fonctionnels qui ne sont peut être jamais allés voir les ateliers ou qui n'ont jamais

recherché un client. C'est sans doute ici que réside une difficulté majeure dans la conception et l'utilisation des tableaux de bord. Il faut que les contrôleurs de gestion se mettent à la place des gestionnaires, en leur expliquant l'objet et la finalité des tableaux de bord, tout en évitant d'utiliser un jargon incompréhensible par eux.

Pour commencer, il convient de définir ce que l'on entend par tableau de bord. Pour cela nous utiliserons l'image classique du tableau de bord d'une voiture ou d'un avion, qui est commode car le système mis sous contrôle est plus simple qu'une entreprise pour de multiples raisons dont l'une est qu'il n'y a pas d'hommes en jeu. C'est un ensemble de cadrans donnant des indications sur un certain nombre de paramètres sensés refléter l'état de fonctionnement du système que constitue l'auto ou l'avion.

Remarquons d'emblée :

- Qu'il y a des indicateurs globaux et d'autres plus détaillés .Exemple : vitesse linéaire et compte-tours.
- Qu'ils ne sont pas tous regardés en même temps avec la même fréquence.
- Qu'il y en a plus ou moins selon la complexité et le degré de performances du véhicule et aussi du conducteur. Une Fiat UNO et une Mercedes 600 ont de tableaux de bord différents. Un conducteur qui désire conduire son véhicule près de l'optimum, comme un pilote de formule 1, aura un compte-tours.
- Qu'ils sont choisis en fonction de l'importance du paramètre qu'ils mesurent sur le résultat, qui est de maîtriser le véhicule.
- Que l'on essaie de les présenter d'une manière attrayante, et parfois personnalisée. Certains sont chiffrés, d'autres sont de simples clignotants.

Ces remarques, incomplètes, sont entièrement transposables pour le tableau de bord d'une entreprise que l'on peut définir comme suit :

Le système de tableaux de bord d'une organisation, entreprise, division, fonction etc., est un outil de gestion à court terme, réunissant des informations synthétiques rapides, étroitement lié à la définition des points-clés de décision et de responsabilité

Il se caractérise par :

- La nature des données retenues, privilégiant les informations techniques relatives aux secteurs opérationnels (Production) par rapport aux informations financières globales qui apparaissent comme une résultante.
- La rapidité de remontée de l'information conduisant à utiliser souvent d'autres méthodes et d'autres circuits que la comptabilité.
- La sélection d'indicateurs, en nombre limité, intéressant les points-clés décision.

Il occupe une place très importante dans le contrôle de gestion, sans cependant se confondre avec les autres principaux outils de ce dernier (les budgets et les comptabilités) où il puise une partie de ses données.

Par rapport au budget, le tableau de bord apparaît :

- plus synthétique et plus sélectif
- d'établissement et de mise à jour plus rapide,
- de périodicité plus rapprochée,

Il se distingue facilement des comptabilités car :

- ne retient que des indicateurs, sans le détail
- ses informations sont approximatives, mais justes,
- privilégie les données en volume et quantités.

Buts d'un tableau de bord et conditions à remplir pour les atteindre.

C'est en sachant à quoi sert un tableau de bord que nous pourrons ensuite définir ce qu'il doit contenir, comment l'élaborer.

a- C'est un outil de mesure qui procède par comparaison:

Le tableau de bord mesure les valeurs réelles d'un certain nombre de paramètres (dont le choix sera examiné plus loin) et il les compare à des références. L'existence de références dans les tableaux de bord est fondamentale. Sans référence on ne fera que constater une situation sans pouvoir dire si elle est normale ou pas. Dans ce cas on aura tendance à considérer comme normal ce qui est habituel. Or un tableau de bord n'est pas destiné à être contemplé mais il doit permettre au pilote, le gestionnaire, d'agir, de prendre des mesures correctives. Il faut donc avoir défini au préalable ce que l'on

veut atteindre, c'est à dire l'objectif, et le comparer au réel. Il n'y a pas de tableau de bord sans référence à des objectifs ou à des standards.

b- C'est un outil de diagnostic

Il ne s'agit pas ici du diagnostic de l'entreprise de ses structures, de son organisation commerciale ou industrielle qui a du être fait avant l'établissement du tableau de bord. Il s'agit de diagnostiquer ce qui ne marche pas comme prévu. C'est un système d'alerte. Il faut donc mettre en évidence dans le tableau de bord :

- Les paramètres susceptibles de varier sans que l'on s'en rende compte par ailleurs. Exemple : Dans une fabrique de confection on suivra le coût des fournitures qui dépend de multiples décisions des ouvriers non contrôlables. On ne suivra pas l'amortissement du bâtiment, car s'il variait, on s'en apercevrait.

- Ce qui ne marche pas comme prévu ; c'est le principe de gestion par exception. Le tableau de bord doit monter en priorité ce qui est anormal. On peut compléter l'indicateur par des plages de tolérance admise pour la variation d'un paramètre autour de l'objectif. L'amplitude de la tolérance sera fonction de la répercussion de la variation du paramètre sur le résultat de la société. Par exemple on acceptera une tolérance de 1/2 points seulement pour le taux de mise au mille d'une fonderie dont la répercussion sur le résultat est plus importante que l'énergie et dont la variation dépend en grande partie de décisions au coup par coup alors que l'énergie est très liée au tonnage (suivi par ailleurs). Ou bien encore dans une fromagerie on s'est aperçu que la rentabilité était liée à la dispersion de la teneur en matière grasse autour de l'objectif ; Le tableau de bord doit faire apparaître l'écart-type.

- Le tableau de bord doit sélectionner la quantité et la qualité des informations qu'il fournit en fonction de leurs répercussions sur le résultat. Il faut se dire que l'on met autant de temps à diagnostiquer une perte de 100 DH qu'une perte de 10000 DH. Il ne faut pas céder à la tentation de faire figurer dans le tableau de bord des informations nombreuses parce qu'elles sont faciles à saisir alors qu'elles n'ont un impact limité sur les performances de l'entreprise.

Le diagnostic de ce qui ne va pas étant fait, il faut analyser les causes, rechercher les solutions et prendre une décision. Pour cela le tableau de bord doit être un moyen de dialogue et une aide à la décision.

c- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de délégation

La délégation des responsabilités qui est un des fondements des méthodes de direction, peut dévier soit vers la démission, soit vers le téléguidage si le supérieur n'a pas les moyens de mesurer les performances de ses collaborateurs.

Le tableau de bord est le moyen de communication écrite des réalisations comparées aux objectifs. Il doit donc permettre le dialogue et le travail en groupe. Pour cela les tableaux de bord des gestionnaires doivent s'enchaîner de l'analytique au synthétique en montant dans la hiérarchie. L'information est filtrée à travers les relais hiérarchiques, sans perdre de sa clarté et de sa pertinence.

- Il est inutile qu'un supérieur ait tous les éléments d'information de ses subordonnées.
- Il est néfaste que les informations figurant sur le tableau de bord du chef ne coïncident pas avec la consolidation des mêmes informations des niveaux inférieurs.

Exemple : les tonnages de matières sont mesurés par des bascules à l'entrée de chaque atelier, alors que le directeur a le tonnage consommé à partir des sorties du magasin.

- Il est également néfaste que les niveaux de contrôle soient ambigus en faisant apparaître au niveau n les éléments des niveaux n-2.
- Par contre il est utile que le supérieur ait des informations qui lui sont propres et dont ne disposent pas ses subordonnées.

En résumé chacun dispose des informations justes, nécessaires, cohérentes entre elles et complémentaires. Il n'est pas toujours possible de faire la synthèse de toutes les natures d'information. En particulier il est difficile de consolider toutes les mesures de qualité de service: s'il est encore possible d'additionner le nombre de réclamations, il n'est pas possible de faire la synthèse entre les délais de livraison des tableaux de bord par les services de gestion et les délais de traitement des commandes par le service commercial. Dans ce cas plusieurs solutions sont possibles :

- indiquer sur le tableau de bord du supérieur toutes les mesures non consolidables mais c'est très lourd,
- sélectionner quelques informations considérées comme les plus importantes vis-à-vis de la politique de la société,
- procéder par sondage.

Notons enfin, que les tableaux de bord sont indispensables au moment de la discussion entre chef et subordonné pour apprécier objectivement les performances du subordonné. C'est le tableau de bord qui, bien qu'insuffisant encore, permet de voir si des actions correctives ont été prises et si elles étaient opportunes.

d- Le tableau de bord doit faciliter la prise de décision

C'est une des conditions les plus difficiles à satisfaire et pourtant donner à un pilote une information qui ne lui permet pas d'agir est inutile. Pour cela il faut que, en présence d'un écart, le pilote (le décideur) :

- sache analyser les causes, seul ou avec ses collaborateurs; ceci suppose que les tableaux de bord constituent un rassemblement de renseignements complémentaires.

Exemple : On constate un écart sur les dépenses de 1000 par rapport au budget. Cette information est insuffisante en elle-même. Il faut que le tableau de bord la complète par une indication de l'activité réelle par rapport à l'activité prévue. Le tableau de bord peut aussi comporter les avis du contrôleur de gestion lui-même qui dispose d'informations que n'a peut être pas le gestionnaire.

- connaisse les moyens de corriger l'écart ; ceci suppose que le modèle de fonctionnement du système mis sous contrôle soit connu. Exemple de modèle bien connu : on constate un écart de 5% sur la cote normale d'une pièce fabriquée on règle l'outil.

Exemple de modèle partiellement connu : on constate une chute du chiffre d'affaires de 15% dans une région, combien faut-il envoyer de prospecteurs, combien faire de publicité ? etc... Dans ce cas l'information est utile car on sait quel moyen utiliser même si on ne connaît pas l'intensité avec laquelle il faut en user. Exemple de modèle mal connu : on constate une baisse du prix de vente moyen mais on ne connaît pas les marchandises qui en sont à l'origine. Dans ce cas l'information n'aura toute sa valeur que lorsqu'on aura précisé le modèle.

- dispose des moyens d'action. Exemple : le taux de l'heure sur le tableau de bord du contremaître dépasse l'objectif, mais le contremaître n'a aucune action sur les salaires.
- soit décidé à agir. Ceci nous amène à préciser, qui dans l'entreprise doit disposer de tableaux de bord.

Acteurs concernés.

Ce sont tous ceux qui ont à prendre des décisions, tous ceux qui pilotent une cellule de transformation dans l'entreprise. Il y a donc un tableau de bord pour le Directeur Général, un pour le Directeur central, un pour le Directeur régional, un pour le Directeur d'usine, un pour le Chef d'atelier, le contremaître, etc...

Il faut bien se dire que si l'on n'établit pas un tableau de bord pour le chef d'atelier et le contremaître, ils seront obligés de tenir un carnet personnel dans lequel figureront les informations qui leur paraissent utiles. Mais dans ce cas, il y a bien des chances que les points clés ne soient pas mis en évidence et que l'attention et les efforts du chef d'atelier et du contremaître se dispersent sur de nombreuses mesures.

Exemple : la mise au mille dans une fonderie est un paramètre à suivre de très près car c'est lui qui a les répercussions les plus importantes sur la rentabilité. Si ceci n'apparaît pas sur le tableau de bord, le contremaître portera plus d'attention à la température, la consommation de fuel, etc....

Un tableau de bord n'est donc pas l'apanage de la seule Direction Générale.

• Le contenu des tableaux de bord

Le tableau de bord de chaque responsable doit être conçu pour faciliter la prise de décision, pour cela il doit comparer les réalisations aux objectifs, permettre de déceler ce qui est anormal, d'analyser les causes d'écart en reliant les faits entre eux (des dépenses avec des activités et des qualités de services...), et de faciliter le dialogue entre les gestionnaires en apportant des chiffres incontestables.

Nature des informations à faire figurer

Le tableau de bord ne peut pas se réduire à des chiffres comptables, il doit contenir des informations de toute nature. Nous les regrouperons autour de 5 grandes natures :

- les informations d'activité
- les informations sur les coûts et la rentabilité
- les informations d'efficacité
- les informations sur la qualité
- les informations sociales et divers importants

Pour chacune des catégories d'information ci-dessus, on définit des indicateurs, appelés indicateurs de performance, se présentant sous formes de quantités, valeurs, ou ratios, élaborés à partir des informations existantes. Seules les informations sur les coûts et la rentabilité sont comptables, les autres informations résultent de mesures techniques, de statistiques, de sondages, etc.

Tendance

Dans la plupart des cas il est utile de disposer à la fois des résultats de la période et en cumul. Les résultats de la période permettent :

1. de déceler les répercussions des décisions prises le mois précédent.
2. d'apercevoir rapidement un changement brutal .

Les résultats en cumul permettent au contraire de réduire l'influence des aléas.

D'une manière générale plus on monte dans la hiérarchie, plus les décisions qui sont prises influent sur le long terme alors que les variations rapides, les aléas, sont du ressort des gestionnaires subordonnés. Donc le cumul a de plus en plus d'intérêt du contremaître au Président Directeur Général.

Evolution

Il peut être intéressant de suivre l'évolution d'un paramètre dans le temps. Pour cela le tableau de bord indique les valeurs de ce paramètre sur tous les mois de l'année ou sur 12 mois mobiles.

Cette présentation surcharge considérablement les tableaux de bord. D'autre part l'évolution indique une tendance qui permet de prendre des décisions à long terme. Or, ces décisions à long terme ne sont pas prises en permanence. Il est donc préférable de ne donner ces évolutions que deux ou trois fois par an et sur des graphiques plutôt qu'en tableaux. par ailleurs, il est particulièrement utile de disposer sur les tableaux de bord d'une projection actualisée des prévisions.

Ensemble d'une opération

Il faut distinguer dans l'entreprise la gestion de l'exploitation courante qui a besoin des tableaux de bord dont on vient de parler, et la gestion des projets ou opérations tels que investissement, recherche, formation, ouvrage, marché etc. Chaque opération constitue un ensemble cohérent qui a une durée de vie sans rapport avec l'année. La gestion de ces opérations confiée à un " père" nécessite l'établissement d'un

tableau de bord propre qui s'étale sur toute la durée de l'opération. Par exemple : un investissement ne peut pas être jugé sur un mois ou une année. Il faut le suivre et mesurer son résultat d'ensemble. Il en est de même pour un projet de recherche et de développement pour lequel le tableau de bord doit permettre de connaître ce qui a été dépensé et l'état d'avancement pour décider des modifications éventuelles à faire subir au projet.

• **Le mode de présentation des tableaux de bord**

Rappelons qu'un tableau de bord contient une série d'informations destinées à l'action et il doit faciliter le dialogue. Nous examinerons donc successivement les caractéristiques formelles d'un tableau de bord permettant d'en faire un élément efficace de prise de décision puis les aspects de présentation propres à la communication écrite.

Un langage compréhensible

Le tableau de bord est destiné à être utilisé par des responsables de niveau varié, qui parfois ont peu de connaissances de gestion. D'autre part le vocabulaire de gestion est mal codifié, il varie d'une entreprise à l'autre. Il est donc important d'éviter le langage ésotérique ou de l'utiliser en rappelant la définition.

Exemples de termes mal compris à éviter ou à préciser :

- unités d'oeuvre
- marge brute,
- écart sur l'activité
- coût direct, semi-direct
- coût marginal
- ratios (à définir)...

Des tableaux et les graphiques

La forme de présentation la plus courante est celle de tableaux de chiffres illustrés par des graphiques. Une combinaison des deux systèmes de présentation pour les indicateurs les plus importants est souvent satisfaisante. Les graphiques sont utiles pour montrer les évolutions, une évolution est illisible sur un tableau de chiffres, mais un tableau de chiffres permet d'avoir des références précises. Grâce aux possibilités offertes par l'informatique, l'élaboration des graphiques est devenue aujourd'hui facile et rapide.

On peut donc donner une dizaine de graphiques par mois couvrant les sujets importants pour un responsable.

Usage des moyens informatiques, et des technologies nouvelles de communication: projections, réseaux.

Ces aides visuelles facilitent la communication et le travail en groupe, sans perte de temps et en économisant sur les coûts de déplacement et d'impression sur papier. Il est donc conseillé d'en faire usage. Ceci exige un effort d'investissement et de formation dès le départ. On ne peut plus ignorer aujourd'hui les technologies de communication tels que les réseaux intranet et Internet pour la messagerie électronique (courrier et transfert de fichiers), la visioconférence, les projections directes d'informations depuis les ordinateurs, etc.

• La préparation des tableaux de bord

Par qui ?

En général, c'est à chacun des responsables que revient la tâche d'élaborer son propre tableau de bord ou feuille de garde selon un modèle fourni par le contrôle de gestion. Cependant, pour éviter de faire avorter le système au départ, le contrôle de gestion se contente généralement au début de quelques informations fournies par les responsables, chacun pour ce qui le concerne, pour établir les tableaux de bord général. Mais à terme, les tableaux de bord sont décentralisés, et il revient à chacun d'élaborer sa propre feuille de garde, le contrôle de gestion se consacrant à son véritable travail d'assistance, de centralisation, de synthèse et d'animation du système.

L'élaboration des tableaux de bord constitue donc pour les gestionnaires une charge de travail incontestable, qu'il faut assumer en plus des travaux relevant des responsabilités hiérarchiques. Cette charge est d'autant mieux acceptée, que la finalité des tableaux de bord a été bien comprise par tous, qu'ils sont utiles, et qu'il y'a un feedback.

Fréquence de sortie

D'une manière générale la fréquence de sortie d'une information doit correspondre à la durée de la période minimum nécessaire pour que le paramètre mesuré varie sous l'action du responsable à qui l'on donne l'information. Exemple :

l'ouvrier qui conduit une presse dispose en permanence d'un indicateur de pression, car il peut agir sur la pression en permanence. Le contremaître disposera d'une mesure journalière du rendement matière, du rendement main d'oeuvre car il peut agir sur le rendement au cours d'une journée. Le chef de production aura des informations mensuelles sur le nombre d'heures supplémentaires, il y a en effet un rôle de planification de la production. Le chef d'usine aura des informations trimestrielles ou bimestrielles sur les frais fixes (appointements, fournitures), semestrielles sur les prix de revient, annuelles sur des frais tels que les amortissements. Cependant, pour le tableau de bord général, qui centralise et synthétise toutes les informations sous forme d'un rapport établi par le contrôle de gestion, qui sert de base de discussion dans les réunions du comité de gestion, une fréquence mensuelle est souvent retenue.

Délai-précision

Pour qu'une action corrective soit pleinement efficace, il faut qu'elle soit engagée le plutôt possible. Pour cela, l'instrument de mesure qui se traduit par les tableaux de bord, doit fournir les écarts dans des délais courts.

Le délai dépend bien entendu de la fréquence de sortie. Ce problème du raccourcissement des délais est très important. Rappelons simplement qu'un tableau de bord devrait parvenir au responsable 10 à 15 jours, au plus tard, après la fin de la période contrôlée. Si la fréquence de sortie est par exemple mensuelle, il faudrait que les tableaux de bord du mois "m", soient examinés par le comité de gestion au plus tard le 15 du mois "m+1", afin qu'il ne soit pas trop tard de prendre des décisions correctives.

Pour parvenir à ces résultats :

- le tableau de bord n'a pas besoin d'être établi au centime près. la plupart du temps la centaine ou le millier de DH est une précision suffisante. Par ailleurs, il ne faut pas que le tableau de bord soit bloqué à cause d'une information qu'il n'a pas été possible d'obtenir dans les délais.
- il faut faire des tableaux de bord simples. Une présentation complexe est toujours mauvaise car source de lenteur. En particulier, il faut se méfier de la tentation de multiplier les axes d'analyses. L'information tous azimuts est dangereux.
- il faut sélectionner les informations justes nécessaires à un type de décision.

Exemple : Il n'est pas nécessaire de calculer chaque mois les prix de revient complets dont la connaissance ne se justifie que de temps en temps. Il est utile de sortir très rapidement par exemple chaque jour, quelques informations dans un tableau de bord flash qui indique le chiffre d'affaires, le carnet de commande, et autres informations susceptibles de varier quotidiennement.

Analyse comparative.

Cette dernière sous-section est consacrée à l'analyse comparative (ou *benchmarking*), dont l'objectif pour les entreprises peut être d'améliorer leurs performances en analysant les pratiques d'Entreprises comparables.

: «L'analyse comparative (*benchmarking*) ».

1. Définition.

La traduction du terme *benchmarking* a évolué de l'étalonnage à l'**analyse comparative**, c'est-à-dire le processus par lequel une Entreprise se compare à d'autres entreprises.

Le *benchmarking* implique d'étudier la manière dont les autres entreprises atteignent leur niveau de performance et les processus qu'elles mettent en oeuvre pour y parvenir. En employant cet outil, les entreprises ont pour objectif **d'améliorer leur propre performance**. Cela suppose, dans la plupart des cas, de s'être assuré de l'homogénéité des groupes de comparaison et des modes de collecte de données. En fonction des objectifs que la structure s'est assignée, du temps, des ressources disponibles et des sources probables d'information sur les bonnes pratiques, la nature du *benchmarking* réalisé peut être différente. On distingue :

- le ***benchmarking* stratégique** qui, comme son nom l'indique, est pratiqué lorsqu'une entreprise cherche à améliorer ses performances d'ensemble en se fondant sur sa stratégie à long terme et sur celle que développent ceux dont les performances sont meilleures. Ce type de *benchmarking* implique d'analyser les missions et compétences principales de la structure, d'envisager d'autres formes de répartition des activités et suppose une forte mobilisation en faveur du changement;

- le ***benchmarking* compétitif**. Dans ce cadre, les entreprises considèrent leurs performances non pas au regard de leur stratégie, mais au regard de leurs produits et/ou services-clés. L'analyse des performances et la comparaison se font avec des partenaires oeuvrant dans le même secteur d'activités ;

- le ***benchmarking* des processus** s'attache non pas à la stratégie, aux produits ou aux services, mais au processus mis en oeuvre pour fournir ces produits ou services. Le *benchmarking* s'effectue dans ce cas auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances et bénéficiant de « meilleures » pratiques

- le ***benchmarking* fonctionnel**. Il consiste à faire des comparaisons avec des entreprises opérant dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus

Organisationnels de la structure. Dans ce cas, les innovations réalisées sont souvent importantes ;

- le **benchmarking interne** se pratique au sein de l'entreprise elle-même dans des unités aux activités comparables. L'accès aux informations et aux données est alors facilité, et le coût en temps et en ressources est moindre. La mise en place de ce *benchmarking* offre moins de résistance puisqu'il s'agit de la même entreprise, et l'apprentissage de « meilleures » pratiques peut s'avérer plus facile. Cela étant, les innovations seront sans doute beaucoup moins marquantes ;

- le **benchmarking externe** suppose la comparaison avec des entreprises réputées être les meilleures dans le même secteur. Ce type d'exercice est consommateur de temps et de ressources pour s'assurer de la comparabilité des données récoltées et pour la mise en œuvre des améliorations nécessaires. En conséquence, l'apprentissage externe est souvent plus long et le transfert des « bonnes » pratiques difficile ;

- le **benchmarking international** offre la possibilité de comparaison avec les entreprises d'autres pays. La mondialisation et les progrès technologiques ont grandement facilité ce type de *benchmarking*. Coûteux en temps et en ressources, les résultats sont à prendre en compte prudemment du fait des contextes nationaux qui peuvent peser sur les performances des entreprises et rendre difficile la mise en place d'innovations.

Dans la pratique, bien que cette typologie existe, aucune structure n'a recours à un seul type de *benchmarking* et mêle souvent des éléments de l'une ou l'autre catégorie.

4. Les utilisations possibles.

Une analyse comparative bien menée permet de résorber les écarts de performance et se traduit par des effets bénéfiques pour l'entreprise. On peut citer par exemple :

- des innovations dans les processus de production ou de fourniture de services ;
- une amélioration de la qualité des services et de la productivité ;
- l'amélioration de la mesure de la performance.

Par ailleurs, l'analyse comparative a un effet positif sur la structure dans laquelle elle est mise en place, structure qui devient « apprenante » (*learning organisation*) : elle permet de mettre l'accent sur les forces et faiblesses de l'entreprise, d'impliquer plus fortement les agents aux nécessités de changement, d'obtenir un consensus autour des évolutions souhaitables pour améliorer la performance. Dans les cinq dernières années, partout dans le monde, les secteurs publics ont eu recours au *benchmarking* pour évaluer leurs propres services. Être confronté aux « meilleures » pratiques s'est avéré être un puissant levier de changement incitant les Entreprises à améliorer la qualité des produits et des services fournis.

L'analyse comparative est donc un outil de gestion à part entière dans le secteur public. Il pallie l'absence de « mise sous tension » du fait de la concurrence et contribue, avec d'autres démarches comme la mesure de la satisfaction des usagers, à l'amélioration de la performance.

4. Comment faire?

L'analyse comparative se décline en quatre étapes :

- comprendre et connaître en détail son propre fonctionnement et sa propre structure (ce premier point étant essentiel) ;
- analyser le fonctionnement et la structure des autres entreprises ;
- comparer sur ces bases ses performances à celles des autres entreprises ;
- mettre en oeuvre les changements nécessaires pour réduire les écarts de performance constatés.

Ces points nécessitent donc de planifier l'étude, de collecter les données, d'analyser les informations, d'identifier les mesures à prendre et de les mettre en oeuvre :

- **planifier l'étude** : identifier les domaines à évaluer, définir les objectifs et les critères à utiliser, sélectionner le type de *benchmarking* approprié, sélectionner les partenaires de l'étude, définir un projet, obtenir les moyens financiers et humains nécessaires à l'étude, rechercher le consensus et l'engagement des parties prenantes à cette étude ;
- **collecter les données** : rassembler les données et les informations sur la performance de son entreprise, sélectionner les partenaires, développer avec eux une compréhension commune des procédures à mettre en oeuvre, s'entendre sur la terminologie et sur les mesures de la performance choisies, définir un questionnaire, distribuer ce questionnaire à tous les partenaires, entreprendre la collecte des différentes données ;
- **analyser les informations** : évaluer les informations et procéder à leur analyse (graphique, tableau, etc.), repérer les écarts de performance avec les «meilleurs» praticiens, rechercher les raisons de ces écarts, s'assurer que les explications sont crédibles (normaliser si nécessaire les mesures effectuées pour gommer des écarts dus à d'autres facteurs que l'inefficacité...), identifier les moyens d'amélioration possibles ;
- **identifier les mesures à prendre et les mettre en oeuvre** : examiner la faisabilité des recommandations, s'assurer de la possibilité de les mettre en oeuvre pour réduire les écarts de performance.

5. Les points de vigilance - Les conditions de réussite.

Le *benchmarking* doit être compris comme **une pratique faisant partie intégrante d'un processus d'amélioration permanente** dont le but est d'accroître ses performances. Il est par ailleurs un mécanisme d'apprentissage qui permet aux entreprises de s'acheminer vers les « meilleures » pratiques. Le *benchmarking* n'est en aucun cas :

- une simple analyse concurrente : pour être efficace, le *benchmarking* requiert la collaboration entre les différentes structures ;
- une comparaison donnant lieu à des classements (ou l'est de moins en moins) : l'objectif est d'appréhender les structures et les circonstances qui favorisent une meilleure performance ;
- une étude menée une fois pour toutes : ces études peuvent être menées sur plusieurs mois, et il est essentiel de les reproduire dans le temps afin de ne pas en perdre le bénéfice lorsque le contexte change ;
- du plagiat : les bonnes pratiques sont rapidement obsolètes dans un monde en perpétuel changement. Par ailleurs, le fait que certaines entreprises procèdent différemment n'implique pas nécessairement qu'elles fassent mieux ;
- de l'espionnage : la pratique du *benchmarking* nécessite à la fois ouverture et coopération.