



Contrôle de gestion et tableau de bord

Chapitre 1 : Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le contrôle de gestion peut se définir comme **un processus d'aide à la décision** dans une organisation, permettant une intervention **avant, pendant et après** l'action. Il constitue également un mode de régulation des comportements.

Il doit être positionné par rapport **au contrôle stratégique**, sachant que le programme porte fondamentalement sur **le contrôle opérationnel**. Il convient donc d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.

- **Identifier** le rôle et la place **du contrôle de gestion** en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service).
- **Distinguer** les différentes définitions de la performance.
- **Caractériser** la notion de pilotage.

Savoirs associés

- Les notions de contrôle, contrôle **stratégique** et contrôle **opérationnel**.
- Les notions de **valeur, utilité, coût, pilotage et performance**.
- **Le contrôle de gestion** : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle.
- **Les missions et les utilisateurs** du contrôle de gestion.
- Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation.
- **Les qualités** attendues du contrôleur de gestion.

1) Le contrôle de gestion et le management

a) Le contexte actuel du management

- L'environnement économique
- L'environnement technique et technologique (la mécanisation, la révolution numérique...)
- L'environnement sociétal

b) Le pilotage de la performance

La recherche **d'une compétitivité permanente**, c'est-à-dire une position concurrentielle forte, est liée à **trois concepts** :

- **La performance**
- **La valeur**
- **L'utilité**





Contrôle de gestion et tableau de bord

La performance :

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante. En gestion, **la performance** est définie comme l'association **de l'efficacité et de l'efficience**. **L'efficacité** consiste, pour une entreprise, à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et **l'efficience** correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

La recherche de la performance impose une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, laquelle intègre plusieurs niveaux d'évaluation.

Exemple : Pour **la production**, la performance réside dans l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau de qualité élevé. Pour **la vente**, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence entre valeur et coût. Pour la finance, c'est la rentabilité, c'est-à-dire le rapport d'un résultat au capital investi.

Dans une première approche financière, il est possible de décomposer un ratio de rentabilité globale en une combinaison de plusieurs indicateurs de performance.

$\text{Taux de rentabilité} = \text{Profitabilité} * \text{rotation du capital} * \text{structure financière}$
--

Taux de rentabilité = Résultat/capital

Profitabilité = Résultat/Chiffre d'affaires

Rotation du capital = Chiffre d'affaires/Actif

Structure financière = Actif/Capital

La valeur :

La valeur d'un produit n'est pas seulement la différence entre un prix de vente et un coût de revient ; c'est aussi l'appréciation subjective et fluctuante, par la demande, de l'utilité apportée par les fonctions d'un produit. (Chaîne de valeur de PORTER).

La chaîne de valeur regroupe les activités principales et de soutien d'une organisation qui, ensemble, apportent de la valeur au produit mis sur le marché.

La valeur de l'entreprise dépend ainsi, en partie, de la valeur de ses produits et de ses activités. Le gestionnaire n'agit plus seulement en fonction des coûts, mais pilote **le couple Valeur/Coût**.

L'utilité :

La notion d'utilité a d'abord été définie par les économistes puis par les gestionnaires pour piloter **le couple Valeur/coût**. **L'utilité** est une mesure du bien-être ou de la satisfaction obtenue par la consommation d'un bien, donc liée à un besoin.





Contrôle de gestion et tableau de bord

2) Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion

a) L'émergence du contrôle de gestion

D'un point de vue historique, deux tendances se distinguent :

- Le calcul et l'analyse des coûts ;
- Le contrôle des activités

Quelle que soit l'activité, un manager a besoin de connaître les dépenses qu'il engage pour un bien avant de décider notamment de son prix, de son développement, de sa qualité et de ses évolutions.

Un coût est la somme des charges relatives à un élément, dans un référentiel reconnu (un système comptable).

Une nouvelle organisation de la production naît au 19^{ème} siècle : les machines sont regroupées dans des usines (factories) ou les ouvriers viennent travailler. L'entrepreneur devient un investisseur et un créateur ; il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail. Le vocable évolue en conséquence. Aujourd'hui, l'expression « comptabilité de gestion » intègre toutes les techniques de calcul des coûts permettant au gestionnaire de déterminer les coûts de son organisation dans une optique de contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion se positionne à l'interface entre le **contrôle stratégique** et le **contrôle opérationnel**. Il permet de réguler l'activité, sur le MT, en contrôlant la transformation des objectifs de LT en actions courantes.

b) **Le CG et le pilotage de la performance : de nouvelles variables à intégrer**

Le passage d'une performance ponctuelle à une **performance globale** contraint les organisations à mettre en place des démarches transversales inter métiers pour agir sur toutes les variables et tous les champs de la performance (qualité, RH ou valeur). Le contrôle de gestion n'est plus seulement une aide à la gestion, qui mettrait en œuvre un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais une **fonction transversale**.

La prise en compte de toutes ces dimensions conduit à élargir le cadre de la gestion et à réfléchir sur des facteurs à intégrer dans le pilotage, au-delà des coûts, des marges, des écarts, des seuils ou encore des budgets.

- Quel niveau de qualité faut-il atteindre ? Comment ? sur quels éléments ?
- Comment définir le périmètre d'activité de l'entreprise ?
- Quel type et quel niveau de risque peut-on accepter et comment gérer ce risque ?

Le contrôle de gestion doit mesurer des variables quantitatives « classiques » (coûts, marges, écarts) et des variables plus qualitatives (qualité, risque, innovation, flexibilité). L'instabilité du contexte actuel rend rapidement obsolètes les paramétrages de pilotage ; il s'agit donc :

- **De réactualiser plus souvent les indicateurs**, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations ;
- **De piloter en temps réel**, de construire des **tableaux de bord** et d'utiliser des simulations permettant de modifier les paramètres pour faciliter la prise de décision.
- **De piloter la valeur perçue par le client**. Le suivi de la qualité perçue par le client est de plus en plus complexe. Il nécessite de piloter et d'internaliser la qualité (délai, service, disponibilité) dans des processus ;
- **De piloter la valeur en se différenciant des concurrents**. Fonder la valeur sur les facteurs clés de succès (Key Success Factors).





Contrôle de gestion et tableau de bord

c) Le CG et les autres formes de contrôle

- **Le contrôle interne**

L'OEC définit le contrôle interne comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ayant pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

- **L'audit**

Selon l'Institut Français des auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI), l'audit interne est une activité autonome d'expertise, au service du management, pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit fournit un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.

3) La place du contrôle de gestion dans les entreprises

Le contrôle de gestion est une des fonctions assurant la survie et le pilotage des organisations. Son rôle évolue à mesure que l'environnement et les conditions économiques redéfinissent la place et la nature des organisations dans les sociétés.

La mission et l'organisation du contrôle de gestion varient beaucoup selon la taille de l'entreprise.

Les Très Petites Entreprises (TPE) ne présentent pas de structure organisationnelle formelle. Le système d'information est souple, réactif, voire flou. Le management est de type « chef d'orchestre ».

Le chef d'entreprise prend en charge la quasi-totalité des travaux de gestion. Le contrôle de gestion est alors souvent réduit :

- A l'élaboration d'un BP
- A la construction d'une ébauche de comptabilité analytique (établissement de devis)
- A des calculs de seuil de rentabilité pour des opérations ponctuelles

Les PME (de 10 à 500 salariés) présentent souvent un organigramme complet et précis. Le CG apparaît via le service de la comptabilité analytique. L'accent est mis sur la comptabilité financière par obligation légale et fiscale. Les travaux de comptabilité de gestion se résument à la création d'un réseau analytique permettant l'affectation et l'imputation des charges par centre d'analyse.

La rentabilité est appréciée globalement. La mesure de performance des acteurs est introduite par l'emploi d'indicateurs quantitatifs simples consignés dans des tableaux de bord :

- Mesure de la productivité des opérationnels de production ;
- Mesure des rebuts, pannes, accidents du travail ;
- Rendement des commerciaux

La démarche de planification stratégique couplée à la mise en place d'un système budgétaire complet reste absente de ce contrôle de gestion embryonnaire.





Contrôle de gestion et tableau de bord

Le CG dans les grandes entreprises est à la fois plus complexe et plus formalisé. C'est le contrôleur de gestion qui en a la charge. Sa mission dépasse le « simple » contrôle a posteriori et débouche sur un véritable rôle d'animateur et d'incitateur des comportements des acteurs :

- Définition des centres de responsabilité (centre de profit, de CA, d'investissement...)
- Mise en place de prix de cession interne
- Création et articulation d'un cadre budgétaire développé
- Consolidation des budgets en provenance des filiales
- Création d'instrument de mesure de la performance (tableau de bord, travaux de reporting...)

Remarque : Le contrôle de gestion peut aussi être très utile dans les organisations publiques, dans les structures organisationnelles hybrides (PPP), dans les entreprises liées aux nouvelles technologies, dans les services, etc...

4) La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Il est nécessaire de rappeler qu'un véritable service de CG est rare dans les entreprises et que sa présence est limitée aux grandes entreprises. L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Cependant, deux possibilités semblent émerger.

- **Une position fonctionnelle :** le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi a posteriori et donc davantage à un service de comptabilité analytique baptisé contrôle de gestion. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limitée à l'exercice comptable et sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité financière et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.
- **Une position d'état-major :** Le contrôle de gestion occupe une place de staff ou d'état-major disposant, non pas d'une autorité hiérarchique, mais d'une autorité de spécialité. Le contrôle de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information. L'horizon du contrôleur de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient dans le processus de planification stratégique, dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs et dans la prise de décision à long terme (choix d'investissement, partenariat...)

En conclusion, il n'existe pas de solution unique universelle mais des options plus ou moins adaptées à des environnements spécifiques. L'organisation et les missions du CG vont donc dépendre de la nature de l'organisation de l'entité, sa taille, son secteur d'activité...

Afin de remplir cette mission, le contrôleur de gestion doit être pourvu de nombreuses qualités (**esprit analytique, objectivité, indépendance, curiosité saine, discrétion mais aussi pédagogie, dialogue et dispositions à la communication**) et savoir-faire techniques :

- Méthodes de calcul de coûts,
- Budgets,
- Contrôle budgétaire,
- Pilotage de la performance
- Maîtrise du tableur mais aussi d'un PGI...





Contrôle de gestion et tableau de bord

5) Le contrôle de gestion, système d'information et d'aide à la décision

Dans la culture française et l'histoire des entreprises, le contrôle est d'abord perçu comme le respect d'une norme. Contrôle de type taylorien - optimisation et sanction : dépassé, contrôle visant à orienter les décisions vers des niveaux de performances "satisfaisants" et à favoriser l'apprentissage.

a) Les positions académiques : analyse systémique et recherche opérationnelle

L'approche systémique vient de la biologie. Dans les années 30 : impasse de biologistes qui ont identifié tous les éléments constitutifs d'une cellule, mais ne parviennent pas à comprendre leurs relations - mise en évidence de l'importance des interactions. 1968 : théorie générale des systèmes : ensemble d'éléments en interaction ouverts sur l'environnement qui visent à lutter contre l'entropie (tendance du système à se détruire) à partir de processus de régulation (feed-back).

La cybernétique : discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Le contrôle de gestion est le sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire.

- **Système d'information**: ensemble des infos et des systèmes de traitement de ces infos dans l'entreprise. Actuellement surabondance d'infos (surtout dans les pays occidentaux) et doutes sur leur fiabilité. L'information seule n'est pas suffisante, il faut qu'elle circule : c'est la communication.
- **Le système de décision** : Le système d'information nourrit le système de décision puisque l'information est la matière première essentielle à la prise de décision. Les outils quantitatifs d'aides à la décision du contrôle de gestion proposent des méthodes simples pour l'analyse en univers incertain, mais critiquables et variables selon les secteurs pour l'analyse en univers certain.

b) Définition et objectif de la comptabilité analytique

Le nouveau PCG donne la définition suivante :

« La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs sont les suivants :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise,
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des biens et des services pour les comparer au prix de vente,
- Etablir les prévisions de charges et de produits d'exploitation,
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions. » La comptabilité analytique est un outil de la prise de décision au sein de l'entreprise. Elle permet des simulations, d'avoir plus rapidement une idée sur les conséquences d'une ou plusieurs décisions.

A cet égard, le PCG rappelle deux principes fondamentaux :

- Quelques chiffres significatifs sont plus efficaces qu'une qui n'est pas consultée faute de temps
- et un renseignement approximatif (mais suffisamment approché) et rapide est souvent plus utile qu'un renseignement plus exact mais connu plus tard.





Contrôle de gestion et tableau de bord

6) Les différents coûts

a) Notions de prix et de coût

Le terme de prix ne devrait être utilisé, selon le PCG, que pour les transactions (relations de l'entreprise avec l'extérieur) : on parle ainsi de prix d'achat pour des marchandises ou des MP, de prix de vente pour des PF ou des services.

Un coût, par contre, est une somme de charges ; il est donc propre à l'entreprise et peut être calculé en fonction de différents regroupements :

- par fonction économique (coût de production, de la distribution...)
- par centre de responsabilité (coût du service après-vente, atelier...)
- par moyen d'exploitation (coût par usine ou par magasin...)
- par activité d'exploitation (coût par produit vendu, ou par service...)
- par circuit de distribution (coût par famille de client ou par secteur géographique...)

b) Le contenu des coûts

Le Plan Comptable Général indique :

« Pour une période déterminée, la **Comptabilité Analytique d'Exploitation** permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la CG, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges »

On peut distinguer :

- **Les coûts complets** : Le coût complet traditionnel dans lequel on incorpore toutes les charges de la CG n'est pas le plus intéressant. Il faut lui préférer le coût complet économique pour lequel on procède à des ajustements : exclusion de certaines charges du calcul ; minoration ou majoration pour d'autres ; voire prise en compte de charges non enregistrées en CG.
- **Les coûts partiels** : Le coût variable ne comprend que les charges qui varient avec l'activité, excluant donc les charges de structure considérées comme fixes.
- **Le coût direct** comprend, outre les charges variables, celles des charges de structure qui sont incorporables sans calcul intermédiaire, c'est-à-dire celles qui concernent le coût recherché.

Synthèse

La comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion nous amène à dresser le tableau suivant :

Critères	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	OBLIGATOIRE	FACULTATIVE
La vision sur l'entreprise	GLOBALE	DETAILLEE
Horizon	PASSE	PRESENT/FUTUR
Règles	Principe de séparation des exercices, du coût historique, de prudence, de non compensation, de continuation d'exploitation, de permanence des méthodes.....	SOUPLESSE





Chapitre 2 : La méthode des centres d'analyse

La comptabilité générale donne le résultat global de l'entreprise et sa situation patrimoniale. Les charges sont classées par nature (achat de MP, charges de transport, frais de téléphone, prime d'assurance....).

Cependant ces données sont insuffisantes pour gérer l'entreprise ; elles doivent être retraitées afin de connaître la rentabilité d'une production, d'un service, d'un centre de responsabilités.

La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est basée sur le calcul et l'analyse des coûts.

Un coût est un ensemble de charges se rapportant à une activité.

1) Diversité des coûts

Le calcul et l'analyse des coûts dépendent de l'organisation de la production. Les coûts peuvent être classés d'après :

a) Leur champ d'application

Les charges peuvent être regroupées selon plusieurs critères et donner lieu à divers types de coûts :

- Coût d'une activité économique : coût d'un produit, coût d'une commande.....
- Coût d'un moyen d'exploitation : coût d'un équipement, d'un poste de travail.....
- Coût d'un centre de responsabilité : coût d'un service, d'un atelier....
- Coût par secteur de vente ou réseau de distribution : coût par type de client, par région....

b) Le moment du calcul

- coût réel ou coût constaté : les calculs interviennent après les faits qui les ont engendrés. Ils sont établis périodiquement (souvent mensuellement). Cela permet de mesurer la performance de l'organisation actuelle de l'entreprise ;
- coût prévisionnel ou coût préétabli : les calculs interviennent avant les faits qui les engendreront. Ces calculs permettent d'établir les devis et de fixer les prix de vente

En fin de période, on calcule les écarts entre les coûts réels et prévisionnels, puis on analyse ces écarts.

c) Le contenu des coûts

Un coût peut être calculé :

- En incorporant toutes les charges le concernant : c'est un coût complet (exemple: coût de revient) ;
- En incorporant seulement certaines charges : c'est un coût partiel (exemple : un coût variable).

2) Charges incorporées aux coûts

a) Différence entre charges directes et charges indirectes

Les charges incorporées aux coûts peuvent être classées en deux catégories. Les charges directes qui peuvent être affectées directement à un coût car elles concernent exclusivement une production ou un secteur de l'entreprise (MP) et les charges indirectes. Celles-ci concernent plusieurs coûts. Elles doivent être retraitées dans un tableau de répartition avant d'être imputées aux coûts.





Contrôle de gestion et tableau de bord

b) Les centres d'analyse

Les charges indirectes peuvent être réparties dans des centres d'analyse puis imputées aux différents coûts. Un centre d'analyse est une division comptable dans laquelle sont regroupées des charges indirectes qui seront ensuite imputées aux coûts. Un centre d'analyse peut correspondre :

- A une division fictive qui équivaut souvent à une fonction de l'entreprise : administration, financement, gestion du personnel. Ce sont des centres de structure ;
- A une division réelle de l'entreprise qui équivaut souvent à un service, un atelier. Ce sont des centres opérationnels.

Parmi ces centres d'analyse, certains centres travaillent directement pour les produits (centres principaux), d'autres travaillent pour les autres centres : ce sont les centres auxiliaires.

La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse est réalisée en deux étapes :

- Répartition primaire : Les charges indirectes de la comptabilité générale sont réparties entre les centres auxiliaires et principaux en fonction de clés de répartition.
- Répartition secondaire : Les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux.

c) A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise », répondez aux questions.

Charges	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gest. du perso.	Gestion du mat.	Appro.	Atel. découpage	Atel. assemblage	Distribution
Matières consommables	6000	600	600	1200	2400	800	400
Autres charges externes	4000	400	800	1200	600	500	500
Impôts et taxes	5000	500	500	1000	1000	500	1500
Charges de personnel	24 000	2400	2400	2400	6000	6000	4800
Charges financières	2000	200	200	200	600	600	200
Dotations aux amortisse.	15 000	300	300	3000	3900	3750	3750
TOTAUX PRIMAIRES	56 000	4400	4800	9000	14 500	12 150	11 150
Gestion du personnel		(4400)	440	440	880	1320	1320
Gestion du matériel			(5240)	1048	2096	1048	1048
TOTAUX SECONDAIRES	56 000	0	0	10 488	17 476	14 518	13 518
Unité d'œuvre				Mètres de tissu achetés.	Mètres de tissu découpés	Heures de MOD	100 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre				8740	8738	2000	2703,6
Coût de l'UO				1,2	2	7,259	5

A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise » :

- Quels sont les centres auxiliaires ? A quoi correspondent-ils ?
- Peut-on à partir du tableau de répartition des charges indirectes déduire le processus de production ?
- Retrouvez les clefs de répartition du poste « autres charges externes » dans les centres d'analyse.
- Comment obtient-on les totaux primaires ?
- Comment se répartit le centre auxiliaire gestion du personnel ?
- Pourquoi on répartit 5240 € pour le centre gestion du matériel ?
- Pourquoi le total après répartition secondaire des centres auxiliaires est-il nul ?
- Pour le centre approvisionnement, expliquez à quoi correspondent les montants suivants :
 - 10 488
 - 8740
 - 1,2
- Expliquez pour les autres centres à quoi correspondent les coûts d'UO.
- Retrouvez le chiffre d'affaires réalisé.





Contrôle de gestion et tableau de bord

d) Lien entre processus de production et détermination des coûts

PRODUCTIQUE	COMPTABILITE DE GESTION
S'approvisionner en matières premières	Détermination du coût d'achat des MP
Stockage des matières premières	Valoriser les stocks de MP
Produire le bien industriel	Déterminer le coût de production
Stocker les produits finis	Valoriser les stocks de PF
Faire connaître et livrer le produit	Déterminer le coût de distribution & le coût de revient

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient

e) Les méthodes de valorisation des stocks

Les fiches de stocks permettent le suivi des stocks afin de gérer les commandes. Les entrées en stock donnent lieu à l'établissement d'un bon d'entrée daté, indiquant la nature et la quantité du bien entré. Les sorties donnent lieu à l'établissement d'un bon de sortie de stock indiquant la nature du bien, la quantité sortie et le destinataire. Il existe plusieurs méthodes de valorisation des stocks :

- CUMP (Coût Unitaire Moyen Pondéré) calculé après chaque entrée :
(Stock initial en valeur + entrées en valeur) / (Stock initial en quantité + entrées en quantité)
- CUMP calculé en fin de période
(Stock initial en valeur + entrées du mois en valeur) / (Stock initial en quantité + entrées du mois en quantité)
- PEPS (premier entré premier sorti) : les marchandises sont sorties des stocks en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus anciens).
- DEPS (dernier entré, premier sorti) : les marchandises sont sorties de stock en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus récents).

f) Critiques de la méthode des coûts complets

Les évolutions des modes de production tendent à faire perdre de sa pertinence à cette méthode pour les raisons suivantes :

- La part des charges indirectes dans le total des charges tend à augmenter ; les unités d'œuvre physiques généralement utilisées (heures de MOD) ne sont plus adaptées.
- Les activités réalisées au sein d'un centre d'analyse sont rarement homogènes, ce qui pose le problème du choix de l'unité d'œuvre. Par exemple, le centre approvisionnement regroupe des charges liées à la recherche de fournisseurs, à la gestion des commandes, à la réception des matières...
- Les pratiques traditionnelles de calcul de coût répartissent les charges indirectes sur des bases volumiques et négligent la taille des séries. Or c'est bien le lancement de la série avec les réglages appropriés des machines qui génèrent le plus de travail. En imputant les charges indirectes sur des bases volumiques, on réduit le coût des séries de faible taille et on augmente celui des grandes séries.





Contrôle de gestion et tableau de bord

3) La comptabilité analytique : un retraitement nécessaire des coûts

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données qui permet de reclasser les charges de la comptabilité générale en comptabilité analytique. C'est utile pour :

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents produits
- fournir à la comptabilité générale des bases d'évaluation de certains éléments d'actifs (stocks et production d'immobilisations)
- analyser le "résultat général" et le décomposer en "résultats élémentaires" par activité ou par produit afin de permettre des contrôles de rendement et de rentabilité.
- établir des prévisions et éclairer la prise de décision.

a) Les charges non incorporables

- sans rapport direct avec l'activité (ex: primes d'assurance-vie sur la tête d'un dirigeant),
- qui ne relèvent pas de l'exploitation courante (ex : toutes les charges exceptionnelles),
- qui ne sont pas des vraies charges (IS, participation des salariés)

b) les charges calculées :

On les incorpore aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité analytique.

- les charges d'usage, qui se substituent aux dotations aux amortissements. Il est conseillé de retenir pour base amortissable la valeur actuelle, pour une durée d'amortissement la durée probable d'utilisation et de continuer à comptabiliser les charges d'usage tant que l'immobilisation est en service, même si elle est amortie comptablement.
- les charges étalées : à la place des dotations aux provisions de la comptabilité générale. Les dotations aux provisions retenues par la comptabilité générale sont uniquement celles pour risques et charges. La comptabilité analytique retient des charges étalées et fait ainsi apparaître des différences d'incorporation positives ou négatives.
- les charges abonnées : on retient les charges incorporables de la comptabilité générale selon une périodicité différente de leur apparition (en principe chaque mois en comptabilité analytique).

c) les charges supplétives

Elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la CG les ignore-t-elle. Cependant, le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet. Le PCG retient comme charges supplétives :

- rémunération conventionnelle des capitaux propres,
- la rémunération du travail de l'exploitant.





Contrôle de gestion et tableau de bord

d) Les prestations réciproques (charges indirectes)

Les centres ne sont pas autonomes ; ils restent liés entre eux par les services qu'ils se rendent les uns aux autres. Dès lors, s'instaurent des prestations réciproques. Une méthode mathématique est utilisée pour évaluer les prestations réciproques.

Exemple : L'entreprise « Jouet en bois » fabrique un produit en utilisant comme matière des panneaux de contre-plaqué. L'entreprise est divisée en quatre centres d'analyse : « entretien », « administration », « approvisionnement », « production ». A la fin du mois de janvier, la répartition primaire des coûts indirects est la suivante :

Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000 €	8800€	1500 €	50 000 €

La répartition secondaire doit être faite dans les proportions suivantes :

	Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
Entretien	-100 %	20 %	15 %	65 %
Administration	10 %	-100 %	20 %	70 %

Il convient donc d'effectuer la répartition secondaire des coûts. Les clefs de la répartition secondaire font apparaître une participation réciproque entre les centres « entretien » et « administration ». Le centre « entretien » reçoit 10 % du centre « administration », tandis que réciproquement le second reçoit 20 % du premier.

Soit x le total du centre « entretien » et y le total du centre « administration ».

Résolution d'un système de deux équations à deux inconnues :

$$x = 5000 + 0,1y$$

$$x = 6000$$

$$y = 8800 + 0,2x$$

$$y = 10\ 000$$

On peut donc, à présent, effectuer la répartition secondaire suivante :

Centres auxiliaires		Centres principaux	
Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000	8800	1500	50 000
-6000	1200	900	3900
1000	-10 000	2000	7000
0	0	4400	60 900

4) La portée de la méthode des coûts complets

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

a) Ses inconvénients

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

b) Avantages

- Technique d'imputation perfectionnée qui réduit la part des charges communes.
- Elle prépare le contrôle de gestion, car elle permet de déterminer des centres de responsabilités, au sujet desquels on établit des comptes de résultat de manière à prévoir et maîtriser les marges dégagées. Elle constitue donc un élément indispensable si l'on veut pratiquer une gestion décentralisée.
- Elle décompose les coûts de revient par stades. C'est ainsi qu'à présent nous pouvons décrire avec plus de précision le traitement des charges jusqu'au coût de revient.





Contrôle de gestion et tableau de bord

Chapitre 3 : Le calcul des coûts à base d'activités

1) définitions

Activité : c'est un ensemble de tâches élémentaires, réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, permettant de fournir un « output » précis (une pièce, un contrat, un test de qualité...), à un ou plusieurs clients internes ou externes.

L'activité peut être décrite par un verbe : assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, préparer un budget, visiter un client etc.

Ainsi au sein d'un service approvisionnement, diverses activités peuvent être identifiées :

- qualifier les fournisseurs,
- passer une commande,
- réceptionner les marchandises,
- contrôler les factures fournisseur.

Processus : un processus est **un ensemble d'activités** qui s'enchaînent pour fournir un produit ou un service à destination de clients internes ou externes.

Le fonctionnement de certains processus constitue un avantage concurrentiel important. Dans une entreprise de vente par correspondance, le fait de livrer les clients en 48h n'est possible que grâce à l'optimisation du processus logistique qui permet de faire travailler ensemble en temps réel, des activités situées dans des services différents :

- prévision des ventes,
- gestion des stocks,
- prise de commandes,
- confection des colis,
- expédition,
- livraison,
- facturation,
- encaissement.

Inducteur : C'est l'unité de mesure de l'activité, permettant le rattachement aux objets de coûts. On peut distinguer :

- Les inducteurs liés aux volumes : heure-machine, heure MOD, kilogramme de matière consommée ;
- Les inducteurs liés à l'organisation : nombre de séries lancées, nombre de commandes passées ;
- Les inducteurs liés à l'existence du produit : nombre de références fabriquées, nombre de références de composants utilisés.





Contrôle de gestion et tableau de bord

Exemple :

Activité : passation de commande

Coût total de l'activité : 40 000 €

Inducteur : nombre de commandes passées

Nombre d'inducteurs : 125 commandes

Coût unitaire de l'inducteur = $40\ 000/125 = 320$ €

CONCLUSION : La passation d'une commande coûte 320 € à l'entreprise.

2) Le fonctionnement du modèle

Une des idées fortes de la méthode ABC consiste à introduire la notion de rattachement direct à un coût et par le biais des recherches de causalité : ce n'est plus le volume produit qui est cause de coût mais les activités nécessaires à l'obtention du produit. Le schéma devient le suivant :

Les activités consomment des ressources (matérielle, humaines, financières) et les objets de coût consomment des activités.

L'introduction d'une étape intermédiaire : la détermination du calcul du coût de l'activité permet d'affiner le coût des produits en mettant en évidence des inducteurs de coût représentatifs de l'évolution du coût de l'activité. Pour disposer d'une comptabilité de gestion capable de saisir les causes des coûts, les inducteurs sont diversifiés.

3) Les différences entre la méthode des coûts complets et la méthode ABC

- **Le traitement des charges indirectes**

Dans la méthode des centres d'analyse, les charges indirectes transitent dans des centres d'analyse avant d'être imputées aux produits à l'aide d'UO.

Dans la méthode ABC, les charges indirectes sont regroupées dans les activités et le coût de chaque activité est déterminé. On peut aussi calculer le coût d'un processus qui résulte de l'enchaînement de plusieurs activités. Les coûts d'activités sont ensuite répartis entre les produits à l'aide d'inducteurs.

A noter, que quelle soit la méthode, les charges directes sont affectées directement aux produits.





Contrôle de gestion et tableau de bord

- **Centre d'analyse et activité**

Un centre d'analyse peut correspondre à un service réel de l'entreprise mais peut aussi n'être qu'une simple division comptable conçue pour des raisons de commodité de saisie des enregistrements. Dans les deux cas, il comprend des activités non homogènes.

Une activité correspond à un ensemble de tâches homogènes et représente un savoir-faire durable. Qualifier un fournisseur, visiter les clients, gérer la trésorerie peut constituer des avantages compétitifs car l'entreprise le fait mieux que ses concurrents.

Le fonctionnement de l'entreprise peut ainsi être appréhendé à travers « une carte de ses activités » qui ressemble à une radiographie de ce que l'entreprise est capable de faire. Ainsi grâce au découpage en activités, **la comptabilité est utile à la gestion organisationnelle et stratégique de l'entreprise. Elle joue un rôle accru en matière d'aide à la décision.**

- **Unité d'œuvre et inducteur**

Alors que l'UO est souvent liée au volume de production, l'inducteur traduit aussi d'autres relations de causalité. L'organisation de la production (nombre de réglages, de lots etc...) l'existence du produit (maintenance) et l'existence de la production (charges générales de location, d'assurance...) sont aussi des facteurs générateurs de coûts, mais indépendants du volume de production.

4) La comptabilité à base d'activités : Avantages et limites

La méthode ABC n'est pas exempte de critiques. Le passage du coût des activités au coût des produits reste en partie discutabile car le choix des inducteurs, comme celui des UO est parfois arbitraire. La méthode ABC ne peut prétendre atteindre « la vérité des coûts ». Le coût d'un produit n'est pas un fait mais une opinion.

Elle permet cependant de rétablir la traçabilité des coûts et ainsi d'améliorer la capacité d'action des gestionnaires, soucieux d'enrayer la progression des charges pour maintenir leur compétitivité.

En outre, en mettant en exergue les ressources consommées pour une activité donnée, elle suscite une réflexion sur l'efficacité de cette activité et les moyens de l'améliorer. Dès lors, **la comptabilité de gestion** voit sa mission s'élargir au-delà de la maîtrise des coûts.

En permettant de rapprocher coût et valeur, **la comptabilité de gestion devient un outil stratégique.** L'intégration du système de calcul des coûts dans un système de pilotage stratégique, dans lequel on s'attache à identifier **les activités qui créent de la valeur** et à mettre en place des systèmes de suivi des facteurs clés de succès, permet de relier comptabilité de gestion et mise en œuvre stratégique. C'est le défi auquel est confronté le management à base d'activités.





Contrôle de gestion et tableau de bord

Exemple : Répartition du coût d'un atelier moulage

<u>Méthode des centres d'analyse</u>	<u>Méthode ABC</u>
Le coût de l'atelier Moulage est de 100 000 par mois. Il est réparti sur le nombre de pièces moulées. Au cours du mois, 2 séries de pièces ont été moulées : 15 000 pièces A et 45 000 pièces B.	L'atelier Moulage est découpé en deux activités distinctes : <ul style="list-style-type: none"> • Activité réglage avant chaque série à fabriquer 25 000 € • Activité moulage 75 000 €
La totalité du coût du centre moulage 100 000 est répartie sur le nombre de pièces moulées (60 000).	On procède à deux répartitions distinctes : l'activité « réglage des machines » pourra être répartie sur le nombre de séries fabriquées et l'activité « moulage des pièces » sur le nombre de pièces moulées.
<u>COÛT DE MOULAGE ?</u>	<u>COÛT DE MOULAGE ?</u>
<p><u>Pièces A :</u></p> $(100\ 000/60\ 000 * 15\ 000) = 25\ 000\ €$ <p><u>Pièces B :</u></p> $(100\ 000/60\ 000 * 45\ 000\ €) = 75\ 000\ €$	<p><u>Pièces A :</u></p> $(75\ 000/60\ 000 * 15\ 000) + 12\ 500 = 31\ 250\ €$ $18\ 750 + 12\ 500 = 31\ 250\ €$ <p><u>Pièces B :</u></p> $(75\ 000/60\ 000 * 45\ 000) + 12\ 500 = 68\ 750\ €$ $56\ 250 + 12\ 500 = 68\ 750\ €$

La prise en compte du temps de réglage des machines nécessaire entre chaque changement de série modifie le calcul du coût de chaque série moulée. Ainsi, avant d'accepter ou non une nouvelle commande, avant d'en proposer un prix, la connaissance du coût de réglage des machines peut être déterminante.





Contrôle de gestion et tableau de bord

Chapitre 4 : Le budget de trésorerie

Préambule.....

La trésorerie due aux opérations d'exploitation, c'est le sang de l'entreprise. La panne de trésorerie, c'est l'infarctus, l'arrêt du cœur.

La trésorerie due aux opérations de bilan, c'est l'huile du moteur d'une voiture. Le manque d'huile entraîne le coulage des bielles.

Quelle que soit la puissance de la voiture ou la santé du corps, le manque de trésorerie, c'est la cessation de paiement à plus ou moins longue échéance, ce qui peut entraîner la liquidation judiciaire et la mort de l'entreprise.

La trésorerie est un fluide au même titre que l'air comprimé, l'eau ou l'électricité. L'importance de leur consommation n'indique pas la santé de l'entreprise mais l'entreprise ne peut vivre sans ces fluides. Il en est de même de « l'argent » qui rentre, qui sort ou qui est en caisse, à la banque ou dans des coffres forts.

L'évolution de la trésorerie est la résultante de tous les flux financiers de l'entreprise. Une des missions du trésorier consiste donc à garantir à tout moment le respect des échéances. Il crée à cet effet un cadre de prévisions lui permettant d'anticiper toute dégradation de la trésorerie. Dans de nombreuses entreprises, il surveille également l'évolution des indicateurs de gestion des postes du cycle d'exploitation.

Avant d'examiner dans le détail les différentes facettes du métier de trésorier, il convient de situer la trésorerie dans l'équilibre financier global de l'entreprise. Il est important d'avoir un regard « extérieur » par rapport à la fonction pour pouvoir répondre à un certain nombre de question de base :

- Pour quelles raisons la trésorerie de l'entreprise est-elle excédentaire ou, au contraire, en position d'emprunt à court terme (CT) ?
- Quels sont les phénomènes causant son amélioration ou sa dégradation ?
- Quels sont les agrégats financiers permettant de suivre son évolution ?
- Comment bâtir des prévisions de trésorerie ?





Contrôle de gestion et tableau de bord

1) Bâtir des prévisions de trésorerie

Le trésorier travaille en relation avec les banques, les marchés monétaires et financiers et plusieurs autres services de l'entreprise. En conséquence, il doit bien connaître le contexte de ses missions, maîtriser le vocabulaire et les pratiques liés à cet environnement et suivre constamment son évolution.

a) L'utilité du budget de trésorerie

- Evaluer le besoin de financement et négocier les lignes de crédit CT nécessaire au bon fonctionnement de l'entreprise.
- Vérifier la capacité de la trésorerie à absorber les actions prévues.
- Calculer les frais ou produits financiers CT.

b) La construction du budget de trésorerie

Le budget prévoit l'évolution de la trésorerie de l'année suivante, mois par mois. Il est déterminé en fin d'année à partir des autres budgets déjà réalisés :

- Les budgets d'exploitation : ventes, achats, frais généraux..... ;
- Le budget d'investissement
- Le budget de financement à LMT prévoyant les augmentations de capital, le paiement de dividendes, la souscription et les remboursements d'emprunts à LMT.

c) De la date comptable en date de flux

Il s'agit de définir les encaissements et les décaissements à partir des mouvements comptables, passer des ventes HT aux encaissements TTC et des dépenses aux décaissements. Le trésorier applique aux ventes les délais de paiement constatés antérieurement, qu'il définit le plus souvent par sondage statistique. Il applique bien entendu les délais de paiement réellement constatés et non les délais standards ou négociés.





Contrôle de gestion et tableau de bord

2) Expliquer la dégradation de la trésorerie

Nous avons vu que la variation de trésorerie est la résultante de tous les flux financiers traversant l'entreprise. Toute variation du fonds de roulement ou du besoin en fonds de roulement a des répercussions immédiates sur la trésorerie. Celle-ci devient **un indicateur synthétique de la santé financière de l'entreprise**. La crise de trésorerie est comparable au symptôme d'une maladie qu'il convient de diagnostiquer. Plusieurs causes peuvent en effet être à l'origine d'une dégradation. L'expérience a permis d'identifier cinq causes distinctes de dégradation.

- **1^{er} scénario : la crise de croissance**

Une forte augmentation des ventes provoque en général une augmentation proportionnelle du besoin en fonds de roulement. Si l'on prévoit une augmentation de 30 % des ventes, à conditions de gestion égales, le BFR augmente lui aussi de 30 %. Redoutant les déséquilibres d'une croissance non maîtrisée, les banquiers n'ajustent pas systématiquement à la hausse les lignes de crédit CT. L'entreprise risque alors de ne pas avoir les ressources suffisantes pour financer son exploitation. Il s'ensuit un risque de cessation des paiements. C'est une cause fréquente de défaillance d'entreprises récentes, notamment lorsque la croissance se fait sans rentabilité.

Pistes de solutions

- **Réaliser un apport en capital** : Face à l'augmentation du BFR, la réponse la plus saine consiste à augmenter les capitaux propres pour maintenir un rapport FR/BFR suffisant. Cette solution qui va de soi pour les sociétés bénéficiant de l'appui d'un groupe est souvent plus difficile à mettre en œuvre par un entrepreneur individuel.
- **Modérer la croissance** : Face à l'impossibilité d'augmenter le capital, il est alors nécessaire de freiner la progression des ventes. Une forte croissance n'est certes pas un mal en soi, encore faut-il avoir les moyens de la financer ! Modérer la croissance contribue doublement à améliorer la trésorerie. Ce choix commercial équivaut en fait à privilégier la marge au volume, donc de renforcer le FR grâce à un meilleur résultat. De plus, l'augmentation du BFR est contenue.
- **2^{ème} scénario : la mauvaise gestion du BFR**

L'entreprise laisse se dégrader le délai d'écoulement des stocks et le crédit client. Le BFR progresse cette fois-ci plus rapidement que les ventes.

Pistes de solutions

- **Mieux gérer le BFR** : L'aménagement du BFR repose sur des actions propres à chaque entreprise :
 - Gestion des stocks et des approvisionnements ;
 - Négociations des délais de paiement client et fournisseur ;
 - Demandes d'acompte ;
 - Résolution rapide des litiges administratifs et techniques ;
 - Amélioration des différents processus dans l'entreprise afin de réduire le nombre de litiges (démarche qualité) ;
 - Création d'une procédure de recouvrement écrit et téléphonique.
- Anticiper les dysfonctionnements

L'entreprise doit tout d'abord prendre conscience que les difficultés de trésorerie sont à résoudre « en amont ». L'expérience montre en effet que beaucoup d'entreprises n'identifient pas les causes réelles de leurs difficultés de trésorerie. Elles se contentent d'y pallier en négociant une augmentation de découvert avec leur banquier ou un délai supplémentaire auprès de leurs fournisseurs. Pour identifier les causes de dégradation du BFR et faire adopter un plan d'actions correctrices, le trésorier demandera à la direction générale de réunir les différents responsables opérationnels. Il les sensibilisera sur l'importance d'une trésorerie qui soit équilibrée, leur demandera de définir les actions permettant d'améliorer la situation et fera adopter des objectifs par la direction générale.





Contrôle de gestion et tableau de bord

- **3^{ème} scénario : Le mauvais choix de financement**

Il s'agit d'un autofinancement « abusif ». L'entreprise investit sans mettre en place de nouvelles ressources stables (emprunt à long et moyen terme, augmentation de capital, apport en compte courants d'associés). Le directeur financier compte sur la CAF de la période pour absorber la dépense sur la trésorerie de l'entreprise. Si la CAF disponible pour financer cet investissement est insuffisante, le FR se dégrade.

Il en va de même lorsque l'entreprise emprunte à MT sur une durée trop courte par rapport à la rentabilité de l'entreprise ou du projet. Les remboursements en capital étant trop élevés par rapport à la CAF générée, ils dégradent à la fois le FR et la trésorerie.

Pistes de solutions

- L'entreprise s'efforcera de mettre en place un financement à LMT « a posteriori » pour rééquilibrer sa structure financière. Des techniques comme le lease-back ou la consolidation du découvert seront envisagées avec le banquier. L'entreprise évitera toutefois de provoquer une telle situation. Le banquier n'apprécie pas d'être mis devant le fait accompli. Son refus de consolider le découvert en prêt à moyen terme risquerait d'être fatal à l'entreprise.

- **4^{ème} scénario : La perte de rentabilité**

Les pertes accumulées diminuent les capitaux propres et le fonds de roulement se dégrade. Lorsque l'entreprise fait des pertes, les décaissements sont supérieurs aux encaissements. Par conséquent, la trésorerie se dégrade également. Il ne s'agit pas ici d'analyser les causes de perte de rentabilité qui sont multiples et qui proviennent du compte de résultat. On se contentera de mesurer l'incidence des pertes (résultat négatif) sur la trésorerie.

Pistes de solutions

- Suite à plusieurs années de perte, l'entreprise devra sans doute reconstituer ses capitaux propres en faisant, de nouveau, appel aux actionnaires. Pour accepter de « recapitaliser », il faut que ceux-ci aient confiance dans l'entreprise. Elle devra donc convaincre du retour à la rentabilité.

- **5^{ème} scénario : La réduction conjoncturelle de l'activité**

Cette cause de dégradation est plus conjoncturelle que les précédentes. Face à une baisse de son carnet de commandes, l'entreprise ne réduit pas immédiatement ses charges de structure. Elle estime que la baisse de l'activité n'est que passagère. Par conséquent, le stock augmente. On peut espérer qu'au bout de plusieurs semaines, l'entreprise aura réduit sa production, à moins que les ventes n'aient réellement redémarré. La baisse d'activité s'accompagne souvent de pertes, le niveau d'activité ne permettant plus d'absorber la totalité des charges de structure.

Piste de solutions

- Adapter sa production au marché ; surveiller régulièrement le tableau de bord de gestion et privilégier les charges variables chaque fois que c'est possible.





Contrôle de gestion et tableau de bord

L'entreprise Bial a décidé de mettre en place un système de tableaux de bord mensuels pour l'ensemble des responsables de service.

Travail à faire.

Le service de contrôle de gestion demande d'étudier la proposition du responsable commercial (voir extraits en annexe).

- 1) **Que pensez-vous des indicateurs proposés ?**
- 2) **Si un indicateur pose un problème, indiquer précisément comment on peut le résoudre**

Annexe - Extraits du tableau de bord mensuel du responsable commercial

1	Chiffre d'affaires du mois.
2	Commandes en portefeuille.
3	Marge commerciale du mois.
4	Délai de paiement des clients.
5	Taux moyen de remise accordé.

