

Module : contrôle de gestion

Niveau : technicien spécialisé (2^{eme} année)

Filière : gestion d'entreprise

Masse horaire : 120 heures

Programme proposé par :

TAHA SIDI ABDELOUAHAB (formateur contractuel)

ISTA KELAA DES SRAGHNAS

OBJECTIFS GENERAUX

- √ Notion de contrôle et de gestion
- √ Savoir l'Utilité du système de contrôle de gestion
- √ Savoir le champ d'application du contrôle de gestion
- √ Maîtriser les indicateurs de performance
- √ Élaborer le tableau de bord et l'utiliser
- √ Savoir calculer les différents coûts en comptabilité analytique
- √ Maîtriser les méthodes de détermination du coût de revient et résultat analytiques
- √ Savoir exploiter la comptabilité analytique en contrôle de gestion
- √ Savoir gérer les budgets
- √ Application appropriée des techniques de communication écrites et orales
- √ Vérification de son travail

Pour chaque chapitre sont précisés les objectifs spécifiques, le contenu, la durée et des indications complémentaires éventuelles.

CONTROLE DE GESTION

GUIDE DE THEORIE

PRESENTATION DE MODULE

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

« antony ; deaden 1976 »

Le contrôle de gestion est un ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, les comportements pour les rendre cohérents avec les objectifs à long et moyen terme et qui s'appuient sur des systèmes d'information.

« H. BOUQUIN ? 1998 »

Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'on rendu possible.

Au cours de ce module nous allons découvrir le rôle important du contrôle de gestion dans la vie d'une organisation ; les outils du gestionnaire dans le contrôle de gestion et l'intérêt du contrôle de gestion dans la prise de décision,

Le premier chapitre expose la notion du contrôle de gestion comme pratique nécessaire à l'évaluation de toute activité économique, sociale et organisationnelle, ainsi que les conditions d'efficacité du système de contrôle de gestion et sa mise en place et enfin les avantages et les inconvénients de la décentralisation dans le cas des organisations décentralisées.

Le second chapitre met en surface le champ d'application du contrôle de gestion, en effet le stagiaire doit comprendre que le contrôle de gestion n'est pas une simple tâche routinière effectuée par les gestionnaires mais son application à l'ensemble des fonctions ou des services de l'entreprise permet de prévoir des activités, d'évaluer les acquis, de suivre les processus, de contrôler l'efficacité, de juger les réalisations et de contrôler soi même par un ensemble de techniques de gestion mise à sa disposition au cours de ce module.

Ainsi les fonctions comme :

- La fonction Marketing
- La fonction Production
- La fonction Financière
- La fonction GRH
- La fonction Approvisionnement et gestion de stock

Doivent toutes faire l'objet des questions suivantes :

Quoi ? Quand ? Comment ? Où ? Combien ? Et pourquoi ?

Le troisième chapitre, après avoir défini la notion de performance, va mettre à notre disposition une mine d'indicateurs de performance financiers et non financiers servant à mesurer la performance de l'entreprise de ses responsables et de ses services.

Le chapitre quatre commence par expliquer le tableau de bord et son rôle comme un premier outil du contrôle de gestion. Au cour de ce chapitre nous allons pouvoir définir un tableau de bord le lire et le commenter sans oublier l'objectif final : élaborer un tableau de bord.

Le cinquième chapitre va présenter la comptabilité analytique comme deuxième outils du contrôle de gestion et la comparer à la comptabilité générale.

Le chapitre six : présentera les différentes méthodes d'évaluation des stocks.

Le septième chapitre s'intéresse aux différentes méthodes utilisées pour déterminer le coût de revient et résultat analytique, et au corrélation entre résultat analytique et résultat de comptabilité générale

Le chapitre huit évoque la relation entre la comptabilité analytique et le contrôle de gestion

Et traite le seuil de rentabilité et analyse les écarts comme outils disponibles au contrôleur de gestion.

Le chapitre neuf : élaboration et articulation des budgets : budget de vente ; budget de production, budget des investissements, budget de trésorerie et établissement des état de synthèse prévisionnels

Chapitre introductif
GENERALITES

Objectifs spécifiques	contenu	Indications complémentaires	Durée
<ul style="list-style-type: none"> ☞ Décrire un système de contrôle de gestion ☞ Identifier les conditions d'efficacité du système de contrôle de gestion ☞ Distinguer la planification et le contrôle ☞ Expliquer les avantages et les inconvénients de la décentralisation 	<ul style="list-style-type: none"> • Définir le contrôle et la gestion • Caractéristiques d'un système de contrôle de gestion • Evaluation des systèmes de contrôle de gestion • Planification et contrôle • Notion de décentralisation • Avantages et limites de décentralisation 	<p>Se limiter à la description du système de contrôle de gestion Expliquer l'importance de la décentralisation.</p>	<p>4 heures</p>

EVALUATION

Savoir définir le contrôle de gestion, le système de contrôle de gestion, et ses compétences
Savoir la notion de décentralisation, ses avantages et ses limites.

Chapitre I

Généralités

Selon les spécialistes le terme « contrôle de gestion » est apparu pour la première fois aux états unis durant les années trente du siècle passé, et depuis il a connu une évolution continue.

Son apparition est liée à la nécessité pour les grandes firmes de coordonner et de contrôler leurs activités.

La nécessité de déléguer les autorités aux niveaux opérationnels a rendu essentiel la mise en place d'un système de prévision de contrôle de pilotage et de surveillance : c'est le système de contrôle de gestion. La compréhension de l'influence du système de gestion sur le comportement des individus justifie son importance pour les grandes entreprises décentralisées. Les PME également se retrouvent dans l'obligation de maîtriser leurs coûts, de contrôler leur processus de production de prévoir des objectifs et de piloter leurs équipes bref de contrôler leur gestion.

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information, il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision dans les différentes sections de l'organisation.

Actuellement, avec la mondialisation des marchés libres et l'ouverture des frontières les entreprises se retrouvent amenées à parfaire leur compétitivité et bien organiser leur gestion pour se permettre une part de marché suffisante à leur survie, les entreprises de faible organisation sont condamnées à être marginalisées ou disparaître.

Le contrôle de gestion permet de:

- √ Se fixer des **objectifs** selon des **stratégies** bien étudiées de l'entreprise et ses propres moyens.
- √ Disposer des **informations** de comptabilité générale et analytique.
- √ **Maîtriser** et **prévoir** les coûts de l'entreprise.
- √ **Réaliser** des prévisions et tracer des plans d'action.
- √ **Contrôler** les processus de production et de distribution tracés par les dirigeants
- √ **Surveiller** l'avancement des travaux et leur qualité.
- √ **Piloter** et **coordonner** entre les équipes et les services
- √ **Evaluer** la **performance** des réalisations effectuées.
- √ **Comparer** entre les prévisions et les réalisations.
- √ **Proposer** des **correctifs** nécessaires.

I) DEFINITIONS

Contrôle : désigne l'action qui est décidée et l'évaluation de son résultat, ainsi que le retour d'expérience qui permettra d'améliorer les décisions futures.

Contrôle de gestion : est un ensemble d'opérations permettant d'évaluer des services d'une organisation de ses ressources humaines ou de ses procédés par rapport à des objectifs antérieurement fixés.

I LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Le système de contrôle de gestion a la mission de :

- √ Collecter des informations internes et externes utiles au fonctionnement de l'entreprise.
- √ Contribue à la réalisation et la coordination des prévisions et à la fixation des objectifs et des finalités de l'entreprise
- √ Il agit sur le comportement du personnel de l'entreprise
- √ Surveiller les réalisations les tâches et communiquer avec les différents sous systèmes de l'organisation
- √ Développer la prise de décision sur tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.
- √ Contrôler et diriger les plans d'actions déjà tracés par l'entreprise.

Le système de contrôle de gestion intervient sur plusieurs niveaux :

- ❖ Le niveau de l'entreprise : par exemple cours de l'action, résultat net, taux de rendement des investissements, flux de trésorerie, maîtrise de la pollution et des actions citoyenne..
- ❖ Niveau du marché : par exemple satisfaction des clients, délai de réponse aux commandes, et coûts des produits concurrents.....
- ❖ Niveau des facteurs de production : par exemple coût des matières, coût de la main d'œuvre, absentéisme, et accidents de travail au niveau des différentes divisions et fonctions de l'entreprise.....
- ❖ Niveau des activités : par exemple coût et durée des activités de réception, de stockage de montage et d'expédition des marchandise dans un entrepôt,

II. EVALUATION DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION :

Pour être efficaces, les systèmes de contrôle de gestion doivent :

- ❖ être étroitement alignés avec les objectifs de l'organisation.
- ❖ être Adaptés à la structure de l'organisation et au domaine de responsabilité des décideurs du système et de l'organisation.
- ❖ Disposer d'un système d'information judicieux, précis et continu pour dégager des informations internes et externes nécessaires au contrôle de gestion de l'organisation.
- ❖ Se concentrer sur les objectifs et les finalités de l'organisation (par exemple la satisfaction des clients, le doublement du résultat net, amélioration de la qualité ...etc....)
- ❖ Motiver les dirigeants et les salariés.
- ❖ Créer un point de convergence entre les objectifs de l'organisation et ceux des individus.
- ❖ Mobiliser les forces physiques et intellectuelles pour réaliser les objectifs tracés pour l'organisation.
- ❖ Poursuivre l'avancement de la réalisation des objectifs et étudier les écarts continuellement en vue d'apporter des corrections éventuelles au cheminement des plannings

Il ne faut pas négliger finalement les coûts nécessaires aux systèmes de contrôle de gestion et leurs rendements.

III. planification et contrôle.

La **planification** consiste à choisir les objectifs, à prévoir les résultats selon différentes manières d'atteindre ces objectifs et à décider alors comment on les atteindra.

Le **contrôle** désigne l'action qui est décidée et l'évaluation de son résultat, ainsi que le retour d'expérience qui permettra d'améliorer les décisions futures.

Chapitre II
le champ d'application de contrôle de gestion

Objectifs spécifiques	contenu	Indications complémentaires	Durée
☞ Montrer les fonctions de l'entreprise qui doivent être contrôlées par les gestionnaires	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La fonction Marketing ▪ La fonction Production ▪ La fonction Financière ▪ La fonction GRH ▪ La fonction Approvisionnement et gestion de stock (model Wilson et la méthode ABC) 	<p>On peut utiliser des méthodes de contrôle comme</p> <p>Les points extrêmes</p> <p>Et ajustement linéaire</p> <p>Puisque le stagiaire les a déjà étudiés en statistique</p>	10 heures

EVALUATION
Maîtriser quelques méthodes statistiques et mathématiques pour évaluer des fonctions ou des services de l'entreprise.

Chapitre II

CHAMP D'APPLICATION DU CONTROLE DE GESTION

I. LA FONCTION MARKETING

Le concept de marketing est une forme moderne de celui de commercialisation qui est l'ensemble des activités et des opérations relatives à un produit ou à un service donné depuis sa conception jusqu'à sa mise à la disposition du consommateur final. Il s'ensuit que la fonction marketing recouvre un certain nombre d'opérations dont on peut citer :

- ✓ L'étude du marché auquel est destiné le produit ou le service, étude qui doit comprendre en particulier le sondage des besoins et des goûts du consommateur réel ou potentiel.
- ✓ La définition et la distribution du produit.
- ✓ L'organisation des travaux, le recrutement, la sélection et le perfectionnement du personnel qui sera chargé de la vente.

La formation portera, entre autres, sur les techniques de prévision.

Les modèles de prévision qui seront traités dans ce chapitre sont

- a) la technique des moyennes mobiles.
- b) les lissages exponentiels.
- c) les modèles linéaires.

Les variables alimentant un modèle de prévision des ventes peuvent être des variables qui interviennent dans le court terme telles que les saisons, la température, les facteurs passagers, les difficultés d'approvisionnement, etc... ou des variables relatives au moyen et au long terme tels que les prix ; le revenu, la population, etc. D'une façon générale, la première catégorie de variables est propre à la conjoncture alors que deuxième catégorie est liée aux tendances.

Lorsqu'on connaît la tendance linéaire, il est possible de faire des prévisions de marges, de chiffre d'affaires ou de résultats en utilisant des modèles tels que par la méthode des extrêmes ou la méthode des moindres carrés. Rappelons seulement que selon la structure des séries statistiques, les résultats obtenues par les trois méthodes peuvent différer légèrement. On doit donc choisir entre la rapidité et l'approximation et la difficulté et la précision.

Pour les prévisions saisonnières on utilisera la technique des coefficients saisonniers

L'un des principaux objectifs commerciaux de toute entreprise est la capacité de répondre à un certain nombre de questions dictées par l'environnement dans lequel se ment l'entreprise. Ces questions peuvent être résumées comme suit : qui fabrique ? Qui vend ? Qui achète ?

La réponse à chacune de ces questions pose les nouvelles questions suivantes : quoi, quand, comment, où, combien, pourquoi. Selon la nature de l'activité et les objectifs de l'entreprise, un budget ventes peut être établi par : produit, catégorie de clients, région géographique, période...

Les préalables à l'élaboration du budget des ventes nécessitent la participation active du contrôleur de gestion, notamment dans les domaines suivants : l'extrapolation des tendances antérieures, les études de marchés, la politique de l'entreprise en matière de prix, de distribution, etc..., la connaissance des contraintes de l'environnement social, culturel, réglementaire et économique.

La fonction commerciale doit être étudiée sous un certain nombre d'aspects dont notamment :

- ✓ Le commerce conditionne, dans la mesure où il transforme le produit physique en le protégeant par l'emballage, etc...
- ✓ Le commerce distribue et met le produit au lieu désiré avec une qualité acceptable pour la consommation.
- ✓ Le commerce vend et donc crée les conditions propices à la consommation du produit

Tous ces aspects dûment réalisés contribuent à la réduction des coûts et, par conséquent, à l'accroissement du résultat. Il va sans dire que ces précautions sont à prendre dans le temps et dans l'espace.

En matière de marketing, de nombreux modèles de prévision peuvent rendre de grands services dans le sens de l'exploration de l'avenir. On propose comme exemple :

Exemple

Une entreprise vous communique ce tableau montrant l'évolution du chiffre d'affaire et celui de la valeur ajoutée au cours des années

années	2000	2001	2002	2003	2004
Chiffre d'affaire	15	20	25	34	48
Valeur ajoutée	6	12	18	24	30

1. tracer la courbe valeur ajoutée en fonction du chiffre d'affaire
2. que constatez vous
3. avec hypothèse que la même tendance est maintenue calculer la valeur ajoutée pour l'année 2006 sachant que le chiffre d'affaire prévisionnel est de 70.

Remarque

Le stagiaire utilisera la méthode des moindres carrés ou celle des points extrêmes pour retrouver l'équation de droite.

II. LA FONCTION PRODUCTION

Le contrôleur de gestion doit être associé aux principaux aspects de la recherche de l'efficacité dans la production au sein de l'entreprise. Sa contribution est souhaitable tant au niveau des méthodes qu'à celui des faits. La recherche de l'efficacité renvoie à plusieurs aspects dont l'allocation optimale des ressources de l'entreprise occupe une place centrale à côté. Entre autre, de la recherche de tout moyen de nature à maximiser le rendement et la productivité des facteurs de production.

Afin de concilier au mieux les contraintes en équipement et de main d'œuvre et d'assurer le plein emploi des capacités de production de l'entreprise, le recours à des techniques comme la programmation linéaire et la méthode PERT, par exemple, s'avère incontournable.

Les responsables de la production au sein de l'entreprise ont à leur disposition un grand nombre de techniques d'optimisation.

NB le formateur aura l'occasion de traiter la méthode graphique pour calculer le seuil de rentabilité (voir chapitre 8)

La méthode PERT sera traitée en gestion de production et des approvisionnements

III. LA FONCTION APPROVISIONNEMENT ET LA REGULATION DES STOCKS

Il serait utile de rappeler la définition du terme approvisionnement qui signifie procure à l'entreprise les matières premières, produits ou marchandises en qualité voulues au moment voulu au moindre coût. C'est dire combien est grande la part de responsabilité du contrôle de gestion dans les étapes de l'opération d'approvisionnement afin d'assurer une régularité de ces derniers et maintenir les stocks à un niveau minimal pour éviter au maximum l'immobilisation des capitaux.

❖ La typologie des stocks

En fonction des besoins, des objectifs et des contraintes de l'entreprise, on distingue plusieurs catégories de stocks.

- le stock critique

La notion de stock critique est liée au délai d'approvisionnement qui peut être plus ou moins long. le stock critique minimal permet de faire face à la consommation pendant le délai d'approvisionnement.

Pratiquement, le niveau de ce stock est déterminé par l'expérience et l'étude des statistiques passées. En outre, il peut varier en fonction du rythme de l'activité de l'entreprise. Théoriquement on écrit que :

$SCM = \text{délai (en jours)} \times \text{rythme des consommations (par jour)}$

Ce qui suppose que l'on connaît les délais d'approvisionnement et que l'on cherche à obtenir les livraisons au moment de l'épuisement des stocks.

- Le stock de sécurité

Afin d'éviter tout risque de rupture des stocks par suite de retard important de livraison ou de l'accélération imprévue de la consommation après la date de commande, on doit prévoir un stock de sécurité.

Théoriquement, on peut écrire que :

$$SC = SCM + SS$$

Comme pour le stock critique, le niveau de la sécurité est déterminé par l'expérience et le bon sens. L'important est de savoir qu'un niveau très faible risque d'engendrer des ruptures de stocks et qu'un niveau trop important aurait comme conséquence l'immobilisation des capitaux de l'entreprise.

- Le stock d'anticipation

Un stock d'anticipation est un stock destiné à répondre à un besoin futur bien déterminé et ne doit pas être confondu avec un stock de sécurité. Parmi les facteurs qui militent pour la constitution de stock d'anticipation ; on peut citer, par exemple, les grèves, les pénuries, les hausses de prix probables, les conditions atmosphériques, etc....

Il va de soi que la prévision de tels stocks relève de l'intuition et de l'expérience des gestionnaires.

- Le zéro stock et l'influence japonaise

- Le JAT

Le principe du JAT (juste à temps) repose sur une circulation optimale des flux qui consiste à :

- produire et livrer les produits JAT pour être vendus.
- fabriquer les produits intermédiaires JAT pour être transformés.
- approvisionner en matières premières JAT pour la fabrication.

Dans cette méthode, la production est justifiée par les commandes et non provoquée par les prévisions.

- Le KANBAN

Cette méthode est la continuité du JAT. elle consiste, entre autres, à attacher à chaque lot de produit une étiquette qui est laissée au service amont quand le service aval prend physiquement la possession du produit. Cette étiquette constitue un ordre de fabrication.

A l'inverse, il est interdit de fabriquer des produits non munis d'étiquette.

A l'évidence, cette méthode ne peut s'appliquer que dans les cas de production à la demande ou de production stabilisée où la qualité est bien maîtrisée.

❖ L'optimisation de la gestion des stocks

- Le modèle de Wilson

Sous certaines hypothèses, ce modèle permet d'optimiser la qualité Q à commander. En particulier, il suppose que :

- le coût d'achat unitaire est fixe
- la consommation est régulière et fixe
- les délais de livraison sont respectés et, partant, il y a absence de rupture de stock.

- Formulation du modèle

Adoptons les notations suivantes :

C : consommation annuelle en quantités

U : prix unitaire d'achat de l'article

N : nombre de commandes par an

d : coût de passation d'une commande

C/2 : stock annuel moyen

t : taux de possession du stock

Q : quantité d'articles par commande.

Le coût de passation est d'autant plus important que le nombre annuel de commandes est grand. Les charges qui permettent de déterminer ce coût sont regroupées dans un centre d'analyse ayant pour unité d'œuvre le nombre de commandes.

Le coût de possession représente l'ensemble des charges regroupées dans les centres d'analyse ayant pour assiette de frais la moyenne du stock. Plus le nombre de commande est faible, donc le stock moyen grand, plus le coût de possession est important.

Moyennant ces données, on peut écrire :

$$Y1 = tQu/200 = \text{coût de possession}$$

$$Y2 = d N = d C/Q = \text{coût de passation}$$

$$Y = y1 + y2 = tQu/200 + d C/Q = \text{cout total}$$

Y est minimum lorsque sa dérivée première est nulle, c'est-à-dire

$$t u/200 - dC/Q^2 = 0 \longrightarrow Q = (200dc/tu)^{1/2}$$

le nombre optimal N de commandes est donc égal à

$$N = C/Q = (tuC/200d)^{1/2}$$

Cette approche de gestion s'est longuement développée avec la diffusion des logiciels de gestion assistée par ordinateur.

IV. LA FONCTION FINANCIERE.

Le contrôleur de gestion doit être en mesure de choisir les investissements les plus rentable ainsi que leur financement le plus opportun.

Réaliser une étude financière est une des tâches les plus délicates de l'entreprise. En effet la rareté des capitaux et leur coût nécessite une étude minutieuse et trop réfléchi pour minimiser les risques liés aux investissements. Le contrôleur doit maîtriser les techniques d'évaluation des investissements et des financements des projets. Les éléments d'évaluation de la rentabilité comme la valeur actuelle nette, l'indice de rentabilité le taux interne de rentabilité et le délai de récupération du capital doivent être traités.

Exemple 1.

L'entreprise « ALPHA » hésite entre deux investissements; ayant le même coût, 250.000 et dont les recettes nettes annuelles sont les suivantes (en DH):

ANNEES	1	2	3	4	5
PROJET 1	80 000	20 000	25 000	90 000	180 000
PROJET 2	18 000	32 000	30 000	60 000	195 000

Si les valeurs résiduelles des deux projets sont nulles à la fin de la cinquième année, si le taux d'intérêt appliqué est de 10%,

1. calculer la VAN pour chaque projet
2. calculer leur IR
3. calculer leur TIR

Lequel des deux projets choisissez-vous.

Exemple 2.

L'entreprise « BETA » hésite entre des investissements; dont les coûts sont les suivants (en DH):

	coût	Mode de financement	Marges	Taux d'actualisation	Durée années	Valeur résiduelle
Machine	500000	- 50% fonds propres - 50% emprunt	200000/an	9%	6	0
Voiture	200000	100% fonds propres	80000/an		5	10000
immobilisation	800000	- 40% f.p - 60% crédit bancaire	180 000 /an		10	20000

Pour les emprunts, le remboursement sera fait par annuités constantes

Lequel des projets choisissez-vous.

Exemple 3.

La société « médina » envisage étudier le rentabilité et le mode de financement pour un projet dont les caractéristiques sont les suivantes

- Coût 600 000.00 dhs l'année 0
- Durée de vie 5 ans
- Valeur résiduelle 10000 dhs.
- Les recettes et dépenses d'exploitation sont les suivantes.

années	1	2	3	4	5
Recettes	200000	180000	160000	190000	200000
Dépenses	60000	65000	450000	33000	10000

Sachant que le taux d'actualisation est de 9%

TRAVAIL A FAIRE

Hypothèse I : le financement de ce projet par des fonds propres.

- a. Calculer la VAN .
- b. Calculer l' IR
- c. Calculer le TIR.
- d. Commenter chaque résultat et conclure

Hypothèse II : le financement de ce projet par des fonds propres à 30% et 70% par emprunt obligataire qui sera remboursé en 4 annuités constantes.

- a. Calculer la valeur de l'annuité constante
- b. Dresser le tableau de remboursement de cet emprunt
- c. Calculer à nouveau la VAN, l'IR et le TIR dans ce cas de financement.
- d. Commenter les résultats.

Comparer les deux modes de financement et leurs rentabilités relatives.

Chapitre III
Les indicateurs de performance

Objectifs spécifiques	contenu	Indications complémentaires	Durée
☞ Dénombrer un certain nombre d'indicateurs ou de critères servant à évaluer la performance d'une activité quelconque	Indicateurs financiers Et non financiers <ul style="list-style-type: none"> ▪ Le cours des actions ▪ Le délai de production ▪ La satisfaction des clients ▪ Indicateurs de rentabilité ▪ Indicateurs de qualité ▪ Indicateurs de la capacité d'innovation ▪ Les indicateurs commerciaux ▪ Les indicateurs relatifs aux ressources humaines 	Guider le stagiaire à proposer d'autres critères ou ratios pour évaluer une fonction de l'entreprise	8 heures

EVALUATION

Savoir évaluer la performance d'une fonction (production, commerciale), d'une personne (un commercial, un gestionnaire, un responsable,) ou d'un service de l'entreprise à l'aide des critères de performance.

Chapitre III

Les indicateurs de performance

Les indicateurs de performance sont très utilisés en contrôle de gestion. La prévision et le contrôle nécessitent d'être informé des résultats réalisés par les différents services de l'organisation.

Ces indicateurs sont exprimés sous forme de ratios, de proportion, de comparaison interne entre les divisions de l'entreprise ou externe avec les autres organisations. Ils peuvent être financier ou non financiers.

Les performances du personnel et des responsables sont évaluées pour déterminer leur rémunération, leur prime, leur prochaine fonction et l'évolution de leur carrière.

I. les indicateurs de performance financiers

Le résultat d'exploitation est un indicateur financier le plus utilisé et déterminé facilement par la comptabilité générale. Cette information financière interne et complétée par des informations financières externes telle que le cours des actions par exemple.

1. construction d'un indicateur financier

La construction d'un indicateur financier comprend généralement les étapes suivantes :

Etape 1 :

Choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale. Est-ce que c'est le résultat d'exploitation ; le résultat net, le taux de rendement des actifs ou le chiffre d'affaire, par exemple, quelle est la meilleure expression de la performance financière d'une division ou d'un service.

Etape 2 :

Définition des paramètres des variables de l'étape 1. Par exemple les actifs sont ils représentés par l'actif total ou l'actif net (actif total moins les dettes).

Etape 3 :

Choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 1. par exemple les actifs sont ils évalués au coût historique, à la valeur du marché actuelle ou à la valeur actualisée.

Etape 4.

Définition d'un objectif de référence pour la performance. Par exemple toutes les divisions doivent elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs ou chaque division doit elle avoir son taux de rendement selon sa position géographique, ses coûts propres par exemple.

Etape 5 :

Choix de la périodicité de retour des informations par exemple les comptes rendus de la performance des unités de production doivent ils être transmis à la direction générale chaque jour, chaque semaine, ou chaque mois.

Ces cinq étapes ne sont pas consécutives. Les problèmes qu'elles soulèvent sont liés et un décideur reviendra souvent plusieurs fois sur chacune d'entre elles avant d'arrêter la définition de l'indicateur. Les réponses aux questions posées lors de chaque étapes dépendent de l'opinion de la direction sur le rapport avantage-coût de chaque option et sur la meilleure réponse apportée aux critères de convergence des intérêts, d'incitation à l'effort et d'autonomie des divisions.

I. 1. Différents indicateurs de performance financiers

Cette section analyse l'étape 1 en décrivant quatre indicateurs classiques de la performance économique des divisions d'organisations. Un bon indicateur assure la convergence des intérêts individuels avec les objectifs de l'organisation et facilite les comparaisons entre les divisions.

1. Taux de rendement des capitaux investis

Le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement (RDI), ou return on investment, ROI) est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation comptable des capitaux investis.

Taux de rendement des capitaux investis (ROI) = résultat / capitaux investis

Ce taux de rendement constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance. Il est conceptuellement séduisant car on y trouve, synthétisés en une seule valeur numérique, les principaux ingrédients de la rentabilité (chiffre d'affaires, coûts et capitaux investis). Il peut être comparé aux taux de rendement des autres possibilités d'investissement, dans l'entreprise ou à l'extérieur. Comme tout autre indicateur, le taux de rendement des capitaux investis doit cependant être utilisé avec précaution et associé à d'autres indicateurs.

2. Valeur ajoutée économique (EVA)

La valeur ajoutée économique (economic value added, **EVA**) est un cas particulier de résultat résiduel qui a récemment retenu l'attention. L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. Joel Stern, un associé de ce cabinet, soutient que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances. Parmi les entreprises ayant adopté cet indicateur, citons Boots, coca-cola, quaker Oats et la banque lloyds TSB. La commission générale de terminologie et de néologie et de néologie a décidé (mai 2005) que la traduction officielle d'EVA était (création de valeur de l'exercice (CVE)).

L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes :

3. taux de marge bénéficiaire

Le taux de marge bénéficiaire est un indicateur financier très utilisé. Il est l'une des deux composantes du taux de rendement des capitaux investis.

4. Indicateurs de rentabilité

Le résultat net de l'exercice, les résultats analytiques par produit, par section ou par commande constituent des indicateurs financiers largement utilisés pour évaluer les rentabilités des activités des entreprises.

En outre l'indice de rentabilité, les flux de trésorerie, et les valeurs nettes des investissements sont utilisés à priori dans l'évaluation de la rentabilité des projets.

II. les indicateurs de performance non financiers

Plusieurs indicateurs non financiers sont également utilisés pour évaluer une performance commerciale de gestion des ressources humaines et rendement des effectifs du personnel

- Le délai de production

Exprime en heures, en jours, ou en mois le délai nécessaire pour achever un processus de production. Il doit être sujet de comparaison dans le temps et son évolution et dans l'espace avec les autres entreprises procédant de la même manière.

- La satisfaction des clients :

Le taux de réachat constitue un indicateur de satisfaction de client un client qui réachète le produit est un client satisfait.

- Indicateurs de qualité :

- Indicateurs de la capacité d'innovation
- Les indicateurs relatifs aux ressources humaines

III. quelques indicateurs utilisés dans les tableaux de bord.

Axe financier :

Résultat d'exploitation, croissance du chiffre d'affaire, recettes supplémentaires dues à nouveau projet, taux de marge brute, réduction des coûts, valeur ajoutée, valeur actuelle nette, taux de rendement du capital investit....etc...

Axe commercial :

Part de marché, satisfaction du client, taux de fidélité des clients, délai nécessaire pour satisfaire les commandes des clients, l'image de l'organisation, coût des services après vente, taux de couverture des marchés ciblés.....

Axe processus interne :

Possibilités de production, nombre de nouveau produits, délai de développement des produits, taux de rendement de production, coûts de production, taux de ponctualité des livraisons.....

Axe d'apprentissage et d'innovation :

Niveau d'instruction et compétence salariés, indice de satisfaction des salariés, taux de suggestion des salariés suivies d'effet.....etc.

Les outils de contrôle de gestion

Chapitre IV

Le tableau de bord

<ul style="list-style-type: none"> ☞ Savoir la notion du tableau de bord et son utilité ☞ Savoir lire et commenter un tableau de bord ☞ Savoir élaborer un tableau de bord 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Définir un tableau de bord ▪ Expliquer l'utilité du tableau de bord ▪ Rappeler les indicateurs de performance ▪ Expliquer comment exploiter le tableau de bord ▪ Etudier des exemples de tableau de bord en expliquant ▪ Les objectifs du tableau de bord ▪ Les exigences nécessaires pour élaborer le tableau de bord ▪ L'exploitation du tableau de bord ▪ Les décisions émanant d'un tableau de bord ▪ Se fixer les objectifs ▪ Les instruments du tableau de bord ▪ (les écarts ; les graphiques ; les ratios ; les indicateurs) ▪ L'aspect synthétique du tableau de bord ▪ Etablissement rapide du tableau de bord 	<p>L'ordre de ces objectifs est obligatoire allant de plus simple au plus compliqué sachant que l'objectif final est l'élaboration du tableau de bord et son utilisation dans la prise des décisions</p>	<p>16 heures</p>
---	---	--	------------------

EVALUATION

Savoir élaborer un tableau de bord

Savoir décider à partir d'un tableau de bord

Chapitre IV

Le tableau de bord

Le développement d'une entreprise n'est pas une science exacte. Il est donc nécessaire de vérifier en permanence la corrélation entre le prévisionnel et la réalité du terrain.
Le suivi quotidien de l'évolution commerciale par exemple de son entreprise est vital pour tout chef d'entreprise.

Contrôler : pourquoi ?

Contrôler : quoi ?

Contrôler : comment ?

Contrôler : pourquoi ?

Pour vérifier si les objectifs sont atteints

Les objectifs commerciaux ne se fixent qu'après la réalisation de l'étude de marché.
Lors du lancement des opérations, le chef d'entreprise doit donc vérifier si les résultats générés sont en phase avec les prévisions.

Pour vérifier si les actions sont efficaces et procéder à des réajustements si nécessaire

Le chef d'entreprise doit raisonner en permanence en "retour sur investissement". Tout dirham investi doit rapporter !
En fonction des écarts, il devra donc procéder à des réajustements d'actions (les développer ou les supprimer).
De plus, en fonction de la dynamique du marché, il sera parfois nécessaire de revoir les objectifs à la baisse.
Le porteur de projet a en effet généralement tendance à surestimer son marché.

Contrôler : quoi ?

Les postes à surveiller sont différents d'un projet à l'autre

Certains postes peuvent s'avérer plus importants que d'autres en fonction du marché et du projet.
Ainsi, par exemple pour un produit à faible marge, le chef d'entreprise sera particulièrement vigilant sur les volumes de vente. Il lui faudra en effet vendre des volumes importants pour avoir un résultat d'exploitation positif.

Les postes à surveiller de manière permanente

- le montant du chiffre d'affaires,
- les volumes de ventes,
- la marge pratiquée,
- le résultat d'exploitation.

Chacun de ces postes doit bien tenir compte du mode de distribution et de la performance de l'équipe commerciale.

Les contrôles spécifiques

Le chef d'entreprise devra également vérifier :
- l'adéquation produit / marché

- l'efficacité et le retour sur investissement des actions de communication / publicité
- le succès des actions spéciales menées, telles que des actions de promotion tarifaire'

Contrôler : comment ?

En mettant en place un tableau de bord commercial. Le contrôle se fait généralement quotidiennement, puis de façon hebdomadaire.

Source : <http://Media.apce.com>

Exemple de tableau de bord

I. NOTION DE TABLEAU DE BORD

Le **tableau de bord** est un document rassemblant des indicateurs financiers et économiques d'une entreprise. Le plus souvent, il est mensuel mais peut s'établir sur des périodes plus ou moins courtes. C'est une aide à la gestion de l'entreprise. En effet, il regroupe des informations telles que le carnet de commandes, les ventes, les parts de marchés, le niveau de la trésorerie ou encore le résultat sur la période. Un rapprochement peut être fait avec le compte de résultat. Les tableaux de bord sont apparus pour combler un inconvénient de ce dernier, sa fréquence. En effet, le compte de résultat est établi uniquement à la fin de la période, il y a donc un manque de visibilité durant l'année. C'est le rôle des **tableaux de bord**. Ainsi, les dirigeants de l'entreprise peuvent modifier leur stratégie commerciale si les indicateurs sont mauvais. Ils peuvent par exemple baisser le prix de vente d'un produit afin de relancer la demande ou encore abandonner la fabrication d'un produit si celui-ci est trop coûteux. Les tableaux de bord ont souvent une présentation simple afin que le lecteur puisse rapidement identifier ce qui ne va pas dans l'entreprise. Il permet d'identifier une activité anormale. On y trouvera notamment des représentations graphiques. Il concerne l'ensemble des services de l'entreprise, la production, le service commerciale, administration. Il doit faire apparaître si les objectifs de chaque service ont été atteints à travers les indicateurs. Le tableau de bord est donc un outil de pilotage pour l'entreprise et ses dirigeants.

Le tableau de bord correspond, à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter, dans celle-ci, l'exercice des responsabilités.

A : les instruments du tableau de bord.

Tout tableau de bord comprend, outre des données brutes, des éléments informationnels que l'on peut regrouper en écarts, ratios et graphiques.

A- Les écarts significatifs.

Du contrôle budgétaire, on peut tirer un certain nombre d'écarts. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indications : seuls les écarts se rapportant aux points clés de l'activité doivent être retenus.

Exemple : dans le tableau de bord de la Direction Générale, en principe, il ne sera pas indispensable de faire apparaître l'écart de rendement de tel atelier particulier (à moins que celui-ci constitue un point clé de l'activité); par contre, les écarts de ventes par ligne de produits et les écarts de trésorerie devront être connus de la Direction Générale car ils ont une incidence directe sur la vie même de l'entreprise.

A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord comprendra donc les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche du centre de responsabilité.

B- les ratios :

1) Définition :

Ce sont des rapports entre des grandeurs significatives concernant la structure ou le fonctionnement de la firme. Certains d'entre eux sont calculés à partir de la comptabilité générale, d'autres proviennent de statistiques d'exploitation.

2) Finalités :

Ces rapports sont intéressants dans la mesure où ils permettent d'effectuer des comparaisons dans le temps et de présenter la réalité en chiffres simples.

Les ratios présentent une double utilité :

- ❖ Ils sont comparables à des normes : aux ratios de la branche par exemple ;
- ❖ Ils peuvent être suivis dans le temps.

Exemple : une entreprise en expansion rapide a normalement des ratios commerciaux favorables, des ratios de rotation des stocks bons, mais souvent des ratios d'indépendance financière ou de fonds de roulement faible.

3) Objet des ratios :

Toutefois, il convient de souligner qu'un ratio n'a pas d'utilité en soi, il n'est interprétable que dans le cadre d'une batterie de ratios.

Une liste de ratios serait infinie, chaque entreprise particulière exigeant l'emploi de telle batterie sur mesure. Cependant, pour établir un pareil ensemble, on commence par calculer les rapports les plus généraux, puis on recherche le détail dans les domaines cruciaux.

Dans un tableau de bord, les ratios utilisés seront plutôt des ratios de fonctionnement (orientés vers la gestion à court terme) que des ratios de structure (davantage orientés vers la gestion à moyen et long terme) et on ne retiendra que ceux qui mettent l'accent sur les points clés de l'entreprise; ils devront cependant être suffisamment nombreux pour que leur interprétation soit claire et sans ambiguïté.

C- les graphiques :

Les graphiques peuvent ne représenter que les données précédentes ou être des graphiques indépendants.

Leur intérêt est de visualiser rapidement et directement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.

B. Principes de tableau de bord

On peut citer quelques principes qui doivent régir le choix des indicateurs :

◆ Principe n° 1 : l'utilité

Il ne faut pas oublier que les indicateurs ne sont que la mesure d'objectifs. Ils doivent donc être choisis en fonction de l'objectif à atteindre prioritairement. On ne peut pas donner cinq objectifs à un service (par exemple) qui ne saurait pas où donner de la tête et qui regarderait monter et descendre les indicateurs sans savoir comment agir.

◆ Principe n° 2 : ne pas s'éparpiller

Si on a effectivement cinq objectifs pour ce service, il faut d'abord concentrer ses efforts sur le plus important (des outils qualité permettent de sélectionner !!!) et lorsqu'il est atteint, on peut choisir un

nouvel objectif (en n'oubliant pas de fiabiliser le précédent) on peut avoir une période où on " garde un œil " sur le précédent pour vérifier qu'en changeant, on ne détruit pas.

◆ Principe n° 3 : simplicité

De plus, les indicateurs ne doivent pas être le résultat de calculs. Exemple : productivité = $A \times \frac{2}{3} \times B/C$. Sinon, on ne comprend pas le lien entre le travail de chaque jour et l'indicateur et on n'atteint jamais l'objectif.

◆ Principe n° 4 : représentativité

Toutefois, on peut dans certains cas choisir un système avec des " équivalents ". Exemple : sur une machine, il est facile de faire des carrés et difficile de faire des ronds.

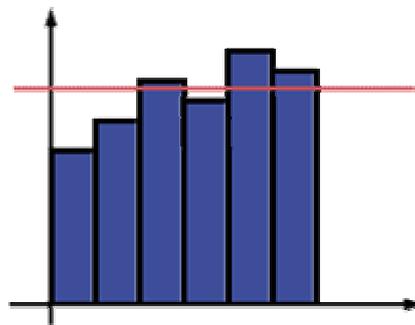
On estime AVEC LES OPERATEURS de la machine qu'il faut trois fois plus de temps pour faire un rond. On dit dans ce cas, 1 rond = 3 carrés et on ne compte qu'en carrés. (Ce qui n'empêche pas de travailler à diminuer le coefficient, qui devra donc être revu de temps en temps).

II. lecture d'un tableau de bord

Si on choisit de faire un suivi du tableau de bord au jour le jour (celui qui se trouve dans le bureau du chef d'équipe), préférer la présentation graphique par points ou par histogramme.

Il ne faut oublier de porter l'objectif sur le dessin.

Exemple :



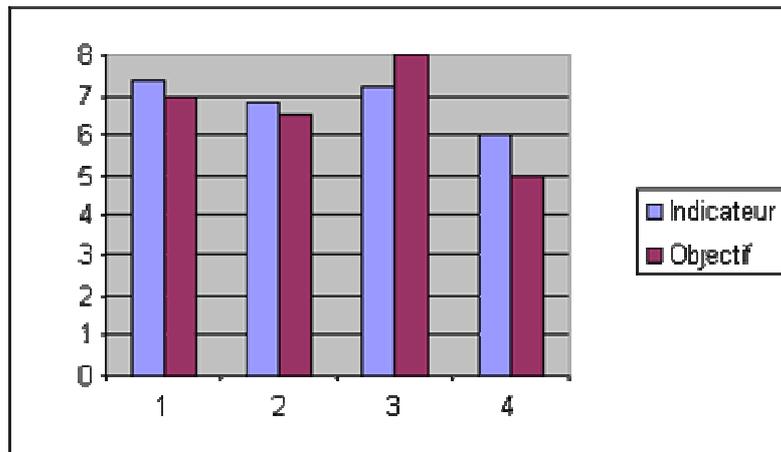
Si on choisit de faire un suivi du tableau de bord au mois (celui qui se trouve dans le bureau du directeur), on peut varier les présentations et grouper les indicateurs.

On peut faire des choses très synthétiques.

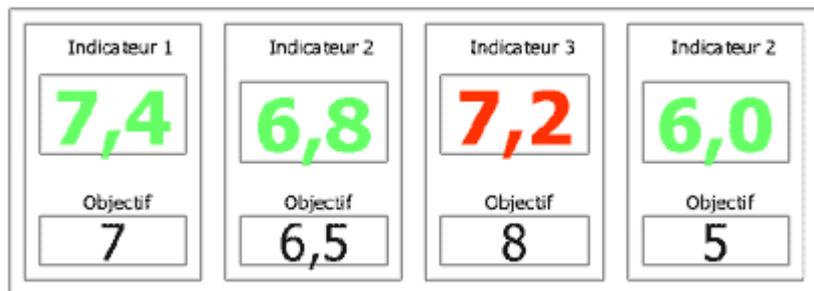
Par exemple :

objectif atteint à 100 % : le chiffre est écrit en vert
objectif atteint à plus de 90 % : le chiffre est écrit en orange
objectif atteint à moins de 90 % : le chiffre est écrit en rouge

Autres exemple



Il est très facile et simple de comparer les objectifs et les indicateurs de réalisation par exemple.



De la même manière les objectifs et les réalisations sont écrits à des couleurs différentes

III. ÉLABORATION D'UN TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord a pour objectif d'aider le responsable dans la recherche de la maîtrise de la performance du centre de responsabilité qu'il pilote.

Il l'aide à la prise de décision en lui apportant une information :

- Sur le degré de réalisation des objectifs de l'unité,
- Sur leurs conditions de réalisation : moyens mis en œuvre, évolutions de l'environnement de l'unité.

C'est un outil tourné vers l'action qui apporte une information aussi précoce que possible, voire anticipée, afin de favoriser la réactivité de l'unité.

1. se fixer ses objectifs

Avant d'élaborer un tableau de bord, il est impératif de se fixer son objectif, que cet objectif soit au singulier : plusieurs objectifs ne peuvent être traités avec clarté sur un même tableau de bord et se dernier perdra son principe de simplicité.

2. choisir ses d'indicateurs utiles

Plusieurs indicateurs peuvent être exploités dans un tableau de bord : On peut choisir les indicateurs suivants :

- Commercial :
 - chiffre d'affaires
 - marge
 - valeur ajoutée

Un indicateur, tel que la marge, est intéressant à connaître, mais n'oublions pas que le tableau de bord doit être mis à jour chaque jour. Il doit donc être facile et immédiat (ou presque) de récupérer l'information.

- Sécurité :
 - nombre d'accidents (avec arrêt) depuis le début de l'année (ou dans le mois)
 - nombre de jours d'arrêts
 - coûts
- Comptabilité :
 - durée moyenne de recouvrement
 - résultat (mois par mois)
- Production :
 - productivité (il est intéressant de montrer que la productivité progresse AVEC et non CONTRE la Qualité)
 - temps d'arrêts
 - taux de rendement global des machines
- Qualité :
 - non qualité interne
 - non qualité externe

- Concernant la qualité, on peut calculer le COQ (Coût d'Obtention de la Qualité)

COQ =

Coûts des Non Qualité Internes

+

Coûts des Non Qualité Externes

+

Coûts de prévention (formation, acquisition de matériel...)

+

Coûts de détection (contrôles,...).

Il ne sert à rien de faire un tableau de bord si :

- ✓ il n'est pas à jour
- ✓ les chiffres sont contestables
- ✓ les objectifs ne sont pas décidés
- ✓ les indicateurs n'ont pas d'intérêt
- ✓ on ne l'exploite pas !

Il s'agit de palier le manque d'analyse et de suivis des performances économiques globales concernant l'ensemble de l'entreprise. Ces éléments ne peuvent pas toujours être obtenus par simple agrégation des informations figurant dans les tableaux de bord de gestion. Les raisons en sont les suivantes :

- La consolidation des performances intermédiaires n'est pas toujours significative de la performance économique d'ensemble. Des calculs réincorporant les éléments économiques réels doivent alors être effectués ;

- Les calculs de rentabilité ne peuvent souvent être effectués qu'au niveau central car ils nécessitent la prise en compte d'éléments indispensables localement.

Cette cohérence n'est cependant pas suffisante pour permettre aux responsables d'avoir une vision globale de la marche de l'entreprise. D'où la nécessité d'une consolidation transversale.

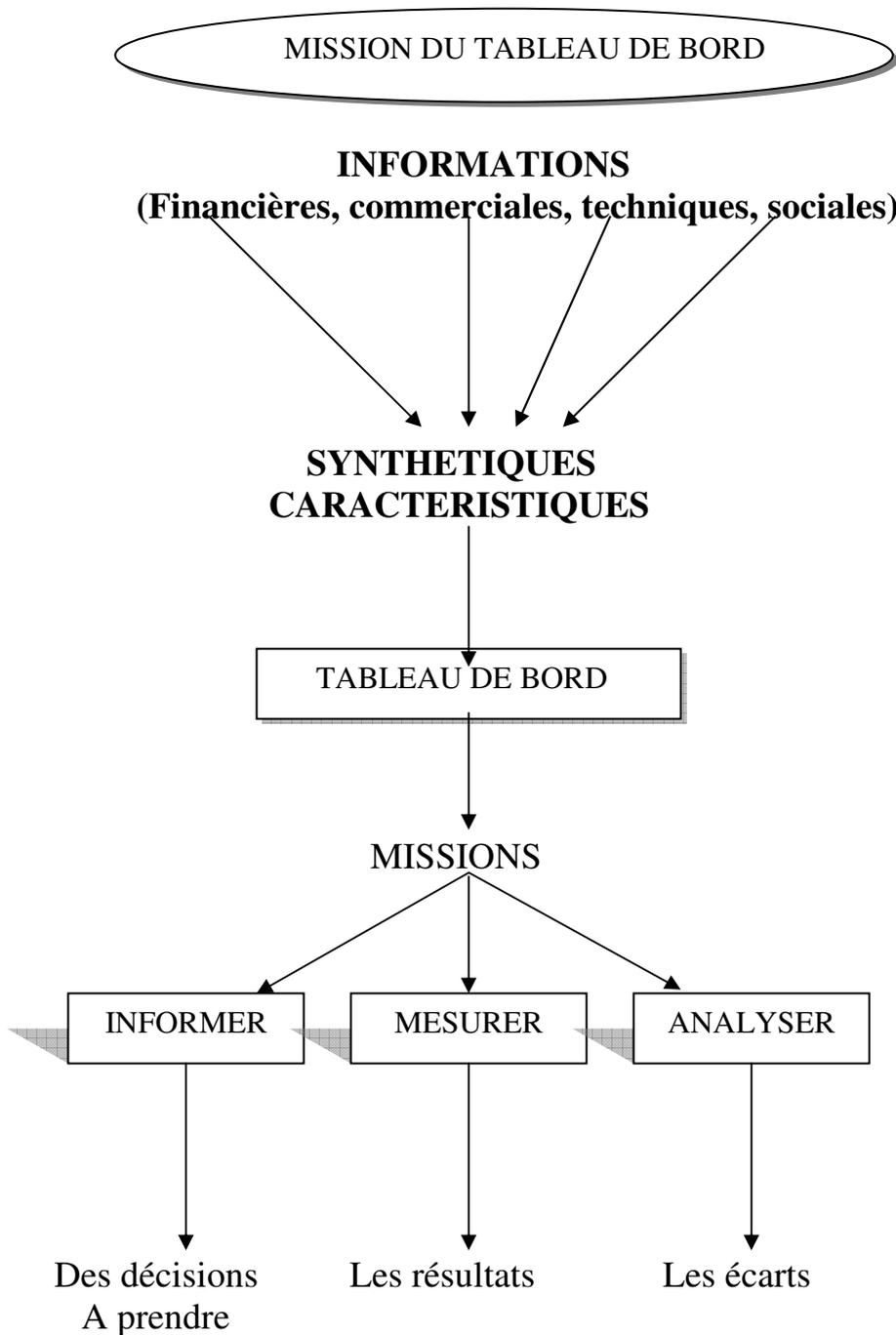
3. la périodicité

La période de réalisation d'un tableau de bord doit être la plus courte possible sous le biais de perdre son actualisation et sa mise à jour

- quotidien : pour la coordination des opérations sur le terrain
- Mensuels : pour le suivi des activités et du budget ;
- Trimestriels ou annuels : pour le contrôle et l'évaluation de la performance générale ;
- Périodiques ou finaux : à la fin d'une activité ou d'un ensemble d'activité, d'étapes de projet ou de phase de programme.

La période est fonction de l'objectif du tableau de bord, du programme à contrôler et des indicateurs utilisés. Il faut néanmoins respecter les principes fondamentaux d'un tableau de bord comme la simplicité, la représentativité et l'utilité.

Synthèse



Conclusion :

Le tableau de bord de gestion présente de nombreux avantages grâce aux nombreuses formes de présentation des données synthétique, le tableau de bord permet une lecture rapide. Quelques fois, il suffit d'un simple coup d'œil pour dégager les tendances et les changements. L'utilisation des graphiques est plus conviviale et

permet, plus que les tableaux de chiffres, de suivre simultanément plusieurs grandeurs et entraîne plus d'interprétation pour faciliter la projection vers l'avenir.

Le tableau de bord est un outil à caractère flexible, Ainsi, il s'adapte au contexte interne et externe de l'établissement, il est différent selon l'implication de la direction générale, il obéit aux objectifs qu'on lui attribue et enfin son efficacité dépend de la relation entre opérationnels, contrôleurs de gestion et informaticiens.

Le tableau de bord est un outil approprié du pilotage de l'entreprise, il permet la mesure et l'amélioration des performances.

<p>Chapitre V Introduction à la comptabilité analytique</p>			
<ul style="list-style-type: none"> ☞ Comparer la comptabilité analytique et comptabilité générale ☞ Déterminer les coûts et les charges de la comptabilité analytique 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Notion de comptabilité analytique ▪ Comparaison comptabilité analytique comptabilité générale ▪ Les charges et les coûts ▪ Les marges et résultat analytiques) 	<p>Donner les insuffisances de la comptabilité générale pour le contrôle de gestion Donner les apports de la comptabilité analytique pour le contrôle de gestion Déterminer les charges et les coûts de la comptabilité analytique</p>	<p>8 heures</p>
<p>EVALUATION Poursuivre la logique du calcul des coûts analytiques Calculer différentes marges</p>			

Chapitre V Introduction à la comptabilité analytique

Généralités

La comptabilité générale est une comptabilité légale, obligatoire qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement de ses flux doit aboutir la fin de l'exercice à l'établissement des états de synthèse. Et par la suite le calcul du résultat annuel.

La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne prend pas en considération les processus de transformation et de fabrication à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale. L'intérieur de la synthèse reste illisible.

La comptabilité générale donne un résultat unique pour tous les produits confondus et toute activité confondue, c'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de calculer le résultat par produit ou de résultat unitaire.

Par contre, la comptabilité analytique essaye de combler les insuffisances de la comptabilité générale

- ✓ Elle permet de détailler le processus de transformation dans le cas des entreprises industrielles et les coûts permettant de fabriquer un produit bien déterminé.
- ✓ La comptabilité analytique détaille le processus par lequel les entrées (inputs) sont passées jusqu'à leur stade final.
- ✓ La comptabilité analytique permet d'éclater le résultat unique de la comptabilité générale en autant de résultats qu'il y a de produits.
- ✓ La comptabilité analytique permet le calcul de résultat unitaire (par unité de produit)
- ✓ La comptabilité analytique permet d'évaluer les éléments de stocks, elle calcule le coût unitaire de chaque produit ce qui facilite le calcul des coûts de stock, et ce qui facilite également la valorisation de la production immobilisée (la production faite par la synthèse pour elle même).
- ✓ Elle permet la possibilité de connaître à tout moment les existants en quantités et en valeur des matières premières, des marchandises, des produits semi finis et des produits finis stockés ou en cours de fabrication dans les centres de production
- ✓ Elle permet de calculer les coûts intermédiaires et finaux.

La comptabilité analytique permet donc d'évaluer et de contrôler les coûts de production de sorte à aider à la prise de décision pour corriger les surcharges des coûts et de renforcer les produits les plus rentables.

II- Les caractéristiques des coûts

Les charges peuvent être regroupées selon des critères divers, c'est ainsi qu'un coût peut être calculé par :

Fonctions économiques : coût d'achat, coût de production, cout de distribution,...

Moyens d'exploitation : usines, ateliers...

Responsabilité : cout de direction commercial, cout d'administration,...

A. Contenu des coûts :

Un coût peut être calculé soit on y incorporant toutes les charges enregistrées en comptabilité générale soient on n'y incorporent q'une partie de ces charges on obtient donc soit un coût complet soit un cout partiel :

- un coût complet traditionnel est obtenu en incorporant toutes les charges de la comptabilité générale le concernant sans modification
- un coût complet économique est obtenu en incorporant les mêmes charges mais après ajustement de certaines d'entre elles en vue d'une meilleure expression économique de coût.

- Un coût variable qui ne comporte que des charges qui varient avec le niveau d'activité.
- Un coût direct obtenu par incorporation des seules charges s'appliquant directement à un produit déterminé.
- Un coût marginal ne comporte que les charges engendrées par la production d'une unité additionnelle.

B. Moment de calcul des coûts

On distingue le coût constaté et le coût préétabli (prévisionnel)

Le coût constaté est calculé postérieurement à l'opération qui l'a engendrée c'est un coût réel.

Le coût préétabli est calculé au fait qui va l'engendrer c'est un coût prévisionnel.

C. le concept du coût

Un coût est défini comme la somme des charges correspondant à un découpage choisi par le gestionnaire ; plusieurs coûts peuvent être déterminés : coût d'achat, coût de production, coût de distribution et coût de revient. Ce dernier représente tout ce qu'a coûté un produit ou une commande au stade final la distribution comprise.

C1. Le Coût d'achat :

Le coût d'achat ou le coût d'acquisition comprend tout ce qu'a coûté l'élément considéré au moment de sa mise en stock.

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{frais d'achat}$$

C2. Coût de production

Le coût de production comprend des charges directes et des charges indirectes.

Les charges directes sont formées de :

- le coût de la matière première évalué selon l'une des méthodes de valorisation des sorties de stocks.
- Le coût de la main d'œuvre directe (MOD)

Les charges indirectes proviennent des sections qui concourent à la fabrication des produits finis. Elles sont imputées proportionnellement à la quantité d'unité d'œuvre que consomme ce produit.

Dans le cas où il y'a existence d'en cours, le coût de produit fabriqué sera égal à la somme des en cours initiaux et des charges de la période diminués des en cours finaux.

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat de matière première utilisée} + \text{les frais de production.}$$

C3. Coût hors production

Le coût hors production comprend les éléments suivants :

- coût de distribution
- coût de l'administration générale
- coût de financement
- autres frais à couvrir

C.3.1. coût de distribution : comporte des charges directes et des charges indirectes :

- les charges directes sont rattachées directement à l'objet du coût, il s'agit essentiellement des charges de personnel, et de prestation de services.

- Les charges indirectes concernent plusieurs produits ou commandes, elles sont regroupées dans la section de distribution.

Remarque : *dans certains ouvrages le cout de distribution est conçu de façon cumulative de sorte qu'il regroupe tout les éléments du cout qui le précèdent.*

Dans d'autres ouvrages le cout de distribution est défini de façon isolée.

C.4 coût de revient :

C'est un cout complet des produits vendus; il constitue la somme :

- du coût de production des produits vendus évalués s'il y'a stockage à la sortie des stocks.
- Les charges de sortie de magasin du stockage des produits fabriqués.
- Les charges directes de distribution concernant le produit vendu.
- Les charges indirectes de distribution traitées dans les sections d'analyse.
- Les autres frais à courir.

D. les marges et les résultats analytiques.

Les marges : ce terme désigne la différence entre le prix de vente et un coût autre que celui de revient. On parle de la marge sur production, marge sur achat ou la marge sur la distribution.

Le résultat est la différence entre le prix de vente et le cout de revient.

<p>Chapitre VI Inventaire permanent</p>			
<p>☞ Savoir évaluer les sorties des stocks par multiples méthodes</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La méthode FIFO ▪ La méthode LIFO ▪ La méthode NIFO ▪ La méthode CUMP ▪ La méthode du lot le moins cher ▪ La méthode du lot le plus cher 	<p>Se limiter aux évaluations des stocks : L'optimisation de la gestion de stock par le modèle de Wilson et la méthode ABC Doit être déjà traité au chapitre : « champ d'application du contrôle de gestion »</p> <p>Ou voir module « gestion de production et des approvisionnements »</p>	<p>8 heures</p>
<p>EVALUATION</p> <p>Maîtriser les méthodes d'évaluation des stocks</p>			

Chapitre VI Inventaire permanent

Le calcul des coûts en comptabilité analytique et en gestion en général nécessite l'évaluation des stocks en entrée et en sortie.

Un stock est l'ensemble des marchandises et des articles accumulés dans l'attente d'une utilisation future et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leurs besoins sans délais.

I. Les différents éléments stockables :

Les éléments stockés peuvent être soit des éléments achetés soit des éléments fabriqués par exemple :

Les marchandises, les matières premières, les fournitures consommables, les emballages commerciaux.....etc. comme des éléments achetés

Les produits en cours, les produits intermédiaires, les produits finis et les produits résiduels ... comme des éléments fabriqués

1) La fiche du stock

La fiche de stock est établies par produit et peut prendre plusieurs forme dont la plus commune est la suivante :

Matière ou produit :										
Référence :				période						
Stock min										
Stock max										
date	libellés	entrées			sorties			stocks		
		qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur
total										

2. Evaluation des entrées :

Les éléments achetés sont évalués à leurs coûts d'achat et les éléments fabriqués à leurs coûts de production.

3. Evaluation des sorties.

Plusieurs méthodes sont utilisées pour l'évaluation des sorties du stock en comptabilité analytique, nous allons les éclaircir à l'aide d'un même exemple.

Exemple de cours :

Une entreprise vous communique les informations concernant le mouvement du stock pour le mois de mars d'une matière première qu'elle incorpore dans la fabrication d'un de ses produits finis

date	mouvement	quantité	Prix unitaire
1. mars	Stock initial	60	10
5. mars	Entrée	40	9
10. mars	Sortie	30	?
15. mars	Entrée	30	11
20. mars	Sortie	50	?
25. mars	Entrée	100	8
28. mars	Sortie	80	?
30. mars	sortie	40	?

TRAVAIL A FAIRE :

Etablir la fiche du stock en utilisant les différentes méthodes d'évaluation des sorties du stock pour le mois de mars ?

SOLUTION

3.1 Méthode FIFO : (first in first out) ; première entrée, première sortie

Le premier achat sort le premier du stock, si besoin est, on utilisera tout ou partie des achats suivants.

La fiche du stock sera établie comme suit :

Matière ou produit :										
Référence :										
Stock min										
Stock max										
période : mars 200N										
date	libellés	entrées			sorties			stocks		
		qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur
1. mars	S. initial	60	10	600				60	10	600
5. mars	Entrée	40	9	360				100(a)	---	960
10. mars	Sortie				30	10	300	70(a)	---	660
15. mars	Entrée	30	11	330				100(a)	---	990
20. mars	Sortie				50	---	480*	50(a)	---	510
25. mars	Entrée	100	8	800				150(a)	---	1310
28. mars	Sortie				80	---	750**	70(a)	---	560
30. mars	Sortie				40	8	320	30	8	320
31. mars	s. final							30	8	320
total										

* : $480 = (30 \times 10) + (20 \times 9)$

** : $750 = (20 \times 9) + (30 \times 11) + (30 \times 8)$

(a) : il s'agit de plusieurs prix

3.2 Méthode LIFO (last in, first out) : dernier entré premier sorti

Le dernier achat sort le premier du stock, si besoin est, on utilisera tout ou partie des achats antérieurs.

La fiche du stock sera établie comme suit :

Matière ou produit :										
Référence :										
Stock min										
Stock max										
période : mars 200N										
date	libellés	entrées			sorties			stocks		
		qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur
1. mars	S. initial	60	10	600				60	10	600
5. mars	Entrée	40	9	360				100	---	960
10. mars	Sortie				30	9	270	70	---	690
15. mars	Entrée	30	11	330				100	---	1020
20. mars	Sortie				50	----	510*	50	---	510
25. mars	Entrée	100	8	800				150	---	1310
28. mars	Sortie				80	8	640**	70	---	670
30. mars	Sortie				40	----	340***	30	8	330
31. mars	s. final							30	8	330
total										

* : 510 = (30*11) + (20*9)

** : 640 = 80*8

*** : 340 = 20*8 + 20*9

3.3 la méthode du coût unitaire moyen pondéré CUMP :

Le coût unitaire moyen pondéré change après chaque entrée et se calcul par la formule suivante :

$$CUMP = \frac{\sum P_i Q_i}{\sum Q_i}$$

Dans laquelle Q1,Q2,...Qi représentent les quantités d'un élément entrant en stock,
Et P1,P2....Pi les prix unitaires correspondant.

La fiche du stock serait comme-ci :

Matière ou produit :										
Référence :										
Stock min										
Stock max										
période : mars 200N										
date	libellés	entrées			sorties			stocks		
		qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur	qté	c.u.	valeur
1. mars	S. initial	60	10	600				60	10	600
5. mars	Entrée	40	9	360				100	9,6*	960
10. mars	Sortie				30	9,6	288	70	9,6	672
15. mars	Entrée	30	11	330				100	10,02**	1002
20. mars	Sortie				50	10,02	501	50	10,02	501
25. mars	Entrée	100	8	800				150	8,673	1301
28. mars	Sortie				80	8,673	693,84	70	8,673	607,13
30. mars	Sortie				40	8,673	346,92	30	8,673	260,21
31. mars	s. final							30	8,673	260,21
total		230			200					

$$* :9,6= (60*10+40*9)/60+40$$

$$** 10.02= (672+330)/70+30$$

3.4 la méthode du lot le plus cher :

Au moment de chaque sortie l'entreprise essaye de se libérer de la matière première la plus chère.

3.5 la méthode du lot le moins cher :

Inversement à la méthode précédente, l'entreprise essaye d'utiliser les lots les moins chers.

Application : établir la fiche du stock en utilisant les deux méthodes précédentes.

3.6 la méthode du coût théorique ou prévisionnel : NIFO : next in, first out :

Dans cette méthode l'entreprise prévoit un prix théorique qu'elle va utiliser pour évaluer les sorties du stock durant la période en question.

Application établir la fiche du stock sachant que cette entreprise a prévu le prix de la matière première serait de 9 dh durant le mois de mars

<p>Chapitre VII Les principales méthodes de la comptabilité analytique</p>			
<p>☞ Maîtriser les différentes méthodes utilisées pour déterminer le coût de revient et le résultat analytique</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la méthode des coûts complets ▪ la méthode direct costing ▪ la méthode d'imputation rationnelle ▪ la méthode du coût marginal 	<p>Avant de passer à la méthode suivante il faut préciser les insuffisances de la méthode en cours</p>	
<p>☞ Pour chaque méthode étudier :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Le principe ○ Schéma général de fonctionnement ○ Les apports pour le contrôle de gestion 			26 heures
<p>EVALUATION</p> <p>Maîtriser les méthodes de calcul des coûts analytiques Apprécier chaque méthode et savoir ses limites</p>			

Chapitre VII
Les principales méthodes de la comptabilité analytique

<p>Chapitre VIII L'utilisation de la comptabilité analytique en contrôle de gestion</p>			
<p>☞ Savoir comment rendre la comptabilité analytique utile pour le contrôle de gestion</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la responsabilisation sur les coûts ▪ établissements de standards et l'appréciation des performances de la gestion ▪ calculs et analyse des écarts ▪ seuils de rentabilité ▪ la préparation des décisions et la gestion par les coûts 	<p>Chaque point doit être illustré par des exemples chiffrés</p>	<p>18 heures</p>
<p>EVALUATION</p> <p>Savoir évaluer la performance de la gestion par les coûts Maîtriser le calcul et l'interprétation des écarts Apprécier l'utilité des écarts dans la gestion</p>			

Chapitre VIII
L'utilisation de la comptabilité analytique en contrôle de gestion

<p>Chapitre IX GESTION BUDGETAIRE</p>			
<ul style="list-style-type: none"> ☞ Etablir les prévisions ☞ Elaborer le budget des ventes ☞ Elaborer les budgets des charges ☞ Elaborer le budget des investissements ☞ Elaborer le budget de trésorerie ☞ Présenter l'état de synthèses prévisionnelles 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La procédure budgétaire ▪ Notion de budget ▪ Établissement des prévisions ▪ Ajustement linéaire ▪ Les variations saisonnières ▪ Le budget des approvisionnements ▪ Le budget de production ▪ Le budget d'investissement ▪ Le budget de trésorerie 	<p>Expliquer la relation entre la possibilité pour les responsables de maîtriser leurs coûts et la détermination des performances des centres de responsabilités</p>	<p>22 heures</p>
<p>EVALUATION</p> <p>Etablir des budgets</p> <p>Respecter la démarche de calcul des coûts</p> <p>Respect des pratiques et des règles établies par l'entreprise</p>			

Chapitre IX

GESTION BUDGETAIRE

Introduction :

La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre. Par les conditions externes on entend : le marché, la conjoncture, les choix politiques et la possibilité d'approvisionnement en matière première. Par les conditions internes on entend également la qualité de la production, la qualification du personnel, les capacités productives de l'entreprise, la politique des prix choisie...

L'objectif de la gestion budgétaire est le but à atteindre.

Exemple : accroître le chiffre d'affaire de 10% d'ici un an et puisque on sait que « Qui veut but (fin), veut moyens » il faut donc définir les moyens nécessaires pour la réalisation de cet objectif. (Investissement, actions marketing, qualité, GRH, distribution...).

La période de la gestion budgétaire couvre une année et une seule ; cette prévision s'inscrit évidemment dans une prévision à moyen terme qui traduit la politique de l'entreprise.

Chaque mois l'entreprise va comparer les résultats prévus avec les résultats réels d'où résultera une déviation qu'on appelle un écart ces écarts sont soumis à une analyse qui doit permettre de mettre en évidence les causes de cet écart et de prendre des mesures correctives.

Le rapprochement des données prévues et des données réelles ainsi que l'analyse des écarts qui en résultent constitue ce qu'on appelle **le contrôle budgétaire** : il y a deux phases dans la gestion budgétaire

- La phase d'élaboration des budgets
- La phase du contrôle budgétaire.
-

I- La construction des budgets :

Exemple : l'entreprise « Alpha » met à votre disposition les renseignements suivants et vous demande d'élaborer un budget d'encaissement et de décaissement ainsi que le budget TVA.

- les ventes prévisionnelles : (année N).

Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
240.000	280.000	250.000	300.000	320.000	240.000

Le mode de règlement : les clients règlent : 10% au comptant ; 30% à 30 jours fin du mois ; 30% à 60% jours fin du mois et le reste à 90 jours fin du mois.

- les achats prévisionnels :

Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
124.000	120.000	-----	180.000	130.000	100.000

Les fournisseurs seront réglés comme suit :

- 30% au comptant
- 60% à jours fin du mois
- Reste à 60% jours fin du mois.

Le taux de TVA à 20% mode encaissement.

Sur le bilan du 31/12/N-1 ou retrouve :

- Clients et comptes rattachés 300.000 qui seront réglés à parts égales sur les 4 premiers mois de l'année.
- Fournisseur et comptes rattachés 200.000 que l'entreprise payera comme suit :
 1. Janvier : 60.000
 2. Février : 60.000
 3. Mars : 60.000
 4. Août : 60.000

Solution :

1. Budget des ventes : Tableau des encaissements

Mois	Montant (TTC)	10% au comptant	30% à 30jours fin du mois	30% à 60jours fin du mois	30% à 90jours fin du mois	Créances du bilan	Total
Janvier	240.000	24.000	-	-	-	75.000	99.000
Février	280.000	28.000	72.000	-	-	75.000	175.000
Mars	250.000	25.000	84.000	72.000	-	75.000	256.000
Avril	300.000	30.000	75.000	84.000	72.000	75.000	336.000
Mai	320.000	32.000	90.000	75.000	84.000		281.000
Juin	240.000	24.000	96.000	90.000	75.000		285.000
			72.000	96.000	90.000	498.000 client et comptes rattachés	258.000
				72.000	96.000		168.000
					72.000		72.000

2. Budget des achats : Tableau des décaissements

Mois	Montant (TTC)	30% au comptant	60% à 30jours fin du mois	10% à 60jours fin du mois	Dettes du bilan	Total
Janvier	124.000	37.200	-	-	60.000	97.200
Février	120.000	36.000	74.400	-	60.000	170.400
Mars	-	-	72.000	12.400	60.000	144.400
Avril	180.000	54.000	-	12.000	-	66.000
Mai	130.000	39.000	108.000	-	-	147.000
Juin	100.000	30.000	78.000	18.000	-	126.000
			60.000	13.000	103.000 Frs et comptes rattachés	73.000
Août				10.000	20.000	30.000

3. Budget de TVA : Mode d'encaissement

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Reliquat	
TVA facturée	16500	29166.67	42666.67	56000	46833.33	47500		
TVA récupérable Sur charge (m-1)	0	16200	28400	24066.67	11000	24500	Tva déductible 21000	Tva a payé 23000
Sur immob.	0	-	-	-	-			
Crédit TVA	0	-	-	-	-			
TVA a payé due	0	-	-	-	-			

- budget de trésorerie :

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
A nouveau	0	1800	-10100	88533.33	344266.66	446.333.32
Encaissement (vente)	99000	175000	256000	336000	281000	285000
Décaissement						
-Achat	97200	170400	144400	66000	147000	126000
-TVA	0	16500	12966.67	14266.67	31933.34	358336.33
Trésorerie	1800	-10100	88533.33	344266.66	446333.32	569500

Extrait bilan 30/06

Clients et comptes rattachés : 498.000

Fournisseurs et comptes rattachés : 103.000

Etat TVA récupérable 21.000

Etat TVA à payer : 23.000

Trésorerie actif : 569.500

La réalisation des budgets nécessite des prévisions qui sont calculés par des outils mathématiques et statistiques.

La procédure budgétaire comprend 5 grandes étapes :

- Transmission des adjectifs du plan opérationnelle aux responsables des centres. « Production, financement, vente ».
- Elaboration d'un budget provisoire pour ces responsables.
- Les budgets provisoires sont regroupés pour tester leur cohérence.
- Elaboration des budgets définitifs des évolutions et des réalisations.

a- Articulation des budgets :

On distingue 4 catégories des budgets :

- Les budgets d'exploitation : ils comprennent des budgets commercial (budget des ventes et les frais de commercialisation), le budget de production et le budget des approvisionnement
- Le budget des investissement : ils recensent les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement.
- Les budgets des frais généraux : ils regroupes les charges liées à 'administration de l'entreprise.
- Les budgets de la trésorerie : il traduit les données budgétées on terme d'encaissement et décaissement et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise.

L'élaboration des documents de synthèse prévisionnelle constituée dernière étape de la construction budgétaire.

b- Budgets des ventes :

L'objectif est de chiffrer en volume l'activité prévisionnelle des services commerciaux à fin.

b-1 prévision des ventes : les techniques de prévision consiste **extrader** les évolutions futures à partir de l'observation des **phénomènes** passés.

- Ajustement linéaire.
- Considérons le tableaux suivant regroupons les chiffres d'affaire annuelle (en millions de dhs) réalisé par l'entreprise « **prévite** » de N à N+4

Années	N	N+1	N+2	N+3	N+4
C.A	23 000	28 000	31 000	37 000	40 000

Représentent sur un graphique l'évolution de chiffre d'affaire au cours de la période écoulée.



Nous constatons que l'évolution présente une certaine

BIBLIOGRAPHIE

- M'HAMED MEKKAOUI précis de contrôle de gestion ; almaarif aljadida 2007
- M'HAMED MEKKAOUI comptabilité analytique.
- ABDELGHANI BENDERIOUCH la comptabilité analytique pour le contrôle de gestion, éditions COGEFOS jan 2004
- GEARGES LANGLOIS Contrôle de gestion et gestion budgétaire (traduit de l'anglais : management and cost accounting. de charles HORNGREN, alnor BHIMANI srikant DATAR et george FOSTER) ; I ME; 2002
- EL HASSAN TAACHA ISTA Rte Sebta Tétouan(cours ista)
- M. BENAMAR Mohammed ISTA Route Sebta Tétouan DRNO II Tanger
- ADEL Mohammed El Amine Sala Ljadida DRNOI
- MR SMAIL KABBAJ Comptabilité analytique: imprimerie alwatania marrakech edition 2003