

# Polycopié de cours



## CONTROLE DE GESTION

Cours et exercices corrigés

Destiné aux étudiants de la 1<sup>ère</sup> année du second cycle

Spécialité : Tronc Commun

Elaboré par : Dr. RABIA Lamia

Maitre de conférences A

Ecole supérieure de Gestion et d'économie numérique ESGEN Koléa



Année universitaire :  
2022/2023

## **DESCRIPTION DU COURS :**

### **Objet du cours :**

Le contrôle de gestion est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et réalisations.

Dans un monde des affaires en perpétuelle dynamique et compétitivité, les organisations doivent maintenir un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par ces dernières. Ce cours explore :

1. **Alignement stratégique :** Comprendre comment les systèmes de contrôle de gestion peuvent s'aligner sur la mission, la vision et les objectifs d'une organisation ;
2. **Mesure des performances :** examen de diverses performances ;
3. **Systèmes d'information de gestion :** Explorer le rôle de la technologie et des systèmes d'information dans la prise de décision ;
4. **Centres de responsabilité :** analyser différentes structures organisationnelles, telles que les centres de profit, les centres de coûts...etc ;
5. **Budgétisation et contrôle des coûts :** apprendre comment exploiter les budgets, afin de surveiller les dépenses et à contrôler les coûts pour maximiser l'efficacité et la rentabilité de l'entreprise.
6. **Études de cas :** examiner des études de cas et des scénarios du monde réel pour appliquer les concepts appris en cours à des situations pratiques.

### **Objectif du module :**

**Ce support de cours est destiné aux étudiants de première année deuxième cycle (1<sup>ère</sup> année tronc commun master)**

A la fin de ce cours, les étudiants auront une compréhension globale des pratiques du contrôle de gestion, leur permettant ainsi de poursuivre une carrière en finance, en gestion ou en entrepreneuriat, avec une solide maîtrise du management. Les objectifs du module sont multiples, à savoir :

1. Identifier les problèmes de contrôle qui peuvent apparaître dans la pratique de

l'entreprise, et de quelle manière ces problèmes de contrôle peuvent-ils être résolus ?

2. Préparer les étudiants à une intégration facile dans le marché du travail ;

3. Promouvoir l'acquisition et le développement des compétences pour assurer des fonctions de gestion, en tant que principal ou membre de l'équipe responsable du processus décisionnel.

**Pré- requis :**

Connaissance des notions de bases en : Management, comptabilité financière et analytique.

**Besoins en volumes :**

**Module semestriel SII : Cours, TD**

# SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>1</b>
<b>I. PARTIE COURS .....</b>	<b>2</b>
<b>CHAPITRE I : INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION .....</b>	<b>3</b>
1. L'apparition du contrôle de gestion (historique des couts et de la mission contrôle).....	3
2. Le concept du contrôle de gestion .....	7
2.1 Définition du contrôle de gestion.....	7
2.2 Importance du contrôle de gestion.....	8
2.3 Missions et objectifs de la fonction contrôle de gestion.....	9
3. Le métier de contrôleur de gestions.....	9
4. Les formes de contrôle appliquées par l'entreprise .....	14
5. Les utilisateurs du contrôle de gestion.....	19
6. Outils du contrôle de gestion .....	19
7. Le contrôle de gestion et pilotage de la performance de l'entreprise : Le tableau de bord comme outil incontournable.....	23
8. La conception du tableau de bord pour le pilotage de la performance .....	27
<b>CHAPITRE II : LE CONTROLE DE GESTION (UN SYSTEME D'INFORMATION POUR LE SYSTEME DE DECISION) .....</b>	<b>34</b>
1. Information et contrôle de gestion.....	34
2. Système d'information et contrôle de gestion .....	35
3. Le système d'information de gestion (Outil majeur du Contrôle de Gestion) .....	37
3.1 Les sources d'informations pour le contrôle de gestion.....	37
3.2 Place du Contrôle de Gestion dans l'entreprise.....	39
3.3 Le système d'information de gestion.....	42
<b>CHAPITRE III : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION (INSTRUMENT PRIVILEGIE DU CONTROLE DE GESTION).....</b>	<b>46</b>
1. Comptabilité analytique : Définitions et domaine1 .....	47
2. Domaine de la comptabilité analytique.....	48
3. Que signifie la notion de contrôle ?.....	48
4. Qu'est-ce qu'un coût ?.....	49
5. Caractéristiques générales des coûts.....	50
6. Les différentes notions de cout ou de charge.....	50
7. Eléments de base du calcul des coûts .....	53
8 .La période de calcul .....	54
9. Méthodes de calcul de coûts .....	55

10. Les évolutions récentes de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion : La comptabilité par activité..... 68

**CHAPITRE IV : LA GESTION PREVISIONNELLE ET LA GESTION BUDGETAIRE  
COMME OUTIL DE CONTROLE.....70**

**1. Généralités : La gestion budgétaire.....70**

**2. Principes d'élaboration de budget .....71**

**3. Le processus et procédure budgétaire.....75**

**4. Le budget des ventes (comme exemple).....79**

**5. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts : Outil de contrôle de gestion.....80**

**CONCLUSION.....94**

**II. PARTIE APPLICATIONS ET EXERCICES CORRIGES.....95**

**REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES .....133**

## **INTRODUCTION**

Le contrôle de gestion consiste à fixer des objectifs, à mesurer les performances par rapport à ces objectifs et à prendre des mesures correctives, le cas échéant, pour s'assurer qu'une organisation est sur la bonne voie pour atteindre ses objectifs stratégiques. Il englobe une série d'activités, notamment la planification financière et la budgétisation, la mesure des performances, les audits internes et l'utilisation d'indicateurs clés de performance (ICP) qu'englobe le tableau de bord de l'organisation, qui est un outil essentiel pour les organisations de toutes tailles.

En effet, ce concept est essentiel pour tous types d'organisations, car il leur permet d'aligner leurs activités sur leur vision stratégique, d'optimiser l'affectation des ressources et de s'adapter à l'évolution de la situation.

Dans ce module d'introduction au contrôle de gestion, nous explorerons ses principes fondamentaux, ses composantes et le rôle qu'il joue dans la prise de décision et la performance organisationnelle. Grâce à ce cours, les étudiants comprendront comment le contrôle de gestion contribue au fonctionnement efficace et à l'avancement stratégique des différents types d'entreprises, les aidant ainsi à se développer dans les environnements dynamiques et compétitifs d'aujourd'hui.

**PARTIE I :**

**COURS**

# CHAPITRE I : INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est une fonction qui, par l'exploitation du système d'information, vise à contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation (entreprise à but lucratif ou association). Cette fonction doit apporter des éléments d'information décisifs au management quant à l'atteinte des objectifs (opérationnels et/ou stratégiques).

Il s'agit d'un *contrôle* non seulement au sens de vérification, mais aussi au sens de pilotage. Le principe du contrôle de gestion est qu'*on ne pilote que ce que l'on mesure*, et le contrôle de gestion détermine les indicateurs qui seront suivis (**mesurés**) ainsi que l'écart de la situation (**réelle**) avec le but visé (**budget**).

Nous allons aborder, dans ce premier chapitre, les notions fondamentales du contrôle de gestion.

## 1. APPARITION DU CONTROLE DE GESTION : Evolution historique

**Le contrôle de gestion, en tant que discipline, a une histoire riche et complexe qui a évolué au fil des ans pour répondre aux besoins changeants des entreprises et des organisations.**

Le contrôle des activités et le domaine connexe du contrôle de gestion sont liés à la période d'industrialisation de la fin du 19<sup>ème</sup> siècle, particulièrement au début du 20<sup>ème</sup> siècle. C'est entre les deux (02) guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est apparu suite aux travaux de **Taylor** (1905) sur le contrôle de la productivité, des recherches de **Gantt** (1915) sur les charges de structure, et des choix opérés par **General Motors** (1923) et **Saint-Gobain** (1935) pour des structures divisées. Initialement centré sur la production, le domaine n'était pas encore connu sous le nom de contrôle de gestion à cette époque<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> ALAZARD.C, SEPARIS, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 2ème Edition DUNOD, Paris,

En réalité, l'émergence du contrôle de gestion trouve ses racines dans la création de l'« Institut des Contrôleurs de Gestion d'Amérique » aux États-Unis en 1931. Cette date marque officiellement le point de départ du développement de la discipline. Par la suite, son expansion s'est notablement accélérée aux États-Unis après la Seconde Guerre mondiale. Cette expansion a également eu un impact significatif en Europe, où le contrôle de gestion a gagné en importance au sein des entreprises.

La relative nouveauté du contrôle de gestion en fait un concept en perpétuelle évolution, dont les racines remontent à la comptabilité.

Initialement, aux États-Unis, la fonction du contrôleur était principalement associée à celle d'un expert-comptable au sein des entreprises. Cependant, après 15 à 20 ans de pratique, une expansion du rôle du contrôleur de gestion au-delà de ses fonctions comptables a été observée. Dans un ouvrage publié en 1947, DAVID .R. ANDERSON a défini la fonction du contrôleur de gestion de la manière suivante : « Cette fonction englobe l'enregistrement et l'utilisation de toutes les informations pertinentes concernant une entreprise dans le but de :

- Protéger les activités de l'entreprise ;
- Satisfaire aux exigences légales en matière de conservation des enregistrements et de publication de rapports financiers ;
- Fournir à la direction les informations nécessaires pour la planification et le contrôle des opérations. »

En 1949, l'Institut des Contrôleurs de Gestion des États-Unis a émis sa "Vision du Contrôle de Gestion Moderne", qui décrivait sept fonctions. Cela témoigne d'un changement dans la nature de la fonction de contrôle de gestion, marquant ainsi son éloignement progressif de son rôle comptable traditionnel.

Cela est clairement illustré dans la révision ultérieure effectuée par DAVID.R.ANDERSON en 1961, où il précise que le contrôle de gestion doit, entre autres :

- Maintenir l'efficacité et la rentabilité de chaque composante de la structure complexe et en expansion de l'organisation ;

- Mettre en évidence de manière transparente la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but de planifier intelligemment la gestion ;
- Veiller à la performance adéquate des systèmes de collecte d'informations.

Cette évolution constatée aux États-Unis dans le domaine du contrôle de gestion s'explique par la volonté du gouvernement fédéral de minimiser les coûts tout en mobilisant les contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques, contribuant ainsi à la diffusion de ces méthodes, notamment pendant les années de guerre (1941-1945).

Après 1945, cette préoccupation s'est concrétisée par l'adoption de techniques, notamment celles dérivées de l'expérience de la guerre, comme la recherche opérationnelle. En même temps, il y avait une volonté accrue de mieux anticiper l'avenir grâce à une planification à moyen et long terme.

Actuellement, on observe une expansion du champ d'application du contrôle de gestion, accompagnée d'un déplacement de l'accent de la stratégie au sein de ce domaine. De plus, on a vu l'émergence du système de planification, de programmation et de budgétisation (**PPBS - Planning Programming Budgeting System**).

En ce qui concerne l'Europe, l'idée du contrôle de gestion existait déjà, mais elle était peu exploitée ou mal appliquée. La crise de 1929 a déclenché un protectionnisme défensif, qui a été renforcé par la Seconde Guerre mondiale. Cependant, la période de reconstruction après 1945 n'a pas favorisé l'adoption généralisée du contrôle de gestion. On produisait à grande échelle, sans tenir compte des coûts, pour répondre à une demande excédentaire. Cette situation a commencé à évoluer à partir des années 1950, sous l'influence de plusieurs facteurs importants :

- Le retour d'une relative abondance, qui a permis au marché de reprendre son rôle de sélection des produits et des entreprises.
- La création du marché commun, qui a favorisé l'intégration des économies européennes.
- La reconfiguration du commerce international.

Ces facteurs ont contribué à une prise de conscience croissante de l'importance du contrôle de gestion dans la gestion efficace des entreprises en Europe, mettant ainsi fin à la période

de production sans contrôle des coûts.

L'histoire du contrôle de gestion en Algérie est étroitement liée à l'évolution économique, politique et sociale du pays au fil des décennies : Période coloniale, Indépendance (1962), Années de Planification (1970-1980), Réformes Économiques (années 1990), Développement du Secteur Privé, à nos jours : le contrôle de gestion en Algérie continue d'évoluer. Les entreprises, les institutions publiques et le gouvernement cherchent à mettre en place des systèmes de contrôle de gestion plus développés pour améliorer la gestion des ressources, la prise de décision stratégique et la transparence financière.

*En conclusion, le contrôle de gestion continue d'évoluer pour répondre aux besoins changeants des entreprises, en s'adaptant aux avancées technologiques, aux nouvelles tendances en matière de gestion, et aux enjeux économiques et sociaux contemporains. Il demeure un élément essentiel pour aider les organisations à atteindre leurs objectifs et à prospérer dans un environnement commercial en constante évolution.*

## 2. LE CONCEPT DU CONTROLE DE GESTION

### 2.1 Définitions :

#### ➤ Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans le pilotage d'organisations toujours plus complexes. En charge de la modélisation efficace de la gestion de l'information économique, le contrôle de gestion est vraisemblablement l'organe pivot de l'assistance à la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité.

Parmi les auteurs majeurs du sujet, on retiendra notamment, l'ouvrage d'Henri Bouquin (1994) :

*« Maîtriser le pilotage d'une entreprise, c'est, d'abord, réussir en permanence à "décliner" son modèle économique (business model) et sa stratégie à tous les niveaux de l'organisation. Le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison »<sup>1</sup>.*

Selon Henri Bouquin, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente<sup>2</sup>.

Le contrôle de gestion est un système **de régulation** des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation.

---

<sup>1</sup> H. Bouquin , « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris, 1994.

<sup>2</sup> ANTHONY, « The. Management Control Function », The Harvard Business School. Press, Boston, 1988, p. 10.

## 2.2 Importance du contrôle de gestion :

L'objectif principal du contrôle de gestion est la maitrise de la performance.

### *Quel est le lien entre la performance et le contrôle de gestion ?*

L'entreprise est performante lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés. En plus, la notion de performance intègre l'idée de compétitivité. Donc, une entreprise est performante lorsqu'elle est meilleure que ses concurrents directs.

**Une entreprise performante est donc à la fois efficiente et efficace.**

La performance de l'entreprise dépend de<sup>1</sup> :

**Son efficacité** : réalisation des objectifs fixés ;

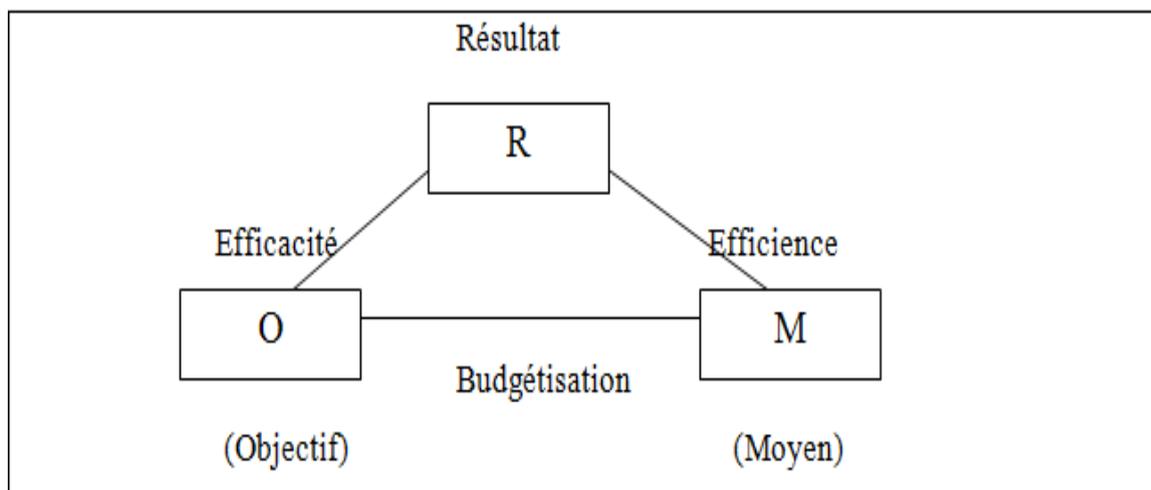
**Son efficience** : gestion optimale des ressources ;

**Sa pertinence** : bonne adéquation entre les objectifs et les moyens alloués.

Nous pouvons dire que pour atteindre cette performance il faut assurer une bonne combinaison entre les multiples facteurs (variables) de l'entreprise, qu'ils soient internes (structure, stratégie, qualité de gestion) ou externes (environnement économique).

Figure 1 : Triangle de la performance

### Triangle de la performance



Source : Bartoli A. (1997), « Le management des organisations publiques », Dunod, Paris, 1997, p79.

<sup>1</sup> Hélène, LONING, « Contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3ème Edition DUNOD, Paris, 2008, P.06.

La performance n'est pas simplement le constat d'un résultat mais la comparaison d'un résultat avec un objectif ou avec celui d'un concurrent direct pour donner naissance à la création de la valeur, et cette dernière est le centre de la notion de performance des entreprises.

La performance n'est pas un aspect unidimensionnel, mais elle a plusieurs dimensions (financière, sociale, commerciale...etc.) et il est important d'adopter une approche globale qui tient compte de plusieurs critères (multicritères).

**Donc. Le contrôle de gestion intervient dans plusieurs domaines ou dans toute l'entreprise.**

### **2.3 Mission et rôle du Contrôle de Gestion :**

La mission du contrôle de gestion consiste à intégrer efficacement la complexité interne et externe en élaborant des processus et des structures organisationnelles qui prennent en considération ces deux aspects. Pour accomplir cette tâche, il est essentiel que le système soit bien maîtrisé.

Le contrôle de gestion implique l'établissement d'objectifs clairs et la définition des procédures à suivre pour les atteindre. Pour contrôler la gestion d'une organisation, il est nécessaire de définir au préalable des objectifs, en se basant sur une analyse des environnements interne et externe, tout en tenant compte des objectifs propres de l'organisation.

Le contrôle s'exerce en comparant périodiquement résultat actuel de l'organisation avec résultat à atteindre (objectifs) en vue de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires lorsque l'organisation s'éloigne de la trajectoire choisie.

## **3. LE METIER DE CONTROLEUR DE GESTION**

Le contrôleur de gestion fournit à sa direction le résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise ou de la division à laquelle il est rattaché. En cela, il accompagne le responsable opérationnel dans la gestion de l'activité et la prise de décision.

### 3.1 La mission du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est un responsable du système d'information de gestion de l'entreprise. Il devient alors <sup>1</sup>:

- **Le récepteur du système d'information** et a pour tâches :
  - La définition et la qualification des centres de responsabilité ;
  - La construction du réseau analytique d'information ;
  - L'établissement des standards et leur révision ;
  - La construction de l'articulation budgétaire ;
  - L'élaboration des tableaux de bord et des indicateurs de performances.
  
- **Le gestionnaire du système d'information** et assure la coordination et la circulation des informations.
- **L'animateur du système d'information** et remplit des missions :
  - D'information et de communication auprès des décideurs de l'entreprise ;
  - De conseil auprès des responsables de centre ;
  - De participation à la gestion des conflits entre les unités.
  -

### 3.2 Le profil du contrôleur de gestion :

Certaines qualités peuvent être raisonnablement exigées et appréciées dans le profil du contrôleur de gestion telles que :

- **Qualités professionnelles** : Jeunesse, disposition d'une bonne expérience.
- **Bonne culture technologique** : Compréhension des processus productifs et distributifs.
- **Capacité d'observation** : Construction d'un réseau analytique, identification des facteurs de coût.
- **Empathie** : La capacité d'un individu à se mettre à la place d'un autre, l'imagination des effets et des comportements liés à l'introduction d'un indicateur de performance pour un acteur.
- **Dialogue** : Discussion avec les acteurs des différentes fonctions.
- **Pédagogie** : La présentation des tableaux de bord sous forme synoptique, précision des travaux de calcul de coût.

---

<sup>1</sup> BOUIN .X , SIMON .F, (2004),« Les nouveaux visages de contrôle de gestion : Outils et comportements » , 2ème édition DUNOD, Paris, P.53.

- **Discrétion** : Confidentialité concernant le système d'information et le traitement des éléments.

Dans la pratique, on peut identifier quelques qualités très déterminantes des rôles assignés aux contrôleurs de gestion :

- Maîtriser le cœur du métier en termes d'informations.
- Posséder les capacités relationnelles adéquates à l'animation des procédures et l'assistance du manager.
- Contribuer à transformer l'entreprise.

De nos jours, le rôle du contrôleur de gestion est étroitement lié à la stratégie d'entreprise. On parle ainsi du "contrôleur de gestion stratégique", dont la responsabilité principale est de garantir une utilisation rationnelle des ressources et de contribuer à la création de valeur, un élément fondamental de la stratégie de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion stratégique joue un rôle essentiel en assurant la liaison entre l'organisation et son environnement. Il s'efforce de s'assurer que la stratégie adoptée est mise en œuvre de manière pertinente, dans le but de réaliser les objectifs ultimes de l'entreprise. Par conséquent, le cœur de métier du contrôleur de gestion stratégique est la gestion prévisionnelle.

*Le contrôleur de gestion est responsable de la conception du système d'informations. Il est responsable du bon fonctionnement de ce système. Il fait en sorte que ce système soit effectivement utilisé par tous les responsables de sa société, dans le but d'accroître la rentabilité des capitaux investis. Il formule avis et recommandations.*

### 3.3 Les activités principales du contrôleur de gestion <sup>1</sup>

#### A. Elaboration des procédures et outils de gestion

- Concevoir et instaurer les instruments de communication destinés à la direction générale
- Établir les grandes lignes des contrôles et des indicateurs à instaurer, ainsi que le cadre du reporting pour la direction générale.
- Instaurer et améliorer les méthodes de gestion pour optimiser les flux d'information financière, en veillant à leur fiabilité.

---

<sup>1</sup> ARDOIN . J, JORDAN .H , « Le contrôleur de gestion », Flammarion, Paris, 1976 , P.22.

## **B. Elaborer et piloter le processus budgétaire**

- Élaborer les méthodologies de construction budgétaire et assurer leur mise en application par les collaborateurs non financiers.
- Rassembler, examiner et condenser les données budgétaires provenant des différents départements opérationnels et des centres de profit.
- Générer les rapports budgétaires synthétiques, formaliser et produire le document global qui servira de référence tout au long de l'année.
- Intégrer les éléments budgétaires dans les tableaux de suivi des résultats mensuels ou trimestriels.

## **C. Reporting et prévisions**

- Concevoir et élaborer les tableaux de bord d'activité, qu'ils soient hebdomadaires, mensuels ou trimestriels.
- Recueillir et recenser toutes les informations susceptibles d'influer sur les performances de l'entreprise, puis les traduire en données financières.
- Examiner régulièrement les performances de l'entreprise en comparant les résultats aux budgets et aux objectifs, et ce, chaque mois.
- Préparer des résumés commentés des activités.
- Établir des prévisions de fin d'année en se basant sur les budgets ajustés pour refléter les événements survenus au cours de la période en cours.

## **D. Superviser, contrôler les clôtures comptables**

- Vérifier la concordance entre les données comptables et les résultats issus des rapports et des tableaux de bord.
- Surveiller les opérations d'inventaire relatives aux marchandises et aux produits finis.
- Livrer à la comptabilité les éléments non comptables à incorporer dans les résultats, afin de mieux refléter la réalité économique de l'entreprise.
- Superviser les principes de consolidation des comptes.

## E. Améliorer les performances de l'activité

- Déterminer les zones d'optimisation et aider les responsables opérationnels à réaliser des économies.
- Contrôler les coûts de revient de fabrication.

### 3.4 Les activités éventuelles du contrôleur de gestion

#### A. Elaborer les prévisions de trésorerie<sup>1</sup>

- Créer un plan de trésorerie détaillé en utilisant les données budgétaires opérationnelles.
- Examiner les différences entre les flux réels et les prévisions à court terme, et apporter des ajustements si nécessaires.
- Élaborer un plan à moyen terme.
- Établir les principaux états financiers pour une période de 3 à 5 ans en projetant les performances actuelles de l'entreprise, les estimations de l'année en cours, et les objectifs stratégiques définis par la direction générale.

#### B. Réduction opérationnelle des coûts

- Renégocier les principaux contrats récurrents avec les fournisseurs en collaboration avec l'opérationnel acheteur.

#### C. La variabilité des activités

Le poste varie en fonction de la taille de l'entreprise, du secteur d'activité et de son rattachement hiérarchique.

- La taille de l'entreprise et la durée d'existence de la culture de contrôle de gestion ont une incidence directe sur les ressources allouées à la fonction de contrôle de gestion. Plus l'entreprise **est grande** et plus cette culture est ancrée, plus la cellule de contrôle de gestion bénéficiera de ressources substantielles. Cela permettra au contrôleur de gestion de se concentrer davantage sur l'analyse et l'amélioration des performances de l'entreprise.
- Dans une **entreprise moyenne**, les responsabilités du contrôleur de gestion engloberont la

---

<sup>1</sup> ALAZARD .C , SEPARI .S, Op-cit, P.31

création d'outils et de procédures, la collecte et l'intégration de données, ainsi que la supervision des contrôles comptables. Toutefois, son rôle sera également caractérisé par une proximité accrue avec l'ensemble des opérations de l'entreprise, une implication plus directe dans les décisions stratégiques, ainsi que l'analyse de situations exceptionnelles.

- Dans une **entreprise de services**, la fonction de contrôle de gestion sera plus centralisée et axée principalement sur la gestion et la prévision budgétaire. En revanche, dans un site industriel, le contrôleur de gestion, qui relève du directeur d'usine, se concentrera sur l'élaboration d'analyses de coûts de revient et de prix de revient d'une grande précision.
- **Au siège d'une grande entreprise**, le contrôleur de gestion sera responsable de la collecte d'informations financières et comptables provenant des filiales, de la consolidation des tableaux de bord, et il s'orientera vers la création d'informations financières synthétiques destinées à la direction générale et aux actionnaires.

#### 4. LES FORMES DE CONTROLE APPLIQUEES PAR L'ENTREPRISE

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au « Processus de la gestion »<sup>1</sup> :

Figure 2 : Le processus de la gestion



**Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle.**

<sup>1</sup> ALAZARD .C , SEPARI .S, Op-cit, P08.

Le processus comprend donc en général trois phases :

Décision → Action → Résultat

Avant

Pendant

Après

Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises<sup>1</sup>:

✓ **Finalisation**

*Quels objectifs ?*

*Quelles ressources ?*

*Comment employer au mieux ces ressources ?*

*Comment évaluer les résultats ?*

✓ **Pilotage**

*Pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?*

✓ **Evaluation**

*Quelle mesure des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficience ?*

---

<sup>1</sup> Bouquin H., Op-Cit., P76.

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décision mis en évidence par **I. Ansoff (1989)** :

Décision stratégique.

Décision tactique.

Décision opérationnelle.

On obtient un processus de contrôle distinct pour chaque niveau de décision.

Il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

#### **4.1 LE CONTROLE STRATEGIQUE**

La gestion stratégique oriente les activités sur le long terme de l'entreprise : à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe<sup>1</sup>.

#### **4.2 LE CONTROLE D'EXECUTION OU CONTROLE OPERATIONNEL**

La gestion quotidienne ou courante suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an).

C'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

---

<sup>1</sup> Idem.

### 4.3 LE CONTROLE DE GESTION

Positionné comme **interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.**  
 Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

#### RESUMANT ENSEMBLE.....

Long terme : Stratégie, planification → Contrôle stratégique

⇕

Moyen terme : Interface → Contrôle de gestion

⇕

Court terme : Gestion quotidienne → Contrôle opérationnel, contrôle d'exécution

Si l'on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant, en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches :

Tableau n°1 : Processus de contrôle

Niveau de décision →	Stratégique	Tactique	Exécution
Processus de contrôle ↓			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finalisation</li> <li>• Pilotage</li> <li>• Évaluation</li> </ul>	Contrôle stratégique	↔ Contrôle de gestion ↔	Contrôle d'exécution

#### 4.4 Processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise, cette stratégie est définie en fonction des objectifs fondamentaux de l'entreprise, en fonction des opportunités et des contraintes de l'environnement, des moyens, des potentiels, et des contraintes externes<sup>1</sup>.

Figure 3 : Le processus du contrôle de gestion

Le caractère dynamique du contrôle de gestion souligne les étapes suivantes :



#### **Synthèse :**

Contrôle de gestion = Notion multiforme faisant intervenir plusieurs composantes :

- ✓ Une procédure décisionnelle;
- ✓ Un système d'informations;
- ✓ Un ensemble d'outils.

L'opération de contrôle... fait appel à quatre catégories de dispositifs :

- ✓ Des objectifs: résultats attendus;
- ✓ Des normes: lignes de conduite à tenir en présence d'une situation donnée;
- ✓ Des règles: procédures définissent l'enchaînement des tâches à effectuer pour traiter une situation;
- ✓ Et des outils : les différents moyens d'information et d'aide à la décision nécessaires au pilotage.

---

<sup>1</sup> Loning .H, Malleret. V, Méric. J, Pesqueux. Y, « Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4e édition DUNON, P3.

## **5. LES UTILISATEURS DU CONTROLE DE GESTION**

Le contrôle de gestion est intégré dans toutes les organisations. De l'hôpital public aux banques, aux firmes multinationales et jusqu'aux PME<sup>1</sup>.

### **5.1 Besoins de contrôle dans les PME**

Lorsqu'une PME définit sa stratégie, ses besoins de pilotage sont importants. Il faut définir un ensemble d'indicateurs, pas seulement financiers, qui indiquent si les objectifs stratégiques préalablement définis ont été atteints.

Il est crucial que le dirigeant connaisse la plupart des leviers sur lesquels il doit agir pour améliorer la performance.

### **5.2 Besoins de contrôle dans les grandes entreprises (G.E)**

Dans la G.E, le chef d'entreprise ne peut pas tout superviser en raison de la complexité et de l'étendue de ses responsabilités. Par conséquent, il délègue une part de son autorité décisionnelle à ses collaborateurs. Cependant, ces derniers ne jouissent pas d'une liberté totale, car ils sont tenus de poursuivre les objectifs de l'entreprise. Ils doivent également systématiquement présenter les résultats obtenus afin d'analyser et de corriger les écarts entre :

#### **Objectifs – Réalisation**

## **6. OUTILS DE CONTROLE DE GESTION**

Le contrôle de gestion dispose de nombreux outils pour exercer ses différentes missions, le besoin de ces outils dépend de :

- 1) Taille de l'organisation ;
- 2) Nature d'activité de l'organisation.

**6.1 Grandes organisations :** La direction générale doit être en mesure :

- De maîtriser la politique d'investissement ;
- D'estimer le degré d'avancement de l'application de la stratégie ;
- D'évaluer les résultats des différents secteurs ou départements de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> LONING H., All : le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3 eme édition Dunod 2008, p285.

### **Outil 1 : Le tableau de bord pour la direction**

Un tableau de bord, comprend des indicateurs de nature multiple en lien avec la Stratégie afin d’agir de manière prospective sur les différents facteurs de la performance.

### **Outil 2 : Analyse du reporting et des budgets consolidés**

L’ensemble des entités décentralisées doit rendre périodiquement des comptes à la direction générale.

Le reporting comporte des informations de toute nature qui sont agrégées et analysées à chaque échelon de la hiérarchie.

Ces données relatives aux réalisations sont, dans la plupart des cas, confrontées aux données prévisionnelles ou aux budgets des différents services ou départements.

Les écarts sont systématiquement commentés pour éclairer la direction générale sur les éventuelles causes des dysfonctionnements internes ou des changements externes qui peuvent influencer la stratégie de l’entreprise.

### **Outil 3 : Procédures d’investissement**

La DG établit des règles en matière de décisions d’investissement. Elle fixe les seuils à partir desquels une demande formalisée d’investissement est nécessaire.

Elle se présente sous forme d’un dossier qui comprend :

- ▶ Une justification de la demande
- ▶ Une description technique de l’investissement
- ▶ Un chiffrage économique du projet qui inclut la détermination des rentrées nettes de trésorerie prévisionnelles,
- ▶ L’application des critères de choix d’investissement retenus par l’entreprise.

## **6.2 PME et les différentes entités de la GE (filiales) :**

Dans ce cas, elles doivent être en mesure :

- De maîtriser leur performance financière ;
- De maîtriser leurs coûts.

### **Outil 1 : Budget**

Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux services ou aux départements, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme.

En confrontant les réalisations aux prévisions, le contrôle budgétaire évalue la performance des centres de responsabilité. Mais cette performance présente l'inconvénient d'être uniquement financière.

### **Outil 2 : Tableau de bord**

Les tableaux de bord sont des instruments de pilotage à court terme dirigés vers l'action. Ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs, pertinents, obtenus rapidement et traduisant les facteurs de compétitivité d'une entité de l'entreprise.

Par leur aspect synthétique, les tableaux de bord attirent l'attention des gestionnaires sur les points clés de leur gestion et améliorent ainsi la prise de décision.

Les indicateurs peuvent être financiers, physiques et/ou qualitatifs.

- Tableau de bord = outil de contrôle pendant l'action
- Tableau de bord = outil de décision immédiate
- Il doit :
  - Etre personnalisé pour chaque décideur ;
  - Etre composé d'indicateurs sélectionnés sensibles à l'activité ;
  - Pouvoir être obtenu rapidement pour prendre des décisions.

### 6.3 L'ANALYSE DES ECARTS

Tableau n° 2 : Analyse des écarts

PHASE	OBJECTIFS	OUTILS
AVANT	Définir les objectifs et chiffrer les budgets	Budget
PENDANT	Constater rapidement les réalisations afin de prendre les mesures correctives	Tableau de bord Analyse des écarts
APRES	Bilan annuel, explication des écarts et mesure de performance	Analyse des écarts

## **6.4 LA COMPTABILITE POUR LE CONTROLE DE GESTION**



- ✓ Comment calculer au plus juste la rentabilité des lignes de produits ?
- ✓ Encore faudrait-il en connaître les coûts de revient détaillés ?

.....Et là ce n'est pas si simple.

- ✓ Comment imputer rationnellement les coûts, qui peuvent être fixes ou variables (varie en fonction du volume d'activité), directs, ou indirects ( sans relation directe avec le produit, le coût de la DG en est un exemple) ?

Il existe plusieurs méthodes.

- **Les coûts complets**
- **Les coûts variables ou direct costing**
- **L'imputation rationnelle**

## **7. LE CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE : LE TABLEAU DE BORD COMME OUTIL INCONTOURNABLE**

### **7.1 Le contrôle de gestion et le pilotage de l'entreprise**

Pilotage d'entreprise, opérationnel ou stratégique ?

Dans toutes les situations, l'objectif principal est de garantir une mise en œuvre efficace de la stratégie et de travailler à l'amélioration des processus afin d'accroître les performances et de créer de la valeur. Par la suite, en fonction des informations recueillies, de leur interprétation et des décisions qui en découlent, il sera possible d'adopter l'une ou l'autre approche.

Pour assurer le pilotage de l'entreprise, le contrôleur de gestion dispose d'outils, techniques et méthodes. : **La comptabilité analytique et les principales techniques de mesure des coûts.**

Sans investissement l'entreprise n'existe pas. Commençons par l'établissement des budgets.

- **ETABLISSEMENT DES BUDGETS ET GESTION BUDGETAIRE**

La mission actuelle de nombreux gestionnaires opérationnels consiste à élaborer un projet ambitieux tout en restant ancré dans la réalité, en alignant étroitement ce projet sur les besoins et les ressources de l'entreprise. Ils doivent également défendre ce projet pour qu'il soit compris et approuvé par les dirigeants et les actionnaires.

- **Méthode ABC/ABM<sup>1</sup>**

En adoptant une approche axée sur les processus et les activités, la méthode ABC (Activity-Based Costing) ne se limite pas à fournir une mesure précise des coûts. Son objectif dépasse largement cette dimension. Elle recommande l'établissement d'une structure favorisant la gestion plus efficace des coûts, et par conséquent, logiquement, l'amélioration des performances.

## **7.2 LA MESURE DE LA PERFORMANCE<sup>2</sup>**

La focalisation exclusive sur la mesure des coûts pour évaluer la performance atteint rapidement ses limites. Dans un environnement de concurrence intense et de changements rapides, il est bien plus avisé d'adopter une perspective plus holistique de la performance, afin de ne pas entraver la gestion de l'entreprise.

Il est essentiel de se rappeler que la boucle de rétroaction financière évolue à un rythme relativement lent. Par conséquent, cette caractéristique spécifique pousse inévitablement les décideurs à privilégier les retours sur investissement à court terme, même au détriment des investissements plus importants dont les rendements sont plus difficiles à évaluer dans l'immédiat. Il est donc crucial d'embrasser une vision plus globale de la performance.

---

<sup>1</sup> ALAZARD .C , SEPARI .S, Op-cit, P519.

<sup>2</sup> Ibid, P24.

## **7.3 LE TABLEAU DE BORD<sup>1</sup>**

### **1. Le tableau de bord du contrôle de gestion**

Le tableau de bord est souvent considéré comme l'outil privilégié du contrôleur de gestion. Bien qu'il soit devenu essentiel pour tous les gestionnaires et responsables de processus ou d'activités, il a longtemps été étroitement lié à la fonction de contrôle de gestion. Il est probable que cette association historique soit à l'origine de la persistance d'une vision obsolète de cet outil indispensable, qui est encore perçu aujourd'hui comme un instrument de contrôle.

Un tableau de bord, lorsqu'il est élaboré de manière efficace, présente à l'utilisateur une perspective particulière sur une situation donnée. Cette perspective est étroitement alignée sur la stratégie poursuivie, l'activité surveillée, ainsi que les besoins et les préférences du décideur. Cela souligne à quel point cet outil est intrinsèquement personnalisé. De plus, lorsque le tableau de bord est particulièrement bien conçu, il peut suggérer des axes de réflexion pour faciliter l'analyse de la situation, voire encourager des considérations prospectives. Cependant, pour atteindre ce niveau de qualité, une conception extrêmement soignée est requise.

Le contrôleur de gestion a des responsabilités spécifiques, des objectifs à atteindre, et des priorités qui lui sont propres. Tout comme tout autre cadre au sein de l'entreprise, il participe activement à l'initiative d'amélioration globale de l'organisation. Par conséquent, il s'efforcera toujours d'optimiser ses propres processus en termes de performance et de création de valeur. La manière dont il conçoit son propre tableau de bord ne diffère en rien de celle d'un autre décideur.

### **2. CONCEVOIR ET REALISER LE TABLEAU DE BORD**

#### **Mesurer toutes les formes de performance**

#### **Q: QUE DOIT-ON MESURER ?**

#### **R : La performance ne se mesure pas uniquement en termes financiers**

L'évaluation de la performance ne peut se limiter uniquement à son aspect financier. Pour garantir une gestion efficace, il est essentiel de mesurer toutes les autres facettes de la performance qui contribuent de manière significative à la compétitivité globale. La création de valeur concerne à la fois les actionnaires et les parties prenantes, communément désignées comme les "parties prenantes".

Au total, on considère 7 axes de mesure principaux, caractérisant les principales formes de performance :

---

<sup>1</sup> KAPLAN R., et NORTON D., « Le tableau de bord : un système de pilotage de la performance », Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999, P.163.

1. Axe Clients
2. Axe Partenaires
3. Axe Personnel
4. Axe Développement durable
5. Axe Actionnaires
6. Axe Processus Interne (et Système Qualité)
7. Axe Système d'information

### **1. Axe-clients**

L'essentielle de mesurer la satisfaction du client pour assurer la pérennité de l'entreprise est indiscutable. Cependant, l'orientation client n'est pas une simple déclaration d'intention. Transitionner d'une approche centrée sur le produit, où l'entreprise fait ce qu'elle sait faire, à une approche centrée sur le client, où l'entreprise répond aux attentes des clients, représente une véritable révolution en soi.

### **2. Axe-Partenaires**

Le concept d'entreprise "décentralisée" a considérablement renforcé l'importance des relations entre l'entreprise et ses collaborateurs, que ce soient des sous-traitants ou des fournisseurs. Alors qu'auparavant, seules les tâches à faible valeur ajoutée étaient externalisées, cette tendance a évolué, et les entreprises recentrent de plus en plus leurs activités principales. Ainsi, des fonctions cruciales sont désormais confiées à des partenaires. La performance globale de l'entreprise est étroitement liée à la performance de l'ensemble de la chaîne de sous-traitance.

### **3. Axe-Personnel**

La pérennité d'une entreprise réactive dépend étroitement de l'engagement de tous ses collaborateurs internes. La motivation est désormais une préoccupation constante pour les gestionnaires contemporains. Il est tout aussi essentiel d'évaluer correctement la qualité de la collaboration interne.

### **4. Axe-Développement-Durable**

Le potentiel "éthique", qui peut être traduit en termes de Développement Durable, acquiert légitimement une place centrale<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Pour plus de détails, vous pouvez consulter le dossier sur le développement durable sur : [www.piloter.org](http://www.piloter.org).

## **5. Axe-Actionnaires**

Cet axe, qui reçoit une attention excessive de nos jours, devrait être mis en perspective par rapport aux autres dimensions de la performance. Cependant, il est essentiel de ne pas oublier que la principale vocation d'une entreprise commerciale est de générer des bénéfices. En échange de leur confiance, les investisseurs attendent un rendement. (indicateur EVA par exemple)

## **6. Axe-Processus-internes (et système qualité) :**

L'adoption de l'approche orientée client dans la gestion des processus a considérablement modifié la perception de l'entreprise. Le passage d'une structure verticale et hiérarchique à une approche horizontale et responsable a élargi les horizons de l'amélioration continue. La mesure, désormais accessible à tous, est devenue incontournable.

Le système d'information constitue la pierre angulaire de l'entreprise intégrée. La pertinence et la qualité des informations échangées, de la part du client jusqu'au dernier fournisseur, conditionnent la viabilité globale de l'entreprise

## **8. LA CONCEPTION DU TABLEAU DE BORD POUR LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE**

**Le tableau de bord pour piloter l'entreprise**



**Mesurer et piloter la performance**

**Q : COMMENT UTILISER LE TABLEAU DE BORD POUR PILOTER LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ?**

**R :**

## **8.1 Principe du tableau de bord de pilotage**

### **Qu'est-ce qu'un tableau de bord de pilotage ?**

Un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "pro-actif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Le tableau de bord contribue à réduire l'incertitude et facilite la prise de risque inhérente à toutes décisions. Le tableau de bord est un instrument d'aide à la décision.

## **8.2 Les 5 rôles essentiels du tableau de bord**

### **1- *Le tableau de bord est un réducteur d'incertitude***

L'incertitude est l'handicap majeur de la prise de décision effective

### **2- *Le tableau de bord stabilise l'information***

L'information est changeante par nature

### **3- *Le tableau de bord contribue à une prise de risque "réfléchie"***

Toute décision est une prise de risque

### **4- *Le tableau de bord facilite la communication***

Le tableau de bord bien conçu est un référentiel commun pour des échanges constructifs

### **5- *Le tableau de bord dynamise la réflexion***

Le tableau de bord bien conçu incite le décideur à pousser plus avant sa prospection

Le tableau de bord oriente en un sens, celui de la démarche de progrès.

Le tableau de bord balise un parcours, celui choisi par le(s) décideur(s).

Le tableau de bord offre un regard cohérent de la situation en rapport aux objectifs et adapté aux besoins et à la sensibilité du ou des décideurs.

## **8.3 Structure du tableau de bord**

***Le principe à retenir :*** *La pertinence de l'information et non la quantité de données mises à disposition*

Le tableau de bord bien conçu ne comporte qu'un nombre limité d'indicateurs, assurant une perception adaptée du contexte. 5 à 10 indicateurs sont suffisants.

Ces indicateurs bien spécifiques sont sélectionnés :

- Selon les activités pilotées,
- Selon les besoins et préférences du décideur ou du groupe de décideurs,
- Et bien sûr selon les objectifs "tactiques" poursuivis.

Un tableau de bord bien conçu présente des indicateurs de natures différentes. Il doit en effet signaler les *alertes*, assurer le décideur de la *tenue du cap* suivi, et garantir aussi une capacité d'*anticipation*.

**Le tableau de bord n'est pas un assemblage d'indicateurs, c'est un ensemble structuré.**

Le tableau de bord bien conçu répond aux trois questions essentielles du décideur en situation :

- Quoi ?
- Pourquoi ?
- Comment ?

## **9 Les 5 phases de la méthode de conception**

### **9.1 PHASE 1 : STRATEGIE ET ENVIRONNEMENT ET LES PROCESSUS**

Le système de pilotage basé sur des tableaux de bord représente l'élément fondamental pour la mise en pratique efficace de la stratégie sur le terrain. La fonction principale du système de pilotage est de faciliter la prise de décision. Dans tous les cas, ces décisions doivent nécessairement être alignées sur les objectifs stratégiques préalablement définis.

En premier lieu, il est essentiel de bien appréhender la stratégie elle-même, notamment comment elle est formulée et comment elle se traduit en actions concrètes. Chaque stratégie est unique et dépend de l'organisation, de son environnement, de sa culture et de ses aspirations.

Les concepteurs du système de pilotage devront accorder une attention particulière à la façon dont la stratégie est formulée, en tenant compte des caractéristiques spécifiques du marché auquel l'organisation appartient : produits, clients, partenaires et bien sûr, la concurrence. Ils devront également prendre le temps de comprendre le mode de gestion actuel et de saisir la structure intrinsèque de l'organisation, en particulier ses processus. Cela leur permettra de définir précisément le cadre du projet en termes de contexte, de périmètre et d'objectifs. Ils seront alors en mesure d'identifier les points d'intervention, par exemple en cartographiant les processus pour identifier les processus clés, et de constituer les groupes de travail en conséquence.

## **9.2 PHASE 2 : CHOISIR LES OBJECTIFS ET PREPARER L'APPROPRIATION**

**DEMARCHE BOTTOM-UP :** Il est courant d'imposer de manière unilatérale les objectifs personnels ou d'équipe, ce qui correspond à l'approche généralement adoptée par la plupart des planificateurs qui préfèrent la méthode top-down. Cependant, pour que le tableau de bord fonctionne véritablement comme un système d'aide à la décision, il est essentiel que les objectifs locaux ne soient pas simplement dictés par la direction, mais plutôt choisis par chaque décideur ou groupe de décideurs (**approche Bottom-Up**).

Le processus de sélection des objectifs constitue une étape particulièrement délicate et à haut risque.

## **9.3 PHASE 3 CHOISIR LES INDICATEURS : SELECTIONNER LES INDICATEURS DE PERFORMANCE PERTINENTS**

### **UN INSTRUMENT PERSONNEL :**

Il n'existe pas d'indicateurs standards ou génériques. La responsabilité de la sélection des indicateurs vous incombe, individuellement ou en collaboration avec votre équipe. Un indicateur pertinent est celui qui porte suffisamment de sens pour susciter une prise de conscience chez l'utilisateur et encourager la prise de décision.

Seuls les indicateurs choisis collectivement par chaque décideur ou groupe de décideurs, en tenant compte de l'objectif de mesure, des particularités de l'activité et de la sensibilité individuelle, ont une chance d'être appropriés. Tout comme lors de la phase de détermination des objectifs, l'utilisation d'une grille de critères aidera à évaluer chaque indicateur proposé et à sélectionner ceux qui correspondent le mieux aux besoins du groupe.

#### **✓ *De 5 à 10 indicateurs***

Les indicateurs sont nécessairement en nombre restreint. De 5 à 10 indicateurs sont en général bien suffisants pour assurer le pilotage d'une activité.

#### **✓ *D'un seul coup d'oeil***

Un tableau de bord efficace est celui qui communique instantanément les informations essentielles. Il ne nécessite pas d'interrogations quant à la signification des différents indicateurs. Le décideur peut les saisir en un coup d'œil. Pour des analyses plus approfondies, d'autres écrans peuvent répondre aux questions "Pourquoi ?" et "Comment ?" qui se posent.

## **9.4 PHASE 4 : LA COLLECTE DES INFORMATIONS**

Effectivement, toutes les données de production stockées dans les systèmes informatiques ne sont pas toujours immédiatement exploitables à des fins de prise de décision. Les systèmes d'information des organisations ne se sont pas développés en un seul instant. Malgré les efforts de normalisation, notamment grâce à la mise en place de systèmes ERP (Enterprise Resource Planning), ils demeurent variés. Pour les besoins de la prise de décision, il est nécessaire de réorganiser les données, de les nettoyer de toute information incorrecte, et de compléter les données manquantes. Cela représente un travail considérable. Les outils ETL<sup>1</sup> (Extract, Transform, Load), de plus en plus performants, prennent en charge une grande partie des aspects techniques de cette opération.

## **9.5 PHASE 5 LE CHOIX DES PROGICIELS**

### **Q : COMMENT Choisir les progiciels, intégrer et déployer ?**

Le meilleur moyen reste encore de se construire sa propre grille de critères de choix en tenant compte des éléments collectés au cours des phases précédentes. C'est ce que l'on se propose de faire au cours de cette étape.

Au-delà de l'appréciation des fonctionnalités proposées, il est important d'évaluer précisément les coûts directs et surtout indirects induits par les opérations d'intégration et de déploiement. La somme de ces coûts est largement supérieure au prix des licences, qui à lui seul ne peut constituer un critère décisif. Les coûts d'intégration, de développement et d'accompagnement du changement sont toujours difficiles à évaluer.

On n'oubliera pas qu'il est préférable d'adopter une démarche par projets courts et successifs et de n'équiper qu'un groupe d'utilisateurs à la fois. Les projets sont plus faciles à maîtriser en termes de budgets et de délais.

## **9.6 CHOISIR UN INDICATEUR DE PERFORMANCE KPI**

### **5 recommandations pour choisir un indicateur de performance KPI**

#### **KPI : Key Performance Indicator<sup>2</sup>**

- ✓ **UN INDICATEUR KPI EST NECESSAIREMENT ASSOCIE A UN OBJECTIF PRECIS.**

Il n'est vraiment pas nécessaire de disposer d'indicateurs sans relation directe avec les orientations locales et personnelles. L'indicateur doit être en relation étroite avec les directions sélectionnées pour canaliser aux mieux les actions.

---

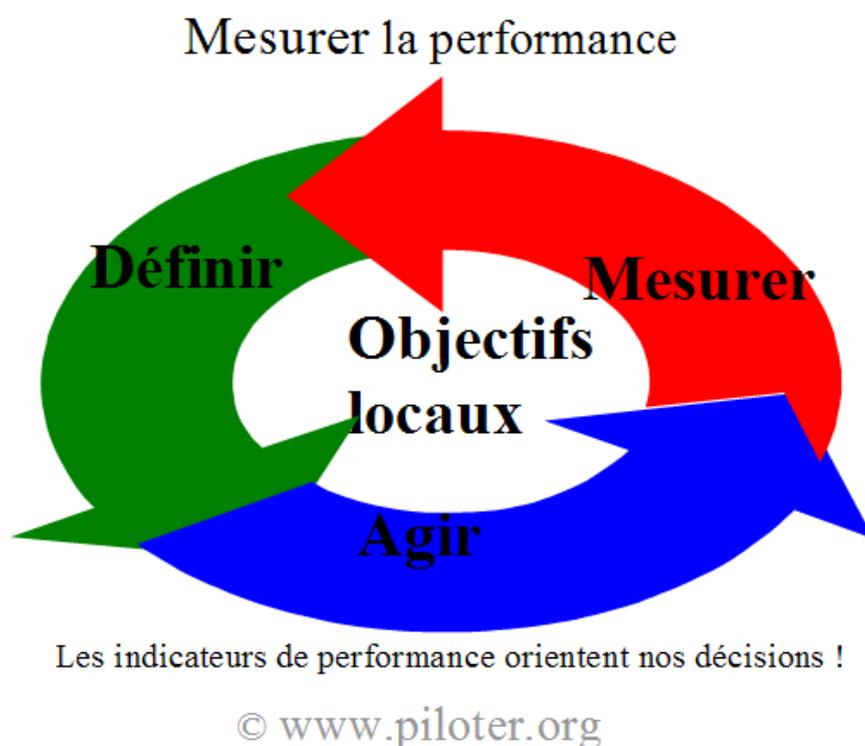
<sup>1</sup> ETL utilise un ensemble de règles métier pour nettoyer et organiser les données brutes et les préparer au stockage, à l'analyse des données et à l'apprentissage automatique (ML).

<sup>2</sup> GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M H., BESCOS P. L., « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », Collect.business, 2<sup>ème</sup> éd. Paris, 2004, P88.

✓ **UN INDICATEUR ENTRAINE TOUJOURS UNE DECISION**

Il ne peut exister sur un tableau de bord d'indicateurs importants, peut-être au niveau de l'entreprise, mais inopérants au niveau local. Si le décideur ou l'équipe ne dispose pas des moyens d'action ou ne se sent pas préoccupé par l'indicateur, il ne vaut mieux pas le placer sur le tableau de bord. Chaque indicateur devra disposer d'orientations vers la solution et donc l'aide à la prise de décision.

**Figure n° 3 : Mesure de la performance<sup>1</sup>**



✓ **UN INDICATEUR KPI N'EST JAMAIS MUET**

Ainsi, un indicateur ne laisse pas indifférent. Mais il peut aussi indiquer que tout est sous contrôle et que le succès est au bout du chemin. Aucune action complémentaire ne sera prise, la décision prise sera de ne rien changer.

✓ **UN BON INDICATEUR KPI EST UN INDICATEUR SIMPLE !**

La complexité du calcul et la difficulté de collecte des données ne sont pas des critères pertinents pour évaluer la qualité d'un indicateur. En réalité, la corrélation est souvent inverse. Un indicateur de

<sup>1</sup> Capture prise du site : [www.piloter.org](http://www.piloter.org) consulté le 13/04/2020.

qualité doit être simple à élaborer, sans nécessiter des données inaccessibles ou des calculs difficiles à appréhender. La complexité est généralement l'ennemi de l'efficacité, et elle peut être coûteuse.

✓ **UN INDICATEUR KPI APPARTIENT A CELUI QUI L'UTILISE**

Afin que le tableau de bord soit réellement efficace dans la minimisation des risques, il est primordial que le décideur, ou le groupe de décideurs, ait une confiance totale envers les indicateurs qui y sont affichés. Après tout, les décisions les plus judicieuses résultent souvent de la combinaison astucieuse de l'intuition avec les données objectives. Par conséquent, il est impératif que les utilisateurs participent activement à la sélection des indicateurs.

# CHAPITRE II : LE CONTROLE DE GESTION (UN SYSTEME D'INFORMATION POUR LE SYSTEME DE DECISION)

## 1. INFORMATION ET CONTROLE DE GESTION

Toute entreprise est ouverte sur son environnement extérieur, donc, l'intégration des éléments (informations) externes dans les systèmes décisionnels est une nécessité.

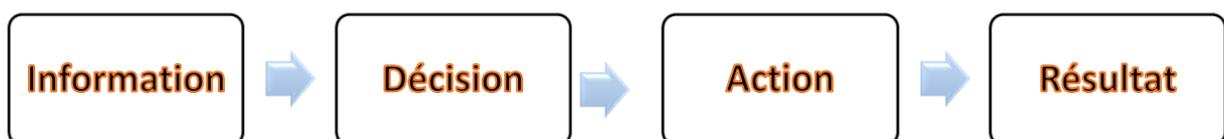
Bien gérer ces informations permet à toute entreprise de justifier ses décisions, d'assurer le meilleur fonctionnement interne de ses activités et de décider par conséquent ; des objectifs, programmes et actions à mettre en œuvre.

**Ces informations devraient donc être précises, détaillées, fiables et pertinentes. En effet, les prises de décisions dépendent des systèmes d'information intégrés au sein de l'entreprise et spécialement par ceux créés par le contrôleur de gestion.**

Les systèmes d'information produisent des informations (souvent sous forme d'indicateurs) pour informer le dirigeant de l'entreprise de la situation de son activité et lui faciliter la prise de décision.

Ces systèmes doivent découler des principes de gestion de l'entreprise et doivent être :

- ✓ Adaptables au métier observé ;
- ✓ Lisibles et fiables.



- **Les qualités d'un système d'information**

Un bon système d'information pour être opérationnel à la prise de décision, devrait acquérir certaines qualités qui permettent de :

- ✓ Connaitre le présent ;
- ✓ Prévoir ;
- ✓ Comprendre ;
- ✓ Informer rapidement.

Ce système d'information doit être :

- ✓ Adapté à la nature (taille , structure ) de l'organisation ;

- ✓ Efficace (rapport qualité / cout).

## **2. SYSTEME D'INFORMATION ET CONTROLE DE GESTION<sup>1</sup>**

### **2.1. Qu'est-ce qu'un système d'information ?**

**H.C.LUCAS (1986)** donne une définition simple au système d'information « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et /ou au contrôle de l'organisation »<sup>2</sup>.

Le système d'information est une composante fondamentale du contrôle de gestion, il fournit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise.

Il automatise et facilite le déroulement des processus administratifs et de conduite des activités. Le système d'information de gestion s'adresse donc à l'ensemble des utilisateurs de l'entreprise : les acteurs opérationnels, les gestionnaires et les dirigeants.

Le contrôle de gestion se présente comme un mécanisme de régulation des comportements individuels et collectifs, dont les actions influencent les décisions et le fonctionnement de l'organisation. Il repose sur les éléments suivants :

- Des objectifs spécifiques à atteindre sur une période donnée, après avoir évalué les conséquences des choix effectués.
- Les ressources actuellement utilisées ou nécessaires pour cette période, qu'elles soient techniques, humaines, financières, ou autres.
- Les performances souhaitées ou résultant des actions entreprises.

Le contrôle de gestion ajuste :

- L'allocation des ressources pour atteindre les objectifs, en subdivisant les objectifs en sous-objectifs pour une répartition efficace des ressources.
- L'efficacité des ressources par rapport aux performances, en cherchant à résoudre des problèmes liés à la productivité ou à la qualité, par exemple.
- Les performances par rapport aux objectifs, afin d'évaluer l'efficacité des actions entreprises.

---

<sup>1</sup> ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : manuel et applications », 3ème édition DUNOD, 2018, P53.

<sup>2</sup> Ibid, P.31

## 2.2. Système d'information et CONTROLE de gestion : Quelle relation ?

L'établissement d'un système de gestion de l'information revêt une importance cruciale au sein du processus de contrôle de gestion. En effet, ce système permet de recueillir, condenser, analyser et diffuser des informations au moment opportun. Son objectif est d'assister les dirigeants dans la prise de décision, la création de tableaux de bord, la mesure de la rentabilité, le calcul des ratios, ainsi que dans la gestion budgétaire et prévisionnelle.

L'idée essentielle à retenir est que le contrôle de gestion est un système d'information qui s'est construit par étapes sur l'organisation interne de l'entreprise.

Le système d'information « Contrôle de gestion » s'est adapté aux évolutions des besoins des entreprises et a traité des informations de plus en plus diversifiées <sup>1</sup>:

- D'abord, la fonction de production avec des outils comptables ;
- Puis, toutes les fonctions interdépendantes avec des outils diversifiés ;
- Ensuite l'adoption, de nouvelles méthodes et outils de mesure.

Si l'on veut représenter la boîte noire du contrôle de gestion, avec ses inputs, ses outputs et la transformation effectuée, on obtient :

- **En ce qui concerne les entrées**, les charges et les produits de la comptabilité financière, ainsi que d'autres données issues de la comptabilité de gestion, ainsi que les flux financiers externes et internes, constituent les données d'entrée du système d'information.
- **En ce qui concerne le traitement**, les opérations comptables, la création de budgets, le calcul des coûts et des écarts, sont les processus de traitement du système d'information.
- **En ce qui concerne les sorties**, les coûts, les budgets, les plans, les écarts, et les écarts, sont les résultats produits par le système d'information de contrôle de gestion.

**Il existe une interaction significative entre le système d'information et le processus décisionnel. Le système de contrôle de gestion, en tant que système d'information, exerce donc une influence sur les décisions de l'entreprise, qu'elles soient de nature tactique ou stratégique.**

---

<sup>1 2</sup> ALAZARD C., SEPARI S., Op-cit, P.32.

## 2.3 Les outils de contrôle de gestion

a) **Les outils traditionnels** du contrôle de gestion pour mesurer les résultats :

- ✓ Analyse des coûts pour un marché : La méthode des coûts complets ;
- ✓ Analyse des coûts pour un marché segmenté : Coût direct, variable, marginal, seuil de rentabilité, imputation des frais fixes ;
- ✓ Analyse de la fonction de production : Coût standards, préétabli et analyse d'écart ;
- ✓ Analyse du système entreprise : Budgets, plans, tableau de bord, contrôle budgétaire.

b) **L'intégration de la dimension humaine** conduit à la mesure des résultats et des hommes :

- ✓ La planification ;
- ✓ Les prix de cession interne ;
- ✓ La gestion budgétaire ; - les tableaux de bord.

c) Les évolutions des technologies, de production et de l'organisation remettent en cause ces techniques et définissent au nouveau contexte de mesure de la performance globale.

## 3. LE SYSTEME D'INFORMATION DE GESTION (OUTIL MAJEUR DU CONTROLE DE GESTION)

### 3.1 Les sources d'informations pour le contrôle de gestion :

- Les premières informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans **la comptabilité financière** et dans **l'organisation en général**.
- **La comptabilité financière**<sup>1</sup> donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaires. Base de calcul de l'impôt, fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales, la comptabilité financière est incapable avec sa seule logique de répondre à des questions indispensables au calcul du résultat.
- **La comptabilité de gestion**<sup>2</sup> (comptabilité analytique) organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle présente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

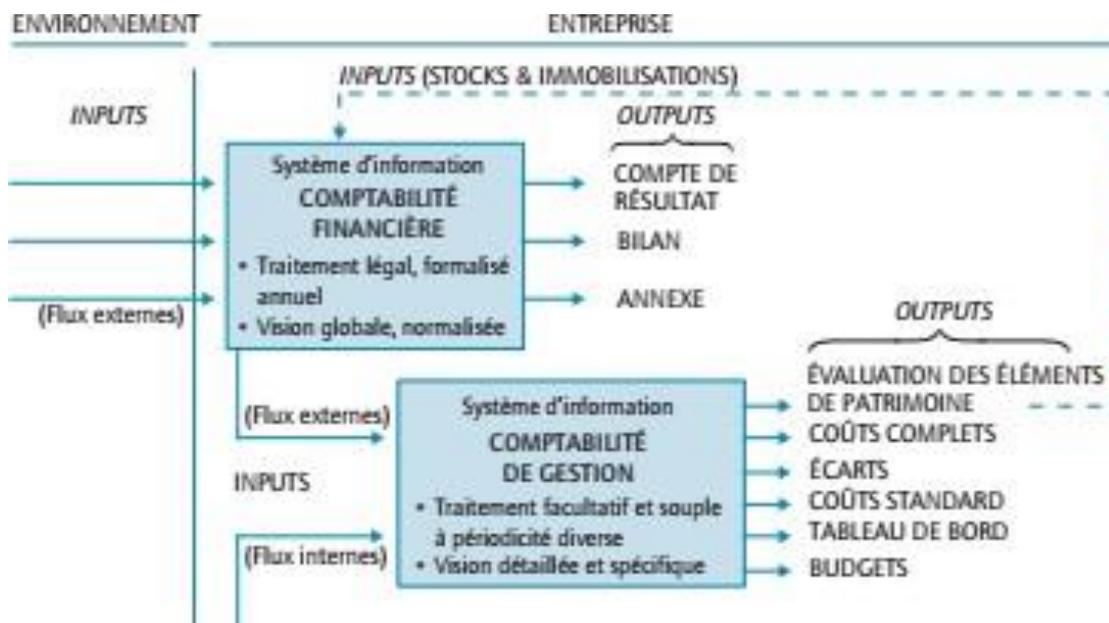
---

<sup>1</sup> ALAZARD C., SEPARI S., Op-Cit, P54.

<sup>2</sup> BOUGHABA, A., « Comptabilité analytique », édition BERTI, 1998, P37.

Le schéma suivant illustre parfaitement le chaînage des deux systèmes d'information : comptabilité financière et comptabilité de gestion.

**Figure n° 4 : CHAINAGE DES SYSTEMES COMPTABILITE FINANCIERE / COMPTABILITE ANALYTIQUE**



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Op-Cit, P56.

- **Les informations sur l'organisation** Le contrôle de gestion a besoin d'informations sur les paramètres concrets de réalisation des activités pour décomposer les charges, affecter les temps de travail, comme par exemple :
  - Sur les processus de production : les temps machines utilisés, les quantités fabriquées, les plannings de travail, les pannes, les absences... ;
  - Sur les processus de soutien : le nombre de commerciaux, d'opérateurs, le temps de traitement d'une commande, d'une facture, les caractéristiques des fournisseurs et sous-traitants...

Le contrôle de gestion peut aussi capter des informations dans son environnement pour mener des comparaisons avec des entreprises concurrentes : statistiques nationales par branches et secteurs, enquêtes et études sur mesure, ainsi que des informations sur la conjoncture comme les taux de croissance, d'inflation, de crédit, etc

Enfin, le contrôle de gestion est bien sûr dépendant des tendances d'harmonisation internationale car il utilise des données comptables et financières issues des systèmes comptables imposés. Cependant, les démarches et les techniques du contrôle de gestion ne sont pas soumises à des normalisations européennes ou internationales ; chaque entreprise élabore ses systèmes de prévisions, de contrôle, ses tableaux de bord « sur mesure » en fonction de ses besoins.

### **3.2 Place du Contrôle de Gestion dans l'entreprise**

Le contrôle de gestion est au centre de tous les flux d'information de l'entreprise. Selon **ALAZARD** « Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôles de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place ».

Cependant, il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent sur le rattachement de contrôle de gestion dans l'organisation, à savoir :

- ✓ La taille de l'organisation ;
- ✓ Son mode de fonctionnement (décentralisé ou non) ;
- ✓ Les moyens disponibles ;
- ✓ Les objectifs poursuivis par la direction générale.

Le contrôleur de gestion est le navigateur de l'entreprise .Il connaît le but (qu'il a aidé à définir ) et les plans d'actions qui permettront de l'atteindre .Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la feuille de route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures correctives nécessaires .

Il est à la fois<sup>1</sup>:

- ✓ Le conseiller économique de l'entreprise (c'est à dire de tous les responsables , et pas seulement le directeur général );
- ✓ Le « mécanicien » du système budgétaire (c'est à dire celui qui conçoit , anime et entretient le système);

---

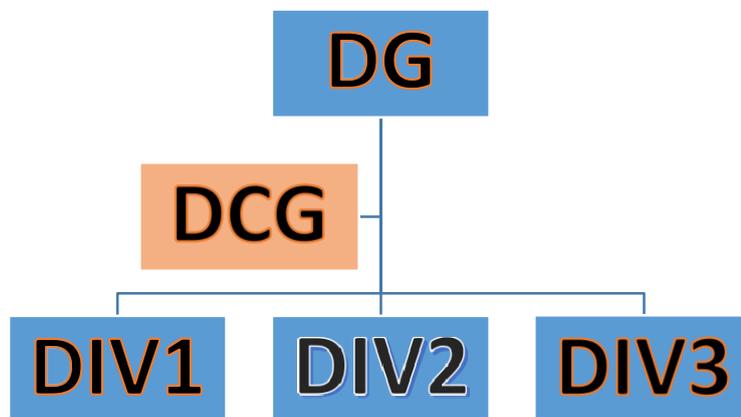
<sup>1</sup> BOUIN (X) et SIMON (F), 2004, « Les nouveaux visages de contrôle de gestion : Outils et comportements », 2ème édition DUNOD, Paris, P.53.

✓ L' « animateur » du système de contrôle de gestion.

De ce fait, nous pouvons identifier trois rattachements possibles pour le contrôle de gestion<sup>1</sup> :

– **Au directeur général** : C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier.

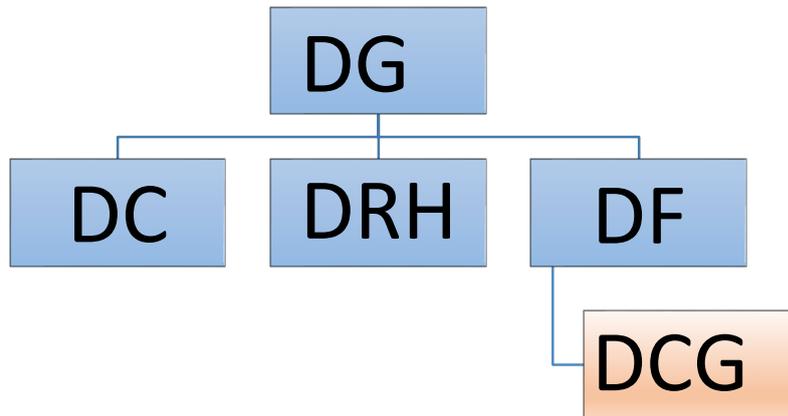
Figure n° 5 : **Rattachement à la direction générale**



– **Au directeur financier** : Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délais...).

<sup>1</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, Op-Cit, P31.

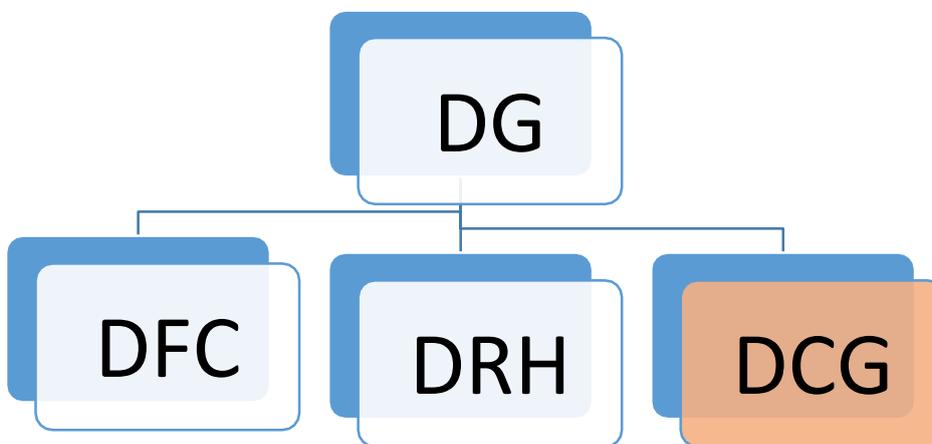
Figure n° 6 : Rattachement à la direction financière



**– Au même niveau que d'autres directions (le rattachement en réseau) :** Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être également directeur financier et administratif. Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, au plan hiérarchique, et au contrôleur de gestion central, au plan fonctionnel.

Figure n° 7 : **Rattachement en réseau**



**En résumé :** Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

### **3.2 Le système d'information de gestion<sup>1</sup> :**

La mise en œuvre des stratégies de l'entreprise dépend de son système d'information de gestion, pour les raisons suivantes :

3.2.1 Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité;

3.2.2 La rapidité de réaction est un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence.

<sup>1</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, Op-Cit, P54-55.

Ce système a pour finalité:

3.2.3 Le contrôle (le contrôle de gestion est un sous-système informationnel au service du système de décision),

3.2.4 La coordination,

3.2.5 Et la décision.

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

1. **Système d'information du contrôle opérationnel;**
2. **Système d'information du contrôle stratégique;**
3. **Système d'information sur l'environnement.**

**1. *Système d'information pour les responsables opérationnels :***

Cette démarche implique la création d'outils de prévision budgétaire pour assister les décideurs dans l'établissement de leurs propres objectifs, la détermination des ressources requises, ainsi que pour tester les hypothèses de travail. Ces outils facilitent un suivi continu des performances et offrent la possibilité d'ajuster les méthodes de travail grâce à l'analyse des actions entreprises.

**2. *Système d'information stratégique pour les décideurs :***

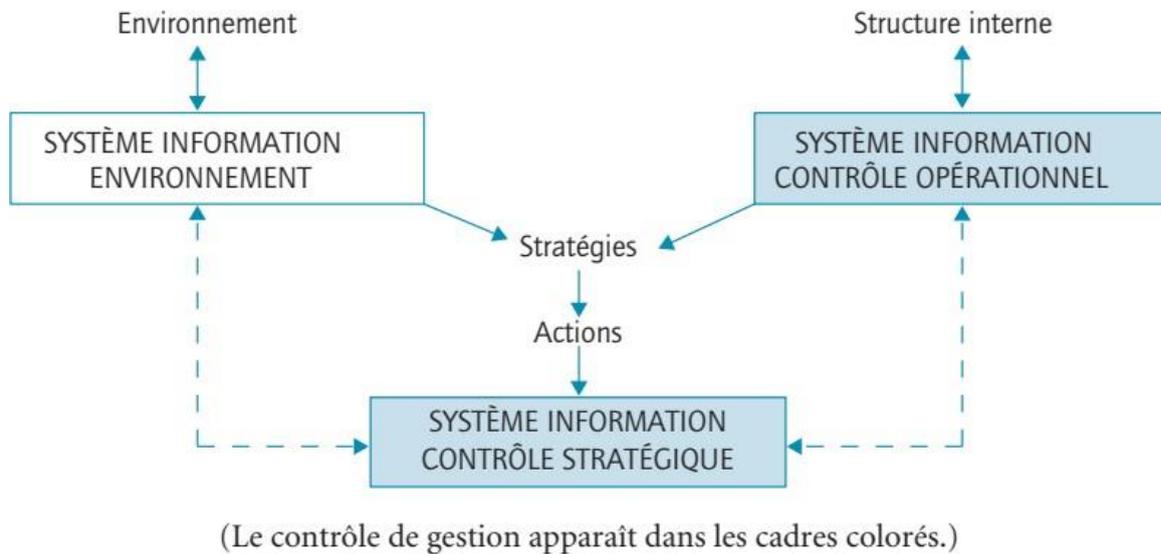
Ce système peut revêtir différentes formes, allant des outils traditionnels de planification et de tableaux de bord stratégiques aux systèmes plus avancés de veille stratégique. Ces derniers visent à anticiper les évolutions technologiques, économiques et sociologiques sur les marchés.

**3. *Le Système d'Information Environnementale (SIE):***

L'objectif de ce système est d'optimiser la gestion environnementale en renforçant la gouvernance liée à la disponibilité et à la demande d'informations et de données. Il s'agit d'un outil de suivi environnemental qui englobe toutes les facettes de l'environnement, tout en demeurant accessible à l'ensemble des utilisateurs de l'information environnementale.

Le schéma suivant résume clairement ces différents systèmes d'information, et leurs relations avec le contrôle de gestion :

**Figure n°8** : Les différents systèmes d'informations dans l'entreprise



#### **4. PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION<sup>1</sup>**

Le contrôle de gestion repose sur un processus qui se traduit par les phases suivantes <sup>4</sup>:

##### **1- Phase de prévision :**

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

##### **2- Phase d'exécution :**

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'informations

<sup>1</sup> Lonig (H) , Malleret (V), Méric (J), Pesqueux (Y), « Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4ème édition DUNOD ,P.4.

qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesures doit être compris et accepté par le responsable d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

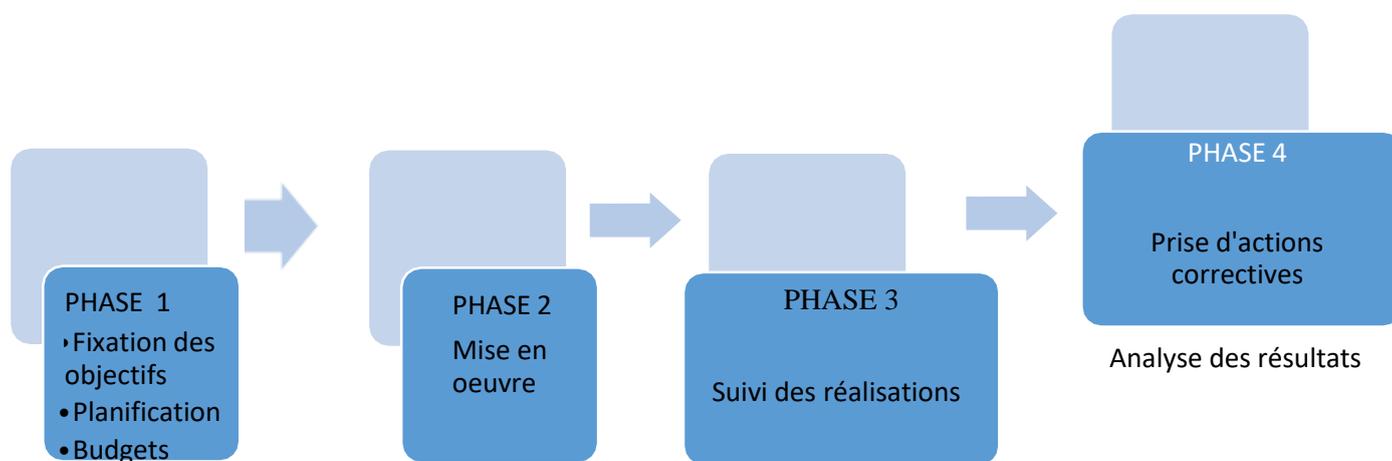
### 3- Phase d'évaluation :

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités

### 4- Phase d'apprentissage :

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitive peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisé en vue des futures prévisions.

Figure n° 8 : Processus de contrôle de gestion



### **CHAPITRE III : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION : INSTRUMENT PRIVILEGIE DU CONTROLE DE GESTION**

La mesure des coûts d'un produit, d'une activité constitue la première demande faite au contrôle de gestion par une entreprise pour mieux piloter ses choix et ses actions.

Le questionnement sur les coûts est essentiel pour une entreprise tant au plan opérationnel qu'au plan stratégique :

- ✓ Lorsqu'elle désire maîtriser ses rendements et son efficacité dans une perspective de contrôle opérationnel ; les calculs sont établis a posteriori, en global et constatent l'état des ressources consommées ;
  
- ✓ Dès qu'elle est en interaction avec des concurrents ou qu'elle s'interroge sur le prix acceptable par les clients dans une perspective stratégique ; les travaux sont souvent réalisés a priori, en unitaire pour connaître la structure du coût des produits.

*Dans ce chapitre, nous n'allons présenter qu'un bref aperçu sur la comptabilité analytique et ses différents outils et méthodes (prévus dans le programme de deuxième année préparatoire et considérés comme des prérequis), nous allons tout de même mettre l'accent sur l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion*

**Que sont les coûts ? Quelle utilité et quelle pertinence pour les managers ?**

## **1. Comptabilité analytique : Définitions et domaine<sup>1</sup>**

La comptabilité analytique doit être replacée au sein des différentes disciplines du contrôle de gestion et son domaine doit être circonscrit, notamment par rapport à la comptabilité de gestion dont elle n'est qu'une des techniques.

### **1.1 Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?**

La comptabilité analytique, qui fut pendant longtemps considérée comme le principal instrument du contrôle de gestion - voire confondue avec ce dernier - a vu son champ d'application s'élargir et ses objectifs se diversifier. Elle s'inscrit désormais dans un domaine plus vaste que l'on nomme la "comptabilité de gestion".

La comptabilité de gestion constitue une composante essentielle du système d'information de gestion de l'entreprise. Son rôle fondamental est d'assister les responsables et les opérationnels dans la formulation d'objectifs pertinents et dans leur atteinte. Pour ce faire, elle s'efforce de modéliser le fonctionnement de l'entreprise, en cherchant notamment à identifier les liens entre ses ressources économiques et les finalités pour lesquelles celles-ci sont mobilisées et utilisées.

La définition peut sembler un peu complexe à première vue, mais il est important de noter que l'entreprise est un système constitué de diverses ressources telles que le personnel, les finances et les actifs, qui sont mobilisées pour servir des objectifs spécifiques, comme la production et la vente de biens. L'objectif de mettre en relation les ressources et les finalités est de comprendre comment ces ressources sont utilisées pour parvenir à la réalisation de ces objectifs, comme la fabrication d'un produit, par exemple.

---

<sup>1</sup> BOUGHABA A., « Comptabilité analytique », édition BERTI, 1998, P37.

## **2. DOMAINE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE :**

La comptabilité analytique comprend le calcul de coût et d'écart. Elle constitue une base et un complément à la fois, pour la comptabilité budgétaire. Elle est également utile à la comptabilité financière, à laquelle elle fournit notamment des indications de calcul de la valeur des stocks et des immobilisations

Nous noterons que la comptabilité financière est décrite comme un ensemble constitué de la comptabilité financière et des sociétés et de l'analyse financière. Pour bien comprendre cette approche, il faut s'imaginer que la comptabilité générale représente l'apprentissage des lettres de l'alphabet, tandis que l'analyse financière représente l'apprentissage de la lecture : l'une et l'autre sont donc indissociables.

Nous noterons également que le contrôle de gestion est assis sur deux domaines dont il représente la synthèse : celui de la technique (la comptabilité de gestion) et celui du contrôle (vu à travers les différentes approches théoriques de l'entreprise et des ressources humaines).

## **3. QUE SIGNIFIE LA NOTION DE CONTROLE ?**

Le terme "contrôle" doit être compris ici dans le sens de "maîtrise", à l'instar de la maîtrise d'un véhicule où l'on gère des aspects tels que la vitesse, la direction, ainsi que les paramètres essentiels pour son fonctionnement, comme le niveau de carburant et la température du moteur. Dans le contexte organisationnel, le contrôle ne se limite pas à un système de récompenses et de sanctions, mais englobe une notion beaucoup plus vaste qui considère le comportement des individus dans toute sa complexité, ainsi que la relativité des instruments techniques.

La complexité signifie que les individus réagissent différemment aux instructions et aux incitations, et il est donc essentiel de tenir compte de leurs attentes. Le système de contrôle doit les accompagner dans l'accomplissement de leurs tâches tout en favorisant leur collaboration efficace pour atteindre les objectifs de l'entreprise. De même, en ce qui concerne la relativité des outils, cela implique que les coûts ne doivent pas être considérés comme des vérités absolues.

Comme nous l'explorerons ultérieurement, il existe de multiples méthodes pour calculer les coûts, et il est souvent difficile de déterminer laquelle est la plus pertinente. Les

utilisateurs des données de coûts au sein de l'entreprise doivent être conscients de cette relativité afin d'éviter des comportements parfois absurdes.

#### 4. QU'EST-CE QU'UN COUT ?

La notion de coût est inséparable de l'activité de l'entreprise. Celle-ci vend des marchandises ou des produits manufacturés. Cette activité consomme des ressources (financières, techniques, humaines...) : le chiffrage de ces consommations représente le coût. La définition du coût doit cependant être précisée, car elle a évolué dans le temps et ses limites doivent être posées.

Un coût peut être défini comme la somme des charges relatives à un élément (produit, activité, fonction...).

Cette définition revient à dire que le coût est constitué de l'ensemble des frais engagés dans une opération, de quelque nature qu'elle soit. En règle générale, ces frais sont recensés dans le compte de résultat, d'où l'utilisation du terme de charges.

Notons aussi, qu'un coût est le fruit d'un calcul, par opposition à un prix qui est le résultat de l'offre et de la demande sur un marché. Il est par conséquent, vivement conseillé d'éviter de parler de « **prix de revient** » pour désigner les « **coûts de revient** », expression couramment utilisée dans le langage de l'entreprise.

On peut également définir un coût, en considérant les ressources mises en œuvre pour mener à bien un projet. Ces ressources sont déterminées par les différentes activités qu'il est nécessaire de déployer pour arriver au résultat recherché.

- Un coût représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service.
  
- De manière schématique, une activité est un ensemble de tâches effectuées à partir d'une matière première, d'un produit ou d'un service, dont le résultat

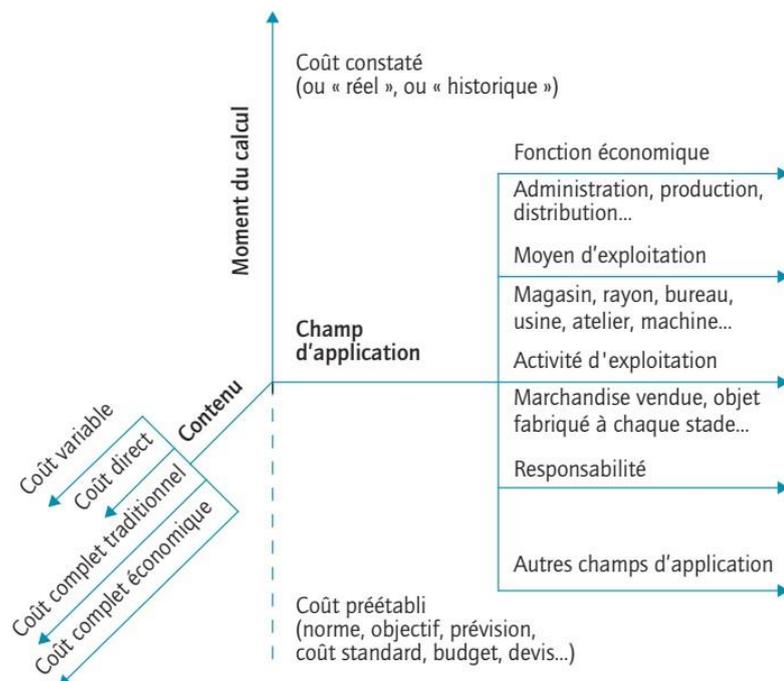
se traduit par un produit ou un service déterminés.

## 5. CARACTERISTIQUES GENERALES DES COUTS

Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres (fig. 9):

- Le champ d'application,
- Le moment du calcul,
- Le contenu.

Figure n° 9 : Caractéristiques générales des coûts



Source : ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel et applications », éd. DUNOD, Paris, 2010, P. 47

## 6. LES DIFFERENTES NOTIONS DE COUT OU DE CHARGE:

### 6.1 Charges incorporables :

- ✓ Charges directes: ex. le salaire de l'ouvrier qui produit A est incorporé à A
- ✓ Charges indirectes: ex. Personnel administratif, assurances, ...

- ✓ Regroupées dans un tableau de répartition ou tableau des centres d'analyse Affectées à l'aide de clés de répartition ou % dans des centres auxiliaires ou principaux.

✓

### **6.2 Charges non incorporables :**

Ce sont les charges qui ne correspondent pas vraiment aux conditions normales de fonctionnement et de réalisation de l'activité principale de l'entreprise, comme par exemples :

- ✓ Charges exceptionnelles ;
- ✓ Charges ne présentant pas un caractère habituel dans la profession et devant être considérées comme un risque (provision pour litige...).

### **6.3 Charges supplétives:**

Ces charges sont dites « supplétives » parce qu'elles ne sont pas comprises dans les charges de la comptabilité financière :

- ✓ Rémunération conventionnelle des capitaux propres investis (ou charges financières calculées)
- ✓ Rémunération du travail de l'exploitant.

### **6.4 Coûts complets –coûts partiels:**

On parle de calcul de coûts *complets* lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise,

De coûts *partiels* lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul qu'une partie de ces charges.

### **6.5 Coûts directs – Coûts indirects:**

#### **a- Coûts / Charges directs :**

➔ Ensemble des charges qui concernent une activité ou un produit identifié.

**Exemples :**

Charges Directes Variables : matières premières et main d'œuvre pour la fabrication de biens et services. Ces charges sont directement affectées au produit concerné sans aucun traitement préalable.

**Charges Directes Fixes :**

- Amortissement de la machine servant à fabriquer le produit ;
- Salaire de l'employé chargé de la fabrication du produit.

**b- Charges/Coûts indirects :**

→ Ce sont des charges communes à plusieurs produits ou activités. L'exemple type de charges indirectes ce sont les charges de l'administration.

→ Pour répartir ces charges entre les différents produits fabriqués par l'entreprise, il est nécessaire de trouver une clé de répartition.

**c- Coûts variables Indirectes:**

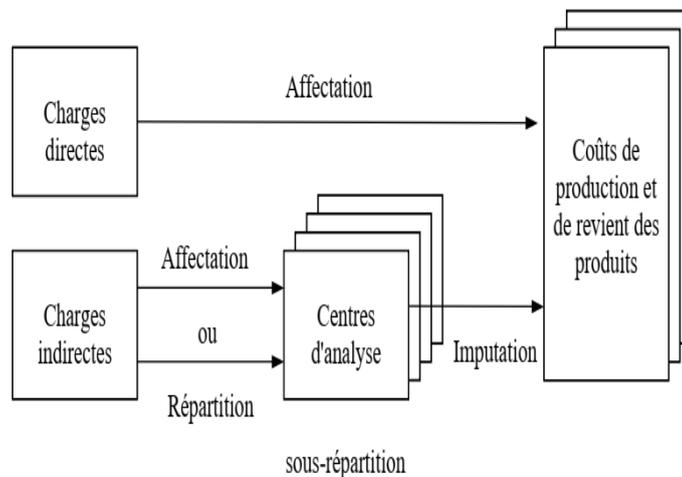
- Matières premières, consommables, énergie consommées par l'atelier « A » **fabriquant plusieurs produits.**

**d- Charges/ Coûts indirects fixes :**

→ Ce sont les charges qui restent fixes quel que soit le volume d'activité de l'entreprise. Exemple de charges fixes :

- Les charges d'assurance,
- Les loyers.
- Salaire du chef d'atelier « A » par exemple.

**Figure n° 10 : La distinction entre charges directes et indirectes**



## 6.6 Notion de dépense & de charges:

### 1-Notion de dépense

➔ La notion de dépense est liée à des flux financiers:

- Dépenses d'exploitation,
- Dépenses d'investissements.

### EXEMPLES :

- ✓ Règlement d'une facture est une dépense
- ✓ Consommation de matière est une Charge,
- ✓ Amortissement d'une machine est une Charge,
- ✓ Paiement d'une machine est une Dépense.

## 6.7 Coût constaté/Coût préétabli

Les coûts peuvent être calculés **ex post** :

- ✓ Ce sont des coûts **constatés** ; on parle aussi de coûts *réels* ou *historiques*. Ils peuvent être calculés **ex ante**.
- ✓ Ce sont des coûts **préétablis** qui serviront, le moment venu de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.

Selon leur objet, ils sont désignés par coûts standard : devis, budgets de frais, coûts prévisionnels.

## 7. ELEMENTS DE BASE DU CALCUL DES COÛTS

En principe ce sont les charges de **classe 6** de la **comptabilité financière**, c'est-à-dire relatives à l'exploitation de l'exercice, qui sont reprises et ventilées par la comptabilité analytique pour le calcul des coûts.

En réalité, parmi ces charges, certaines ne sont pas considérées comme incorporables dans le calcul des coûts. D'autres charges, appelées charges supplétives, peuvent être incluses. Les charges supplétives font référence aux charges fictives qui correspondent à la rémunération des capitaux propres de l'entreprise, ainsi qu'à la rémunération du travail de l'entrepreneur individuel non salarié, qui ne sont ni déductibles fiscalement ni enregistrées comme charges dans la comptabilité financière.

De plus, certaines charges comptables sont ajustées lorsqu'elles sont prises en compte dans le calcul des coûts, car elles peuvent sembler trop conventionnelles ou influencées par des considérations fiscales. C'est notamment le cas des amortissements, lorsque leur valeur diffère considérablement de la dépréciation économique réelle des actifs et que cette dernière peut être estimée. Dans de tels cas, il est possible de substituer des amortissements "économiques" aux amortissements comptables initiaux dans les calculs de coûts.

## **8. LA PERIODE DE CALCUL**

Le calcul des coûts peut concerner un objet ou un groupe d'objets bien individualisés. C'est ce qui se passe dans le cas de produits fabriqués à l'unité ou en très petit nombre : construction d'un barrage, d'un pont ou d'une usine, par exemple.

Dans le cas d'une fabrication en série, il est difficile, et généralement impossible, d'individualiser un lot ou une unité du produit. On préfère alors définir une période de calcul, le coût de production du produit devenant alors le quotient d'une somme de charges recensées durant la période par le nombre d'unités produites (c'est-à-dire sorties du cycle de fabrication) dans le même temps.

En comptabilité financière, la fréquence de calcul des résultats n'est généralement qu'annuelle. Or, l'utilisation d'une comptabilité analytique comme outil de contrôle implique une périodicité qui ne peut guère être supérieure au mois. Il en résulte que pour toutes les charges constatées en comptabilité financière et qui concernent une période supérieure au mois, il est nécessaire de répartir la charge par la méthode dite de l'abonnement.

**EXEMPLE** : Un amortissement annuel de **2 400 um<sup>1</sup>** sera par exemple réparti par cette procédure en une charge d'abonnement mensuel de **200 um**. Si la charge n'est pas connue à l'avance au moment où l'on établit les comptes analytiques d'une période, il est nécessaire d'introduire dans ces comptes une charge estimée. Il en va de même des charges que la comptabilité financière mettrait trop de temps à fournir.

Le comptable introduit alors dans le système d'analyse des éléments approchés, quitte à faire ensuite apparaître la différence lorsqu'il souhaitera, par souci de vérification, confronter les résultats donnés par la comptabilité analytique à ceux de la comptabilité financière (**Opération de concordance des résultats**).

Lorsqu'elle n'est pas exclusivement centrée sur le contrôle d'écart entre normes et réalisations de centres de responsabilité, une comptabilité analytique en coûts complets est généralement destinée en premier lieu à calculer des coûts de production ou de revient des produits de l'entreprise. Les charges suivent alors un cheminement différent selon qu'on les considère comme directes ou indirectes.

## **9. METHODES DE CALCUL DE COÛTS**

Dans cette partie, nous n'allons pas s'étaler dans la présentation des méthodes (Nous présenterons un bref aperçu, car les notions sont considérées acquises en cycle préparatoire).

### **9.1 Méthode de coût complet :**

#### **A. Ventilation sur des centres d'analyses :**

On parle aussi souvent de section correspondant dans la comptabilité analytique traditionnelle à des centres de travail (services, magasins, ateliers,...) tels qu'ils résultent de la division physique de l'entreprise ; on s'efforce qu'ils correspondent également le plus possible à des lieux d'exercice d'une responsabilité de gestion, en vue de permettre le contrôle.

Un centre de travail peut être, si besoin est, scindé en plusieurs centres; on parle là aussi d'affectation et de charges semi-directes en cas d'existence d'un moyen de repérage, de répartition entre les centres dans le cas contraire; on utilise alors dans ce cas des clés de

---

<sup>1</sup> Unité monétaire.

répartition conventionnelles (prorata des nombres de m<sup>2</sup> occupés, des effectifs, des puissances installées, etc.).

1. **Cession de prestations entre centres d'analyse** : On parle alors de sous-répartition ;
2. **Imputation des coûts des centres d'analyse aux coûts recherchés.**

## **B. Méthode des centres d'analyse<sup>1</sup>**

Cette méthode, initialement appelée « **Méthode des sections homogènes** », est issue des travaux menés pendant la Seconde Guerre mondiale par le lieutenant-colonel Rimailho dans le cadre de l'organisation d'ateliers de l'armée puis poursuivie dans le cadre de la **CEGOS** (Commission générale d'organisation scientifique).

À cette époque, elle permet le développement d'un système d'information autonome de celui de la comptabilité financière : on parle alors de « comptabilité industrielle » car cette méthode se focalise sur les coûts de production puis de « comptabilité analytique » quand elle s'étend à l'analyse de l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

## **C. Les principes de la méthode des coûts complets:**

- ✓ Découpage de l'entreprise en un certain nombre de sections, dites "HOMOGENES" ;
- ✓ Ventilation de l'ensemble des charges incorporées :
  - charges directes,
  - charges indirectes,
- ✓ Affecter les charges directes ;
- ✓ Ventiler la totalité des charges indirectes.
- Se préoccuper du mode de consommation des ressources revient à définir dans le système d'information les processus techniques qui permettent la transformation des ressources obtenues de l'environnement en biens finaux. C'est **la notion de traçabilité des coûts** qui peut se définir comme « **Capacité du système à suivre le**

---

<sup>1</sup> Augé B., et Naro G. et Vernbet, A., « Mini manuel de comptabilité de gestion », éd, Dunod, Paris, 2003, P28.

**cheminement des ressources de l'entrée à la sortie de l'organisation malgré leur transformation progressive** ». Ce principe est appliqué dans la méthode des coûts complets : le cheminement du calcul des coûts doit s'appuyer sur le schéma productif de l'entreprise.

#### **D. Organisation générale de la méthode**

- **Intérêt de la méthode :**

- ✓ Elle permet de calculer un coût de revient complet grâce à l'imputation des charges indirectes
- ✓ Le regroupement des charges par section peut faciliter la mise en place d'une gestion budgétaire et la répartition des responsabilités parmi les collaborateurs.

- **Utilité des coûts complets:**

Les coûts complets peuvent servir à :

- 1) L'établissement d'un devis,
- 2) L'établissement d'un tarif,
- 3) La justification de certains chiffres auprès des organes de contrôle (exemple du contrôle de **gestion**).

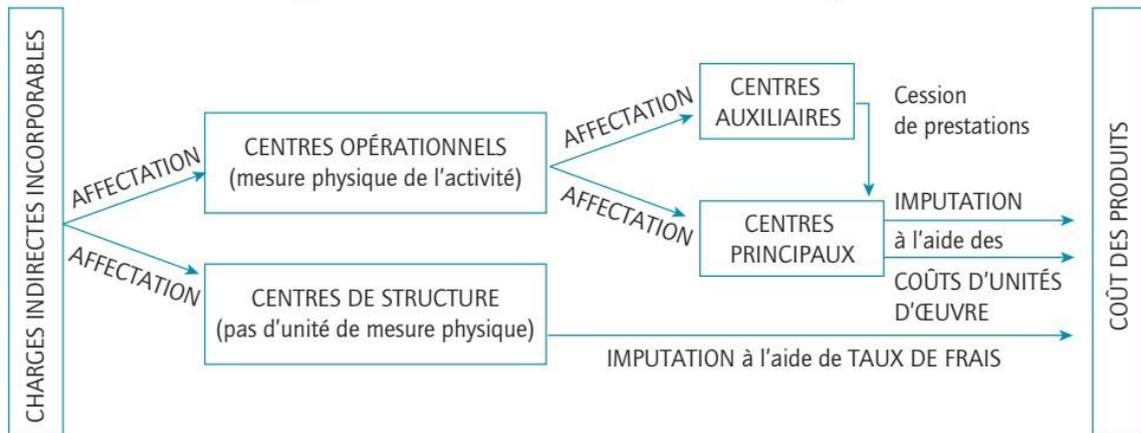
Les transferts de charges entre centres, qui peuvent être "en escalier" (sans retour en arrière) ou croisés, ainsi que l'imputation des charges des centres aux coûts des produits, peuvent se faire :

- Soit grâce au coût de l'unité d'œuvre de chacun des centres opérationnels, c'est à dire ceux où sont mis en œuvre les moyens de production, et où il existe une unité physique permettant de quantifier l'activité du centre (heure de main d'œuvre, heure de machine, unité de produit, tonnage, etc.) ;
- Soit, dans les centres de structure qui remplissent des fonctions communes dont l'activité ne peut être mesurée par une unité physique, grâce à des clés de ventilation ou à des taux de frais, clés et taux dont on verra plus loin le principe.

Les centres sont appelés **principaux** ou **auxiliaires** selon que leurs charges sont imputées aux coûts des produits ou au contraire transmises à d'autres centres.

Le coût de l'unité d'œuvre d'un centre est obtenu en divisant la somme de ses frais, indirects par définition, par le nombre de ses unités d'œuvre. Les frais indirects du centre sont des consommations indirectes de matières et de fournitures, des rémunérations indirectes comme celles relatives à l'encadrement, des services indirects éventuellement répartis (loyers, assurances, transports, ...), des dotations aux amortissements, et des prestations des autres centres.

**Figure n° 11 : Types de fonctionnement des centres d'analyse**



Source : ALAZARD C., SEPARI S., op-cit, P.70.

L'organisation et l'ordre de calcul des coûts s'appuient sur la logique d'élaboration des produits par les entreprises. Dans une vision très globale, le cycle d'exploitation des entreprises industrielles peut se résumer par<sup>1</sup> :

Approvisionnement → Production → Distribution

Par conséquent, les charges de la comptabilité financière doivent être regroupées en fonction de leur affiliation à l'une des étapes précédemment définies, qu'il s'agisse de charges directes ou indirectes. La constitution des coûts par étapes révèle les éléments suivants :

- Un ou plusieurs coûts d'approvisionnement ou d'achat ;

<sup>1</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, Op-Cit, P63-64.

- Des coûts de production ;
- Des coûts de distribution.

L'obtention du coût de revient des produits se fait par une intégration progressive des différents coûts, suivant un processus similaire au mécanisme des "poupées gigognes".

Ce principe de transfert d'un coût à un autre, de manière successive, est formulé de manière très générale et nécessite une adaptation à chaque entreprise. En effet, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être ajusté précisément à sa structure organisationnelle et aux activités opérationnelles spécifiques qu'elle exerce.

La validité de l'architecture des coûts ainsi construite doit être renforcée par une analyse minutieuse des éléments à intégrer dans les coûts.

### **E. Coûts complets et contrôle**

Prenons, par exemple, le coût global de production d'un produit A fabriqué dans l'atelier A sur une période de temps déterminée. Certains composants de ce coût varient en fonction des quantités produites (ce qui est souvent le cas à court terme pour les matières premières et à moyen terme pour les salaires des ouvriers).

En revanche, d'autres coûts, tels que l'amortissement des machines ou les salaires des contremaîtres et du chef d'atelier, demeurent relativement constants. Les fluctuations du niveau d'activité, qui ne sont pas sous le contrôle du chef d'atelier, entraînent donc des variations du coût complet unitaire de production. Ces fluctuations peuvent parfois dissimuler les efforts réels visant à accroître la productivité de la main-d'œuvre et à économiser les matières premières. En conséquence, le coût unitaire complet ne constitue pas un outil de contrôle particulièrement sensible.

Par ailleurs, ce même coût peut dépendre non seulement du propre niveau d'activité de l'atelier A, mais également de celui des ateliers voisins : c'est l'effet des ventilations de charges indirectes telles que frais d'entretien, de gestion de personnel ou des bâtiments, etc. , qui sont généralement imputées aux coûts de production selon des critères liés aux niveaux d'activité respectifs des ateliers de production (par exemple au prorata des charges directes, supposées variables, de chaque atelier, ou encore des seules charges directes de main d'œuvre. Le coût unitaire de production n'est donc pas "fidèle" puisqu'à

deux situations identiques de l'atelier A peuvent correspondre deux valeurs différentes de ce coût.

## F. Coûts complets et décision

Quand il s'agit de prendre des décisions telles que cesser, réduire, maintenir ou augmenter la production, envisager la sous-traitance, ou encore accepter ou refuser une ristourne demandée par un client, il est fréquent de comparer les coûts de revient aux prix de vente pour déterminer si une vente ou une fabrication particulière est "rentable". Cependant, ce raisonnement, bien qu'il soit courant, est trompeur car il ne constitue pas une évaluation précise du coût de la décision pour la personne qui l'observe. En particulier, le coût de revient ne reflète pas correctement, en raison de l'existence de charges fixes qui ne sont pas affectées par la décision, ce que l'on économiserait réellement en réduisant la production, ni ce que l'on dépenserait effectivement en l'augmentant.

### 9.2 Les autres systèmes de comptabilité analytique

Pour répondre aux critiques faites aux coûts complets, d'autres méthodes ont été mises au point lors des quarante dernières années.

Deux de ces méthodes, fondées sur la distinction entre coûts fixes et coûts variables, ont été conçues pour tenter de mieux prendre en compte et contrôler les effets des variations d'activité. Il s'agit d'une **analyse en coûts partiels**, variables cette fois, appelée couramment de son nom américain "**Direct Costing**", et d'une méthode spéciale d'imputation des charges fixes appelée "**imputation rationnelle**".

#### A. Méthode de DIRECT COSTING :

- **Concept du Direct Costing** : Le direct costing, ou méthode des coûts variables, est une méthode d'analyse des coûts d'origine américaine. Elle vise à pallier les limites et les inconvénients **de la méthode des coûts complets**.
- **Le principe du Direct Costing**

La méthode du direct costing se base sur la distinction entre les charges:

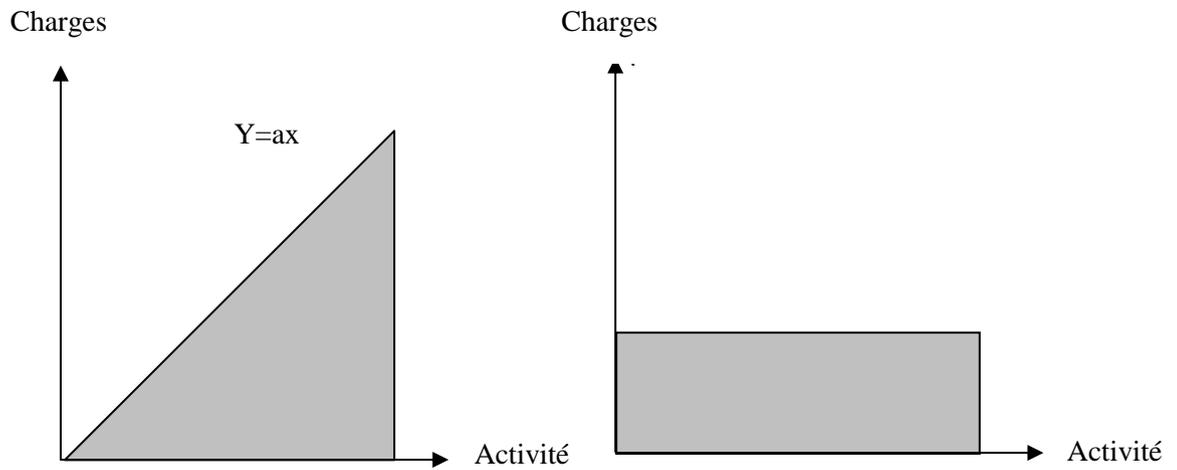
- Variables;
  - Fixes.
- Les concepts de variabilité des charges:
    - Les charges variables:

Les charges variables varient en fonction de l'activité de l'entreprise.

Elles sont la conséquence directe du cycle d'exploitation (achat - exploitation - vente).

Si la production et les ventes s'arrêtent, les charges variables disparaissent.

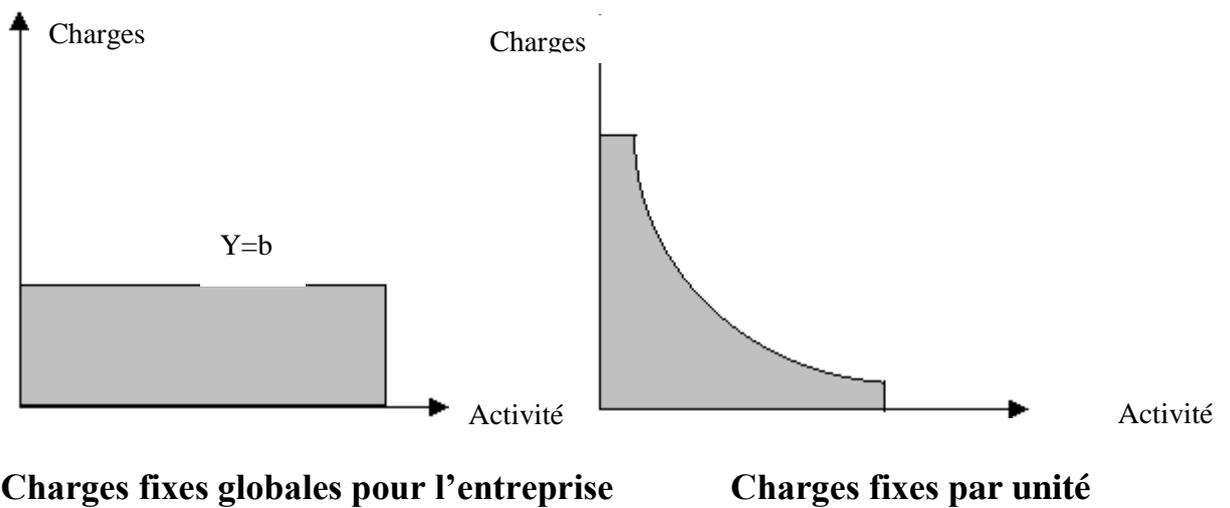
**Figure n° 12 :** Représentation graphique du comportement des charges fixes



**Charges variables globales pour l'entreprise    Charges variables par unité**

Les charges fixes, appelées aussi charges de structure, ne varient pas en fonction de l'activité. Les charges fixes sont engagées de façon permanente, elles sont liées à l'existence même de l'entreprise et de sa structure (ex: Salaire du PDG, Amortissements etc...).

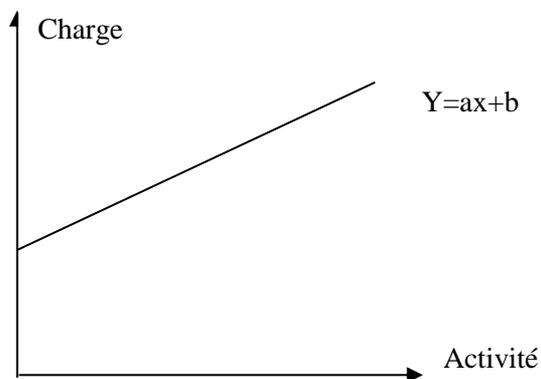
**Figure n° 12 :** Représentation graphique du comportement des charges fixes



Certaines charges peuvent comprendre une partie fixe et une partie variable, on les appelle les charges semi-variables. Par exemple, les factures téléphoniques comprennent une partie fixe (l'abonnement) et une partie variable (la consommation).

Il convient alors d'analyser en séparant les parties fixes et variables.

**Figure n° 13:** Représentation graphique du comportement des charges totales



## EXEMPLE D'APPLICATION :

Dans une entreprise on distingue trois niveaux d'activité : 4 000, 5 000, 6 000 unités produites.

Les charges variables par niveaux d'activité respective sont de 38000, 47500 et 57000DA.

Les charges fixes totales s'élèvent à 36 000 DA pour chaque niveau d'activité.

**TAF** : en utilisant l'annexe ci-après :

1°) Calculer, pour chaque niveau d'activité :

- le coût variable total, le coût fixe unitaire, le coût total, le coût moyen.

	Activité		
	4000	5000	6000
<b>Cv totales</b>	38 000	47 500	57 000
<b>Cv unitaires</b>	9,5	9,5	9,5
<b>Cf totales</b>	36 000	36 000	36 000
<b>Cf unitaires</b>	9,00	7,20	6,00
<b>Coût total</b>	74 000	83 500	93 000
<b>Coût moyen unitaire</b>	18,50	16,70	15,50

### B. Notions de M.S.C.V- S.R et de P.M:

#### • LA MARGE DU COUT VARIABLE (MSCV)

La méthode du Direct Costing consiste à déterminer un prix de revient par produit ne retenant que les coûts variables. Il s'agit de dégager pour chaque produit sa marge sur coût variable.

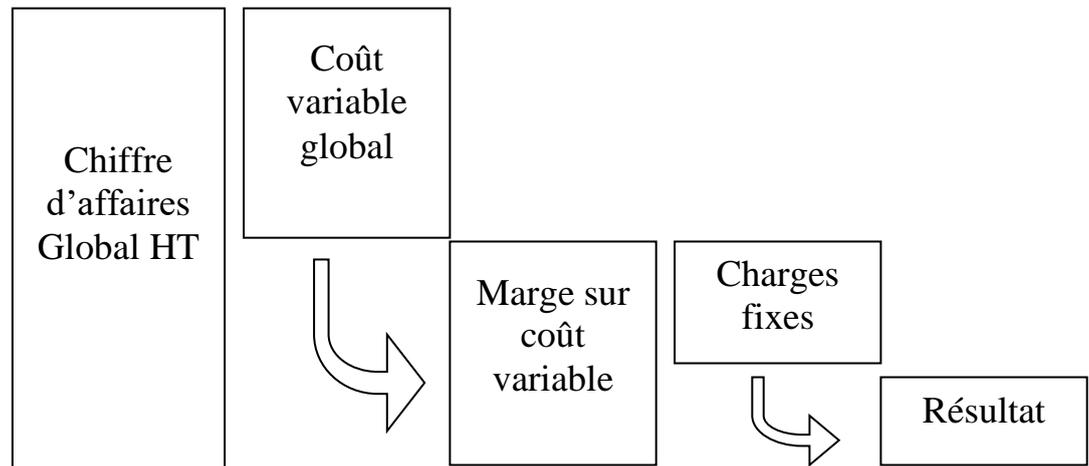
D'une manière générale, une marge est une différence entre un prix de vente et un coût. Une marge sur coût variable (MSCV) est la différence entre un chiffre d'affaires (CA) et un coût variable. Elle porte le nom du coût variable dont elle est issue.

On distingue ainsi une marge sur coût variable d'achat, une marge sur coût variable de production et une marge sur coût variable de revient généralement notée « MSCV ».

$$MCV = CA - CV$$

$$TMCV = MCV/CAHT$$

**Figure n° 13:** Représentation graphique du calcul MSCV



- **PREVISIONS**

On sait que connaissant le TMCV et le CA on peut prévoir la MCV

$$MCV = CA \times TMCV \quad (1)$$

Sur le schéma ci-dessus de la marge sur coût variable, il est aisé de constater que connaissant CF et MCV on peut prévoir le résultat

$$\text{Résultat} = MCV - CF \quad (2)$$

Ainsi, en remplaçant MCV par son expression  $TMCV \times CA$ , on obtient :

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

A partir de ces relations, on peut prévoir aussi bien un résultat qu'un chiffre d'affaires pour atteindre un résultat donné.

- **SEUIL DE RENTABILITE:**

Pour une structure donnée, les charges fixes sont supportées totalement par l'exploitation quel que soit le niveau d'activité. Le chiffre d'affaires minimum permettant cette couverture est appelé également: **C.A critique ou Seuil de Rentabilité.**

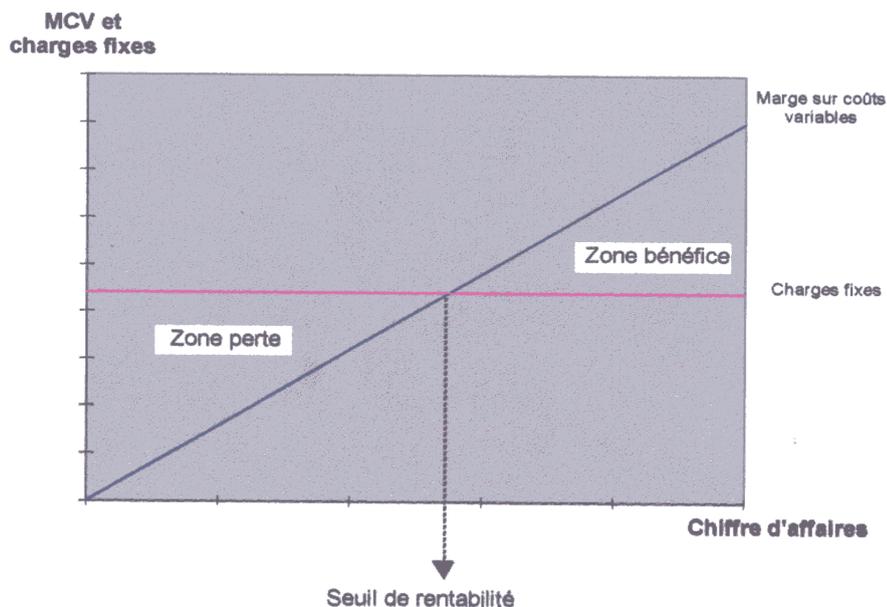
$$SR_v = CF/TMCV$$

$$SR_D = SR_v * 360/CA$$

$$SR_Q = CF/MCV \text{ unitaire}$$

$$SR_Q = SR_v / \text{Prix de vente unitaire}$$

**Figure n° 13:** Représentation graphique du SR



- **Analyser les décisions influant sur la structure des coûts :**

Nous présentons l'analyse coût-volume-bénéfice (**CVB**) pour étudier cette importante catégorie de décisions. Nous définissons aussi les concepts de point mort, de marge de sécurité, de seuil d'indifférence et de bénéfice potentiel qui y sont associés.

L'analyse **CVB** se révèle particulièrement utile pour établir l'effet de différents scénarios de volume d'activité mais également de structures de coûts sur le bénéfice.

- **Calcul de la marge de sécurité (MS) et de l'indice de sécurité (IS):**

Ces deux notions indiquent le niveau du risque d'exploitation, c'est-à-dire la marge qu'il reste à couvrir entre le CA et le SR pour obtenir le résultat escompté

$$MS = CA - SR$$

$$IS = (MS/CA) * 100$$

$$IS = ((CA - SR) / CA) * 100$$

**Plus l'indice est élevé, meilleure est la sécurité. Elle exprime donc de façon relative la sécurité de l'entreprise.**

- **Indice de prélèvement (IP) :**

C'est le pourcentage du chiffre d'affaires nécessaire pour couvrir les charges fixes.

$$IP = (CF/CA) * 100$$

**Plus la valeur de cet indice est faible, plus l'entreprise peut facilement atteindre son seuil de rentabilité.**

- **Le levier d'exploitation (ou levier opérationnel)**

Il représente la sensibilité du résultat d'exploitation à la variation du chiffre d'affaires

$$E = (\Delta R/R) / (\Delta CA/CA)$$

### **C. Méthode imputation rationnelle des charges fixes : (bref aperçu)**

- **Principes :** L'imputation rationnelle est une imputation des charges fixes aux coûts et coûts de revient dans le rapport :

#### **Activité réelle / activité normale**

On obtient un coefficient d'imputation rationnelle (**CIR**) utilisé comme coefficient de pondération pour imputer les charges fixes.

**CIR < 1 sous activité BONI**

**CIR > 1 sur activité MALI**

L'imputation rationnelle des charges repose donc :

- Sur l'analyse des charges en frais fixes et frais variables
- Sur la détermination de l'activité normale la capacité normale de production.

• **Coût de chômage et boni de suractivité :**

La part des charges fixes non imputée permet de dégager :

- En période de sous activité, un coût de chômage
- En période de suractivité, un boni de suractivité

En effet, dans le 1<sup>er</sup> cas par exemple l'entreprise supporte bien un coût de chômage lorsqu'elle supporte le cout d'équipement prévu pour un certain niveau d'activité et qu'ils ne servent pas parce que la production est insuffisante.

Dans le cas de suractivité, des charges fixes fictives sont imputées aux coûts, la non-réalité de ces charges absorbées est constatée par le boni de suractivité.

• **L'utilité de l'imputation rationnelle des charges fixes:**

L'imputation rationnelle des charges fixes nous aide à prendre des décisions de diminution de la capacité de la structure installée (exemple en cédant des investissements) dans le cas où nous aurions un coût de chômage ; ou l'augmentation de celle-ci dans le cas d'un boni de suractivité (exemple en faisant l'acquisition de nouveaux investissements ; car la surutilisation de la structure est une cause d'usure rapide de celle-ci et d'augmentation des coûts d'entretien.

• **Comment déterminer l'activité normale de l'entreprise ?**

L'activité normale est celle qui correspond à la structure installée, elle peut être déterminée de deux manières :

- **A partir des prévisions de vente :** On détermine l'activité nécessaire pour satisfaire les ventes prévues, cette activité correspond à une utilisation de la

capacité réelle qui sera la capacité normale (capacité qui variera d'une période à l'autre)

- **A partir des activités des périodes passées :** On calcule la moyenne des activités réelles des périodes passées ; cette moyenne correspond à une utilisation de la capacité

## **10. Les évolutions récentes de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion : La comptabilité par activités**

Les modèles de comptabilité analytique que nous venons d'examiner font actuellement face à une crise, et cette crise découle de deux évolutions récentes dans le monde économique :

L'évolution des technologies de production, qui se traduit par une substitution du capital au travail et par un déplacement du travail des zones productives vers des zones de services (comme la préparation et la programmation du travail dans des services spécialisés sans lien direct avec le produit).

Le raccourcissement de la durée de vie des produits, ce qui accorde une importance relativement plus grande aux coûts des phases de développement et de fin de vie de ces produits par rapport à la simple rentabilité.

Il convient de noter que si le coût de revient peut-être, dans certains cas, un indicateur pertinent pour évaluer la rentabilité d'un produit en le comparant à son prix de vente, cela ne s'applique généralement qu'aux produits stabilisés, matures et dotés d'une longue durée de vie. Ce type de raisonnement n'est plus aussi pertinent pour les produits à cycle de vie court, qui deviennent de plus en plus la norme dans l'industrie contemporaine.

Certains auteurs ont essayé de mettre au point une comptabilité analytique permettant d'évaluer ces coûts pour sensibiliser les acteurs dans l'entreprise à l'importance de ces coûts et à la nécessité de chercher à les réduire. Mais le problème posé par cette méthode, au-delà de son intérêt incitatif, réside dans la difficulté de définir le fonctionnement normal de l'entreprise, par rapport auquel on évalue les coûts de dysfonctionnement.

Les entreprises innovantes qui ont adopté les systèmes de comptabilité par activités restent plutôt discrètes quant à ces nouvelles approches. Par conséquent, il existe

actuellement un manque d'exemples d'applications complètement développées. Il est paradoxal de constater que, dans les rares documents qui rendent compte de ces expériences partielles, l'intérêt de cette méthode, initialement conçue pour se libérer de la préoccupation de calculer les coûts par produit, est souvent démontré par la complète perturbation de la hiérarchie des coûts des produits.

## **CHAPITRE IV : LA GESTION PREVISIONNELLE ET LA GESTION BUDGETAIRE COMME OUTIL DE CONTROLE**

Le contrôle de gestion, en plus de la computation des coûts sur des échéances longues ou courtes, a pour mission de décliner les choix stratégiques préalablement définis en plans opérationnels à court terme. La gestion budgétaire se traduit par la création d'un réseau de budgets couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise. Ces plans d'actions chiffrés servent de guides de pilotage lorsqu'ils sont accompagnés d'un système de contrôle budgétaire bien structuré et régulièrement mis en œuvre. Ce système de contrôle budgétaire repose notamment sur l'identification d'écarts, qui, une fois analysés, orientent la réflexion sur les causes sous-jacentes de ces divergences et incitent à entreprendre des mesures correctives lorsque nécessaire.

La gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens de les atteindre : elle conduit à l'élaboration de budgets.

La particularité de ce chapitre c'est qu'il présente un outil de contrôle de gestion qui sera dispensé aux étudiants à la deuxième année du deuxième cycle, en module annuel.

De ce fait, nous avons jugé utile de présenter une brève introduction de cette discipline, et se focaliser sur la partie analyse des écarts.

### **1. GENERALITES: LA GESTION BUDGETAIRE**

La gestion budgétaire revêt une importance cruciale pour les entreprises, qu'elles soient petites, moyennes ou grandes. Elle joue un rôle fondamental dans la planification, le suivi et la gestion des ressources financières, et elle offre de nombreux avantages pour la santé et la durabilité de l'entreprise. Les différents budgets ainsi que les états de synthèse sont les principaux produits d'une démarche budgétaire.

Les budgets constituent à la fois :

- Un acte de management  Gestion de contrôle
  - Des outils management  Guider le manager
  - Des outils de contrôle de gestion  Conformité à ce qu'on a prévu
- ?

## 1.1 La procédure budgétaire

Le management moderne d'une entreprise ou d'une organisation orientée vers l'industrie et le commerce ne peut désormais s'envisager sans l'usage essentiel d'instruments adéquats pour anticiper les produits (recettes), les charges, les dépenses et les résultats. Ces instruments servent également à assurer une surveillance et une évaluation permanente des réalisations, lesquelles sont constamment confrontées aux prévisions établies. La mise en place d'un système budgétaire au sein d'une entreprise vise à stimuler son dynamisme en utilisant efficacement ses ressources internes, en suivant une stratégie délibérée, afin d'optimiser les performances économiques et sociales et ainsi atteindre ses objectifs plus facilement.

### « Minimiser les écarts entre le prévu et le réel »

L'outil prévisionnel le plus apprécié et le plus utilisé par les managers du monde entier est le « **Budget prévisionnel** » qui peut être :

- Annuel, puis mensualisé;
- Trimestriel ;
- Semestriel.

## 1.2 Le budget

C'est une Traduction chiffrée de différents plans d'action agencés et coordonnés par chaque centre de responsabilité :

- Chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser.
- Le budget comprend plusieurs plans d'action.
- Chaque responsable d'une partie de l'organisation aura son budget.

## 2. PRINCIPES D'ELABORATION DE BUDGET

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime

pouvoir faire ;

- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

## 2.1 Élaboration du budget

Son élaboration :

- S'inscrit dans un cadre organisé appelé « procédure budgétaire » ;
- Elaborer un budget, c'est prendre une série de décisions bien coordonnées ;
- Choisir des objectifs compatibles avec la vision M et LT (business plan) ;
- Coordonner une dynamique d'élaboration qui touchera l'ensemble des structures selon une démarche convenue d'avance ;
- Concrétiser et valoriser les différents plans d'action.

Quelques principes de base, sans être exhaustif président à l'élaboration des budgets.

Ce sont : le recueil des données, la prise en compte des contraintes, la procédure budgétaire.

### A. Recueil des données

Il faut à la fois recueillir les donnée **endogènes** (capacité de production, les coûts, chiffres d'affaires réalisés, etc.) et **exogènes** (conjoncture économique, politique de la concurrence, évolution des prix, modification de l'environnement législatif et

réglementaire,... etc.).

### **B. Commencer par les contraintes les plus fortes**

Toutes les entreprises ne se heurtent pas aux mêmes contraintes et limites à leur développement.

Si pour la plupart des entreprises, la croissance est d'abord limitée par la demande, dans d'autre, des contraintes différentes peuvent parfois se révéler plus fortes.

Généralement, on fait un premier chiffrage prévisionnel des objectifs qui constitue le budget primitif ou provisoire. Il se présente sous la forme d'un compte de résultat suffisamment analytique pour fournir des informations chiffrées à chaque centre de responsabilité ; il doit être élaboré vers les mois d'avril ou mai de l'année **N** pour le budget de l'année **N+1**.

La communication de ces données aux différents centres de responsabilité permet ensuite d'instaurer une navette entre ces centres et les instances de direction générale ; les débats portent à la fois sur les objectifs de volume et les moyens à mettre en œuvre.

Ce n'est qu'après avoir vérifié la cohérence de l'ensemble des données que l'on élabore le budget définitif vers les mois de septembre et octobre<sup>1</sup>.

### **C. Procédure d'élaboration des budgets**

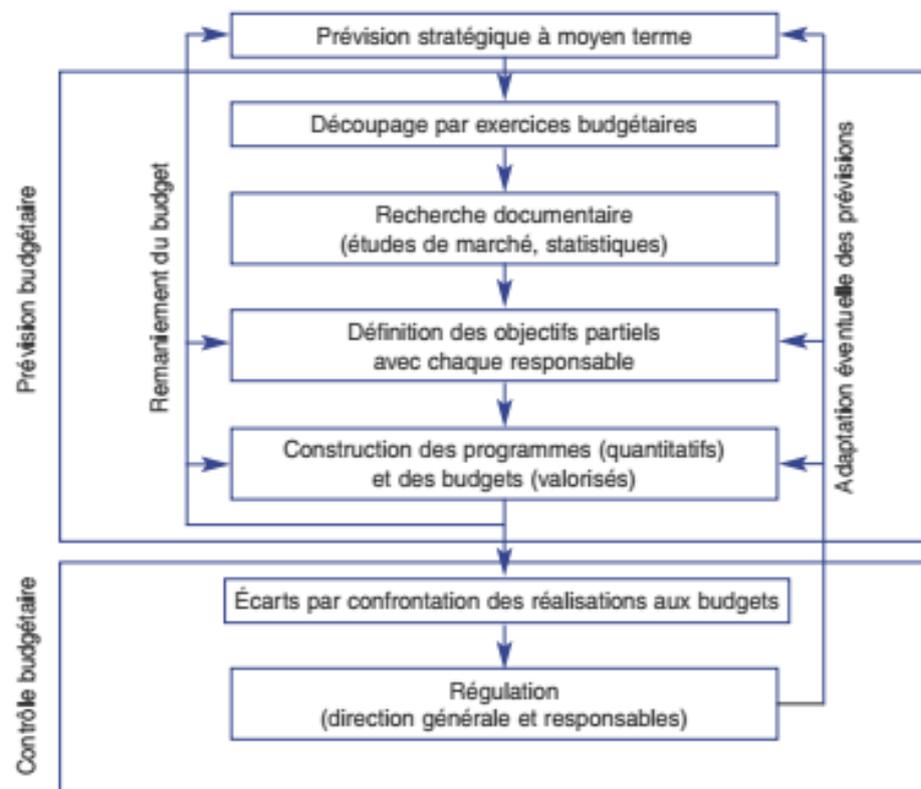
Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op-cit, P233.

<sup>2</sup> Hélène Lôning, Véronique Malleret et autres, Op-cit, p. 95.

**Figure n° 14** : Procédure élaboration des budgets



Source : Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », éd.DUNOD, 2<sup>ème</sup> éd., Paris, 2008, P.2.

## 2.2 Planification et budgétisation: Outil de pilotage en contrôle de gestion

Dans une entreprise, un processus de pilotage se décompose en trois parties:

- I- **Piloter**, c'est prévoir: la vision future se décline en objectifs financiers et opérationnels.
- II- **Piloter**, c'est agir: l'entreprise doit disposer de tableaux de bord composés d'indicateurs permettant de mesurer les performances financières et opérationnelles.
- III- **Piloter**, c'est réagir: Par suivi régulier des objectifs et des réalisations.

**BUDGETER :**  
C'est transformer des prévisions en objectifs

### **3. LE PROCESSUS ET PROCEDURE BUDGETAIRE**

En période d'incertitude, face à des environnements de plus en plus turbulents, il devient impératif d'anticiper les événements. Il est fait donc obligation pour l'entreprise de faire un double effort :

- ▀ Anticiper l'évolution de leur environnement ;
- ▀ Planifier des actions visant à améliorer et à maîtriser leur gestion.

**Le budget de l'entreprise ne se limite pas à une simple prévision, il constitue véritablement un plan d'action concret.**

#### **3.1 La notion de prévision**

La notion de prévision consiste à estimer la probable évolution d'un ensemble de facteurs. Cette estimation repose sur l'application de différentes techniques, à savoir des **méthodes quantitatives et qualitatives.**

##### **▀ Les techniques quantitatives**

Elles sont basées sur des données historiques.

Cette méthode utilise:

- Les modèles en séries chronologiques (extrapolation ; prolongement de l'évolution) ;
- Les modèles de causalité (explicatifs).

##### **▀ Les techniques qualitatives**

En l'absence de données, ces techniques reposent sur des jugements d'experts.

Exemples :

- La méthode Delphi (panel d'experts);
- Les études de marchés (par enquêtes et questionnaires).

#### **3.2 La notion de plan**

La notion de plan, traduit une volonté d'action. En se basant sur la prévision, il s'agira

de programmer son intervention, pour:

- Adapter au mieux les conditions de fonctionnement;
- Mettre en place les moyens appropriés pour modifier le cours normal de l'évolution.

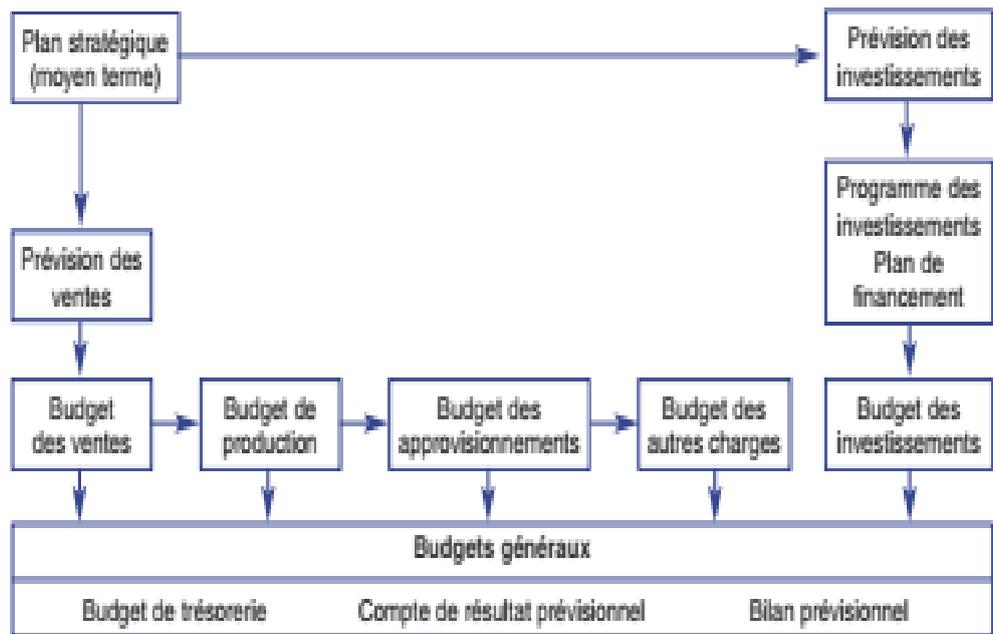
### **3.3 La hiérarchie budgétaire**

Le budget est une traduction **chiffrée** de **plans d'actions** coordonnés, établis pour chaque **centre de responsabilité** et exprimant pour chaque responsable, **les objectifs** à réaliser et **les moyens** à mettre en œuvre pour une période **déterminée**.

La procédure budgétaire se caractérise par la hiérarchie et l'interdépendance des différents budgets. Par exemple, les prévisions de production peuvent, en fonction des contraintes, entraîner des ajustements au niveau des budgets d'investissement ou de vente. Les budgets généraux sont utilisés pour exprimer de manière chiffrée la cohérence des prévisions, ce qui inclut l'équilibre de la trésorerie, la rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel) et l'équilibre financier (bilan prévisionnel). En cas de déséquilibre, les responsables doivent effectuer des ajustements, que ce soit au cours de la période budgétaire ou en révisant les prévisions à moyen terme.

Ainsi, la prévision budgétaire est un processus itératif qui conduit l'ensemble à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes).

**Figure n° 15 : Hiérarchie budgétaire**

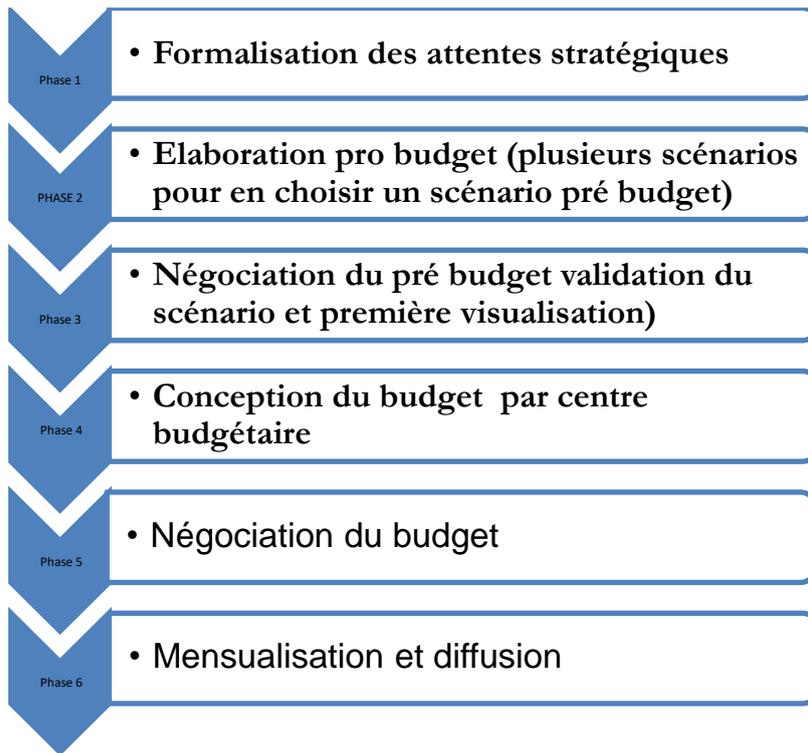


Source : Doriath B., op-cit, P.2.

### 3.4 Le processus budgétaire

Ce processus comprend six (06) phases :

**Figure n° 16 : Phases du processus budgétaire**



Source : Elaboré par l'auteur

#### 4. LE BUDGET DES VENTES (COMME EXEMPLE)<sup>1</sup>

La construction d'un budget commercial se réalise en deux temps :

- Tout d'abord une phase de prévision globale,
- Ensuite une phase de budgétisation (ou découpage) de la prévision globale en différents budgets et en multiples périodes, de façon à permettre, en cours d'année, le contrôle de celle-ci.

Le budget des ventes constitue la première étape de l'élaboration du budget global. Il joue un rôle crucial en définissant le niveau d'activité de l'entreprise, ce qui influence directement les autres budgets. De plus, il permet de prévoir la principale source de revenus de l'entreprise pour l'exercice à venir et sa répartition dans le temps.

La prévision des ventes a également un impact sur l'activité future des équipes commerciales, car elle fixe des objectifs de vente (**en termes de volume et de prix**) par produit et par région.

##### 4.1 Prévision des ventes : Principe fondamental

Le fondement de la prévision des ventes réside dans l'estimation des ventes à venir de l'entreprise, tant en termes de quantité que de valeur. Cette estimation prend en considération :

- Les tendances et les contraintes résultant de l'environnement (à la fois interne et externe),
- Les objectifs et la stratégie commerciale que l'entreprise souhaite mettre en œuvre.

---

<sup>1</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, Op-cit, p. 257.

## 4.2 Méthodologie de la prévision

La formulation d'une prévision des ventes suit généralement les étapes suivantes :

► **Analyse de la conjoncture globale en prenant en compte les informations issues de :**

- La comptabilité nationale.
- Les enquêtes sur la conjoncture économique.
- Les études spécifiques.

► **Prédiction du niveau de demande pour les produits de l'entreprise (estimation de l'activité future dans le secteur) en prenant en considération :**

- La consultation de publications spécialisées ;
- Les avis d'experts ;
- Les informations concernant les intentions de la concurrence, et ainsi de suite.

► **Prévision des ventes par produit en se basant sur :**

- L'historique des ventes qui servira comme base de référence pour effectuer la prévision.

► **Le budget des ventes :**

- A partir des prévisions des ventes et du prix de ventes estimé, on arrête le budget des ventes.

## 5. LE CONTRÔLE BUDGETAIRE ET L'ANALYSE DES ECARTS : OUTIL DE CONTROLE DE GESTION

Dès que le budget est mis en route, la comptabilité analytique entre en action et mesure les réalisations au fur et à mesure du déroulement de l'exercice.

A ce stade, nous serons en présence de 3 sortes d'informations:



L'objectif du contrôle budgétaire est de rapprocher ces éléments et d'analyser les écarts constatés.

### 5.1 Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions, Il facilite l'identification des divergences, la recherche de leurs origines et des personnes responsables, et la formulation de solutions visant à réduire ces écarts.

### 5.2 Contrôle budgétaire et prise de décision

La qualité de la gestion dépend :

- De la pertinence des actions correctives
- De la rapidité de leur mise en œuvre

Le manager, prend, avec les moyens dont il dispose, les décisions qui ramènent **au vert** les clignotants **rouges** qui s'étaient allumés, Si des moyens supplémentaires sont nécessaires, il les demandera au niveau supérieur.

### 5.3 Détermination et analyse des écarts

#### Qu'est ce qu'un écart?

Par convention, les écarts sont calculés par la différence entre les **données constatées** et les **données préétablies**.

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$$

- Si écart supérieur à 0 (positif) alors, l'écart est dit **défavorable**
- Si écart inférieur à 0 (négatif) alors ; l'écart est dit **favorable**

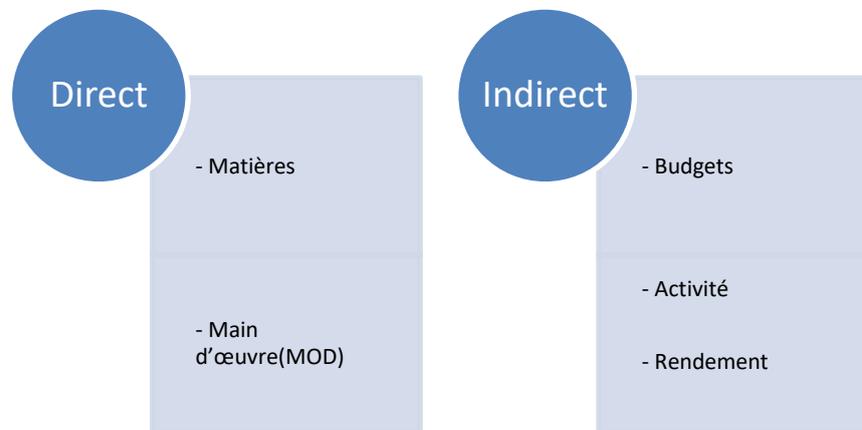
## A. Méthode coûts préétablis

La méthode des coûts préétablis consiste à :

- déterminer des coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale.
- évaluer les coûts réels constatés pour l'activité réelle.
- mesurer les écarts entre coûts réels constatés et coûts préétablis.
- analyser les écarts ainsi obtenus.

## B. Ecart sur charges

Figure n° 17 : Ecart sur charges

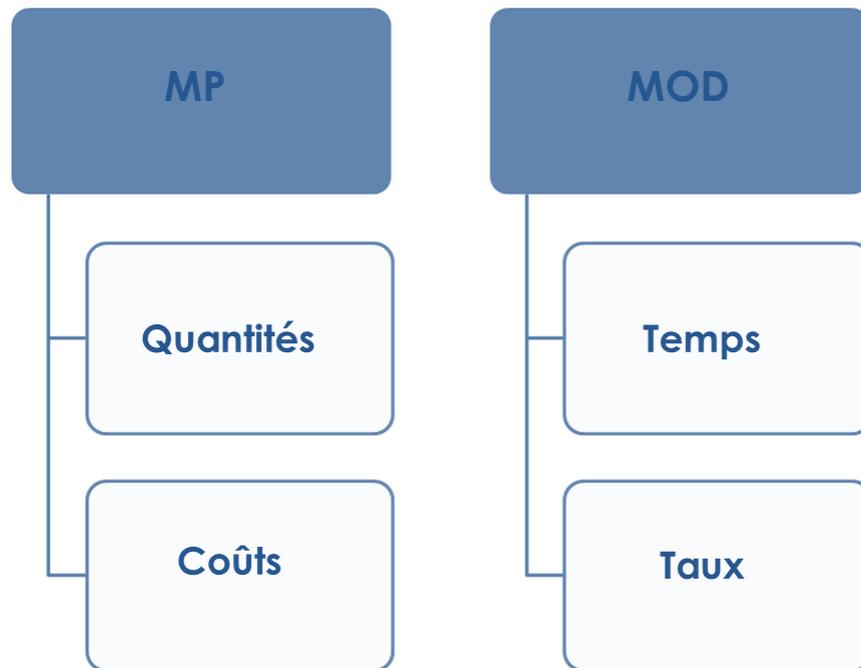


Source : Elaboré par l'auteur

## C. Evaluation des coûts préétablis et des charges directes

Pour les charges directes, il s'agit essentiellement des matières premières (**MP**) et de la main d'œuvre directe (**MOD**). Il s'agit tout simplement de décomposer les écarts (en valeur monétaire) considérés, en écarts sur les quantités et en écarts sur les coûts unitaires.

**Figure n° 18** : Ecart sur charges directes



Source : Elaboré par l'auteur

**Il convient :**

- D'ajuster les coûts standards à la production réelle,
- De comparer les coûts réels et les coûts standards par élément,
- De déterminer les écarts sur coût et sur quantité (matières premières, main d'œuvre),
- D'analyser les écarts en recherchant les causes.

**D. Nature et interprétation des écarts**

Coût Réel > Coût Préétabli => **ECART DEFAVORABLE (+)**

Coût Réel < Coût Préétabli => **ECART FAVORABLE (-)**

**- Coût préétabli des matières premières**

Coût des matières premières = Coût unitaire préétabli x Quantité préétablie

- **Coût préétabli de la main d'œuvre**

Coût de la main d'œuvre = Taux horaire préétabli x Nombre d'heures préétabli

- **Ecart global sur matières (MP)**

L'écart global sur matière peut se décomposer en deux sous-écarts :

- un écart entre la quantité réellement consommée par rapport à une quantité préétablie.
- un écart entre le coût réellement constaté et le coût préétabli.

• **Ecart sur quantité (E/Q)**

$$E/Q = (QR - QP) \times CP$$

• **Ecart sur coût (E/C)**

$$E/C = (CR - CP) \times QR$$

• **Ecart global sur matières premières (EG /MP)**

$$EG/MP = E/Q + E/C$$

$$= (QR - QP) \times CP + (CR - CP) \times QR$$

$$= (QR \times CP) - (QP \times CP) + (QR \times CR) - (QR \times CP)$$

$$= (QR \times CR) - (QP \times CP)$$

Avec :

**CR** : Coût Réel ;

**QR** : Quantité Réelle ;

**CP** : Coût Préétabli ;

**QP** : Quantité Préétablie.

**REMARQUE IMPORTANTE :**

- ✓ L'écart sur coût est calculé par rapport à **la quantité réelle**;
- ✓ L'écart sur quantité est évalué au **coût préétabli**;
- ✓ Les matières premières sont à la fois des **charges directes** et des **charges variables**.

- **Ecart global sur MOD**

Il se décompose également en deux sous-écarts :

- **Un écart entre le temps** réellement passé et le temps prévu ou préétabli ;
- **Un écart entre le taux horaire** réel et le taux horaire préétabli.

• **Ecart sur temps (E/T)**

$$E/T = (TR - TP) \times tP$$

• **Ecart sur taux horaire (E/th)**

$$E/th = (tR - tP) \times TR$$

• **Ecart global sur main d'oeuvre (EG/MO)**

$$EG/MO = E/T + E/th$$

$$= (TR - TP) \times tP + (tR - tP) \times TR$$

$$= (TR \times tP) - (TP \times tP) + (TR \times tR) - (TR \times tP)$$

$$= (TR \times tR) - (TP \times tP)$$

Avec :

**tR** : taux horaire Réel

**TR** : Temps Réel

**tP** : taux horaire Préétabli

**TP** : Temps Préétabli.

**REMARQUE IMPORTANTE :**

- ✓ L'écart sur taux horaire est calculé par rapport au **temps réel** ;
- ✓ L'écart sur temps est évalué au **coût préétabli (tP)** ;
- ✓ Les charges de main d'oeuvre sont à la fois des **charges directes** et des **charges variables**.

**EXEMPLE D'APPLICATION/**

La fiche de couts vous donne pour un produit « P » les informations suivantes:

- Cout prévisionnel du personnel = 1 200 heures à raison de 600 DA/Heure;
- Cout réel constaté = 1 150 Heures à raison de 620 DA/Heure.

**Travail à faire:** Déterminez les écarts sur :

- Le Taux horaire

- Temps de travail
- Total

N°	ELEMENT	FORMULE	RESULTAT	ANALYSE DE L'ECART
1	Ecart sur Taux (th)	$(tR-tP) \times TR$	$(620- 600) \times 1\ 150$ = 23 000	Ecart Défavorable
2	Ecart sur Temps (T)	$(TR-TP) \times tP$	$(1\ 150-1\ 200) \times 600$ = - 30 000	Ecart favorable
3	Ecart Total	$E/T + E/th$	- 23 000 +30 000 = - 7 000	Ecart favorable

- **Ecart GLOBAL sur charges directes**

Il traduit l'écart entre :

- le coût réel constaté ;
- le coût préétabli de la production réelle.

Il inclut les deux écarts comprenant eux-mêmes deux sous-écarts :

- écart sur matières premières ;
- écart sur quantité ;
- écart sur prix ;
- écart sur main d'œuvre ;
- écart sur temps ;
- écart sur taux horaire.

$$EG/CD = EG/MP + EG/MO$$

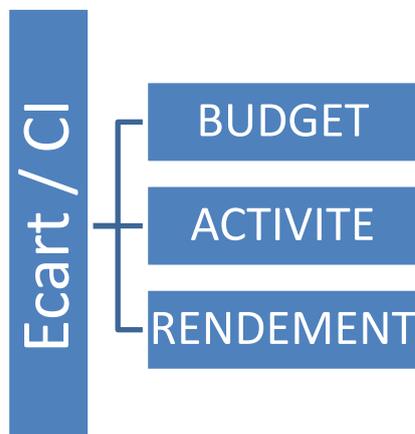
$$= [(QR \times CR) - (QP \times CP)] + [(TR \times tR) - (TP \times tP)]$$

**EXEMPLE:** Soit la fabrication d'un produit nécessitant deux matières et un temps de travail

N°	ELEMENT DE COUT	PREVISIONS	REALISATIONS	ECARTS	ANALYSE
1	Matière 1	50	54	+4	DEF
2	Matière 2	16	14	-2	FAV
3	M.O.D	37	33	-4	FAV
4	TOTAL	103	101	-2	DEF

## E. Ecart sur charges indirectes <sup>1</sup>

Figure n° 18 : Ecart sur charges directes



Source : Elaboré par l'auteur

### ► Principe :

Dans la méthode traditionnelle dite des « coûts complets », les charges indirectes sont réparties et analysées dans les différents « centres d'analyse » sous la forme du « tableau de répartition des charges indirectes » à l'aide de « clés de répartition ».

- La méthode de « **l'imputation rationnelle des charges de structure** » conduit à une distinction entre charges variables et charges fixes. Ces dernières sont pondérées à l'aide d'un « coefficient ou taux d'activité » selon le niveau d'activité du centre d'analyse.
- La méthode des « **coûts préétablis** » tient compte de ces principes pour les charges indirectes des différents centres d'analyse.

### Ainsi, pour les charges indirectes :

- Coût préétabli = Coût de l'unité d'œuvre préétabli x Nombre d'unités d'œuvre préétabli

---

<sup>1</sup> Toutes ces notions seront traitées en détail en module annuel de gestion budgétaire, à la deuxième année du deuxième cycle, nous n'allons présenter que des principes de base afin d'expliquer comment utiliser la gestion budgétaire en contrôle de gestion ;

L'évaluation du coût standard d'unité d'œuvre nécessite :

- la détermination pour chaque centre du niveau normal d'activité correspondant à une production normale,
- l'élaboration d'un tableau prévisionnel des charges indirectes selon la méthode du budget flexible, adapté aux différents niveaux d'activité.

► **Interprétation des écarts sur charges indirectes<sup>1</sup>**

- **Ecart sur Budget**

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible).

- **Ecart sur Activité**

Il est dû à une différence entre le budget prévu pour l'activité réelle constatée et le coût préétabli correspondant à la même activité. L'écart concerne l'imputation des charges fixes. Son origine se situe par une différence entre l'activité réelle et l'activité normale. Il est encore appelé « coût d'imputation rationnelle ».

- **Ecart sur Rendement**

C'est la différence entre le nombre d'unités d'œuvre réellement employé pour la production et le nombre d'unités d'œuvre qui aurait dû être consommé. Cette différence est évaluée au coût Préétabli.

► **Budgets flexibles**

Il s'agit de budgets calculés en fonction de plusieurs niveaux d'activité envisagés. A l'intérieur du niveau d'activité les charges fixes restent identiques.

L'équation du budget flexible est de la forme :

$$f(x) = ax + b$$

---

<sup>1</sup> Synthèse élaborée à partir d'un cours posté sur [www.iutenligne.net](http://www.iutenligne.net) consulté le 25 Avril 2021.

Le coût standard de l'unité d'œuvre (CSUO) pour chaque niveau d'activité est donc obtenu par la fonction :

$$a + b/x$$

**Dans laquelle :**

- a = coût variable unitaire
- b = charges fixes pour le niveau d'activité considéré
- x = nombre d'unités d'œuvre

**EXEMPLE <sup>1</sup> :**

Le budget des charges d'un atelier de production est établi pour une activité normale de 5 000 heures d'activité. Il comprend :

- des charges fixes pour 200 000 u,m
- des charges variables s'élevant à 100 u,m par heure.

Le tableau ci-dessous correspond au budget flexible établi pour différents niveaux d'activité : 4 000 H, 5 000 H et 6 000 H

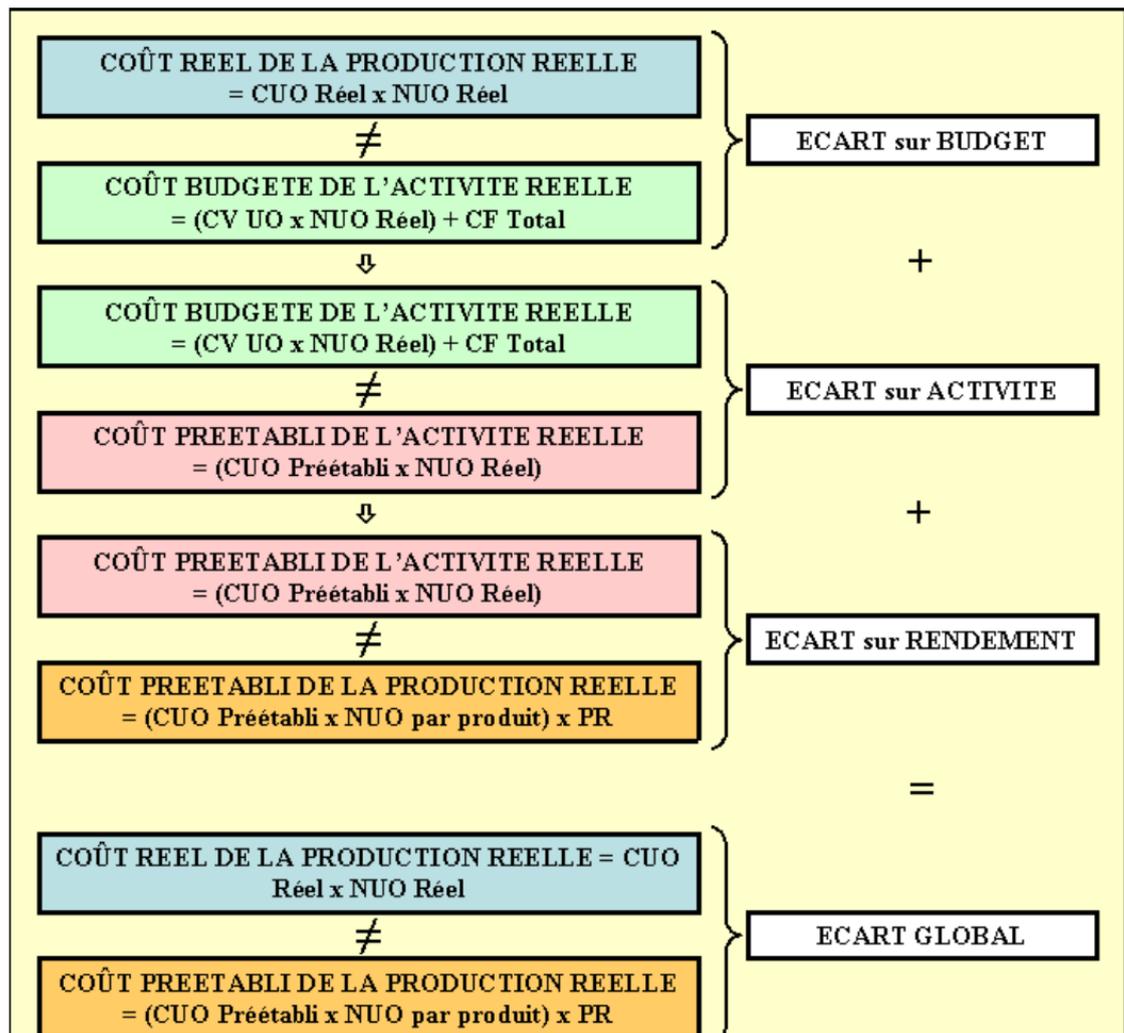
BUDGET FLEXIBLE DE L'ATELIER			
	4 000 heures	5 000 heures (AN)	6 000 heures
Charges variables	400 000	500 000	600 000
Charges fixes	200 000	200 000	200 000
<b>Total</b>	<b>600 000</b>	<b>700 000</b>	<b>800 000</b>
Nombre d'unités d'œuvre (NUO)	4 000 uo	5 000 uo	6 000 uo
Coût de l'UO dont :	150	150	150
- Variable	100	100	100
- Fixe	50	50	50

► **Ecart global sur charges indirectes : Synthèse**

<sup>1</sup> Exemple d'un cours posté sur [www.iutenligne.net](http://www.iutenligne.net) consulté le 25 Avril 2021.

Figure n° 19 : Synthèse calcul des écarts sur charges indirectes

### LES ECARTS SUR CHARGES INDIRECTES



Source : [www.iutenligne.net](http://www.iutenligne.net) consulté le 25 Avril 2021.

#### F. Le contrôle des ventes (comme exemple)

Il peut être mené à partir d'une analyse d'écart sur chiffre d'affaires ou d'écart sur marge.

- **L'écart de chiffre d'affaires** est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu.
- **L'écart de marge** est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue.
- **Les causes des écarts de chiffre d'affaires et de marge :**

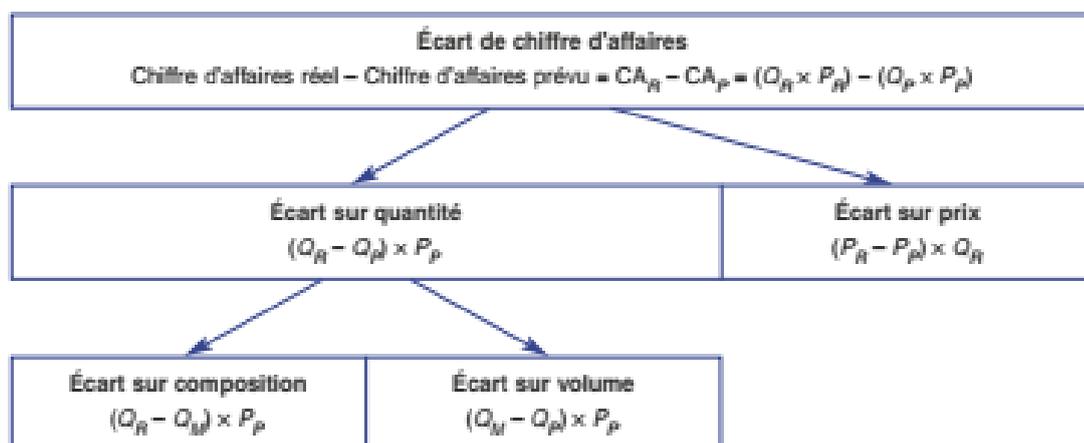
Une variation de chiffre d'affaires (ou de marge sur coûts préétablis) a trois explications possibles :

- La variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur prix,
- La variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités. Il s'agit de l'écart sur volume (des ventes),
- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou écart sur « **MIX** ».

Ces deux dernières causes ont un impact sur les quantités vendues.

➔ **Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaires**

**Figure n°20** : Calcul écart de chiffre d'affaires



Source : Doriath B., op-cit, P.77.

Symboles utilisés : Indice **R** pour réel, **P** pour prévu

<b>CU</b>	= coût unitaire
<b>Q</b>	= quantités
<b>P</b>	= prix de vente
<b>QM</b>	= quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

→ Schéma appliqué à l'écart de marge

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc :

$$M_R = P_R - CU_R$$

$$M_P = P_P - CU_P$$

AVEC :

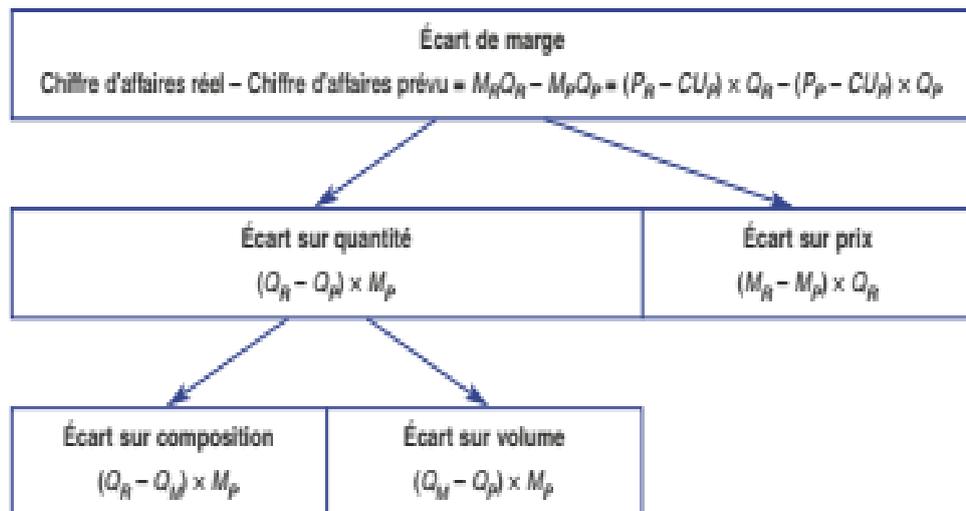
M : marge

CU : cout unitaire

R : réel

P : prévisionnel

Figure n° 17 : Calcul écart de marge



Source : Doriath B., op-cit, P.77.

Ces analyses servent à renforcer les décisions de l'entreprise dans le domaine commercial ou à corriger certaines tendances, notamment en :

- Orientant les efforts vers les produits qui contribuent le plus à la rentabilité de l'entreprise ou à la génération de trésorerie ;
- Contrôlant les tendances des commerciaux à négocier des prix bas, susceptibles de compromettre la rentabilité de l'entreprise ;
- Initiant des actions de promotion ou relançant des campagnes publicitaires.

## **CONCLUSION :**

La mise en place d'un système de contrôle de gestion est un élément essentiel de toute organisation, qu'elle soit une entreprise, une institution publique ou une organisation non lucrative. Ce module a mis en évidence l'importance de cette fonction dans la prise de décisions stratégiques et opérationnelles.

En effet, le contrôle de gestion permet de surveiller, d'analyser et de piloter les activités de l'organisation, en s'assurant que les objectifs sont atteints, que les ressources sont utilisées de manière efficace et que les risques sont minimisés. Il repose sur des outils et des méthodes variées, tels que le budget, le reporting, l'analyse des écarts, la comptabilité analytique, tableau de bord...etc.

Ce module a également souligné l'importance de l'alignement entre la stratégie de l'organisation et le contrôle de gestion, ainsi que la nécessité d'impliquer l'ensemble des parties prenantes, des managers aux employés, dans le processus de contrôle.

En somme, le contrôle de gestion est un levier clé pour la performance et la pérennité d'une organisation. Il contribue à l'efficacité opérationnelle, à l'adaptation aux changements du marché et à la réalisation des objectifs à long terme. Sa maîtrise est donc cruciale pour tout professionnel ou gestionnaire souhaitant contribuer au succès de son organisation.

Il faut souligner l'importance du module de contrôle de gestion pour les étudiants qui souhaitent développer leur compréhension des concepts liés à la gestion d'entreprise.

Voici quelques-uns des buts ciblés, dans ce cours, spécifiques pour les étudiants :

- ✓ Compréhension approfondie des principes de gestion ;
- ✓ Le contrôle de gestion couvre des concepts fondamentaux de la gestion tels que la planification, la budgétisation, l'analyse des coûts, la mesure de la performance, etc. Les étudiants acquièrent une compréhension approfondie de ces principes, ce

qui peut être utile dans leur future carrière professionnelle ;

- ✓ Application pratique : Ce module permet aux étudiants d'appliquer les concepts théoriques à des situations réelles ou simulées. Cela renforce leur capacité d'assimilation des cas concrets.



# **PARTIE TRAVAUX DIRIGES**

# **APPLICATIONS ET EXERCICES CORRIGES**

## APPLICATION 1 : TEST DES ACQUIS CHAPITRE 1

### I. : Quizz

Vrai/ Faux

1. Le contrôle de gestion consiste à vérifier que l'entreprise est performante.
2. L'objectif du contrôle de gestion est surtout d'apporter l'information la plus riche possible aux managers de l'entreprise
2. Le contrôle de gestion concerne aussi bien les PME que les grandes entreprises.
4. Le contrôle de gestion est exercé par la direction générale d'une entreprise.
5. Le contrôle de gestion est assuré par le contrôleur de gestion de l'entreprise.
6. Le contrôleur de gestion est majoritairement rattaché à la direction financière
7. Le contrôle de gestion s'exerce uniquement au siège de l'entreprise
8. Les managers ne s'impliquent pas dans la fonction contrôle
9. Les compétences actuellement demandées concernent surtout les aptitudes à communiquer
10. Pour répondre aux besoins des entreprises dans le futur, la formation de base d'un contrôleur de gestion devrait s'orienter vers l'international, la communication et la maîtrise des compétences techniques
11. L'objectif du contrôle de gestion est de réduire les coûts pour maximiser la rentabilité de l'entreprise
12. Aujourd'hui, avec le développement des systèmes d'information, le contrôle de gestion s'est recentré sur son objectif historique : mesurer la rentabilité du point de vue de l'actionnaire
13. Dans un même secteur d'activité, on peut observer des critères différents de mesure de la performance
14. La mise au point d'un dispositif de mesure de la performance exige une bonne compréhension des enjeux stratégiques d'une organisation
15. Un Balanced Scorecard est un tableau de bord anglo-saxon

### II. Questions :

1. En quoi le modèle de performance peut-il aussi aider à mieux mesurer la performance globale de l'organisation ?
2. Quelles sont les principales différences entre le suivi budgétaire classique et l'utilisation de tableaux de bord pour le suivi ?
3. Pourquoi n'est-il pas toujours évident d'obtenir les informations permettant de

comprendre les causes des écarts ?

## **CORRECTION APPLICATION 1 : TEST DES ACQUIS CHAPITRE 1**

### **1. Quizz**

**1. Partiellement vrai.** Il s'agit bien de contrôler la performance. Mais le terme « vérifier » est discutable, car il signifie que le contrôle intervient après que les décisions ont été prises. Le contrôle est une démarche de pilotage, dans laquelle la phase de planification est essentielle.

**2. Partiellement vrai.** Il est important de fournir aux managers des informations pertinentes, ce qui n'est pas toujours le cas dans la pratique. Toutefois, le volume d'information peut devenir un handicap pour la prise de décision. Certains outils de pilotage viseront donc plutôt la concision pour favoriser la réactivité.

**3. Vrai.** Les PME ont également besoin de mettre en œuvre une démarche de pilotage. En revanche, la formalisation de la démarche sera nécessairement plus légère.

**4. Partiellement faux.** Dans un environnement décentralisé, le contrôle de gestion est assuré à la fois par la hiérarchie et par les entités à leur propre niveau.

**5. Partiellement faux.** Le contrôleur de gestion a bien évidemment un rôle dans la démarche de contrôle. Cependant, celle-ci relève avant tout des responsables opérationnels, car ce sont eux qui « pilotent » la performance. Le rôle des contrôleurs de gestion est de favoriser cette démarche, et ils sont souvent amenés à concevoir et faire vivre les dispositifs concrets sur lesquels elle s'appuie

**6. Vrai.** Le contrôle de gestion partage avec d'autres acteurs de l'entreprise (direction générale, responsables opérationnels, direction des systèmes d'information, etc.) la responsabilité de l'évolution globale de la fonction contrôle de gestion. Il a cependant une implication forte et un rôle important à jouer concernant la conception et l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion, la production d'informations de gestion, l'analyse de rentabilité et l'animation des systèmes (par exemple, pour la gestion de la procédure budgétaire).

**7. Faux.** Les contrôleurs de gestion sont de plus en plus rattachés aux directions opérationnelles afin d'aider les managers à piloter leur entité.

**8. Faux.** Les résultats d'une enquête montrent que les managers s'impliquent de plus en plus dans le processus de contrôle et coopèrent avec les contrôleurs de gestion.

**9. Vrai.** Pendant de nombreuses années les compétences techniques suffisaient. De plus en plus, le contrôleur de gestion doit en plus savoir communiquer avec les opérationnels afin de répondre à leurs attentes.

**10. Vrai.** Le contexte des activités du contrôleur de gestion a évolué. Il devra de plus en plus travailler avec des entités de plusieurs pays et donc maîtriser leur environnement (langue, contexte culturel, normes comptables internationales, etc.). Il devra aussi utiliser les outils modernes de communication comme Internet, tout en s'appuyant sur des connaissances techniques solides.

**11. Faux.** L'objectif du contrôle de gestion est de piloter la performance de l'entreprise. D'une part, celle-ci ne s'exprime pas toujours en termes de rentabilité. D'autre part, la performance se définit comme l'amélioration d'un couple coût/valeur, ce qui peut amener une entreprise à être performante même avec un niveau de coûts élevé (par exemple dans l'industrie du luxe).

**12. Vrai et Faux :** D'un point de vue, le retour en force des actionnaires milite en faveur d'un renouveau des indicateurs financiers, avec notamment les méthodes de type EVA®, alors que la période précédente avait milité contre la suprématie de ces indicateurs. D'un autre point de vue, le contrôle de gestion tend aujourd'hui à appréhender de nouvelles dimensions de la performance, comme la performance environnementale et sociétale. La vraie question est de déterminer si ces dimensions sont indexées à la performance financière ou si elles viennent ajouter des dimensions différentes qui peuvent entrer en conflit avec la vision financière.

**13. Vrai :** car si, au sein d'un même secteur d'activité, des entreprises ont des stratégies différentes, alors les critères de mesure de la performance seront nécessairement différents.

**14. Vrai :** c'est la clé d'un bon système de mesure de la performance. Trop souvent, les systèmes de mesure sont organisés autour de l'information disponible et les informations qui seraient pertinentes pour mesurer les réalisations stratégiques manquent, faute de la mise en œuvre d'une ingénierie spécifique de la mesure.

**15. Vrai et faux :** les différentes méthodologies répondent à des objectifs et des principes communs, mais présentent quelques différences pratiques. Le Balanced Scorecard est plus structuré dans la mesure où il offre quatre catégories d'indicateurs. La méthodologie OVAR<sup>1</sup> prévoit explicitement le passage d'un tableau de bord de direction générale à des tableaux de bord locaux pour chaque entité de gestion, alors que le BSC reste un outil de direction générale.

### **Réponses aux questions :**

1. Le modèle de performance identifie des relations de cause à effet entre un certain nombre de variables d'action et la performance recherchée. Lorsque l'on mesure la performance à un instant t, les seuls indicateurs

---

<sup>1</sup> « La démarche OVAR », note pédagogique du groupe HEC, 1994. Un exposé de cette démarche mise au point par des professeurs du groupe HEC peut également être trouvé dans l'ouvrage Le contrôle de gestion, Hélène LÖNING et Yvon PESQUEUX et coll., Paris, Dunod, 1998.

de résultat donnent une vision à court terme de la performance. Des indicateurs portant également sur les variables d'action permettent en revanche d'anticiper la performance future.

2. Le tableau de bord permet une meilleure analyse des causes ; il est mieux orienté vers la prise de décisions et l'apprentissage.
3. Car les écarts servent non seulement à comprendre ce qui s'est passé, mais aussi à évaluer les individus. Ceux-ci peuvent donc avoir intérêt à manipuler l'information dont ils disposent pour influencer leur évaluation.

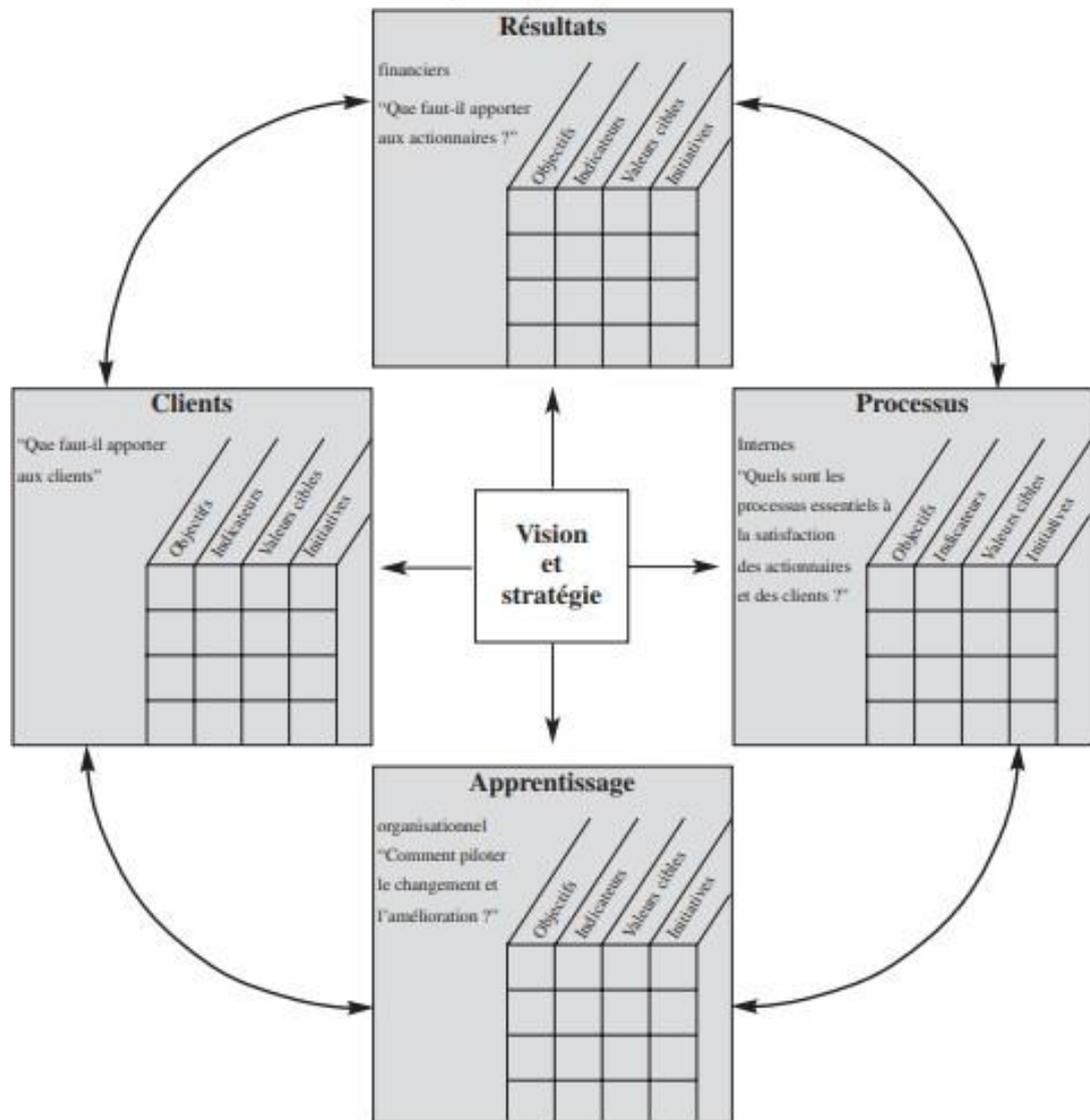
### ▮ QU'EST CE QUE LE BSC ?

Une méthodologie anglo-saxonne : le Balanced Scorecard Aux États-Unis, le Balanced Scorecard (BSC) a été promu au début des années 90 par Robert Kaplan et David Norton. S'appuyant sur une critique des outils de pilotage traditionnels, trop centrés sur les seuls indicateurs financiers, ils cherchent à promouvoir un choix d'indicateurs plus cohérents avec la stratégie de l'entreprise. Cette méthodologie vise essentiellement à construire un outil de pilotage pour la direction générale des entreprises, et n'est pas développée pour les échelons de responsabilité inférieurs. La méthodologie est assez structurante dans le choix des indicateurs.

### ▮ Quatre catégories d'indicateurs :

- **Des indicateurs de résultats financiers**, qui traduisent ce que les actionnaires attendent de l'entreprise ;
- **Des indicateurs de satisfaction des clients**. Ils correspondent à une perspective différente, puisqu'il s'agit de mesurer la performance pour les clients et non plus pour les actionnaires ;
- **Des indicateurs liés aux processus internes**, qui permettent à l'entreprise de piloter la qualité de ses processus principaux : une importance particulière est apportée aux processus de production, d'innovation, de service après-vente ;
- **Des indicateurs d'apprentissage** enfin, qui concernent à la fois la compétence et la motivation du personnel, et les performances des systèmes d'information.

□ **Balanced Scorecard : des indicateurs organisés en quatre perspectives**



Les quatre catégories d'indicateurs sont liées par une chaîne de causalité : la performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants.



La méthodologie BSC favorise une modélisation de la performance en premier lieu par le lien de causalité établi entre les catégories d'indicateurs. Mais elle prévoit de poursuivre l'analyse des relations de cause à effet au sein de chacune des quatre catégories d'indicateurs, par une combinaison d'indicateurs de constat du résultat (lagging indicators) et d'indicateurs de déterminants du résultat (leading indicators). Contrairement au tableau de bord, qui apparaît souvent comme une liste d'indicateurs dont on a perdu les liens, le BSC aboutit à un modèle très complet dans lequel les différents indicateurs et les liens qui les unissent sont clairement explicités, comme l'illustre la figure suivante :

➤ **Des exemples d'indicateurs :**

Kaplan et Norton préconisent des indicateurs types pour chacune des catégories.

**Pour la catégorie financière**, ils suggèrent trois grands types d'objectifs de performance : la croissance et la diversification du chiffre d'affaires, la réduction des coûts, la maîtrise de l'actif engagé. Selon que l'entreprise se trouve en phase de croissance, de maintien ou maturité, les indicateurs ne seront pas les mêmes dans chaque sous-catégorie. Par exemple, les indicateurs liés à l'objectif de réduction des coûts pourront être, en phase de croissance, le chiffre d'affaires par employé, en phase de maintien, le coût de revient par rapport aux concurrents et le taux de réduction des coûts, en phase de maturité les coûts unitaires ;

**Pour la catégorie satisfaction des clients**, cinq zones de mesures génériques sont suggérées : les parts de marché, la conservation de la clientèle, l'acquisition de nouveaux clients, la satisfaction des clients, la rentabilité par segment ;

**Dans la catégorie processus internes**, un accent particulier est mis sur certains processus clés comme l'innovation, la production, le service après-vente, la qualité ;

Enfin, **la perspective Apprentissage** est elle-même décomposée en trois sous-catégories : le potentiel des salariés, les capacités du système d'information, le climat au sein de l'entreprise.

## Exemple de grille OVAR

	Objectif n° 1	Objectif n° 2	Objectif n° 3
Variable n° 1	X		X
Variable n° 2		X	
Variable n° 3	X		
Variable n° 4			X

## De la grille OVAR à la liste des indicateurs

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action	Indicateurs portant sur les variables d'action
Objectif 1	Indicateur 1 Indicateur 2	Variable d'action 1	Indicateur a Indicateur b
		Variable d'action 3	Indicateur c
Objectif 2	Indicateur 3	Variable d'action 2	Indicateur d Indicateur e
Objectif 3	Indicateur 4	Variable d'action 1	Indicateur a Indicateur b
		Variable d'action 4	Indicateur f

## **APPLICATION 2 : LES FACTEURS CLES DE SUCCES ET LES INDICATEURS DE PERFORMANCE**

### **Enoncé :**

**Mr.JUSTE** est un concessionnaire automobile de la marque **IRENA** implanté dans la région du Centre du pays. L'organisation comprend deux divisions de la marque : un pôle « vente de véhicule neuf » (**WN**) et un autre « vente de véhicule d'occasion » (**WO**). Concernant le centre WN dirigé par **Mr.VRAI** , dix vendeurs travaillant en magasin et sur route et une secrétaire y sont employés. La performance des vendeurs est appréciée par leurs capacités à atteindre un quota mensuel de vente tout en s'assurant de la fidélité et du renouvellement de segments de clientèle.

### **Entretien avec M. JUSTE (extraits)**

« Nous « Nous avons perdu depuis quelques années une part de marché importante dans notre zone géographique, cela est loin d'être négligeable pour nous. La marque nous demande expressément d'atteindre 15% de part de marché sur notre secteur. C'est vraiment notre objectif. Je compte donc plus particulièrement sur le centre véhicule neuf». « La logique du siège, c'est plus de part de marché égal plus de rentabilité ».

### **Entretien avec M. VRAI (extraits)**

« À la « A la fin de chaque mois, nous faisons le bilan des ventes par les commerciaux. Je suis attentif à ce que tous les vendeurs fassent de la prospection. Nous avons des segments de clients. Notre marque est située plutôt sur une clientèle jeune trentenaire, urbaine cherchant un véhicule de type citadine ». « Ce n'est pas le tout de fidéliser nos clients, pour atteindre la part de marché, nous devons conquérir de nouveaux clients. [...] Je suis attentif au respect du taux de remise ». « La stratégie du groupe, c'est à terme de monter en gamme pour vendre des véhicules plutôt de type familial, cela permettra d'augmenter le prix moyen de vente des véhicules ».

### **TRAVAIL A FAIRE**

**Question 1.** Définir l'objectif du service « vente de véhicule neuf» et les facteurs-clés de succès de ce centre

**Question 2.** Préciser les indicateurs pouvant être associés à chaque facteur-clé de succès pour le centre « vente de véhicule neuf».

**Question 3.** Proposer un modèle de tableau de bord pour la concession.

## **CORRECTION APPLICATION 2 : LES FACTEURS CLÉS DE SUCCÈS ET LES INDICATEURS DE PERFORMANCE**

### **1. OBJECTIFS ET FACTEURS-CLÉS DE SUCCÈS**

L'objectif à définir est fonction de la politique à moyen terme de l'entreprise et de la stratégie commerciale retenue. Celui-ci peut être exprimé de la manière suivante : « accroître la vente de véhicules neufs de marque tout en respectant les contraintes sur les remises ».

Les facteurs-clés sont les variables essentielles qui conditionnent la réalisation des objectifs définis. À partir de la stratégie explicitée par Mrs Juste et Vrai, il apparaît que l'augmentation de la part de marché constitue l'objectif premier assigné à l'équipe de WN de véhicule neuf. Cet objectif ne peut être atteint que si les vendeurs sont efficaces dans leurs activités de prospection de clientèle nouvelle et de fidélisation de la clientèle actuelle. Trois facteurs clés peuvent donc être distingués :

- Activité des vendeurs: maximiser les contacts avec la clientèle potentielle dans le cadre d'un travail de prospection ;
- Efficacité des vendeurs : aptitude des vendeurs à conclure une vente, aptitude des commerciaux à vendre des véhicules se situant dans les citadines;
- Economie des vendeurs : aptitude à ne pas accorder des remises excessives.

### **2. INDICATEURS DE PERFORMANCES**

Pour chaque facteur clé de succès, il peut être identifié un ou plusieurs indicateurs. Tableau de liaison entre facteurs clés de succès et indicateurs.

Facteurs clés de succès	Indicateurs possibles
Axe 1. Activités des vendeurs	Nombre de clients prospectés
Axe 2. Efficacité des vendeurs	Nombre de véhicules vendus Montant du chiffre d'affaires total Nombre de véhicules vendus/nombre de clients prospectés Prix moyen : Chiffre d'affaires total/Nombre de véhicules vendus
Axe 3. Économie des vendeurs	Remises accordées/Chiffre d'affaires total

### **3. TABLEAU DE BORD :**

Pour ce qui concerne la concession, il convient de s'intéresser également au centre « vente de véhicules d'occasion ». En l'absence d'extraits d'entretien avec son responsable,

les facteurs clés de succès pourront être : - le développement des ventes en gagnant de nouveaux clients ; - la rapidité de revente des véhicules en stock ; - la cession à un prix respectant un taux minimum de marge.

Le tableau de bord pourra disposer d'un cadre général sur l'ensemble de la concession et deux axes spécifiques portant sur les deux centres de responsabilité.

	Année N	Objectif N	Année N-1	Écart
<b>Axe 1 : Vision globale de la concession</b>				
-Nombre de véhicules vendus -Part de marché -Taux de rentabilité financière -Montant du chiffre d'affaires total				
<b>Axe 2. Suivi de l'activité « vente de véhicule neuf »</b>				
-Nombre de nouveaux clients -Nombre de véhicules neufs vendus -Montant du chiffre d'affaires de l'activité -Prix moyen d'un véhicule vendu				
<b>Axe 3. Suivi de l'activité « vente de véhicules d'occasion »</b>				
-Montant du chiffre d'affaires de l'activité -Nombre de véhicules d'occasion vendus -Frais de remise en état des véhicules d'occasion -Nombre de retours des véhicules d'occasion sous garantie -Délai moyen de revente (taux de rotation)				

### **APPLICATION 3 : TYPOLOGIE DES CHARGES**

#### **Énoncé :**

Vous êtes directeur de l'École Supérieure de Management et de Gestion (ESMG). Vous délivrez des diplômes de niveau Licence et Master, aptitudes par le ministère de l'Enseignement supérieur. En tant que directeur, vous souhaitez développer un système de comptabilité de gestion permettant d'obtenir le coût par spécialité de diplôme.

L'école délivre un diplôme de niveau Licence spécialité management et quatre Master spécialité gestion des ressources humaines, comptabilité, marketing et logistique. La Licence recrute environ 200 étudiants par une combinant le principe de cours magistraux (200 heures) et de groupes de travaux dirigés de 20 étudiants environ (100 heures par groupe). En Master, les promotions sont de 30 étudiants en moyenne.

Les enseignants sont rémunérés par un salaire fixe permettant un volume horaire de 300 heures (équivalent heures de travaux dirigés). Une heure de cours magistral équivaut à deux heures de travaux dirigés.

À cela s'ajoutent un tutorat individuel rémunéré 5 heures de travaux dirigés par étudiant et un tutorat de projet collectif fonctionnant sur le principe d'un mélange des étudiants provenant de différentes spécialités (20 heures de travaux dirigés par groupe de 5 étudiants). Ces heures de tutorats sont rémunérées en heures complémentaires au taux horaire de 50 um de l'heure.

<b>Postes de charges</b>	<b>Direct ou indirect</b>	<b>Variable ou fixe</b>
A. Dotations aux amortissements des bâtiments où sont localisés les services administratifs et les salles de cours		
B. Paiement des salaires des enseignants		
C. Paiement des heures complémentaires des enseignants de tutorat individuel et collectif		
D. Acquisition de petits matériels pédagogiques servant spécifiquement aux étudiants du Master spécialité comptabilité (notamment acquisition d'un progiciel de gestion intégré fonctionnant sur un nombre minimum de licence de 50 étudiants)		
E. Coût de l'énergie comprenant les dépenses d'électricité et de chauffage des bâtiments		
F. Équipements des salles informatiques servant à toutes les spécialités en salle à disposition des Etudiants		
G. Coût de la remise aux normes de sécurité du local servant à l'Association des Étudiants des Licence		
H. Facture de téléphones de l'école		
I. Acquisition des ouvrages par spécialité (comptabilité, gestion ...) à disposition des étudiants de l'ESMG		
J. Salaire des personnels de la bibliothèque		
K. Coût de reprographie (papier, cartouche d'encre) avec un suivi par spécialité des photocopies effectuées		

**Question :** Classer chacune des charges énumérées ci-dessus en :

a) Charges directes ou indirectes (**D ou I**) à l'égard de chaque spécialité de diplôme ;

b) Charges variables ou fixes (**V ou F**) par rapport à la variation du coût total pour l'ESMG en fonction du nombre d'étudiants.

### **CORRECTION APPLICATION 3: : TYPOLOGIE DES CHARGES**

L'objet de coût correspond à la spécialité de diplôme (ex. : Licence Management, Master Comptabilité).

La variation des charges est étudiée en fonction du nombre d'étudiants. En cas de doute, il convient notamment de raisonner sur une importante augmentation du nombre d'étudiants pour apprécier la variabilité de la charge.

<b>Postes de charges</b>	<b>Direct ou indirect</b>	<b>Variable ou fixe</b>
A	<b>I</b>	<b>F</b>
B	<b>I<sup>1</sup></b>	<b>F</b>
C	<b>D</b>	<b>V<sup>2</sup></b>
D	<b>D</b>	<b>F</b>
E	<b>I</b>	<b>F</b>
F	<b>I</b>	<b>F</b>
G	<b>D</b>	<b>F</b>
H	<b>I</b>	<b>V</b>
I	<b>I</b>	<b>V</b>
J	<b>I</b>	<b>F</b>
K	<b>D</b>	<b>V</b>

---

<sup>1</sup> Il s'agit d'une charge indirecte dans le sens où les enseignants sont rémunérés pour un quota-horaire.

<sup>2</sup> Le tutorat collectif correspond à un cout semi variable indirect fonctionnant sur des groupes de 5 étudiants mélangés.

## APPLICATION 4 : LE TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

### Énoncé :

Vous utilisez la méthode des centres d'analyse. Sont considérés dans cette méthode deux centres auxiliaires (centres énergie et logistique interne) et quatre centres principaux (approvisionnement, production, distribution et administration). Votre responsable vous fournit le tableau d'analyse des charges indirectes pour l'année N de l'entreprise ci-dessous.

	<b>ENERG</b>	<b>LOGIST</b>	<b>APPRO</b>	<b>PRODU</b>	<b>DIST</b>	<b>ADMI</b>
Rép prim.	13760	47470	24520	206 810	24345	24260

Il vous fournit également les clés de répartition des centres auxiliaires :

	<b>ENERG</b>	<b>LOGIST</b>	<b>APPRO</b>	<b>PRODU</b>	<b>DIST</b>	<b>ADMI</b>
<b>ENERG.</b>	-	5%	10%	65 %	15%	5%
<b>LOGIST</b>	10%	-	5%	70%	15%	-

Concernant le centre d'analyse « approvisionnement », l'unité d'œuvre correspondante est le « nombre de kilogramme de matières achetées » évalué à 200 000 kilogrammes pour l'année N.

**Question 1.** Procéder à la répartition secondaire des charges des centres auxiliaires.

**Question 2.** Calculer le coût de l'unité d'œuvre du centre « approvisionnement » et interpréter ce coût.

## CORRECTION APPLICATION 4 : LE TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

### 1. CALCUL DU MONTANT DES CHARGES DES CENTRES AUXILIAIRES

Soit A, le montant total des charges à répartir du centre énergie et B le montant pour le centre logistique interne.

Nous obtenons l'équation suivante

$$13760 + 10\% * B = A$$

$$47470 + 5\% * A = B$$

À partir des équations ci-dessus, le montant de la répartition primaire du centre Energie s'élève à 18 600 u.m et du centre logistique interne pour 48 400 um .

**Tableau de répartition des charges indirectes**

	<b>ENERG</b>	<b>LOGIST</b>	<b>APPRO</b>	<b>PRODU</b>	<b>DIST</b>	<b>ADMI</b>
Rép prim.	13760	47470	24520	206 810	24345	24260
<b>ENERG.</b>	(18600)	930	1860	12090	2790	930
<b>LOGIST</b>	4840	(48400)	2420	33880	7260	0
<b>Rép sec.</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>28800</b>	<b>252780</b>	<b>34375</b>	<b>25190</b>

### 2. CALCUL DU COUT DE L'UNITE D'ŒUVRE

Coût de l'unité d'œuvre :  $28\ 800 / 200\ 000 = 0.144\ \text{u.m}$

Ce montant de l'unité d'œuvre signifie que pour chaque kilogramme de matière achetée, il convient d'ajouter au cout des produits **0.144 u.m** de charges indirectes.

## APPLICATION 5 : L'ANALYSE DES COÛTS ET LE SUBVENTIONNEMENT CROISE

### Énoncé :

Les dirigeants de l'entreprise « NUMERICA » s'interrogent sur la pertinence des coûts et souhaitent faire évoluer le système de calcul de coûts. Les charges indirectes d'assemblages sont réparties actuellement entre les produits en fonction des temps de machine d'assemblage. Les montants des charges d'assemblage s'élèvent à 70 000 u.m (décembre N) .

PRODUITS	TEMPS UNITAIRE (h)	Volume de production
A	0,10	1000
B	0,06	3000
C	0,04	500

Après étude de l'évolution de l'atelier, vous constatez que la gestion par lot implique un réglage des machines d'assemblage à chaque changement de lot. L'analyse des charges de décembre N vous permet de distinguer les charges liées aux heures de main d'œuvre d'assemblage pour 50 000 u.m et les charges liées aux opérations de réglage pour 20 000 u.m.

Vous disposez également des renseignements portant sur la taille des lots :

PRODUITS	Taille des lots
A	250
B	25
C	50

### Travail à faire :

1. Calculez les coûts unitaires des produits suivants la méthode des centres d'analyse dans les deux situations (situation initiale d'un centre d'assemblage et situation suivante avec les centres d'assemblage et de réglages) .
2. Commentez vos résultats en analysant les écarts de subventionnement entre produits .

## CORRECTION APPLICATION 5 : L'ANALYSE DES COÛTS ET LE SUBVENTIONNEMENT CROISE

### 1. Calcul du C.U dans la situation initiale d'un centre d'assemblage

**Tableau de répartition des charges indirectes**

	Centre d'assemblage
Montant des charges	70 000
Nombre d'unités d'œuvre (U.O)	300
Nature U.O	Temps d'assemblage
Coût U.O	233,33 <sup>(1)</sup>

(1)  $70\ 000/300$

#### Informations portant sur le temps d'assemblage

	Détail des calculs	Nbre U.O
A	$1000 * 0.10$	100
B	$3000 * 0.06$	180
C	$500 * 0.04$	20
Total		300

A partir des données de tableau de répartition des charges indirectes, nous obtenons le coût des produits :

	Détail des calculs	C.U
A	$233,33 * 100 / 1000$	23,33
B	$233,33 * 180 / 3000$	14,00
C	$233,33 * 20 / 500$	00,34

### 2. Calcul du C.U dans la situation des centres d'assemblage et réglage

	Centre d'assemblage	Centre réglage
Montant des charges	50 000	20 000
Nombre d'unités d'œuvre (U.O)	300	Nbre de lots
Nature U.O	Temps d'assemblage	134
Coût U.O	166,66	14925

#### Informations portant sur le nombre de lots

	Détail des calculs
A	4
B	120
C	10
<b>Total</b>	<b>134</b>

A partir des données de tableau de répartition des charges indirectes, nous obtenons le coût unitaire des produits :

	Détail des calculs	C.U
A	$(166,66 \cdot 100) + (149,25 \cdot 4) / 1000$	17,26
B	$(166,66 \cdot 180) + (149,25 \cdot 120) / 3000$	15,96
C	$(166,66 \cdot 20) + (149,25 \cdot 10) / 500$	9,66

### 3. Analyse des écarts de subventionnement

Produits	Situation 1	Situation 2	ECART (1-2)
A	23,33	17,26	-06,08
B	14,00	15,96	+01,98
C	09,34	09,66	+00,32

#### ANALYSE DES ECARTS :

Le coût d'assemblage du produit A a diminué de manière significative. A l'inverse, le produit B a augmenté dans la mesure où dans un premier temps, les coûts étaient répartis en fonction des temps de machine d'assemblage et de celle que soit la taille des lots. Une analyse plus fine du processus de production a permis de constater que les charges d'assemblage étaient partiellement liées au coût d'assemblage proprement dit ainsi qu'au coût de réglage lors du changement des lots.

De ce fait, la prise en compte des opérations de réglage a engendré une baisse significative du coût d'assemblage du produit A dans la mesure où nous n'avons que quatre lots de A (lot de grande taille). A l'inverse, on a un grand nombre de lots de B. La prise en compte des opérations de réglage engendre ainsi une majoration du coût du produit B.

Les écarts mis en évidence sont des écarts de subventionnement. Cette expression vient du fait que, dans la situation initiale, le coût du produit A était surévalué alors que celui de B était sous-évalué. Nous pouvons dire que le produit A subventionnait le produit B; le produit A subventionnait également C mais dans une proportion moins importante.

## APPLICATION 6: INDICATEURS DE RISQUES FINANCIERS

### Énoncé :

L'entreprise Caro est spécialisée dans la vente de planches à voile. Elle utilise pour sa gestion la méthode du coût variable. Les renseignements prévisionnels concernant l'année N sont les suivants :

Fabrication et vente de planches à voile	2000 unités
Prix de vente d'une planche	500 u.m
Couût variable de fabrication d'une planche	200 u.m
Charges fixes	300 000 u.m

### Travail à faire :

**Question 1.** Réaliser le tableau d'analyse différentiel

**Question 2.** Schématiser graphiquement le comportement des charges en mentionnant les équations des droites et le niveau d'activité correspondant au seuil de rentabilité

**Question 3.** Calculer le seuil de rentabilité, la date du point mort et l'indice de sécurité  
Que signifie cet indice ?

Après étude du comportement des consommateurs, l'entreprise a décidé d'intégrer l'irrégularité des ventes dans son analyse. Une étude statistique a permis d'obtenir les coefficients saisonniers ci-dessous :

<b>Mois</b>	<b>Janvier</b>	<b>février</b>	<b>mars</b>	<b>avril</b>	<b>mai</b>	<b>juin</b>
Coeff	1,0	0,9	1,2	1,3	1,1	1,0
<b>Mois</b>	<b>Juillet</b>	<b>août</b>	<b>septembre</b>	<b>octobre</b>	<b>novembre</b>	<b>décembre</b>
Coeff	1,5	1,6	0	0,8	0,9	1,2

**Question 4.** Calculer la date du point mort en prenant en compte l'irrégularité des ventes.

**Question 5.** Calculer le levier opérationnel en étudiant l'incidence sur le résultat d'une augmentation de 10 % des prévisions de chiffre d'affaires

## CORRECTION APPLICATION 6: INDICATEURS DE RISQUES FINANCIERS

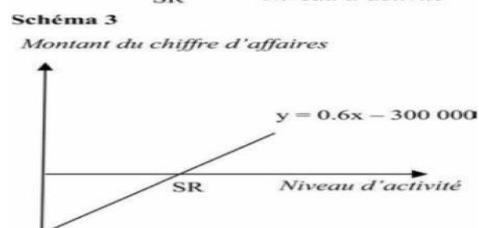
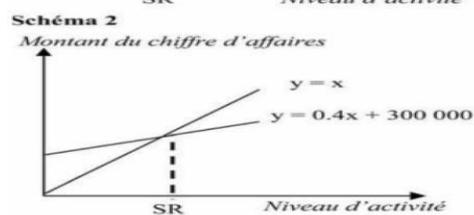
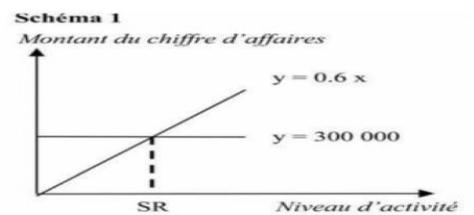
### 1. Tableau d'analyse différentiel

	Montant	% du CA
<b>Chiffre d'affaires</b>	1 000 000	100%
<b>Charges variables</b>	400 000	40%
<b>Marge sur coût variable</b>	600 000	60%
<b>Charges fixes</b>	300 000	
	300 000	

### 2. Représentations graphiques

Trois représentations graphiques peuvent être proposées :

- Schéma 1 : représentant le comportement de la marge sur coût variable et des charges fixes.
- Schéma 2: représentant le comportement de la somme des charges et du chiffre d'affaire,
- Schéma 3 représentant le comportement de la marge sur coût variable.  
SR : seuil de rentabilité



### 3. Calcul des indicateurs de risques financiers

	Détail de calcul	Montants
SR	300 000/0,6	500 000 u.m
Indice de sécurité IS	(1 000 000- 500 000)/1 000 0000	50% <sup>1</sup>
Date point mort	(500 000/500 000)*360	180 JRS <sup>2</sup>

### 4. Calcul du point mort :

Somme de coefficients saisonniers : 12,5

Montant du CA mensuel : 1 000 000/12,5 = 80 000u.m

Mois	janvier	février	mars	avril	mai	juin
CA	80 000	72 000	96 000	104 000	88 000	80 000
Cumul CA	80 000	152 000	248 000	352 000	440 000	520 000
Mois	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
CA	120 000	128 000	0	64 000	72 000	96 000
Cumul CA	640 000	768 000	768 000	832 000	904 000	<b>1 000 000</b>

La date du point mort apparait positionnée au cours du mois de juin.

$$LA DATE PM = [(500\ 000 - 440\ 000)/80\ 000] * 30$$

PM= 22,5 soit le 23 juin N

### 5. Tableau d'analyse différentiel dans l'hypothèse d'une augmentation de 10% du chiffre d'affaires :

	Montant	% du CA
<b>Chiffre d'affaires</b>	1 100 000	100%
<b>Charges variables</b>	440 000	40%
<b>Marge sur coût variable</b>	660 000	60%
<b>Charges fixes</b>	300 000	
	360 000	

**On remarque que pour une augmentation de 10% du chiffre d'affaires, le résultat augmente de 20%, soit un levier opérationnel de 2.**

**LEVIER OPERATIONNEL** : Correspond au rapport entre la variation du résultat et la variation du chiffre d'affaires d'une entreprise.

**Exemple** : Si le coefficient de levier opérationnel est de 10, cela implique que lorsque le le CA d'affaires varie à la hausse ou à la baisse de 1%, son impact est de plus ou moins 10% sur son résultat

<sup>1</sup> L'entreprise peut supporter une baisse de 50% de son CA sans subir de pertes.

<sup>2</sup> Correspond au 1<sup>ER</sup> JUILLET N.

## APPLICATION 7 : ANALYSE DES ECARTS

### EXERCICE 1 :

Dans la Société LAPOMPE, les prévisions de fabrication de chaussures en cuir d'un atelier et les calculs de coût sont effectués à partir des informations suivantes :

#### Fiches de coûts standards d'une chaussure

Eléments	Q	C.U	M
Cuir(m)	0,5	60	<b>30</b>
MOD(min)	10	5	<b>50</b>
Cvu (par chaussure)	<b>80</b>		

#### Relevé des consommations réelles

Eléments	Q	C.U	M
Cuir(m)	700	70	<b>49 000</b>
MOD(min)	13 200	5,2/10 min	<b>68 640</b>
CV	<b>117 640</b>		

On vous informe par ailleurs que :

- La Production Prévues (**PP**) pour la période était de **1 000 unités**.
- La Production Réelle (**PR**) est de **1 100 unités**.

**TRAVAIL A FAIRE :** En utilisant les annexes suivantes :

- **Annexe 1** : Calcul de l'écart GLOBAL sur charges directes.
- **Annexe 2** : Décomposition et vérification de l'écart GLOBAL.

1°) Evaluer l'écart GLOBAL sur coût des charges directes entre :

- le coût réel constaté ;
- le coût préétabli de la production réelle.

2°) Décomposer et vérifier cet écart GLOBAL.

**Annexe**

**1 :**

Eléments	COÛT REEL DE LA PRODUCTION REELLE 1 100 unités			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION REELLE 1 100 unités			Ecart global	
	Quantité	Coût unitaire	Montant	Quantité	Coût unitaire	Montant		
Cuir								
Main d'œuvre directe								
<b>Total 1</b>								

**Annexe 2 :**

**Ecart sur matière : Cuir**

$$\begin{aligned} \text{Ecart / quantité} &= ( \text{QR} - \text{QP} ) \times \text{CP} \\ &= ( \text{ } - \text{ } ) \times \text{ } = \\ + \\ \text{Ecart / coût} &= ( \text{CR} - \text{CP} ) \times \text{QR} \\ &= ( \text{ } - \text{ } ) \times \text{ } = \\ = \end{aligned}$$

Ecart global sur matière →

**Ecart sur main d'œuvre :**

$$\begin{aligned} \text{Ecart / temps} &= ( \text{TR} - \text{TP} ) \times \text{tP} \\ &= ( \text{ } - \text{ } ) \times \text{ } = \\ + \\ \text{Ecart / taux} &= ( \text{tR} - \text{tP} ) \times \text{TR} \\ &= ( \text{ } - \text{ } ) \times \text{ } = \\ = \end{aligned}$$

Ecart global sur main d'œuvre →

Ecart global sur charges directes →

**CORRECTION APPLICATION 7 : ANALYSE DES ECARTS**

Éléments	COÛT REEL DE LA PRODUCTION REELLE 1 100 unités			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION REELLE 1 100 unités			Ecart global	
	Quantité	Coût unitaire	Montant	Quantité	Coût unitaire	Montant		
Cuir	700	70.00	49 000	550	60.00	33 000	16 000	Def.
Main d'œuvre directe	13 200	5.20	68 640	11 000	5.00	55 000	13 640	Def.
<b>Total 1</b>			<b>117 640</b>			<b>88 000</b>	<b>29 640</b>	Def.

## ECART SUR MATIERE : CUIR

$$\begin{aligned} \text{Ecart / quantité} &= (QR - QP) \times CP \\ &= (700 - 550) \times 6000 = \mathbf{9000 \text{ Défavorable}} \end{aligned}$$

+

$$\begin{aligned} \text{Ecart/coût} &= (CR - CP) \times QR \\ &= (70 - 60) \times 700 = \mathbf{7000 \text{ Défavorable}} \end{aligned}$$

**Ecart global sur matière 16 000 Défavorable**

## ECART SUR MAIN D'ŒUVRE :

$$\begin{aligned} \text{Ecart/temps} &= (TR - TP) \times tP \\ &= (13\,200 - 11\,000) \times 500 = \mathbf{11000 \text{ Défavorable}} \end{aligned}$$

+

$$\begin{aligned} \text{Ecart / taux} &= (tR - Tp) \times TR \\ &= (5,2 - 5,0) \times 13\,200 = \mathbf{2640 \text{ Défavorable}} \end{aligned}$$

**Ecart global sur main d'œuvre 13 640 Défavorable**

**Ecart global sur charges directes 29 640 Défavorable**

## EXERCICE 2 :

La production normale d'une entreprise est de 100 Unités

La quantité prévisionnelle pour cette production est de 700 KG pour un prix de 6 u.m.

En réalité, l'entreprise a produit 110 unités, la quantité réelle pour cette production est de 800 KG au prix réel de 7 u.m.

### Correction :

- ▢ La production prévue (PP) : 100 unités
- ▢ La production réelle (PR): 110 unités

700KG                      100 unités

??KG                        110 unités

Quantité préétablie adaptée à la production réelle

$$QP = (110 \times 700) / 100 = \mathbf{770KG}$$

### Calcul des écarts :

$$E/Q = (QR - QP) * CP = (800 - 770) * 6 = \mathbf{180}$$

$$E/C = (CR - CP) * QR = (7 - 6) * 800 = \mathbf{800}$$

**Ecart global/MP:**

$$EG/MP = E/Q + E/C = 180 + 800 = \mathbf{980}$$

**Vérification:**

$$\mathbf{EG/MP} = (QR \times CR) - (QP \times CP) = (800 * 7) - (770 * 6) = \mathbf{980}$$

**EXERCICES SUPPLEMENTAIRES  
TEST DES ACQUIS**

**EXERCICE 1 : « Les Concepts et Fondements du contrôle de gestion » Répondez aux questions suivantes en mettant un cercle autour de la réponse ou des réponses qui vous paraissent exactes**

N°	QUESTION POSEE	REPONSE ALTERNATIVE
1	Le contrôle de gestion doit être rattaché à la direction:	a) financière. b) générale. c) .Commerciale. d) Conseil d'Administration.
2	Le contrôleur de gestion a pour principales missions de :	a) Aider au pilotage de l'entreprise b) Augmenter la production. c) Prendre des décisions. d) Aider à la prise de décisions
3	L'objectif du contrôle de gestion, c'est :	a) la tenue de la bonne comptabilité, b) La maîtrise de la gestion. c) La bonne gestion des stocks c) L'atteinte des objectifs prévus.
4	Le contrôleur de gestion doit :	a) acquérir des investissements, b) Sanctionner les responsables, c) Aider les responsables d) piloter les budgets
5	L'objectif du contrôle de gestion est :	a) Augmenter La production, b) Déterminer l'écart s, c) Les placements financiers. d) Conseiller le Patron
6	Contrôler la gestion, veut dire :	a) Produire plus, b) Vendre plus, c) maîtriser les écarts. d) Maîtriser la gestion
8	Gérer, c'est	a) Choisir un but, b) Financer, c) Mesurer. d) Investir
9	Les caractéristiques du contrôle de gestion sont :	a) Contrôler pour sanctionner. b) Contrôler pour maîtriser, c) Le contrôle de gestion au service des opérationnels. d) aider le patron à sanctionner
10	Les outils du contrôle de gestion sont :	a) Le marketing, b) la production, c) la comptabilité analytique. d) Les tableaux de bord
11	Pourquoi bien gérer ? , c'est pour	a) gérer les Stocks et créances, b) survivre c) maîtriser les Dettes et investissements. d) Se développer
12	Les objectifs stratégiques d'une entreprise sont :	a) L'accroissement des parts de marché, b) Le respect des volumes de production, c) Le respect du chiffre d'affaires. d) Etre rentable
13	Contrôler, c'est :	a) répondre à la demande des actionnaires, b) Augmenter les emplois et les ressources, c) Bien gérer l'entreprise. d) Maîtriser les écarts
14	Une Trajectoire sous contrôle permet de :	a) Corriger en permanence les écarts , b) Atteindre les objectifs fixés , c) la saisie des flux externes. d) augmenter le chiffre d'affaires.

## **EXERCICE 2 : SEUIL DE RENTABILITE ( QCM) :**

**Répondez aux Questions suivantes et (Cocher la Réponse /Juste) :**

- 1- Le seuil de rentabilité est le volume d'affaires pour le quel :**
- A – la marge sur coût variable est égale au coût de revient
  - B – la MCV est égal aux frais fixes
  - C – la marge brute est égale aux charges indirectes
  - D – le résultat est nul
- 2- Le seuil de rentabilité est égal :**
- A – aux charges variables divisées par le taux de MCV
  - B – au total des charges variables et charges fixes divisées par le taux de MCV
  - C – aux charges fixes divisées par le taux de MCV
  - D – aux charges fixes divisées par le taux de marge sur coût variable (MCV)
- 3- Lorsque la MCV unitaire est négative :**
- A- on peut atteindre le seuil de rentabilité en diminuant le montant des frais fixes
  - B – on peut atteindre le seuil de rentabilité en augmentant le volume des ventes
  - C - on ne peut pas atteindre le seuil de rentabilité
- 4 – Quand le niveau d'activité est nul, le résultat est ;**
- A – une perte égale au montant des frais fixes
  - B – nul
  - C – un bénéfice égal à la MCV
- 5 – Le fait de réaliser un nouvel investissement a généralement pour conséquence :**
- A - D'augmenter les frais fixes
  - B - De laisser inchangé la valeur du seuil de rentabilité
  - C - D'augmenter le seuil de rentabilité
  - D - De diminuer la MCV
- 6 – Augmenter le volume des ventes permet toujours d'améliorer le résultat lorsque :**
- A – la MCV est négative
  - B – la contribution est positive
  - C – le résultat en coût complet est négatif
  - D – la MCV est positive
  - E – la contribution est négative

**7 – Dans une entreprise ayant plusieurs produits, le taux de MCV de l'entreprise correspond :**

- A – au pourcentage de coûts variables totaux par rapport au chiffre d'affaires total
- B – la somme des produits des MCV unitaires multipliées par le prix de vente
- C – une moyenne pondérée des taux de MCV par produit

**8 – le résultat de l'entreprise s'améliore si on supprime un produit :**

- A – dont la MCV est irrémédiablement négative
- B – dont le résultat est irrémédiablement négatif
- C – dont la contribution est négative
- D – dont on peut supprimer un montant de charges fixes directes au moins égal à sa MCV

**EXERCICE 3 : LA PROCEDURE BUDGETAIRE** : Répondez aux questions suivantes en mettant une croix dans la case qui vous paraît exacte. Si vous fauz, donnez la réponse exacte :

N°	QUESTION POSEE	Vrai	Si Faux, Réponse vraie
1	On distingue au moins 5 types de budgets :		
2	Les budgets d'entreprise, sont obligatoires légalement		
3	Les budgets d'entreprise, sont indispensables		
4	le budget de l'entreprise représente un véritable plan d'action.		
5	On utilise des techniques de prévisions Qualitatives		
6	Les techniques qualitatives sont basées sur des données classiques.		
7	Les études de marchés se font par enquêtes.		
8	Le budget est une traduction chiffrée de plans d'actions coordonnées.		
9	Les budgets sont Indépendants		
10	Les budgets doivent former un tout cohérent.		
11	Les budgets doivent être nombreux		
12	Le Budget déterminant est le budget de production :		
13	Un centre de responsabilité engage son responsable		
14	Le centre de frais est un centre de production.		
15	Le centre de dépenses génère des Coûts mesurables		
16	Un Centre de chiffre d'affaires, est un centre de revenu		
17	Un centre d'investissement est un centre de profit		
18	Un budget doit être annuel		
19	Un budget est une fraction du plan stratégique		
20	L'objectif du centre de revenu est de maximiser les dépenses		
21	Un plan d'action est traduit en budgets		
22	Une prévision est toujours certaine		
23	Une procédure budgétaire est un outil de gestion		
24	Les Budgets sont négociés		
25	Les Budgets sont imposés par la DG		
26	La procédure budgétaire est élaborée par le Directeur financier		
27	Les Budgets sont consolidés par le Directeur Financier		
28	On établit un budget tous les ans		

29	Les Budgets sont semestriels		
30	Le budget prévisionnel est l'outil essentiel du contrôle de gestion		
31	Les prévisions budgétaires doivent être les plus réalistes possibles		
32	L'étude des performances de l'organisme est faite mensuellement		
33	Le Budget doit être arrêté avant le 30 Novembre		
34	Le budget peut être modifié par le DG s'il le désire		
35	Le budget est un guide pour les opérationnels		
36	Les budgets sont des traductions des plans d'actions		
37	Les budgets sont coordonnés par le CDG		
38	La procédure budgétaire est élaborée par le DRH		
39	L'achat d'immobilisations est inclus dans le budget d'achats		
40	La première phase d'élaboration des budgets est le lancement		
41	Le budget est quantifié		
42	Le budget général est consolidé par le DFC		
43	Le budget doit être trimestrialité		
44	Le budget doit être imposé		
45	Le budget doit être arrêté avant le début décembre		
46	Le budget est approuvé par le PDG		
47	Le budget engage son responsable		

**EXERCICE 4 QCM sur « Le Système de Tableaux de Bord» : Répondez aux questions suivantes. Si vous dites faux, donnez la réponse exacte :**

N°	QUESTION POSEE	Vrai	FAUX ?R/Ex
1	Les tableaux de bord servent à calculer les couts		
2	Le tableau de bord est un outil de comparaison		
3	Les tableaux de bord servent à atteindre les objectifs		
4	Les tableaux de bord sont consolidés par le directeur financier		
5	Le directeur commercial doit élaborer son tableau de bord		
6	Le directeur de ressources humaines doit établir son tableau de B		
7	Les tableaux de bord sont établis en amont de l'activité		
8	Les budgets servent de référence pour élaborer des tableaux de B		
9	Les tableaux de bord sont renseignés par le contrôleur de gestion		
10	Le directeur général doit établir un tableau de bord synthèse		
11	Le contrôleur de gestion établit un tableau synthèse au DG		
12	Les tableaux de bord sont établis mensuellement		
13	Les achats doivent être mentionnés dans le tableau de bord de P°		
14	Les tableaux de bord sont annuels		
15	Le contrôleur de gestion reçoit les tableaux de bord des opérationnels		
16	Le directeur général reçoit les tableaux de bord des opérationnels		
17	Le contrôleur de gestion doit déterminer les écarts		
18	Le contrôleur de gestion utilise les rapports d'activités en amont		
19	Les rapports d'activités servent de base pour établir les tableaux de bord		
20	Le contrôleur de gestion doit sanctionner ceux n'ont pas atteint leurs objectifs		
21	Le tableau de bord sert à déterminer les performances de chaque responsable		
22	Le tableau de bord compare les réalisations aux moyens		
23	Le TB commercial donne les résultats des performances financières		
24	Le tableau de bord général est consolidé par le DFC		
25	Les tableaux de bord sont facultatifs		
26	Les tableaux de bord sont légaux		
27	On établit un tableau de bord tous les trimestres		
28	Le tableau de bord est annuel		
29	On peut établir un tableau de bord même en absence d'un budget		
30	Les tableaux de bord des frais de distribution sont comparés aux ventes		
31	Le tableau de bord permet d'apprécier les performances de		

	chaque responsable		
32	Si les résultats ne sont pas conformes aux prévisions, c'est la faute au PDG		
33	Les tableaux de bord permettent de déterminer les responsabilités		
34	Sans tableaux de bord , on ne peut déterminer les responsables des écarts		
35	Les tableaux de bord servent à déterminer les écarts		
36	Sans les budgets, les tableaux de bord ne servent à rien		
37	Les tableaux de bord sont inutiles sans les prises de décisions de corrections		
38	Les responsables opérationnels rendent compte de leurs performances au CDG		
39	Le tableau de bord de trésorerie est établi par le responsable comptable		
40	Etablir un tableau de bord, c'est rendre compte de ses performances physiques		
41	Le tableau de bord peut être quantitatif		
42	Le tableau de bord a remplacé le rapport d'activité		
43	Le tableau de bord et le Reporting ont les mêmes objectifs		
44	Chaque directeur opérationnel doit remettre directement son TB au PDG		
45	L'auditeur consolide les tableaux de bord des opérationnels		
46	Les tableaux de bord servent à déterminer les écarts		
47	Le directeur financier établit le tableau de bord synthèse du PDG		
48	Les tableaux de bord évaluent les performances des responsables		
49	Le DFC doit consolider les tableaux de bord de l'entreprise		
50	Le PDG veille à ce que chaque responsable atteigne ses objectifs		

## **EXERCICE 5: EXTRAIT DE L'EXAMEN DE CONTROLE DE GESTION 2022-2023**

**I. QCM/ Répondez aux questions suivantes en mettant un cercle autour de la réponse ou des réponses qui vous paraissent exactes :**

1. Le contrôle de gestion

- a. Est un processus
- b. N'est pas un processus
- c. Contribue à l'élaboration de la stratégie
- d. Garant l'efficacité et l'efficience de l'entreprise

2. Le contrôle de gestion est :

- a. Récepteur du système d'information
- b. Gestionnaire du système d'information
- c. Animateur du système d'information

3. Les charges variables :

- a. Peuvent également s'appeler charges de structures
- b. Peuvent également s'appeler charges opérationnelles
- c. Sont dépendantes du niveau d'activité de l'entreprise
- d. Sont indépendantes du niveau d'activité de l'entreprise
- e. Augmentent lorsque la production augmente
- f. Diminuent lorsque la production augmente

4. Les charges fixes :

- a. Peuvent également s'appeler charges de structures
- b. Peuvent également s'appeler charges opérationnelles
- c. Sont dépendantes du niveau d'activité de l'entreprise
- d. Sont indépendantes du niveau d'activité de l'entreprise
- e. Augmentent lorsque la production augmente
- f. Diminuent lorsque la production augmente
- g. Ne changent jamais

5. Repérer la charges fixes dans cette liste :

- a. Location d'un hangar
- b. Achats d'emballages
- c. Prime d'assurance
- d. Salaires mensuel

6. Quel doit être la quantité à vendre pour obtenir un bénéfice de 5000DA? sachant que la MCV unitaire est de 18 et les charges fixes de 13 000 DA.

- a. 1 000
- b. 1 800
- c. 18 000

7. Quel doit être le prix de vente d'un produit pour obtenir un bénéfice de 10 000 DA ? sachant que les prévisions de ventes sont de 3 000 produits. Le coût variable unitaire est de 15 DA et les charges fixes de 5 000 DA.

- a. 10
- b. 15
- c. 20

8. Si le chiffre d'affaires baisse de 3%, quelle est la variation du résultat (en %) sachant que le levier opérationnel est de 6 ?

- a. 6%
- b. 9%
- c. 18%

9. Le balanced scorecard est :

- a. Un état financier anglo-saxon
- b. Une balance qui facilite les calculs
- c. Un tableau de bord prospectif
- d. Un tableau de bord équilibré

II.

L'entreprise **NUMERICA** produit un composant pour l'industrie des télécommunications.

**Coût variable unitaire** = 35 DA ; **Charges fixes globales** = 4 350 000 DA

**Prix de vente unitaire** = 180 DA

**Travail demandé<sup>1</sup>:**

- 1- Déterminez le seuil de rentabilité (en quantité).
- 2- Quel est le résultat lorsque le chiffre d'affaires est égal à **6 300 000DA**?
- 3- Calculez le résultat pour un volume de ventes prévisionnelles égal à **40 000 unités**.
- 4- Si seulement le prix de vente baisse de 10% : (**par rapport à la situation initiale**)
  - Quelle serait la conséquence sur le résultat (calcul et variation en %) ?
  - Que représente la variation du résultat par rapport à la variation du chiffre d'affaires. Expliquez ?

**REFERENCES  
BIBLIOGRAPHIQUES**

## I- OUVRAGES GENERAUX :

- ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel et applications »,éd. DUNOD, Paris, 2010
- ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 2ème Edition DUNOD, Paris, 2010.
- ANSOFF, « Stratégie du développement de l'entreprise », Les Éditions d'Organisation, « Les classiques EO », Paris, 1989
- ANTHONY, « The. Management Control Function », The Harvard Business School. Press, Boston, 1988.
- ARDOIN . J, JORDAN .H., « Le contrôleur de gestion », paris, Flammarion.
- AUGÉ B., et NARO G. et VERNBET, A., « Mini manuel de comptabilité de gestion », éd, Dunod, Paris, 2003.
- BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10ème édition, éd, Gualino éditeur, Paris, 2018.
- BOUGHABA, A., « Comptabilité analytique », édition BERTI,1998,
- BOUIN .X , SIMON .F.,« Les nouveaux visages de contrôle de gestion : Outils et comportements » , 2ème édition DUNOD, Paris, 2004.
- BOUQUIN H., « Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Que sais-je ? », n° 2892, 1976.
- GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M H., BESCOS P.L, « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », Collect.business, 2 ème éd. Paris, 2004.
- KAPLAN R., NORTON D., « Le tableau de bord : un système de pilotage de la performance », Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999.
- LONING H. , et All, « Le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3eme édi 2008.
- LUCAS H. C., « Système d'information pour le management », éd. d'organisation, 1986.

## **II. OUVRAGES D'EXERCICES :**

- COSSU C., MILKOFF R, « Contrôle de Gestion » ,Nathan, Paris,1998 .
- COSSU C., MILKOFF R, « Comptabilité de gestion », Nathan, Paris,1998
- CHATELAIN PONROY S., « Comptabilité de gestion : exercices corrigés », Vuibert,Paris, 2000.
- RAGAIGNE A., TAHAR- FREIXINOS C ,« Contrôle de gestion 64 exercices corrigés », 2e édition ,Paris,2017.

## **III. Webographie :**

[www.scribd.com](http://www.scribd.com)

[www.piloter.org](http://www.piloter.org)

[www.iutenligne.net](http://www.iutenligne.net)

