
Finance Contrôle de Gestion

1^{ère} séance - Ordre du jour

Principes du contrôle de gestion / Comptabilité analytique

- **Objectifs et présentation du cours de Finance Contrôle de Gestion**
- **Approche système du contrôle de gestion**
 - Définition et objectifs du contrôle de gestion
 - Positionnement du contrôle de gestion
 - Systèmes d'information
- **Comptabilité analytique**
 - Comment traiter les charges et les produits?
 - Imputation des charges
 - Méthodes des coûts complets
 - Imputation rationnelle des frais fixes
 - Direct Costing
 - Seuil de rentabilité / point mort
 - Coût marginal

2^{ème} séance - Ordre du jour

Contrôle de gestion budgétaire

- **Correction des exercices de comptabilité analytique**
- **Coûts standards**
- **Analyse des écarts**
- **Gestion budgétaire**
 - Principes de gestion budgétaire
 - Elaboration du budget
 - Commercial
 - Autres budgets
 - Documents du budget
- **Budget et business plan**
- **Tableau de bord de gestion**
- **Contrôle budgétaire et actions correctrices**
- **Prix de cession interne**

3^{ème} séance - Ordre du jour

Pilotage de la performance

- **Correction des exercices de contrôle de gestion budgétaire**
- **Quizz sur la comptabilité analytique et budgétaire**
- **Contrôle de gestion et connaissance de l'organisation et des processus**
- **Leviers et incitation : distance et multiplication**
- **L'apport de l'analyse organisationnelle : Balanced Scorecard**
- **Le contrôle de gestion pour les projets**
- **ABC et l'ABM**
 - Présentation de la méthode ABC
 - Exemple d'application de l'ABC
 - ABM

4^{ème} séance - Ordre du jour

Contrôle de gestion et organisation

- Quizz de synthèse sur le contrôle de gestion
- Les outils du contrôle de gestion
- La mise en place d'outils
- Le contrôle de gestion comme levier de changement
- Synthèse du cours
 - Points clés à retenir
 - Application du Contrôle de gestion pour une entreprise en création
- Conclusion

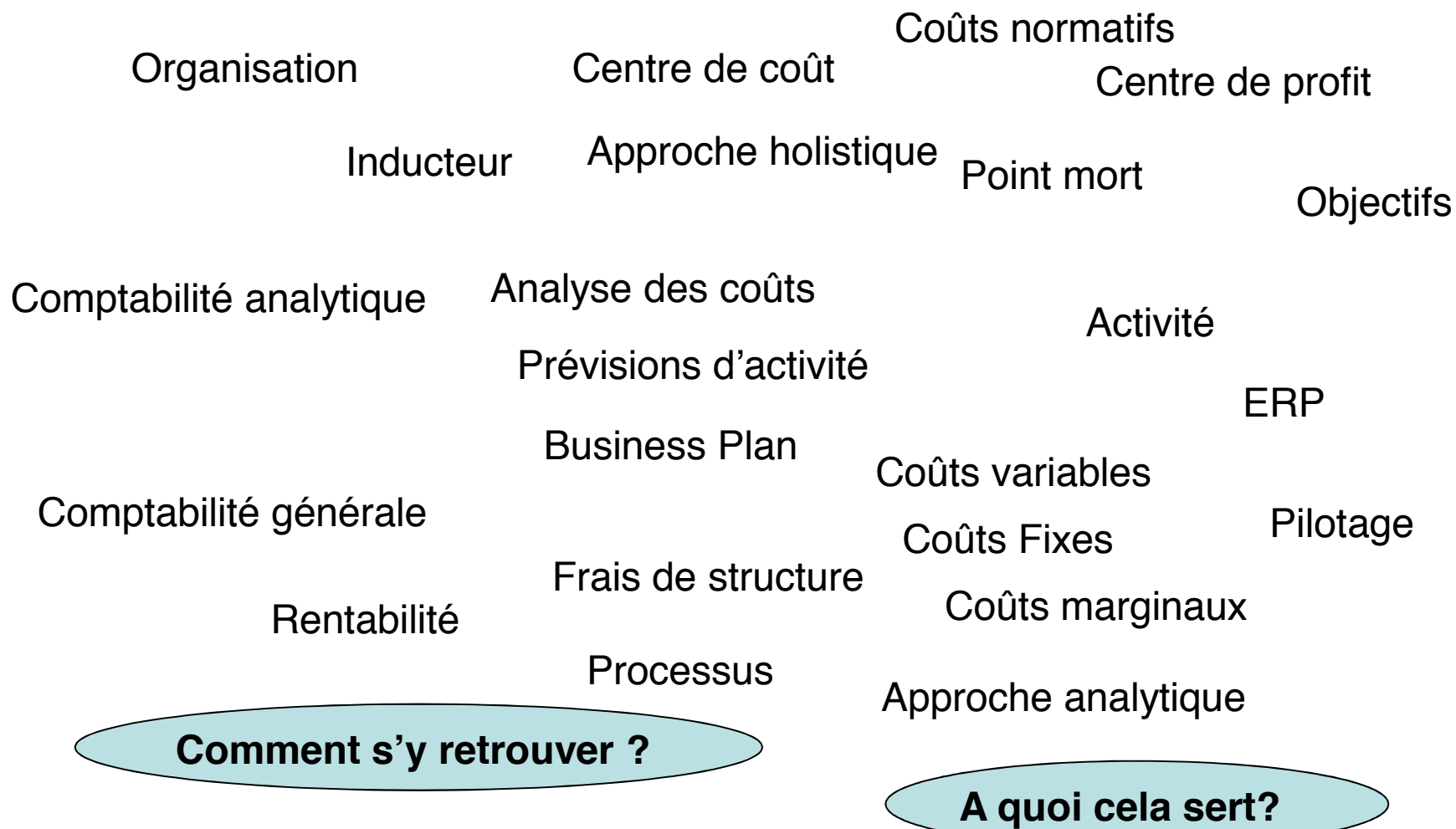
1^{ère} séance

Objectifs et présentation du cours

- Le cours s'inscrit dans un ensemble cohérent et lié : Base de finance, Business Plan...
- A la fin du cours doivent être acquis :
 - Le langage et les concepts de finance et de contrôle de gestion
 - La pratique du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique
 - Les concepts les plus répandus liés au pilotage des entreprises petites ou grandes
- Le cours comporte 4 parties
 - Positionnement du contrôle de gestion et comptabilité analytique
 - Contrôle de gestion budgétaire
 - Pilotage de la performance
 - Contrôle de gestion et organisation
- La formation comporte 3 aspects :
 - le fonds théorique
 - la pratique analytique
 - la réflexion sur le pilotage

1^{ère} séance

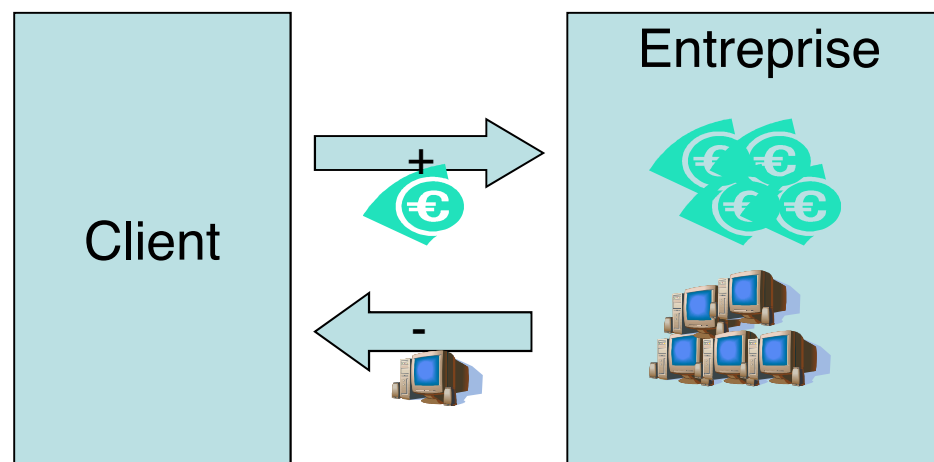
Définition du contrôle de gestion (1/5)



1^{ère} partie

Définition du contrôle de gestion (2/5) : flux et stocks

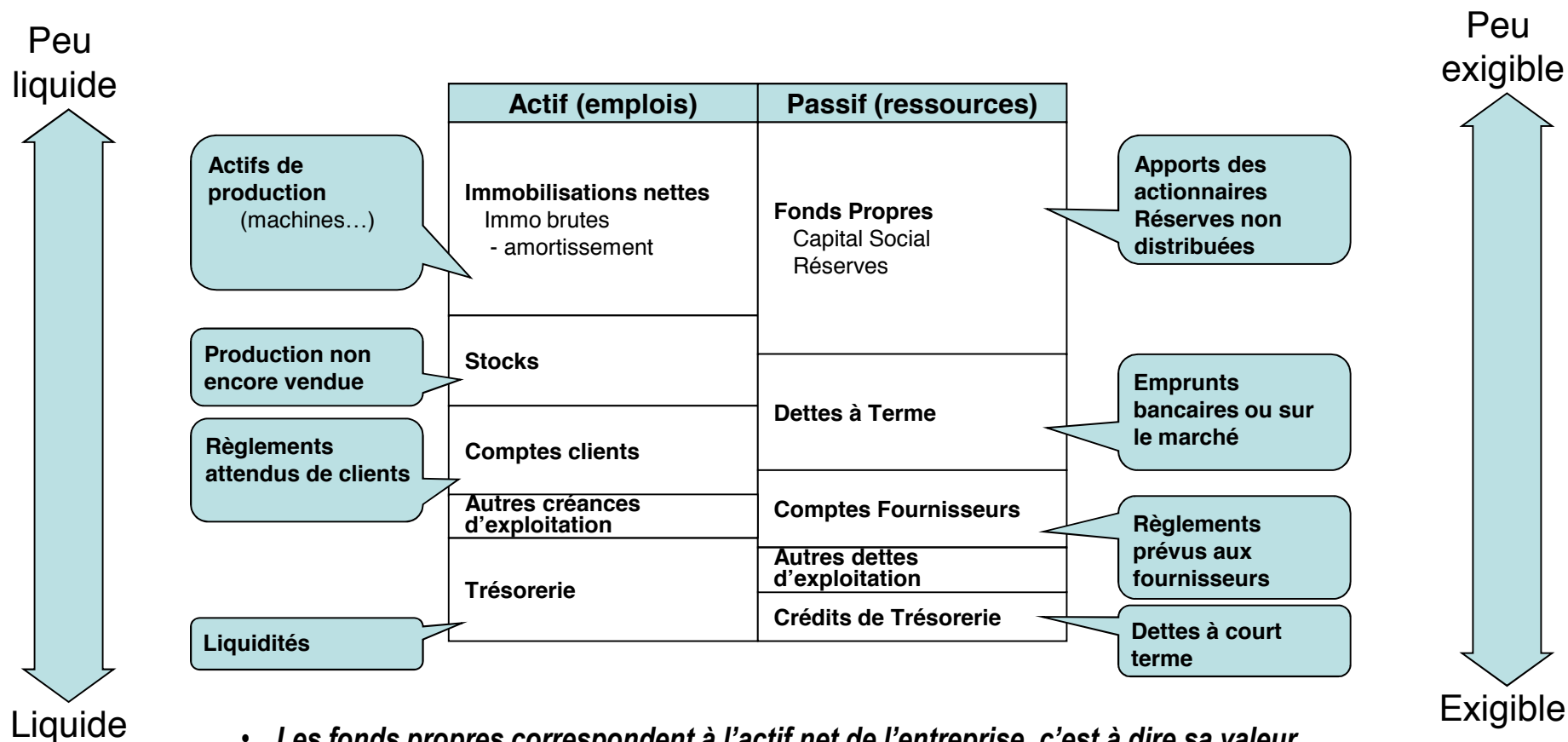
- Dans ces interactions avec les tiers (clients, fournisseurs, banque) l'entreprise échange des flux (« ce qui rentre ou qui sort »)
- Les flux cumulés dans l'entreprise deviennent des stocks (au sens général)



- Les flux ont en général une contrepartie
- Les « stocks » peuvent être une richesse pour l'entreprise (stock de marchandise, locaux, machines, trésorerie positive...) ou au contraire une dette (dette bancaire, crédit fournisseur...)

1^{ère} partie

Définition du contrôle de gestion (3/5) : Bilan



- Les fonds propres correspondent à l'actif net de l'entreprise, c'est à dire sa valeur comptable pour les actionnaires
- Cette valeur peut différer nettement de la capitalisation boursière qui évolue en fonction des évaluations des investisseurs sur les perspectives de l'entreprise

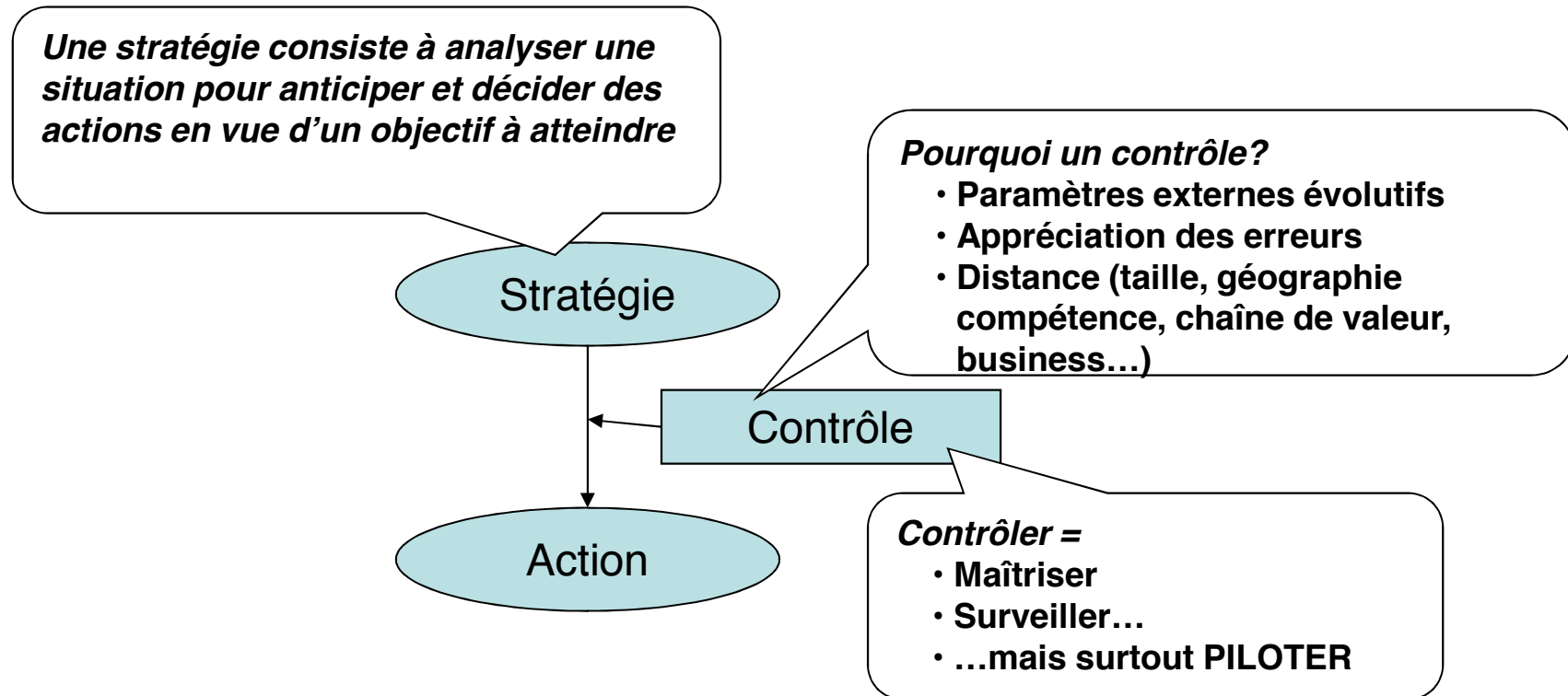
1^{ère} partie

Définition du contrôle de gestion (4/5) : Compte de Résultat

Charges	Produits	
Achats - Δ Stocks achats	Ventes + Δ Stock Produits	Marge commerciale
Autres charges externes		
Salaires Taxes diverses		Valeur Ajoutée
Dotations aux amortissements Autres charges de gestion	Autres produits de gestion courante	EBE (EBITDA*)
Frais financiers		Résultat d'exploitation
Charges exceptionnelles Participation des salariés IS	Produits exceptionnels	Résultat courant avant impôts (RCAI)
		Résultat Net

1^{ère} séance

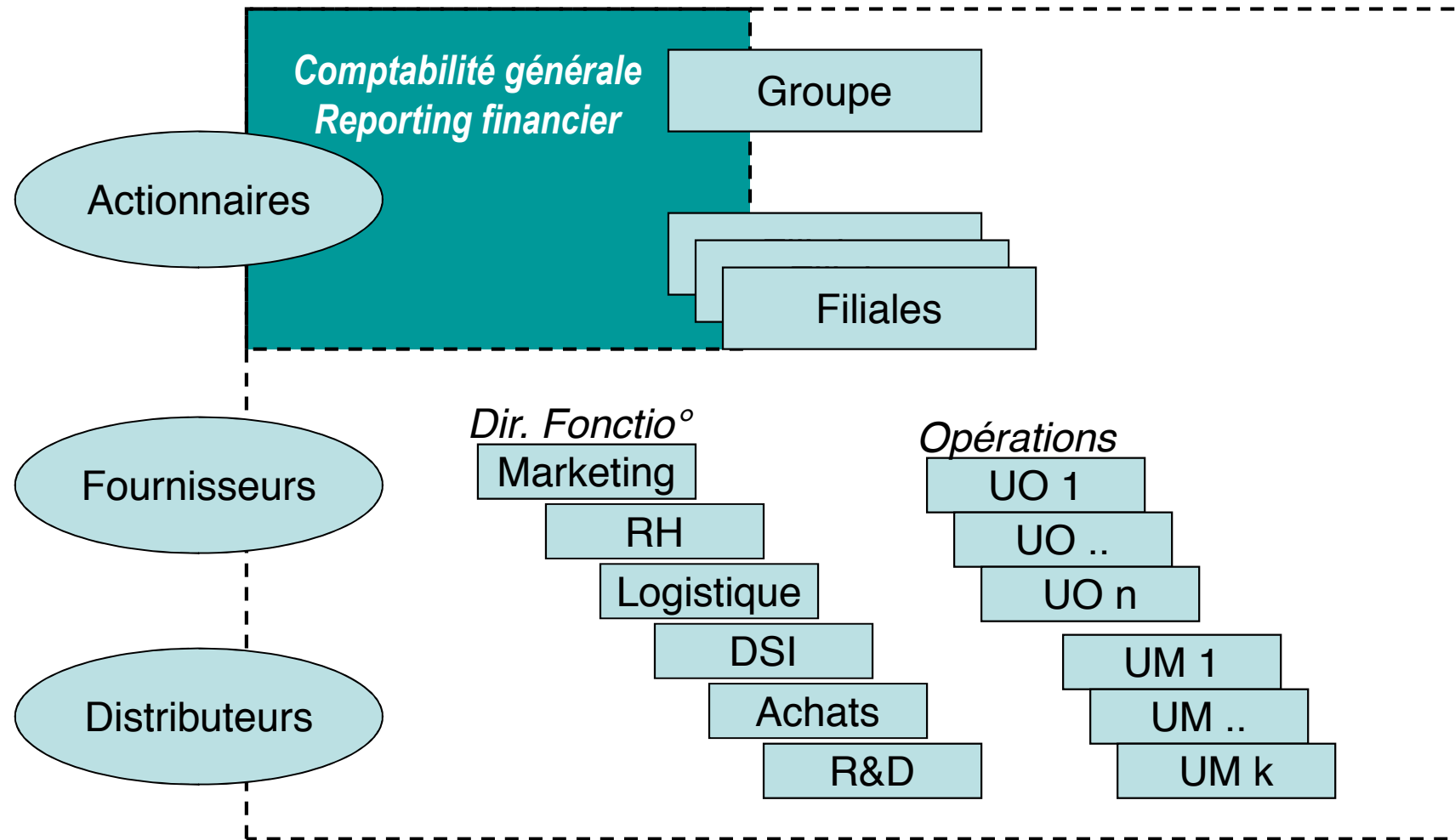
Définition du contrôle de gestion (5/5)



La gestion implique le contrôle. *Le contrôle dépasse le contrôle de gestion*

1^{ère} séance

Positionnement du contrôle de gestion (1/2)



1^{ère} séance

Positionnement du contrôle de gestion (2/2)

Problématique

Business Model

Anticipation moyen terme

Investissement majeur

Prévision 1 an

Contrôle opérationnel

Outils

Analyses stratégiques

Plan à Moyen Terme

Business Plan

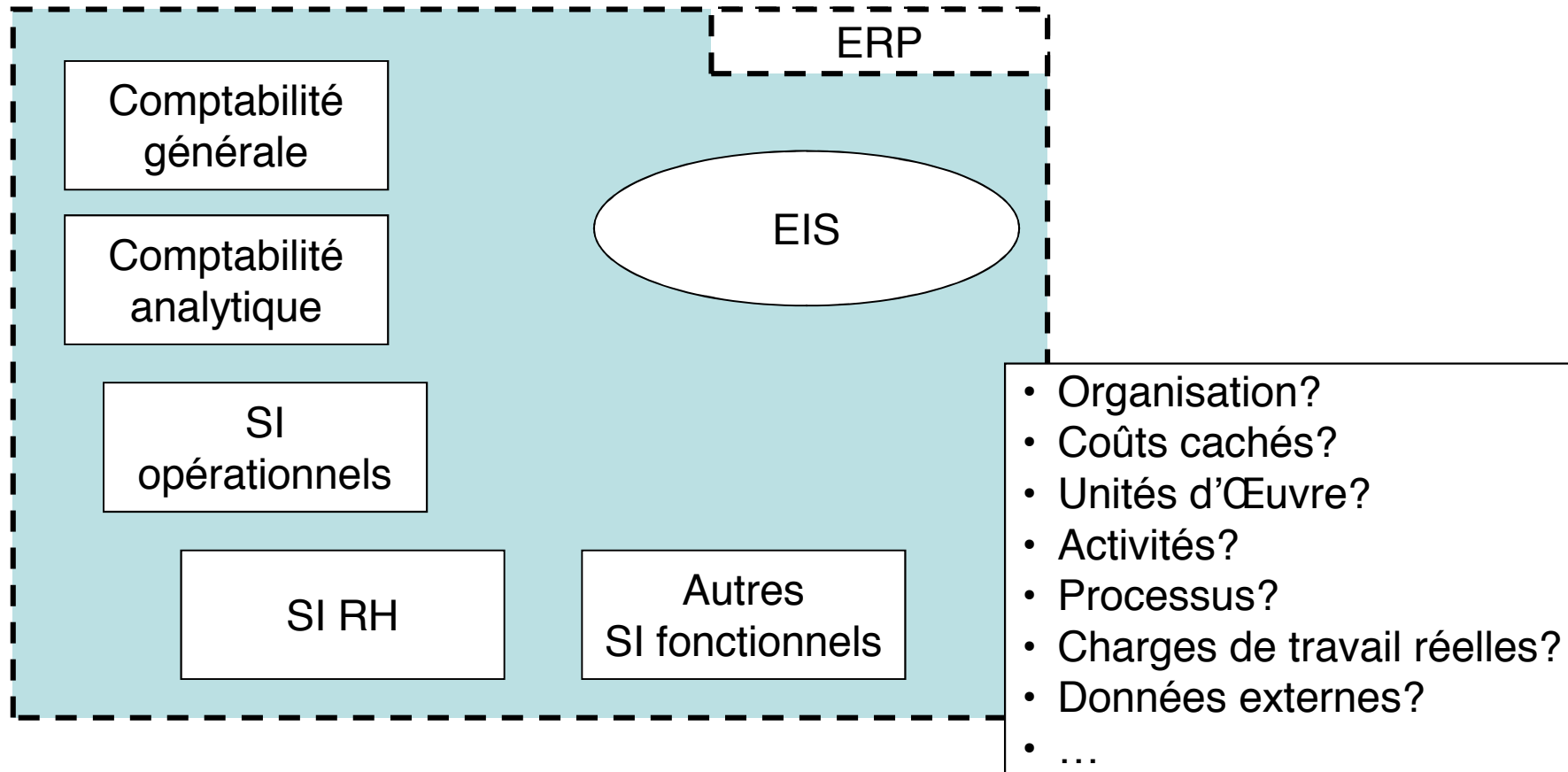
Budget (décliné)

Comptabilité analytique
Méthodes de répartition des coûts
Taux de cessions internes
Mesures d'activité
Reporting opérationnel

1^{ère} séance

Systèmes d'information

Le contrôle de gestion est alimenté par les SI mais souvent de façon incomplète



1^{ère} séance


Comment traiter les charges et les produits (1/3)

Quelle est la contribution analytique au résultat global?

	Produit A	Produit B	Total
Ventes	10 000	6 000	16 000
Charges	10 400	5 000	15 400
Résultat	-400	1000	+ 600

*Comment répartir produits et charges?
Quelle dimension d'analyse choisir?*

*Lien à faire avec le résultat de la
comptabilité générale (comptabilité
patrimoniale) ou la trésorerie (Business
Plan)*

- 
- Selon les postes de charge / produit et les comptabilisations il est plus ou moins facile de déterminer les éléments analytiques
 - Il existe plusieurs méthodes (Full costing, Direct costing, ABC...)
 - Elles se complètent

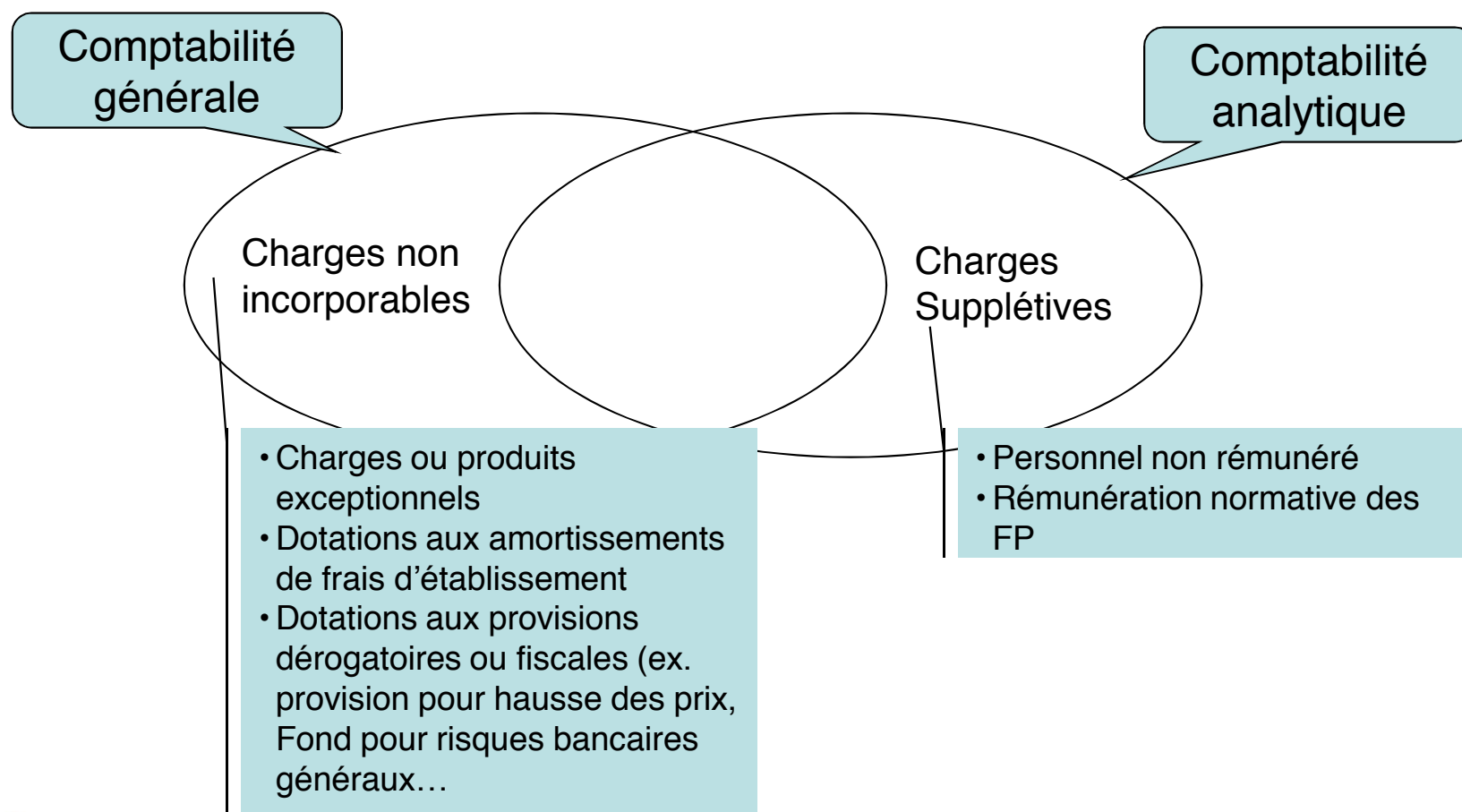
1^{ère} séance

Comment traiter les charges et les produits (2/3)

Destination Variabilité	Charges Directes	Charges Indirectes
Charges Opérationnelles Variables	Charges directes variables. Ex : <ul style="list-style-type: none">– Consommation de matières premières– Main-d'œuvre directe ; salaire de fabrication des ouvriers de fabrication	Charges indirectes variables. Ex : <ul style="list-style-type: none">– Énergie pour un chaîne commune à plusieurs produits– Frais postaux de livraison VPC
Charges de Structure Fixe	Charges directes fixes. Ex : <ul style="list-style-type: none">– Amortissement d'une machine pour un seul produit– Budget publi-promotionnel pour un produit précis	Charges indirectes fixes. Ex : <ul style="list-style-type: none">– Salaire du DAF– Contrat de maintenance d'un serveur

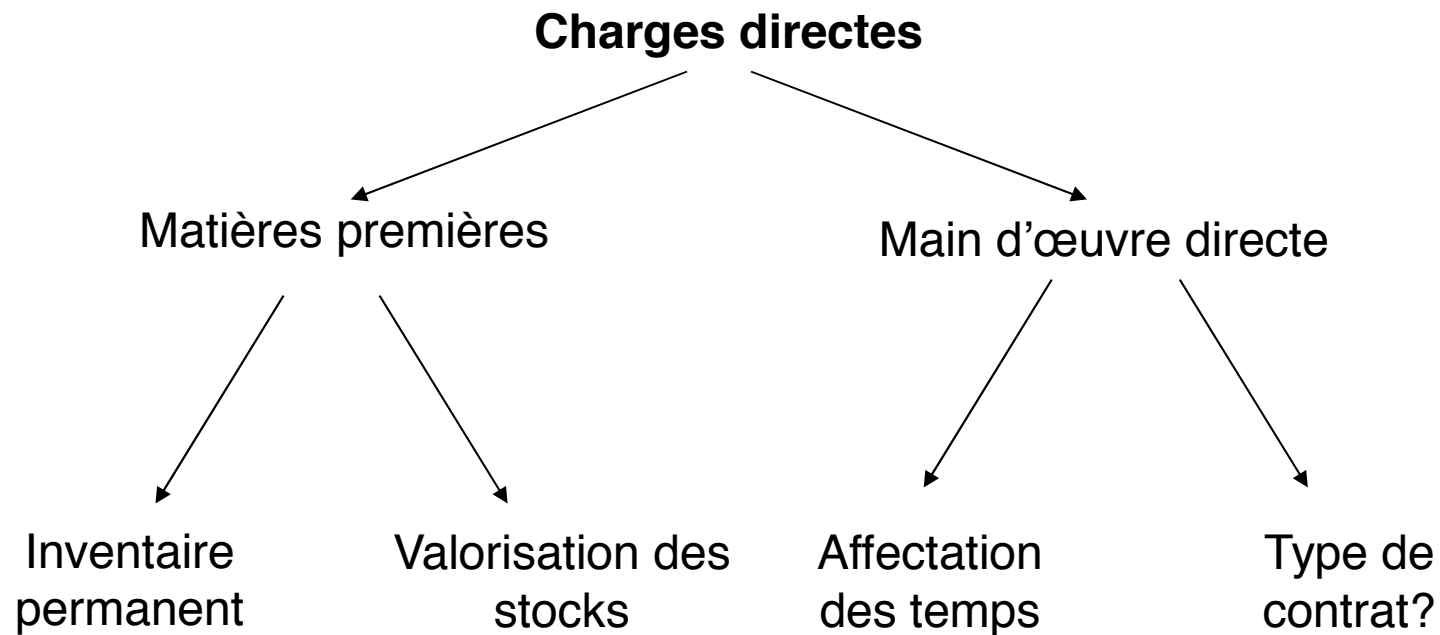
Comment traiter les charges et les produits (3/3)

Différence entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique



1^{ère} séance

Imputation des charges : charges directes (1/5)




1^{ère} séance

Imputation des charges : charges directes (2/5)

Exemple de valorisation de stock

Date	Action	Flux	Valeur	Stock unité
01-juil	Stock intial	4000	1	4000
07-juil	E	2000	2	6000
18-juil	S	2500		3500
21-juil	E	3000	3	6500
27-juil	S	4000		2500

- 
- Valoriser les sorties du stock
 - Evaluer les 3 méthodes CMUP, FIFO et LIFO

1^{ère} séance

Imputation des charges : charges directes (3/5)

Valorisation des sorties au CMUP

					CMUP	
Date	Action	Flux	Valeur	Stock unité	CMUP	Sortie CMUP
01-juil	Stock intial	4000	1	4000	1,89	
07-juil	E	2000	2	6000	1,89	
18-juil	S	2500		3500	1,89	-4 722
21-juil	E	3000	3	6500	1,89	
27-juil	S	4000		2500	1,89	-7 556
Volume		9000	17000	Stock	4 722	
CMUP			1,89	Var Stock	722	

1^{ère} séance

Imputation des charges : charges directes (4/5)

Méthode FIFO

					FIFO		
Date	Action	Flux	Valeur	Stock unité	Flux Valeur	VStock	VU Stock
01-juil	Stock intial	4000	1	4000	4 000	4 000	1,00
07-juil	E	2000	2	6000	4 000	8 000	1,33
18-juil	S	2500		3500	-2 500	5 500	1,57
21-juil	E	3000	3	6500	9 000	14 500	2,23
27-juil	S	4000		2500	-7 000	7 500	3,00
Volume		9000	17000	Stock	7 500		
CMUP			1,89	Var Stock	3 500		

1^{ère} séance

Imputation des charges : charges directes (5/5)

Méthode LIFO

					LIFO		
Date	Action	Flux	Valeur	Stock unité	Flux Valeur	VStock	VU Stock
01-juil	Stock intial	4000	1	4000	4 000	4 000	1,00
07-juil	E	2000	2	6000	4 000	8 000	1,33
18-juil	S	2500		3500	-4 500	3 500	1,00
21-juil	E	3000	3	6500	9 000	12 500	1,92
27-juil	S	4000		2500	-10 000	2 500	1,00
Volume		9000	17000	Stock	2 500		
CMUP			1,89	Var Stock	-1 500		

1^{ère} séance

Imputation des charges : charges indirectes

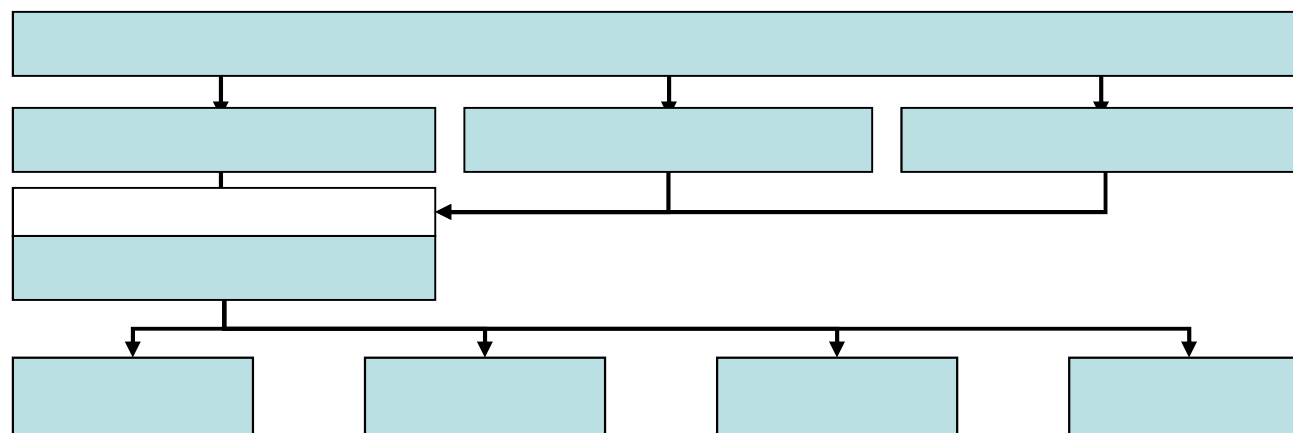
Centres principaux	Centres Auxiliaires	
Centres opérationnels	Centres de services <i>Activité mesurable</i>	Centres de Structure <i>Activité peu mesurable</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Unité d'usinage • Centre d'approvisionnement (ex. bureau d'achat) • Service promotion 	<ul style="list-style-type: none"> • Service informatique • Reprographie • Gestion de la paye 	<ul style="list-style-type: none"> • Direction générale • Direction Marketing • Contrôle de gestion groupe

Charges Indirectes

1^o Répartition Primaire

2^o Répartition Secondaire

3^o Imputation analytique



Imputation des charges : charges indirectes

Unités d'œuvre et inducteurs de coûts

• **L'unité d'œuvre** représente analytiquement l'activité d'un centre de coût

- heure de machine
- heure travaillé

• L'uo sert de base à un éclatement des charges globale du centre

• Le choix de l'uo s'appuie sur un constat historique (analyse de variance sur les coûts ou une logique plus empirique)

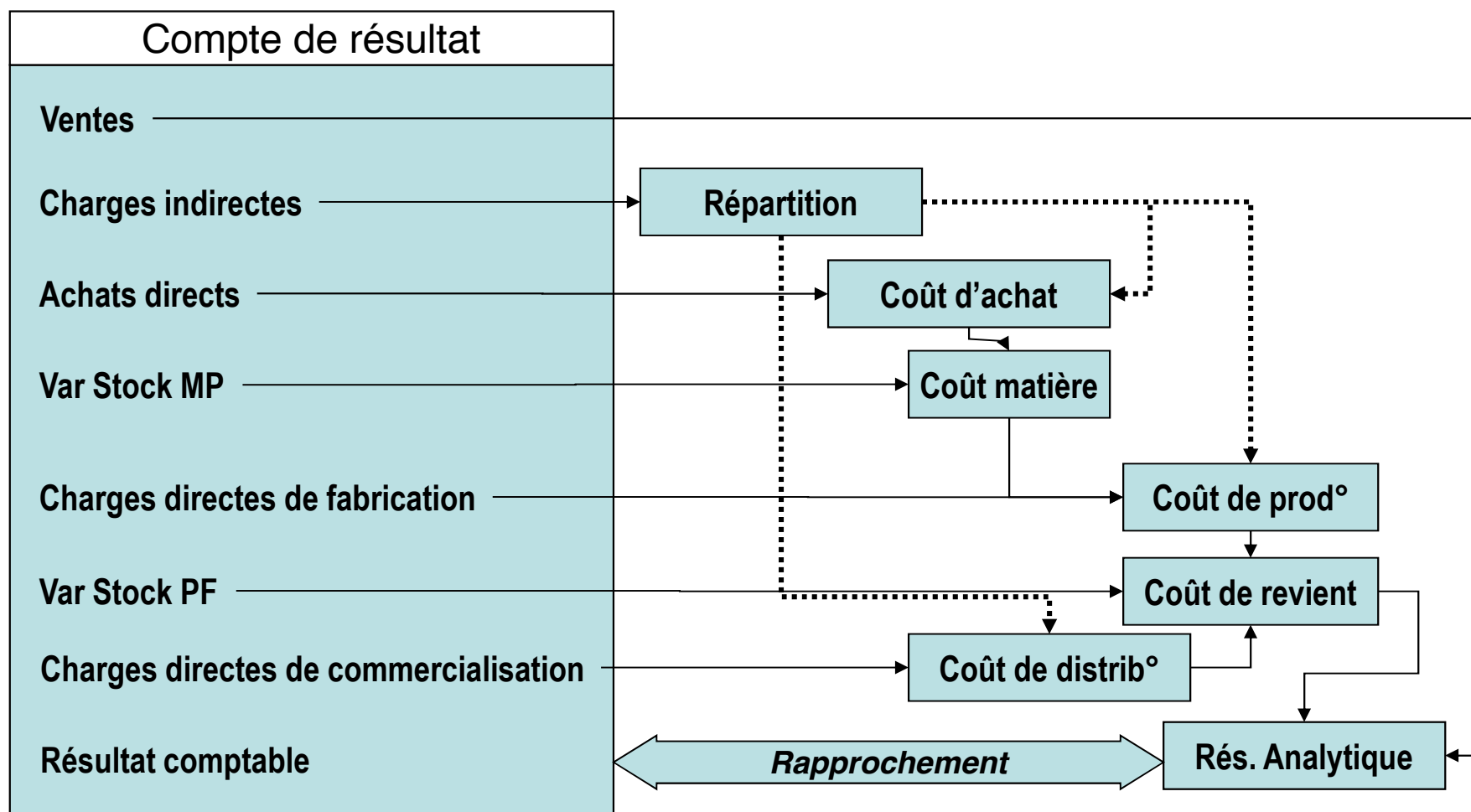
• **Les inducteurs de coûts** permettent d'intégrer plusieurs sources de coûts. Exemple :

- Heures de machine
- Nombre de séries lancées

• La notion d'inducteur est utilisée aussi pour les coûts par activité

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : démarche



1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

Société Sanilux

- Fabrication et vente de cabines de douche : modèle standard et luxe
- 7 centres d'activité

Centre	Répart / UO	Modèle S	Modèle L	Total
Administration	Clé : 2/8 (achats & comcial) 1/8 ateliers			
Achats	100 € d'achat			
Atelier de découpe des profilés	Heure machine	300	150	450
Atelier de découpe vitrage	Heure machine	280	172	452
Centre de montage	Heure de main d'œuvre	580	260	840
Centre de conditionnement	Heure de main d'œuvre	145	65	210
Service Commercial	100 € de vente			

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

Achats	Qté	Unité	Pu	Total	Standard	Luxe
- Profilé	20000	m	3,4	68 000		
- Vitrage	5000	m2	8,8	44 000		
- Divers				9 302	3 849	5 453
				121 302		
Stocks						
- Profilé	5200	m		18 720		
- Vitrage	1400	m2		12 600		
- Modèle S	20			4 360		
- Modèle L	140			39 200		

Frais de personnel

main d'œuvre directe	8 400
charges indirectes (détaillées par centre)	28 658
commission représentants	36 800

Total	73 858
--------------	---------------

Commissions aux représentants	10% des ventes (px catalogue HT)
-------------------------------	----------------------------------

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

Charges externes	
Frais de publicité	6 400
Frais de transport (service adm)	1 800
Frais de transport / achat	7 320
Frais de transport / ventes	17 400
Frais de courtage	3 560
Total	36 480
<i>Frais de courtage</i>	3 560
- Profilé	3 200
- Vitrage	360
Impôts et taxe (considérés comme charges adm)	4 400
Charges financières	5 000
Intérêts des emprunts (considérés comme charge adm)	2 600
Frais de découverts (dû aux clients > charges commerciales indirectes)	2 400
Charges exceptionnelles	
subvention AS locale (non incorporable)	2 400
Dot, amortissements et provisions	
amort.locaux & matériel (détail par centre)	27 200
dot prov. Dépréciation cpte client (charges commerciale)	1 400
prov. Fiscale hausse des prix (non. Incorp.)	3 800

1ère séance

Méthode des coûts complets : illustration

Ventes	Qté	Unité	Pu	368 000
- Modele S	560	HT	400	224 000
- Modele L	240	HT px cat.	600	144 000
Ristournes				55 200
- Modele S				33 600
- Modele L				21 600
Charges adm supplétives (rém. Des FP)				10 400
Fabrication				
		Consommation		
		Prof.	Vitrage	
- Modele S	580	14 500	3 480	
- Modele L	260	7 800	2 080	
Heure de MO directe yc Charges sociales (€)			8	
To Do				
- répartition des charges indirectes		- stocks de PF		
- coûts d'achats		- coûts de distribution		
- stock mp		- coûts de revient, résultats analytiques sur produits vendus, résultat		
- coûts de production		- compte de résultat Compta générale		

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

1) Répartition des Charges Indirectes

<i>nature charge</i>	<i>non incorp.</i>	<i>Admin°</i>	<i>Achats</i>	<i>Atelier de découpe des profilés</i>	<i>Atelier de découpe vitrage</i>	<i>Centre de montage</i>	<i>Centre de condi°</i>	<i>Service Commercial</i>
Charges de personnel		5 000	2 400	3 100	3 600	4 120	3 238	7 200
Frais de publicité								6 400
Frais de transports		1 800	7 320					17 400
Impôts & Taxes		4 400						
Intérêts		2 600						2 400
subvention AS	2 400							
dot° amortissement		2 200	1 600	2 600	4 400	3 500	3 500	4 600
dep° cpte client								1 400
prov hausse des cours	3 800							
charges supplétives (rem FP)		10 400						
Répartition primaire		26 400	11 320	5 700	8 000	7 620	6 738	39 400
- imputation adm			6 600	3 300	3 300	3 300	3 300	6 600
Répartition secondaire			17 920	9 000	11 300	10 920	10 038	46 000

	UO 100 € d'achat	Heure machine	Heure machine	Heure de main d'œuvre	Heure de main d'œuvre	100 € de vente
Nbre d'UO	1 120	450	452	840	210	3 680
Coût de l'UO	16,0	20,0	25,0	13,0	47,8	12,5

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

2) Coûts d'achats

	<i>Vitrage</i>	<i>Profilé</i>	<i>Total</i>
Qté	20 000	5 000	
PU	3,4	8,8	
Achats	68 000	44 000	112 000
Frais de courtages	3 200	360	3 560
Bureau Achats	10 880	7 040	17 920
Total	82 080	51 400	133 480
PU	4,10	10,28	

3) Stock MP

Profilé

	<i>Qté</i>	<i>PU</i>	<i>Prix</i>
SI	5200	3,60	18 720
Achats	20000	4,10	82 080
Consommation			
- Modele S	14 500		
- Modele L	7 800		
SF	2 900	4,00	11 600

>> **CMUP 4,0**

Vitrage

	<i>Qté</i>	<i>PU</i>	<i>Prix</i>
SI	1400	9,00	12 600
Achats	5000	10,28	51 400
Consommation			
- Modele S	3 480		
- Modele L	2 080		
SF	840	10,00	8 400

>> **CMUP 10,0**

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

4) Coûts de production

	Standard	Luxe	Total	uo
<i>Unités produites</i>	580	260		
Matières premières	96 649	57 453	154 102	
- Profile	58 000	31 200	89 200	4,00
- Vitrage	34 800	20 800	55 600	10,00
- fournitures diverses	3 849	5 453	9 302	
Coût directs de MO	5 800	2 600	8 400	
- Centre de montage	4 640	2 080	6 720	8,00
- Centre de conditionnement	1 160	520	1 680	8,00
Coûts indirects	27 471	13 787	41 258	
- Atelier de découpe des profilés	6 000	3 000	9 000	20,0
- Atelier de découpe vitrage	7 000	4 300	11 300	25,0
- Centre de montage	7 540	3 380	10 920	13,0
- Centre de conditionnement	6 931	3 107	10 038	47,8
Coût de production	129 920	73 840	203 760	
Coût unitaire	224,0	284,0		

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

5) Stock de produits finis

<i>Modèle Standard</i>	<i>Qté</i>	<i>PU</i>	<i>Valeur</i>
SI	20	218	4 360
Production	580	224	129 920
Vente	560	224	125 328
SF	40	224	8 952

>> **CMUP 223,8**

<i>Modèle Luxe</i>	<i>Qté</i>	<i>PU</i>	<i>Valeur</i>
SI	140	280	39 200
Production	260	284	73 840
Vente	240	283	67 824
SF	160	283	45 216

>> **CMUP 282,6**

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

6) Coûts de distribution	Standard	Luxe	Total
CA	224 000	144 000	368 000
Unités vendues	560	240	800
Commissions représentant	22 400	14 400	36 800
Ristournes	33 600	21 600	55 200
Charges indirecte service client	28 000	18 000	46 000
Coût de distribution	84 000	54 000	138 000
Coût par unité vendue	150	225	173

12,5 % des ventes

7) Coût de revient	Standard	Luxe	
Coût de production	224	283	
Coût de distribution	150	225	
Coût de revient unitaire	374	508	
Unité Vendues	560	240	800
Coût de revient	209 328	121 824	331 152

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

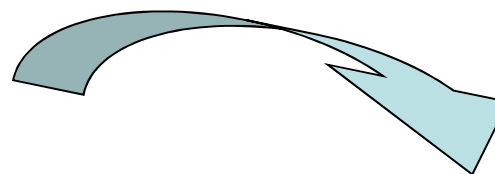
Résultat analytique unitaire	Standard	Luxe	Total
Prix de Vente	400	600	
Coût de revient	374	508	
- <i>coût de production</i>	224	284	
- <i>coût de distribution</i>	150	225	
Résultat analytique	26	92	
Taux de marge	7%	15%	

Compte de résultat analytique			
CA	224 000	144 000	368 000
Coût de revient	209 328	121 824	331 152
- <i>coût de production</i>	125 328	67 824	193 152
- <i>coût de distribution</i>	84 000	54 000	138 000
Résultat analytique	14 672	22 176	36 848

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : illustration

Ventes	368 000
- ristournes	-55 200
+ var Stock PF	10 608
- achats	-121 302
+ var Stock MP	-11 320
Marge commerciale	190 786
- impôts et taxes	-4 400
- frais de personnels	-73 858
- charges externes	-36 480
- dot° amortissements	-27 200
- dot° dépréciation client	-1 400
- frais financiers	-5 000
- dot° prov hausse des prix	-3 800
- charges exceptionnelles	-2 400
Résultat net	36 248

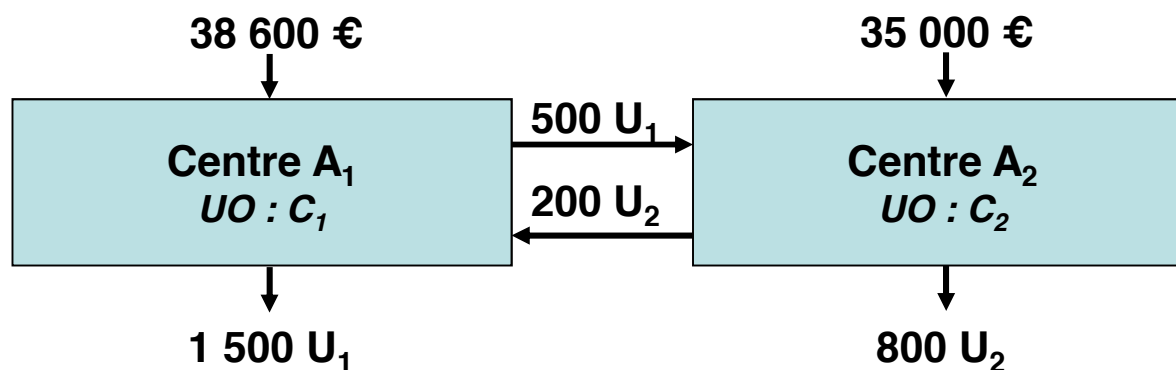


Résultat net	36 248
- charges supplétives	-10 400
+ charges non incorporables	11 000
Résultat analytique	36 848

1^{ère} séance

Méthode des coûts complets : prestations réciproques

Exemple



Prod° = Inputs

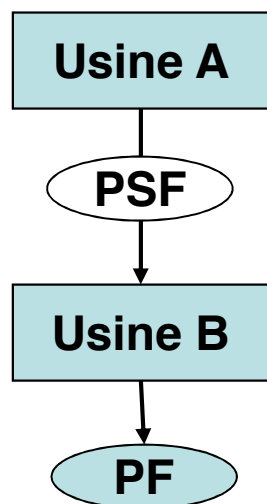
$$\begin{cases} 2\,000 C_1 = 38\,600 + 200 C_2 \\ 1\,000 C_2 = 35\,000 + 500 C_1 \end{cases} \quad \triangleright \quad \begin{cases} C_1 = 24 \\ C_2 = 47 \end{cases}$$

Plus généralement > résolution d'un système de n équations linéaires à n inconnues

1^{ère} séance

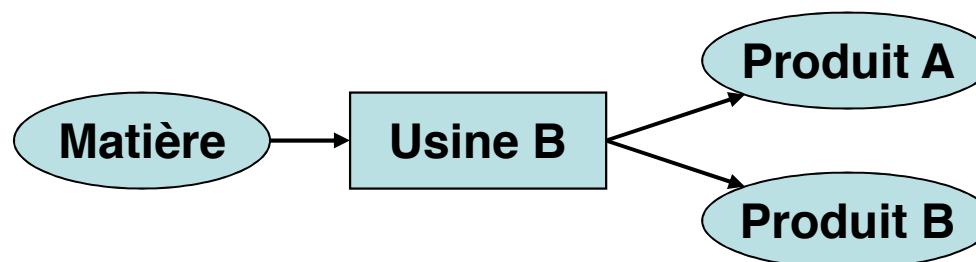
Méthode des coûts complets : en-cours et sous produits

En cours / produits semi-finis



- Si le stock intermédiaire est important et fluctuant on calcule un coût « en cascade »
- Sinon on peut ignorer le stock intermédiaire en première approche

Produits joints - Sous produits



- Si les 2 produits sont d'importance comparable on définit une clé de répartition
- Si un produit prédomine la vente du sous-produit peut venir en déduction du prix de revient du produit principal

1^{ère} séance

Imputation rationnelle des frais fixes

Du fait des coûts fixes le résultat dépend du volume d'activité :

$$C = CV + CF = c \times n + CF$$

$$R = (P - c) \times n - CF$$

Le coût unitaire est croissant en régime d'activité réduit :

$$CU = c + (CF/n)$$

L'imputation rationnelle des frais fixes consiste à n'imputer qu'une part des CF

$$C' = CV + CF * (n/n_0) \quad (n/n_0) : \text{coefficient d'activité}$$

$$C - C' = \text{différence d'imputation rationnelle} = CF \times [1 - (n/n_0)]$$

La méthode permet de faire apparaître :

- les éléments de performance en dehors du volume d'activité
- les éléments liés au volume d'activité

1^{ère} séance

Direct Costing

Le « direct costing » simple consiste à ne détailler que les charges directes variables

	Total		Produit A	Produit B	Produit C
+ Ventes					
- Coûts variables					
= Marge sur coûts variables					
- Frais fixes					
= Résultat Global					

Le « direct costing » évolué impute aussi les frais fixes directs

1^{ère} séance

Seuil de rentabilité

$$C = CV + CF = c \times CA + CF \quad c : \text{coûts variables sur CA}$$

$$m = 1 - c : \text{taux de marge sur coûts variables}$$

S : seuil de rentabilité : CA à partir duquel le résultat est positif

$$\begin{aligned} R &= CA - C = CA - (CV + CF) \\ &= (1 - c) \times CA - CF \\ &= m \times CA - CF \end{aligned}$$

D'où $S = CF / m$

Marge de sécurité : $CA - S$

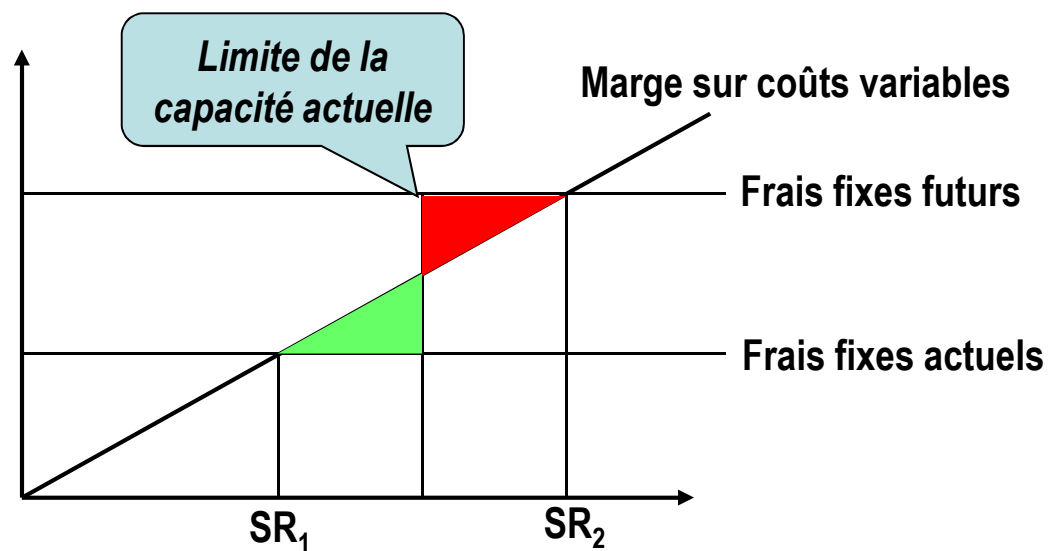
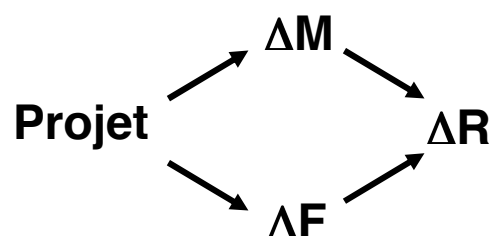
1^{ère} séance

Direct Costing et seuil de rentabilité : applications

Le « direct costing » permet des simulations budgétaires simplifiées

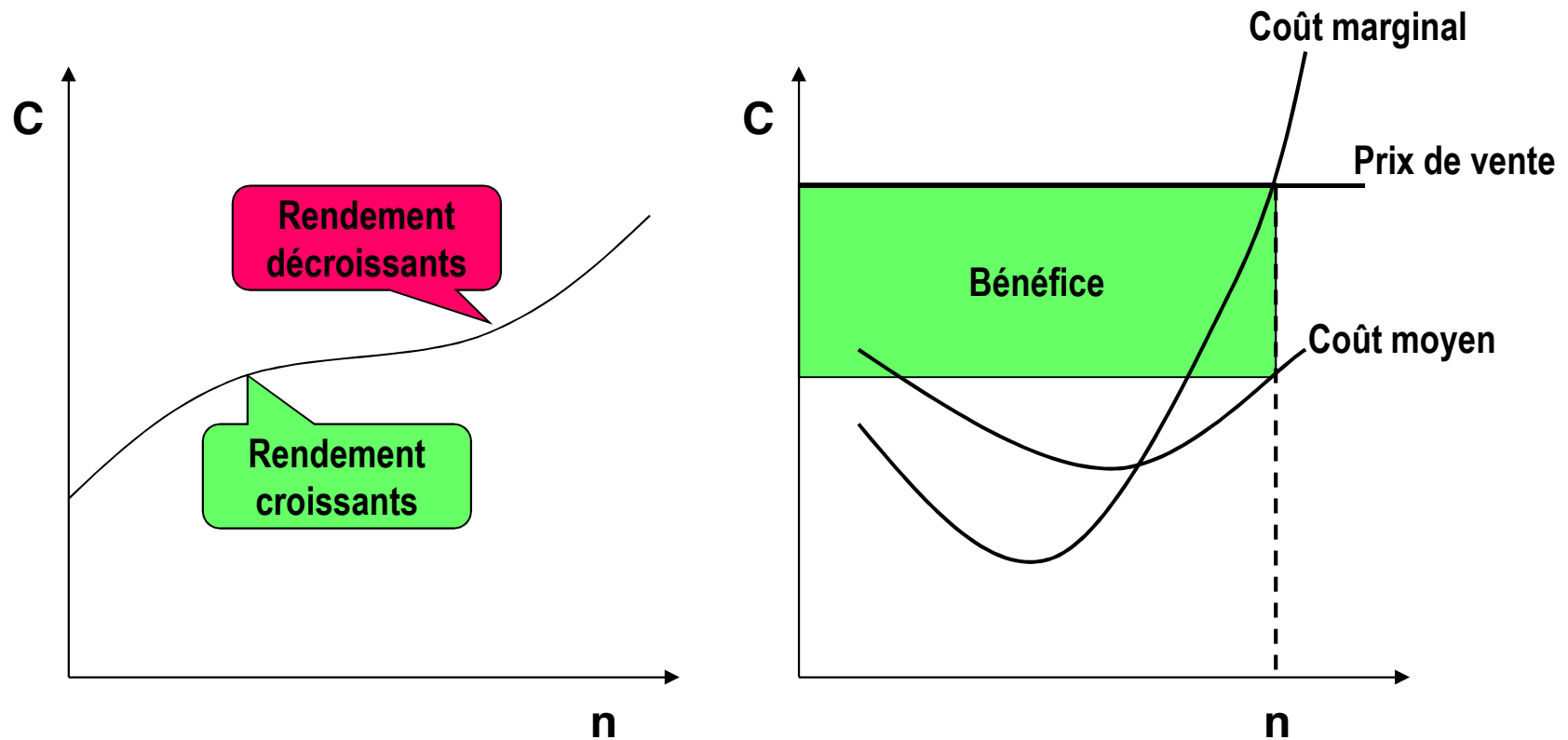
$$R = \sum m_i \times n_i - F \quad \Rightarrow \quad \begin{array}{l} \text{Calcul facilité d'impacts sur le résultat :} \\ \bullet \text{ D'une variation d'activité} \\ \bullet \text{ D'une variation de la marge} \end{array}$$

Le direct costing permet de faire des études d'opportunité



1^{ère} séance

Coût marginal et quantité optimale



La notion de coût marginal est commune au contrôle de gestion et à la microéconomie

2^{ème} séance

Exercices de comptabilité analytique

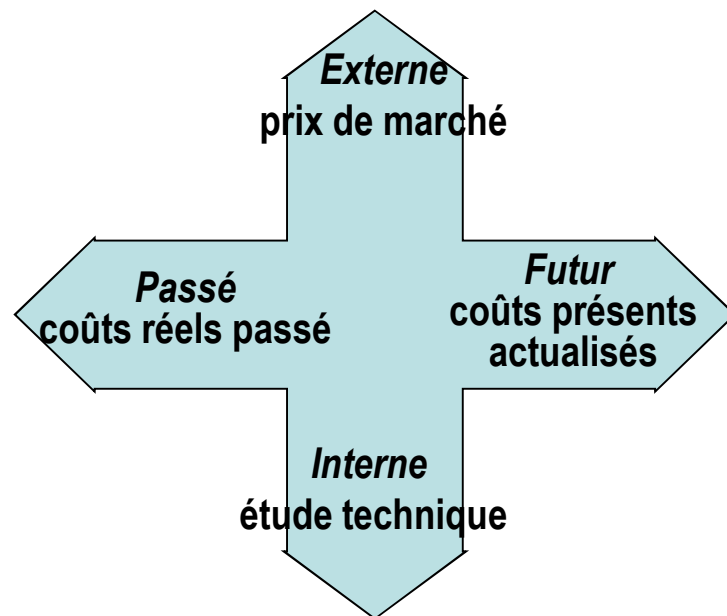
Nom du cas	Thème	Page
MICE	Inventaire permanent CMUP FIFO LIFO	1
Amstram Jam	Coûts complets	1
Bonchoco	Coûts complets	2
Lastec	Coûts complets, imputation rationnelle	4
Dogue	Imputation rationnelle, coût marginal	5
No Fun	Coûts complet, imputation rationnelle, direct costing	6
G314	Direct Costing, seuil de rentabilité, coût marginal	7
Jais	Coût marginal	8
CHA	Coûts complets, coûts standards	8
Navimar	Coûts complets, coûts standards, coûts complets, direct costing	10
Pharma	Seuil de rentabilité, coûts standards	11
Flycut	Imputation rationnelle, coûts complets	12
Mécanotrex	Coûts complets, ABC	13
Climaflex	Seuil de rentabilité, investissement	14
Kermaria	Direct costing, seuil de rentabilité	15
Tropicolino	Coûts préétablis, écarts	16

2^{ème} séance

Coûts standards : coûts préétablis

Coûts préétablis

- Les coûts préétablis sont calculés **antérieurement** aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de **référence** qui serviront le moment venu, de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.
- Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, coût budgété, coûts prévisionnels.



Utilisation

- **Faciliter le calcul des coûts.** On calcule à l'avance des coûts préétablis et impute aux objets de coûts les charges dès la connaissance des inducteurs.
- **S'adapter aux structures décentralisées.** Pour avoir une réelle responsabilité, il faut avoir une main mise sur ses charges. Les dépassements budgétaires se transmettent entre centres des cessions internes, ce qui multiplie les écarts.
- **Fixer des seuils d'écarts,** pour déléguer les responsabilités. Il n'est pas utile d'analyser un écart de 20% pour un poste représentant 2% du budget alors qu'il existe des écarts de 20% sur des postes représentant 40% de ce budget.
- **Structurer en fonction des finalités budgétaires.** L'entreprise doit avoir le choix entre procéder aux cessions internes à un coût préétabli, à un coût réajusté en fonction de chaque cession et centre, à un coût constaté mais conventionnel pour tenir compte du marché, à un prix de marché, etc.

2^{ème} séance

Coûts standards : définition et typologie

- Un coût standard est un coût préétabli issu d'analyses à la fois technique et économique. Donc les coûts standard sont des coûts préétablis particuliers. Ils présentent généralement le caractère de **norme**. L'**activité normale** n'est pas la pleine capacité des moyens de production. C'est celle qui doit permettre autant les suractivités que les sous activités pour affronter :
 - des pannes, des grèves, des malfaçons, des ruptures d'approvisionnement
 - mais aussi des commandes inopinées, un matériel encore en bon état, des salariés motivés et performants pour accepter ces ruptures de rythmes.
- Choix du standard
 - le **standard type** calculé pour une utilisation optimale des moyens alloués en fonction des objectifs. Mais il démotive car on ne considère que ce qui est prévisible.
 - le **standard constaté** auparavant. Il se fonde sur la certitude d'avoir obtenu à la période précédente des coûts qui peuvent servir de norme pour la période suivante. Mais il y a un risque majeur d'intégration automatique des sous activités de la période précédente, dans la norme de la période suivante.
 - le **standard ajusté**. Il améliore le coût standard constaté par une actualisation mais il transfère sur le calcul du taux d'actualisation les problèmes d'actualisation du coût objectif.
 - le **standard imputé**. Comme un coût standard est principalement constitué par le produit d'une quantité par un coût unitaire, la quantité consommée sera celle de la norme, mais le prix sera celui constaté afin de s'approcher le plus possible de la réalité.

2^{ème} séance

Coûts standards : utilisation et limites

Utilisation	Limites à intégrer
<ul style="list-style-type: none">• Standard immatériels sont fondés sur une organisation où les compétences sont assises sur les savoirs tacites, intangibles, non codifiés. Les écarts sont impossibles à valoriser• Standards matériels ont un calcul plus aisé car les charges sont dissociables en terme de quantités et de prix. La quasi totalité des charges et produits (80% des postes budgétaires)<ul style="list-style-type: none">❑ Les quantités portent sur des volumes, des poids, des litres etc. de matière achetée, consommée ou de produits vendus.❑ les prix de cession interne ou externe sont des standards aisés à calculer❑ Les temps sont des standards qui supposent une étude minutieuse de la confection des produits et services en cours, intermédiaires ou finis.❑ Les taux ont des standards aisément prévus en fonction de l'avancement, des grilles hiérarchiques, de l'ancienneté etc. Mais ils peuvent varier aussi en fonction des décisions gouvernementales sur les taux de charges patronales ou du salaire minimum.	<ul style="list-style-type: none">• Limites des standards<ul style="list-style-type: none">❑ trop rigides, ils sont inadaptés, car les conditions d'exploitation et la conjoncture se modifient très rapidement❑ trop souvent modifiés pour suivre les mutations conjoncturelles ils ne peuvent plus juger des performances réelles. Les écarts deviennent inopérants et démotivent.❑ trop ambitieux, ils découragent les responsables qui élaborent des parades sans sanction, personne n'étant dupe des objectifs prévus irréalistes. Ils créent aussi une discorde, chacun exigeant de l'autre ce qu'il ne peut raisonnablement obtenir, et la hiérarchie est rejetée.• Aménagé raisonnablement, ils vont entraîner une entente cordiale pour que le système ne se modifie en rien. Les standards seront alors atteints sans efforts (si on les dépasse de trop la direction passerait pour une dupe). Un standard parfait doit être atteint par des gains de productivités : il faut que les standards soient négociés

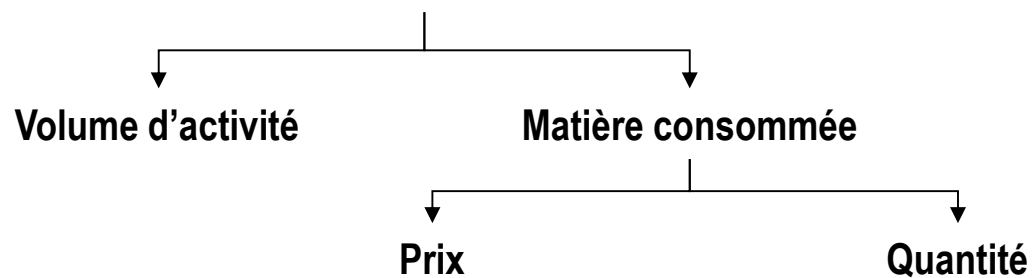
2^{ème} séance

Analyse des écarts : charges directes

	Prévu	Réalisé
Production (unités)	1000	1200
Consommation de matière (Kg)	100	130
Prix d'achat (€ / Kg)	10	12

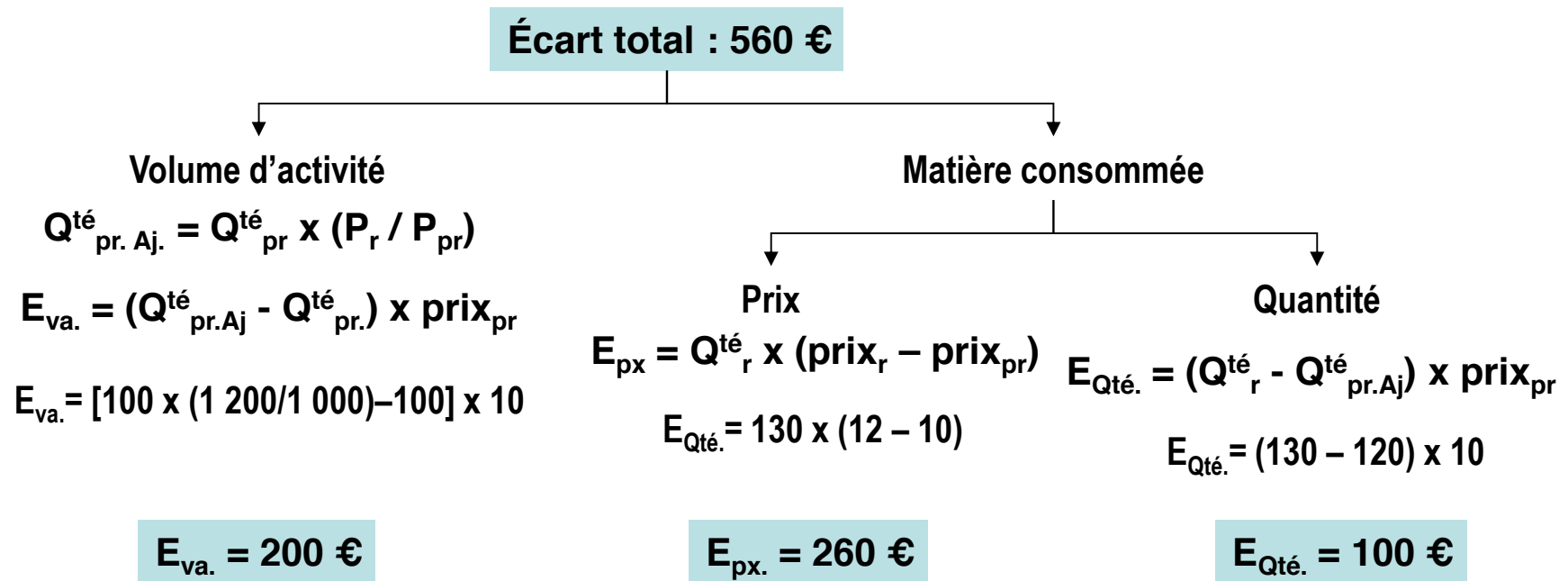
prévu : 1 000 € réalisé : 1 560 €

Écart total : 560 €



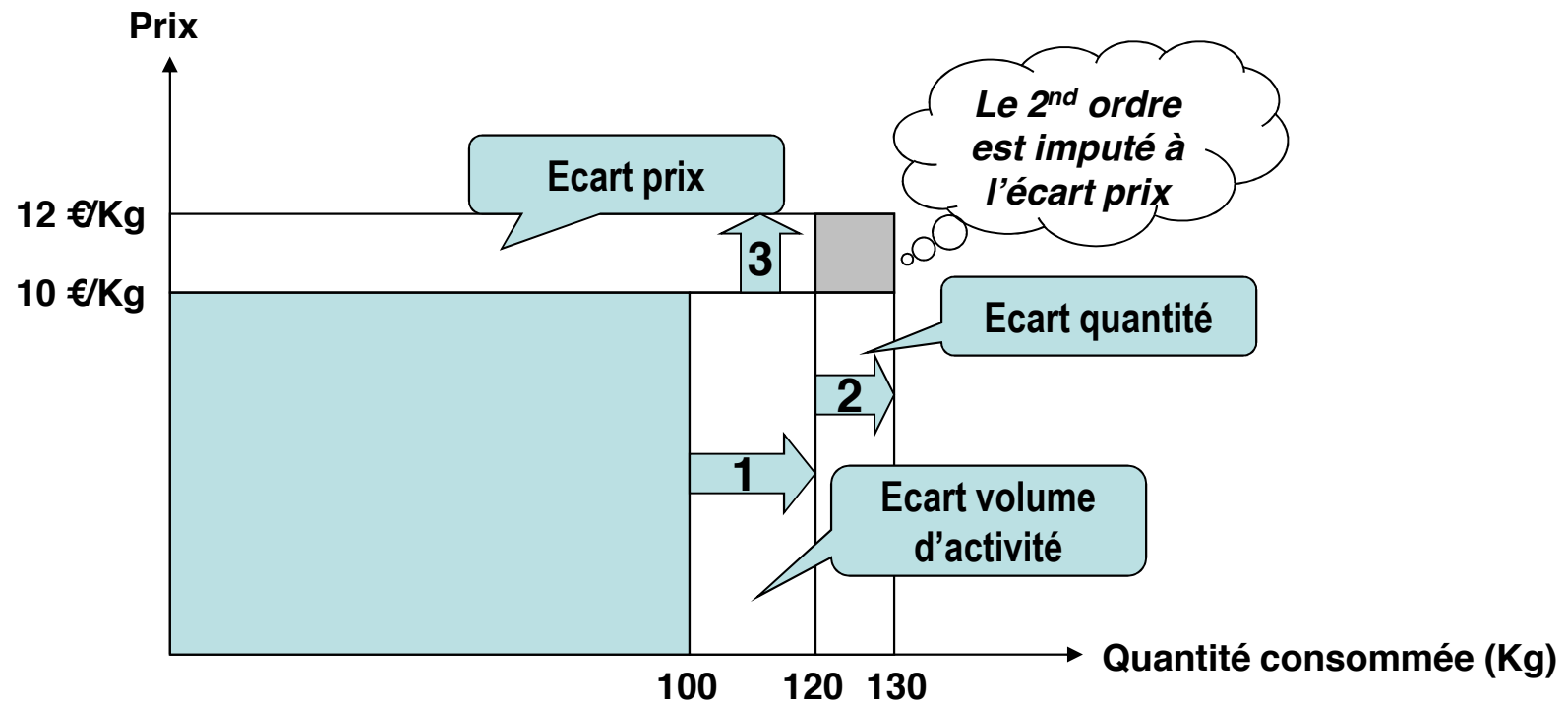
2^{ème} séance

Analyse des écarts : charges directes



2^{ème} séance

Analyse des écarts : charges directes



2^{ème} séance

Analyse des écarts : charges indirectes

	Prévu	Réalisé
Production (unités)	1000	525
Activité (h)	40	25
Frais	6 000	5 000
- dt fixes	2 000	
- dt variables	4 000	
Coût de l'UO (€ / h)	150	
Standard d'usinage (h / produit)	0,04	
Coût (€/ produit)	6	

Ecart total : 1 000 €

✱ L'écart est favorable
mais l'analyse est
ciblée sur le coût avec
une activité réduite

$$\text{CPPC}^1 = Q^{\text{té}}_r \times \text{Coût}_{\text{pr}} \quad \triangleright \quad \text{CPPC}^1 = 525 \times 6 = 3\,150\text{€}$$

$$\text{Ecart Total} = \underbrace{(\text{Coût Réel} - \text{CPPC})}_{\text{E}_{\text{rpc}}} + \underbrace{(\text{CPPC} - \text{Coût Préétabli})}_{\text{E}_{\text{va.}}}$$

$$\text{E}_{\text{rpc}} = 1\,850\text{ €}$$

*Écart relatif
à la prod° constatée*

$$\text{E}_{\text{va.}} = -2\,850\text{ €}$$

*Écart sur
volume d'activité*

2^{ème} séance

Analyse des écarts : charges indirectes

CPH : coût préétabli des heures constatées

$$\text{Ecart sur coûts variables}^1 = \text{Coût Réel} - [\text{FF}_p + \text{FV} \times (\text{A}_r / \text{A}_p)]$$

$$E_{CV} = 5\,000 - [2\,000 + 4\,000 \times (25 / 40)] \quad E_{CV} = 500$$

$$\text{Ecart sur imputation des coûts fixes} = \text{CPH} - \text{CPA}$$

CPA : coût préétabli de la production des heures attendues

$$\text{CPA} = C_p \times N_h \times P_p / H_p = 6 \times 25 \times (1\,000 / 40) = 3\,750$$

$$E_{ICF} = 750$$

E_{ICF} = écart d'imputation rationnelle des frais fixes

$$\text{Ecart rendement} = \text{CPA} - \text{CPPC}$$

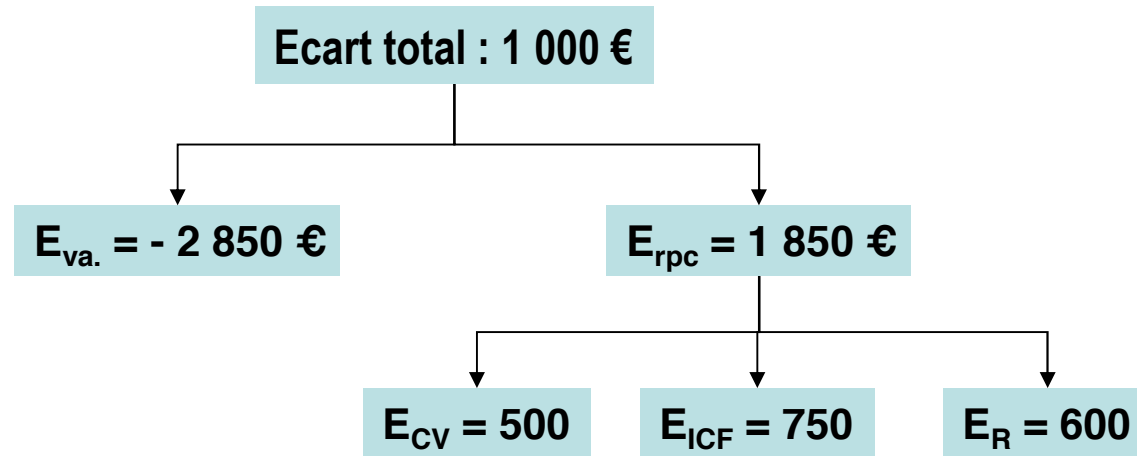
$$E_R = C_p \times N_h \times (P_p / H_p - P_r / H_r)$$

$$E_R = 600$$

2^{ème} séance

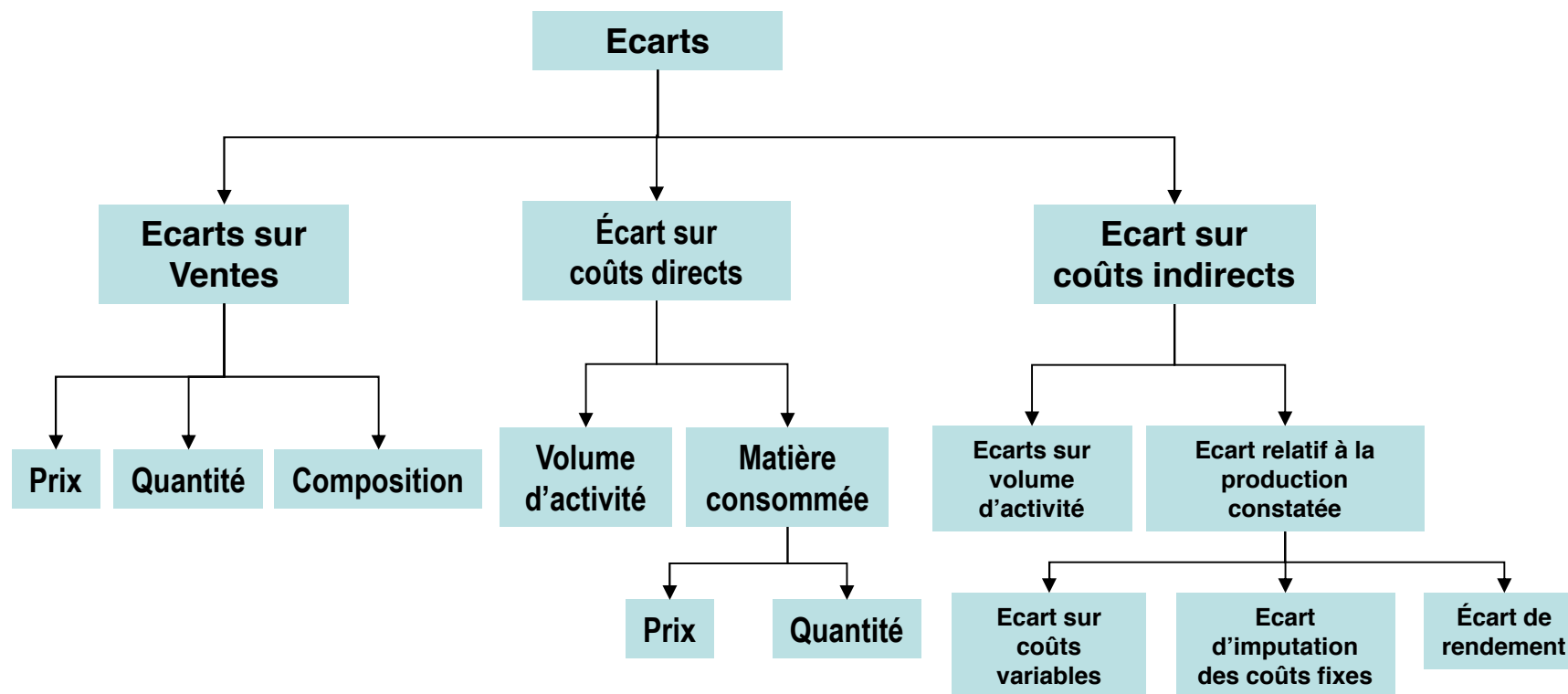
Analyse des écarts : charges indirectes

On retrouve l'analyse des écart sur charges indirectes...



2^{ème} séance

Analyse des écarts : vue de synthèse



2^{ème} séance

Gestion budgétaire : principes

Problématique	Outils
---------------	--------

Business Model Analyses stratégiques

Anticipation Plan à Moyen Terme

Investissement
majeur Business Plan

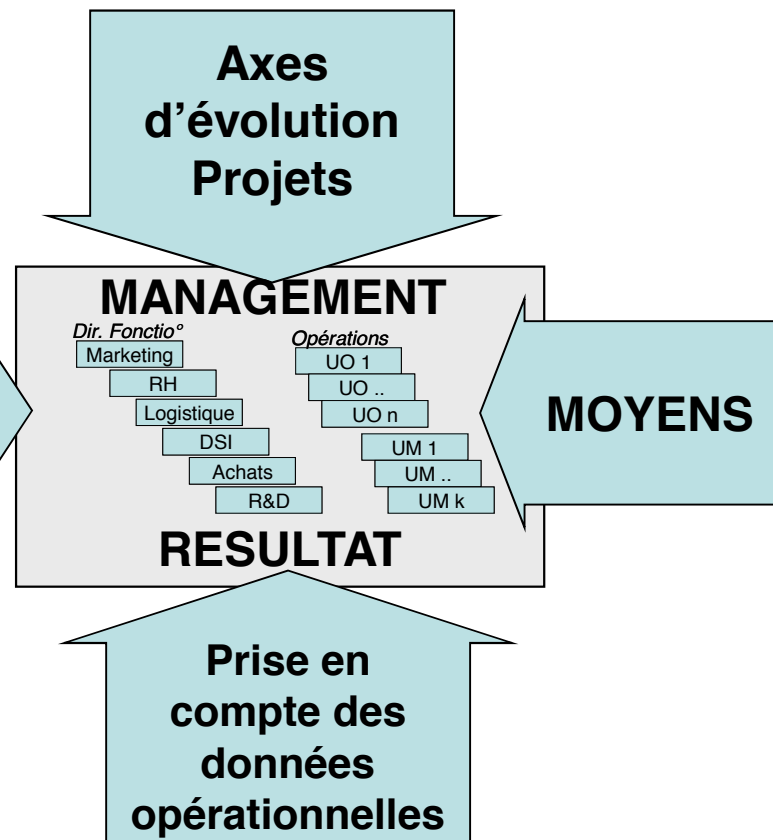
Prévision 1 an

Budget

Contrôle
opérationnel

Comptabilité analytique
Méthodes de répartition des coûts
Taux de cessions internes
Mesures d'activité
Reporting opérationnel

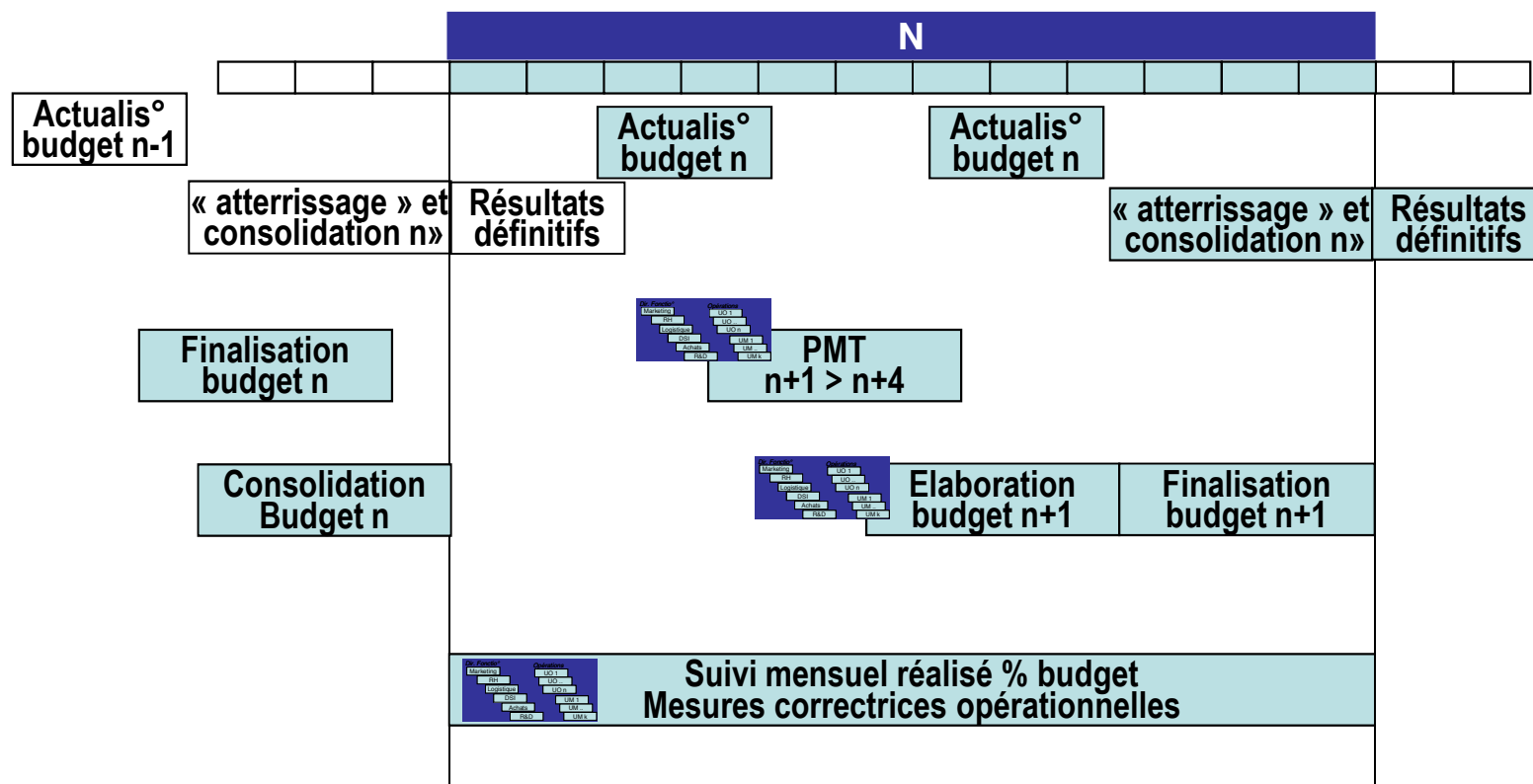
OBJECTIFS



2ème séance

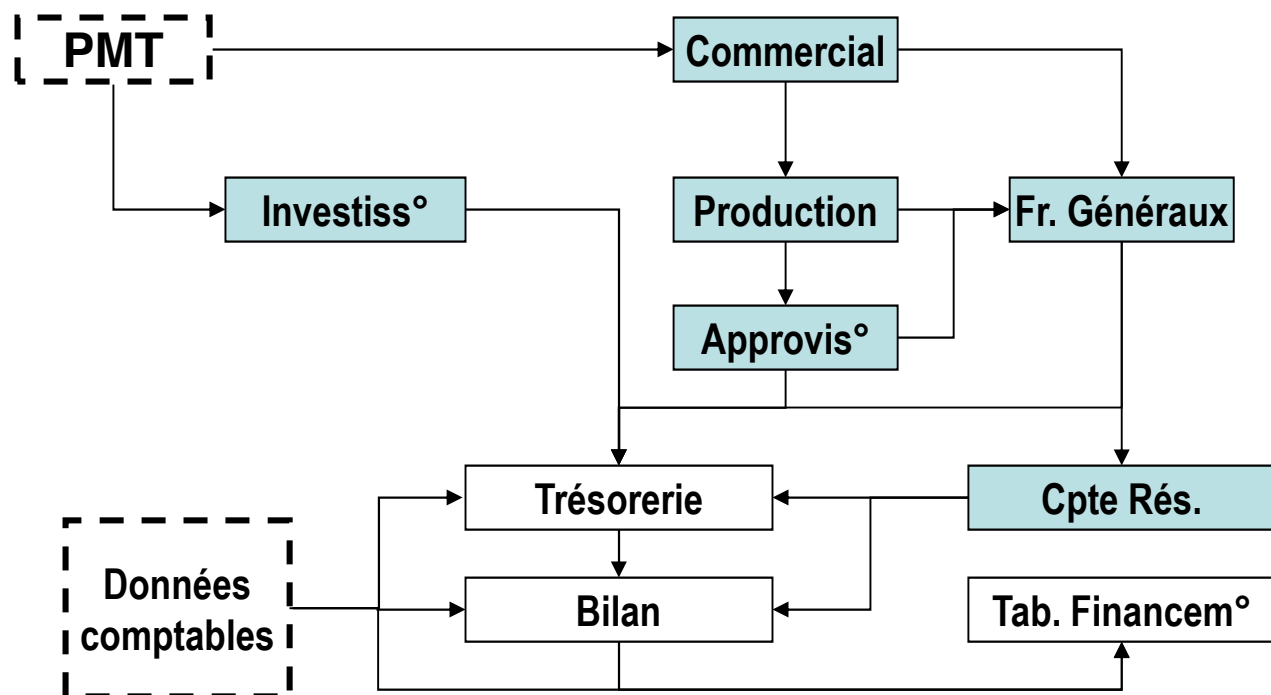
Gestion budgétaire : principes

Elaboration et suivi du budget dans l'année



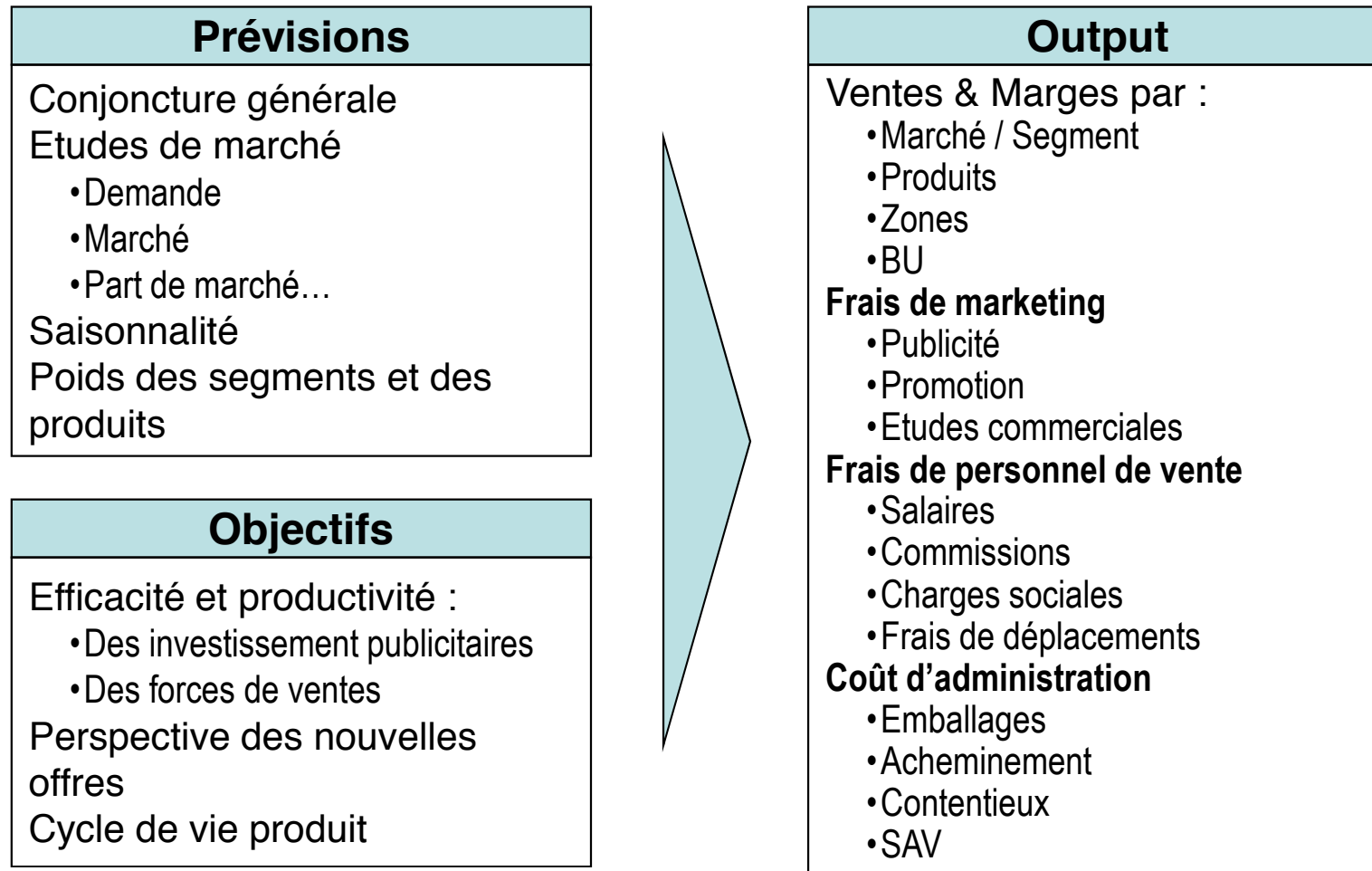
2^{ème} séance

Gestion budgétaire : élaboration du budget



2ème séance

Gestion budgétaire : budget commercial



2^{ème} séance

Gestion budgétaire : autres budgets

	Problématique	Outils de décision / modélisation
Investissement	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Faire des choix d'investissements<input type="checkbox"/> Déterminer le meilleur moment d'investir et évaluer les contraintes<input type="checkbox"/> Identifier et traiter les dépendances entre projets	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> TRI<input type="checkbox"/> Business Plan<input type="checkbox"/> Gestion de projet
Production	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Adapter les moyens aux besoins (distribution)<input type="checkbox"/> Prendre en compte les cycles (saisonnalité, temps de fabrication, ordonnancement) pour optimiser charges et stock (JAT)	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> GPAO<input type="checkbox"/> Outils d'optimisation des contraintes (ex. simplexe)
Approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Gérer les stocks de façon à optimiser le coût d'usage<input type="checkbox"/> Optimiser le coût d'approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Stock zéro<input type="checkbox"/> Calcul analytique des coûts d'usage<input type="checkbox"/> Outils de gestion des stocks<input type="checkbox"/> Outils financiers de couverture
Frais Généraux	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Economiser au maximum sur les dépenses non créatrices de valeur<input type="checkbox"/> Ne pas au contraire tuer des fonctions clés	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Analyse de la valeur<input type="checkbox"/> Budget base zéro

2^{ème} séance

Gestion budgétaire : documents du budget

	Site de prod.	Centre de services	BU de distribution	BU complète / Filiale	Sté mère / entreprise
Commercial			X	X	X
Investissement	X			X	X
Production	X			X	X
Approvisionnement	X			X	X
Frais Généraux	X	X	X	X	X
Compte de résultat		X	X	X	X
Trésorerie					X
Bilan					X
Tab. De financement					X

2^{ème} séance

Budget et business plan : comparaison

	Budget	Business Plan
Cas d'utilisation	Déterminer la prévision de résultat d'une entreprise existante pour une année	Identifier les flux de trésorerie et les enjeux d'un projet unique sur une ou plusieurs années
Méthode comptable	D'abord patrimoniale avec séparation des exercices et principe de continuité	Comptabilité de trésorerie avec poursuite éventuelle d'activité
Construction	Enchaînement de budgets liés au processus d'exploitation	Prise en compte des phases du projet (investissement initial, développement, retour sur investissement...)
Sources d'information prioritaires	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Expérience du passé<input type="checkbox"/> Comptabilité analytique	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Benchmarking<input type="checkbox"/> Etudes de marché<input type="checkbox"/> Coûts standards
Force et utilité	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Précision des résultats<input type="checkbox"/> Moyen de manager les équipes	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Indispensable pour évaluer une entreprise naissante et se financer
Faiblesse	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Tendance à « regarder dans le rétroviseur »<input type="checkbox"/> Focalisation sur le quantitatif<input type="checkbox"/> Erreurs possibles de lecture et d'interprétation	<ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Très imprécis<input type="checkbox"/> « profession de foi »<input type="checkbox"/> Horizon temporel artificiel

2ème séance

Tableau de bord : tableau de bord financier

Le tableau de bord financier permet de suivre un résultat global

	Réalisé				Prévu	Ecart	Ecart %	Alerte
	P1	P2	P3	Total				
+ CA				0				
- Ristournes				0				
CA net	0	0	0	0				
<i>Unités vendues</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>				
- Achats				0				
+ Variation de stock PF				0				
+ Variation de stock MP				0				
- Autres charges externes				0				
- Salaires				0				
- Taxes diverses				0				
- Dot Amort°				0				
- Autres charges de gestion				0				
- Frais financiers				0				
+ Res. Exceptionnel				0				
- Participation Sal.				0				
- IS				0				
= RN				0				
<i>ROE (%)</i>								

Ce tableau de bord fait apparaître l'écart sans l'expliquer

2^{ème} séance

Tableau de bord : tableau analytique

Le contrôle budgétaire par écart permet d'affiner l'analyse

Ecart sur ventes

	P1	P2	P3	Total	% réalisé	Alerte
E / Prix				0		
E / Quantité				0		
E / Composition				0		
Total	0	0	0	0		

Ecart sur production

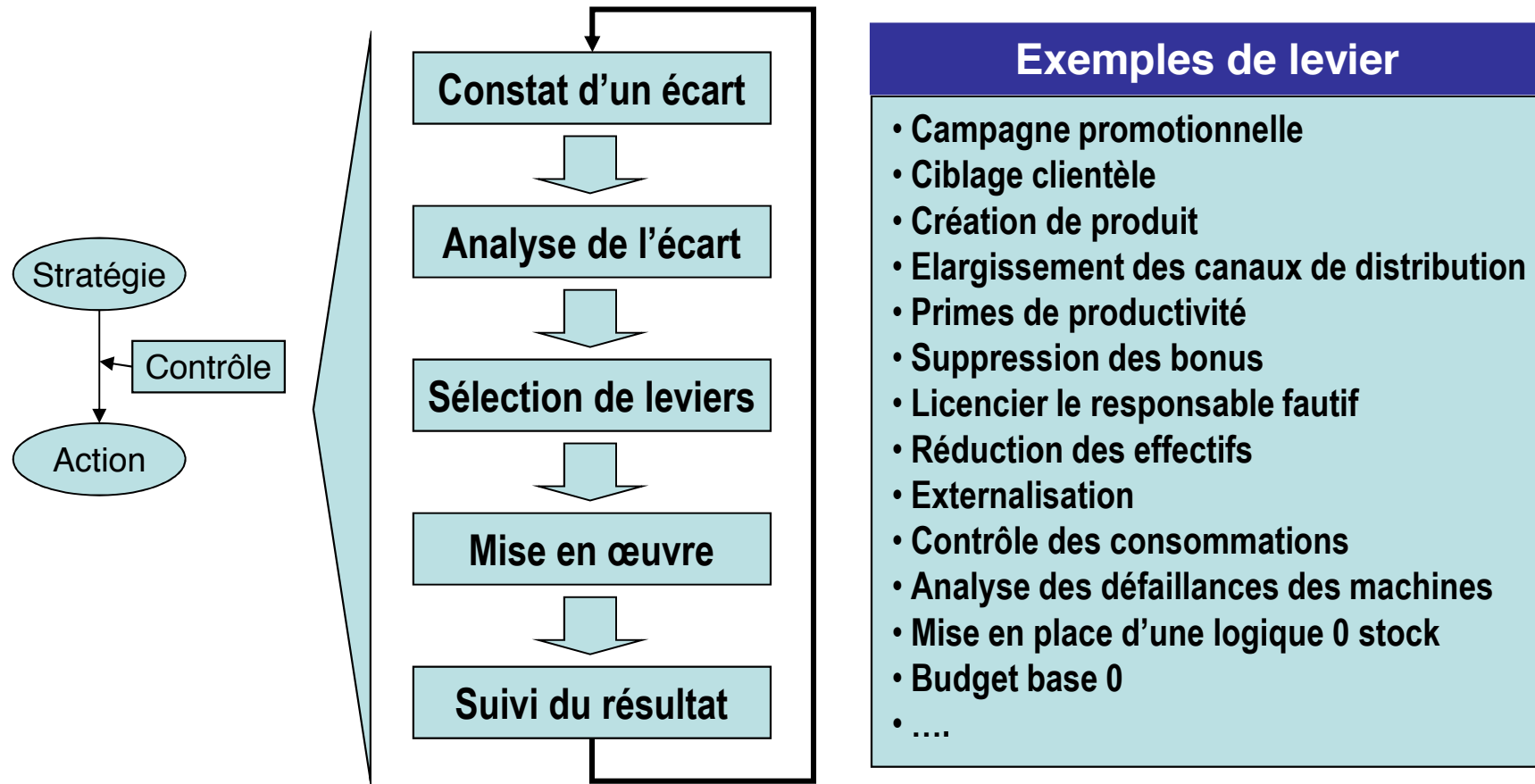
Coûts directs	P1	P2	P3	Total	% réalisé	Alerte
E / Volume d'activité				0		
E / Prix				0		
E /Quantité				0		
Total	0	0	0	0		

Coûts indirects	P1	P2	P3	Total	% réalisé	Alerte
E / Volume d'activité				0		
E / C Variables				0		
E / Imputation CF				0		
E / Rendement				0		
Total	0	0	0	0		

L'analyse peut être ramenée à la nature de dépense et aux différents centres

2^{ème} séance

Contrôle budgétaire et actions correctrices



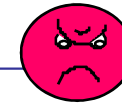
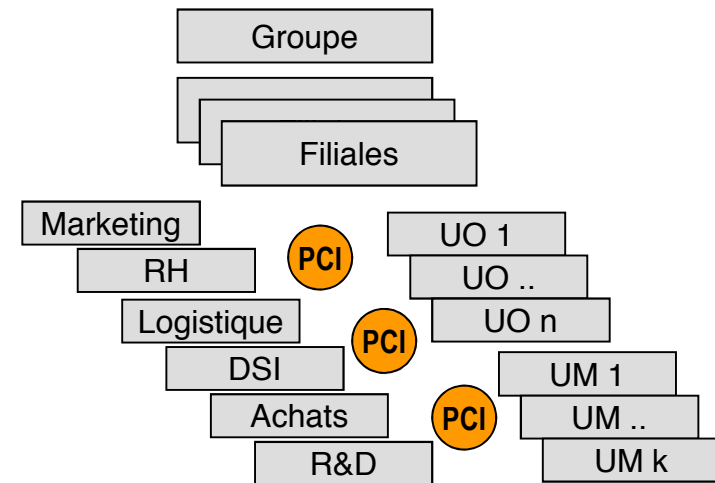
2ème séance

Prix de cession interne

- Les PCI permettent de responsabiliser des entités en créant des relations achats / fournisseurs internes
- Le PCI peut être déterminé :
 - ☐ Par référence à un prix de marché
 - ☐ Par calcul interne (comptabilité analytique)
 - ☐ Par mesure volontariste (attention à l'abus de bien social)



- Les PCI simplifie la détermination d'un résultat
- Il permet de faire apparaître des marges sur coûts directs en vue de décisions opérationnelles
- Les PCI sont un mode management car il font apparaître des coûts complets dans des entités opérationnelles



- La détermination des PCI conduit à des négociations et des frustrations
- Le PCI peut transformer artificiellement des CF en CV et peuvent amener à des erreurs d'imputation
- Les PCI étant durs à « vendre » sont durs aussi à faire évoluer avec l'organisation

3^{ème} séance

Contrôle de gestion et connaissance de l'organisation et des processus

Le type de contrôle de gestion à mettre en œuvre dépend de la connaissance accessible

		Capacité de mesure de la production	
		Bonne	Mauvaise
Connaissance du processus de production	Bonne	Contrôle intrants et extrants ex. prod° automobile	Contrôle des intrants ex. éducation, santé
	Mauvaise	Contrôle extrants ex. management force de vente	Contrôle des comportements ex. recherche, arts créatifs

- La connaissance du production permet de prédire la production (extrants) à partir des intrants (moyens mobilisés)
- La mesure de la production permet d'apprécier la performance ou la création de valeur



Pilotage de l'efficacité

=

Objectif atteint



Pilotage de l'efficience

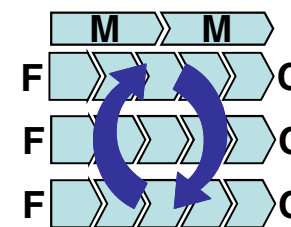
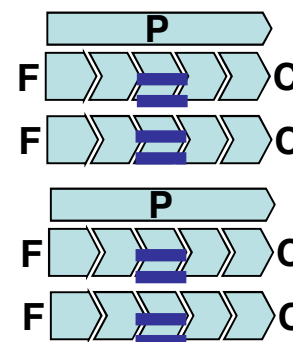
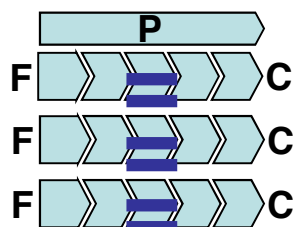
=

*Objectif atteint avec des
moyens minimums*

3^{ème} séance

leviers et incitation : distance et multiplication

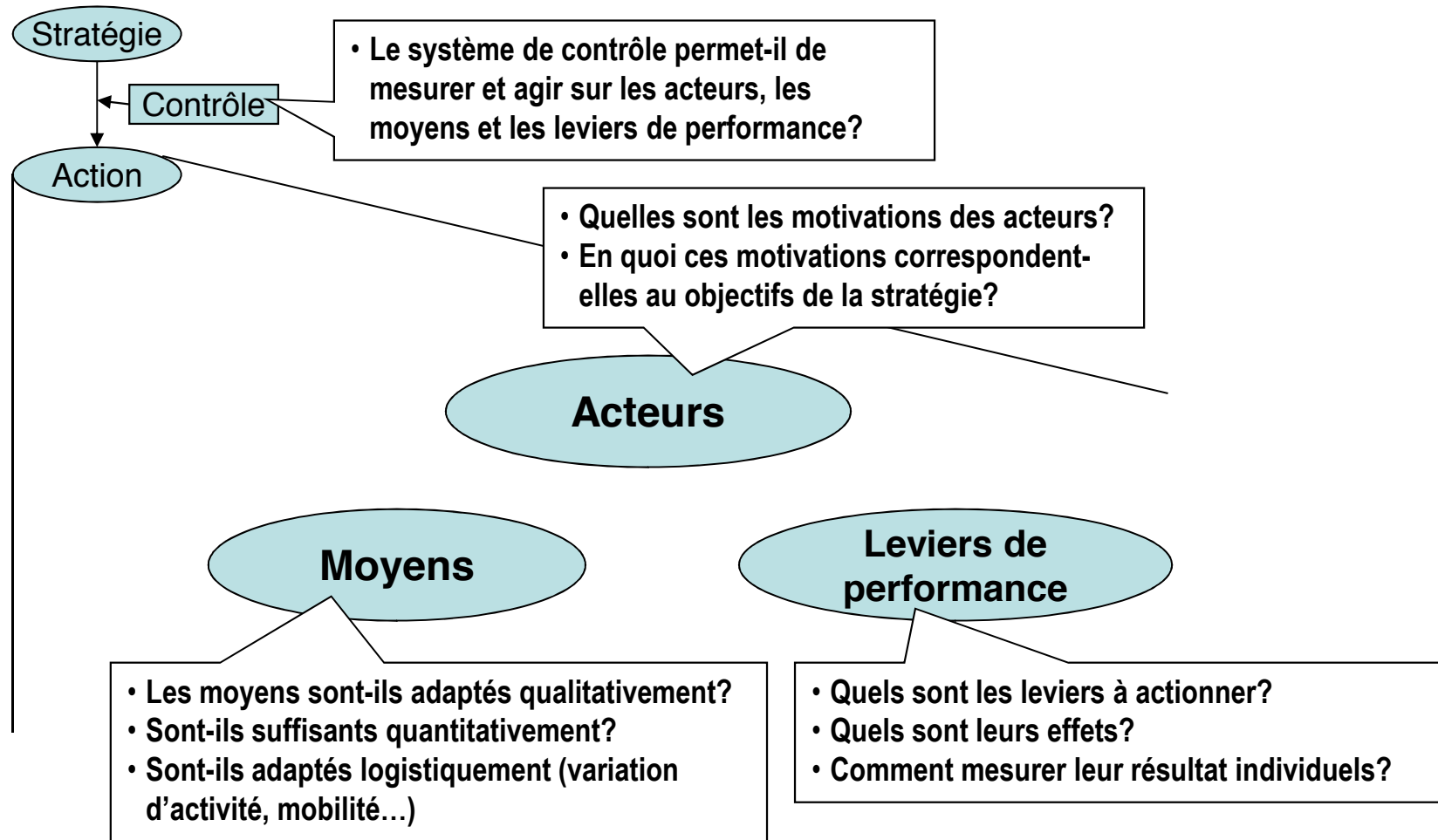
	Comptabilité générale	Comptabilité analytique	Contrôle budgétaire	Pilotage de la performance
Eclairage	Un résultat (produit – charges)	Des résultats par objets	Des objectifs et des résultats par objet	Des objectifs, des résultats et des leviers
Situation adaptée	« un patron qui comprend tout »	« plusieurs produits et un patron qui dirige tout »	« plusieurs responsables de BU coordonnés »	« des managers coordonnés »
Contexte type	Organisation simple, linéaire et stable	Organisation linéaire et stable	Organisation stable	Organisations évolutives



P : pilote
F : fournisseur
C : client
M : manager

3^{ème} séance

leviers et incitation : distance et multiplication



3^{ème} séance

leviers et incitation : distance et multiplication

Comment motiver les acteurs?

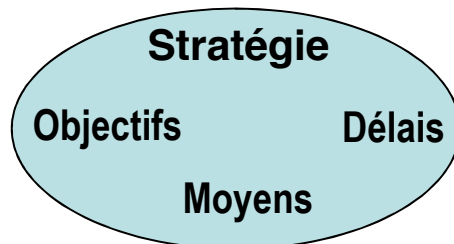
	Exécutant	Technicien	Manager	Responsable de BU
Caractéristique	<ul style="list-style-type: none"> • Ne contrôle pas les intrants • Peu d'initiative • Action parcellaire 	<ul style="list-style-type: none"> • Ne contrôle pas les intrants • Initiative • Ensemble d'actions 	<ul style="list-style-type: none"> • Ne contrôle pas les intrants • Initiative • Encadrement 	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle les intrants • Initiative • Encadrement • Moyens financiers
Levier de performance	<ul style="list-style-type: none"> • Productivité 	<ul style="list-style-type: none"> • Productivité • Organisation des actions 	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle des actions (Animation), formation, organisation 	<ul style="list-style-type: none"> • Mêmes que manager • Investissements
Incitation	<ul style="list-style-type: none"> • Primes de productivité (sur le nombre de pièces produites) • Heures supplémentaires 	<ul style="list-style-type: none"> • Primes de productivité • Primes sur la consommation des moyens 	<ul style="list-style-type: none"> • Primes sur les résultats de l'équipe (production, consommation des moyens...) 	<ul style="list-style-type: none"> • Stock options, primes sur indicateurs financiers à CT et MT
Contrôle	Mesure de la production et de la qualité	Mesure de la production, de la qualité et de la consommation des moyens	Mesure de résultats d'ensemble de l'équipe	Résultats, cours de bourse...

3^{ème} séance

L'apport de l'analyse organisationnelle : Balanced Scorecard

Les obstacles à la mise en œuvre d'une stratégie...

- Les objectifs stratégiques sont insuffisamment traduits en objectifs opérationnels
- Les ressources ne sont pas allouées en fonction des objectifs stratégiques
- Les dirigeants et les managers sont focalisés sur le court terme



Conception  Mise en oeuvre

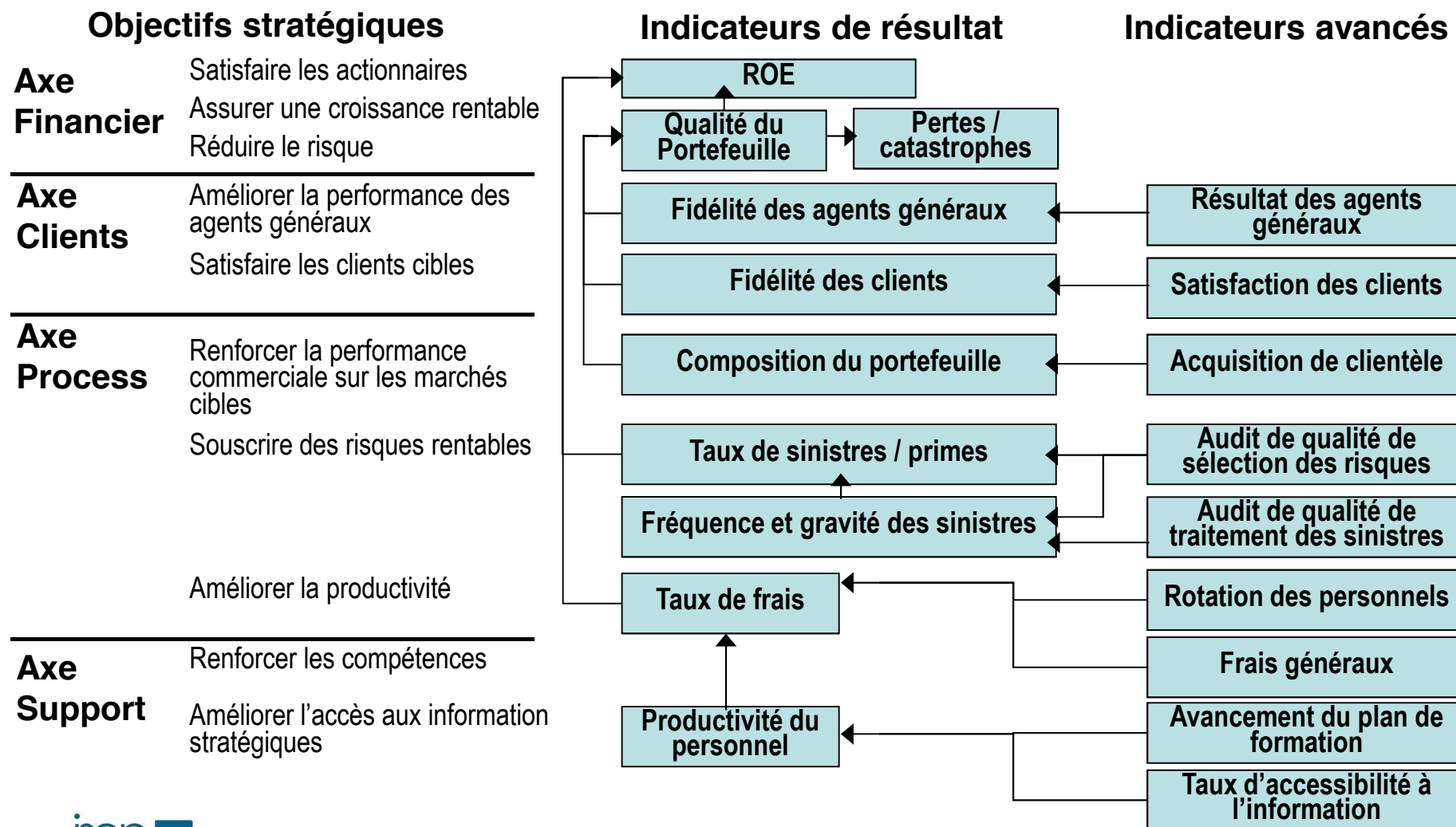
Principes d'un système de mesure équilibré

- Suivre le fonctionnement de l'entreprise et pas seulement le résultat
- Détailler les composantes de la performance
 - Performance économique
 - Performance vis-à-vis des clients
 - Performance opérationnelle
 - Performance des infrastructures de support
- Mettre en évidence les liens de cause à effet entre les différents indicateurs

3^{ème} séance

L'apport de l'analyse organisationnelle : Balanced Scorecard

Illustration : National Insurance (simplifié)



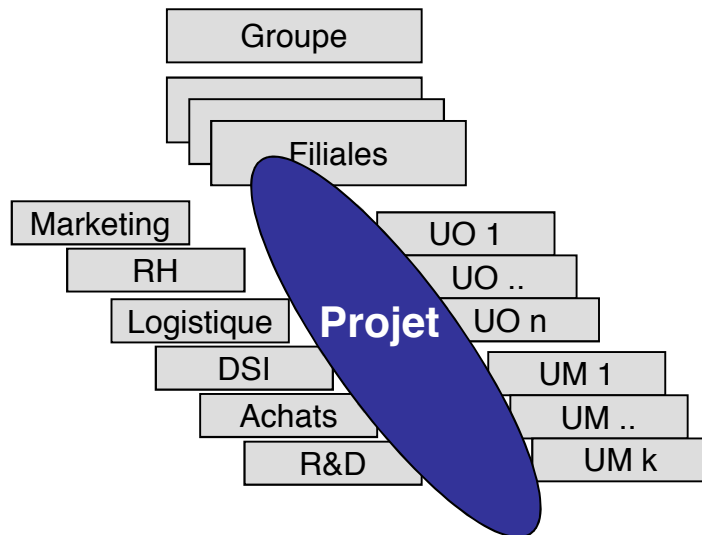
3^{ème} séance

Le contrôle de gestion pour les projets

Projet

Activité complexe orientée vers la production d'un bien ou service mobilisant pour une période finie un ensemble de ressources

Les projets utilisent des ressources multiples souvent en partage avec des missions pérennes



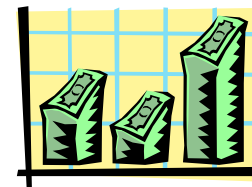
3 type d'objectifs sont envisageables



Qualité, Achèvement



Délais



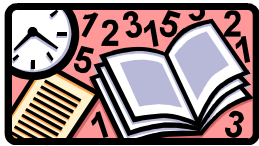
Coûts

3^{ème} séance

Le contrôle de gestion pour les projets



Evaluation sur la base d'expertise, de comparaison technique



Gestion de projet en fonction de l'enchaînement des actions (prise en compte des dépendances, des contraintes externes et des durées des tâches individuelles) > chemin critique



L'identification des besoins (ressources financières et autres) et du calendrier permet de construire un business plan ou un budget de projet. Ce budget passera par 3 étapes :

- **Élaboration initiale en utilisant des coûts préétablis**
- **Suivi et prise en compte des évolutions du projets (dérives dans le temps, réévaluations en fonction de tests et de pilotes...**
- **Evaluation finale en fin de projet pour assurer un retour d'expérience**

3^{ème} séance

ABC et ABM : Présentation de la méthode

Limites des méthodes classiques

- Les services hors production sont mal pris en compte
- L'affectation des charges indirectes est approximative
- Les variations d'activité sont mal prises en compte

Apport de l'ABC

- Méthode plus précise de gestion des coûts
- Focalisée sur les coûts indirects
- Trace les types de dépenses plutôt que de les affecter à chaque objet de coût
- Rend « directs » les coûts « indirects »



Cas d'utilisation

- Charges indirectes élevées
- Les objets de coûts sont variés : complexité, volumes, part de frais directs
- Le coût des erreurs est élevé
- La concurrence est forte²

3^{ème} séance

Exemple d'application de l'ABC

Contexte

- *Un bon produit et des services de qualité*
- *Une livraison à temps*
- *Des clients satisfaits*
- *Une productivité égale ou meilleure que la concurrence*
- *Une croissance forte au cours des premières années*
- *Un niveau de rentabilité mauvais*

A priori

- Pas assez de ventes pour être rentable
- Les temps sont durs...
- Les produits sont vendus à des prix trop faibles...



En fait...

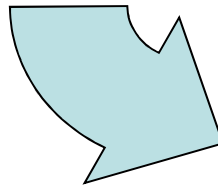
- Un accroissement des ventes ne va pas forcément rendre rentable
- Certains produits sont rentables, d'autres pas
- Il y a trop de produits perdants
- Personne ne sait où l'argent est gagné et où il est perdu...

3^{ème} séance

Exemple d'application de l'ABC

Question

Comment déterminer le « vrai » coût d'un objet de coût (produit, activité, service ou client)?



Utilisations possibles

- Identifier les produits rentables / non rentables
- Mesurer le seuil de rentabilité
- Prendre des décisions entre plusieurs choix possibles
- Identifier des leviers de réduction de coûts
- Préparer et mettre à jour le Business Plan ou le budget
- Améliorer la prise de décision stratégique

3^{ème} séance

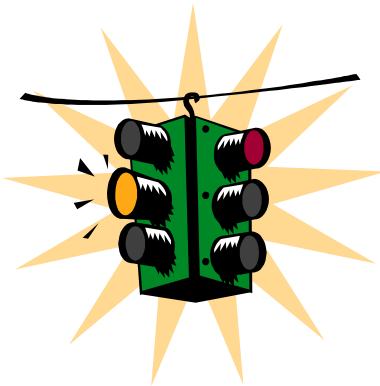
Exemple d'application de l'ABC

Détermination du prix de marché

- Prix de la concurrence (si elle est comparable)
- Valeur Client (sur la base d'enquêtes...)

Détermination des coûts

- Intuition
- Expérience
- Coûts complets / partiels
- ABC



Les « vrais » coûts ne sont pas un facteur essentiel dans la définition du prix de marché (contrairement à l'analyse micro-économique)

3^{ème} séance

Exemple d'application de l'ABC

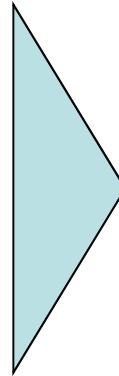
Coûts complets classiques

	Produit A	Produit B
Demande	100	950
Coûts Directs	20 €	40€
Coûts Indirects	100 k€/ 2000 uo (heure de travail) Soit 50€ par h	
	50€	80€
Coûts complet	70€	120€

3^{ème} séance

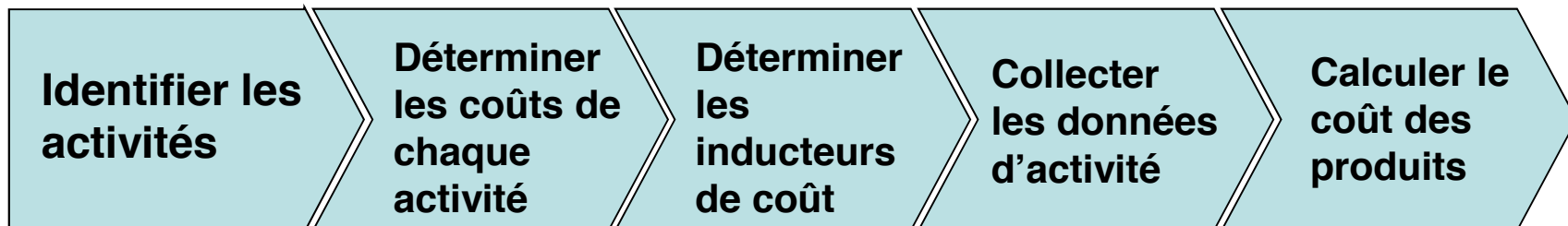
Exemple d'application de l'ABC

- Les objets de coûts consomment des activités
- Les activités consomment des ressources
- La consommation des ressources engendre les coûts



La compréhension du lien activité / ressources est nécessaire pour piloter les coûts

Démarche ABC



3^{ème} séance

Exemple d'application de l'ABC

Activité	Coût des activités	Inducteurs de coûts
Installation	10 000€	Nombre d'installations
Usinage	40 000€	Heures d'usinage
Réception	10 000€	Nombre de réceptions
Emballage	10 000€	Nombre de livraisons
Bureau d'étude	30 000€	Nombre d'heures

3^{ème} séance

Exemple d'application de l'ABC

	Inducteurs		Coûts	
	Produit A	Produit B	Produit A	Produit B
Installation	1	3	2 500	7 500
Usinage	100	1 900	2 000	38 000
Réception	1	3	2 500	7 500
Emballage	1	3	2 500	7 500
Bureau d'étude	500	500	15 000	15 000
Total			24 500	75 500
Coûts indirects unitaires	100	950	245	79
Coûts directs			20	40
Total ABC			265	119
<i>Rappel coût complets</i>			<i>70</i>	<i>120</i>

3^{ème} séance

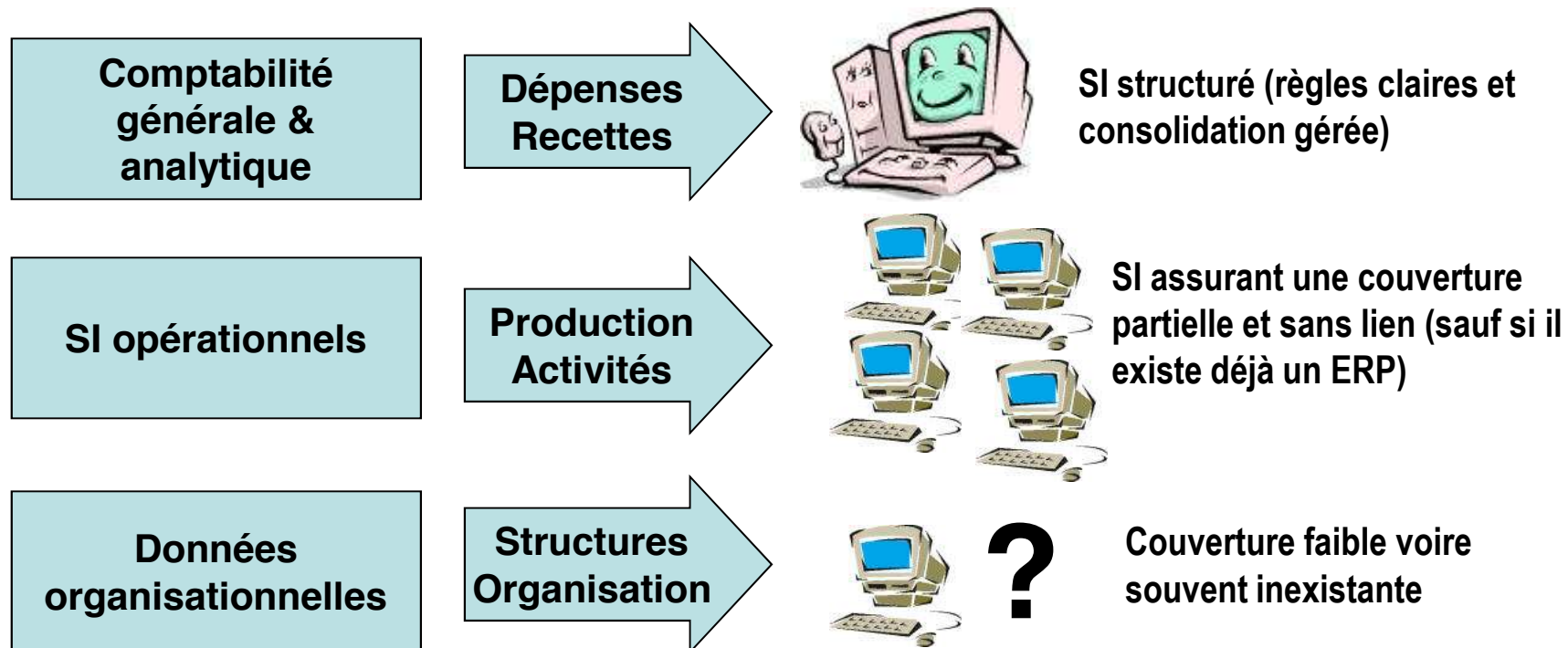
ABM

- L'ABC a conduit à une logique de pilotage par activité (ABM)
 - La vision hiérarchique est remplacée par un pilotage transversal par activité
 - La logique d'activité fait apparaître les priorités liées à la création de valeur dans l'organisation. C'est une démarche orientée objectif par construction
 - Les activités qui ne créent pas de valeur (mesurée par des outputs) sont disqualifiées
- L'ABM n'est pertinent qu'au service d'une direction qui maîtrise sa stratégie et ses moyens
 - L'évaluation de la performance des activités n'a de sens que relativement à la concurrence (benchmarking)
 - Le lien opération – activité perdure dans les faits; derrière les activités il y a une vision de l'entreprise et des moyens. Ainsi une logique pure d'activité conduirait à ignorer la notion d'amortissement des coûts fixes.

4^{ème} séance

Les outils du contrôle de gestion

Des sources diverses à unifier...

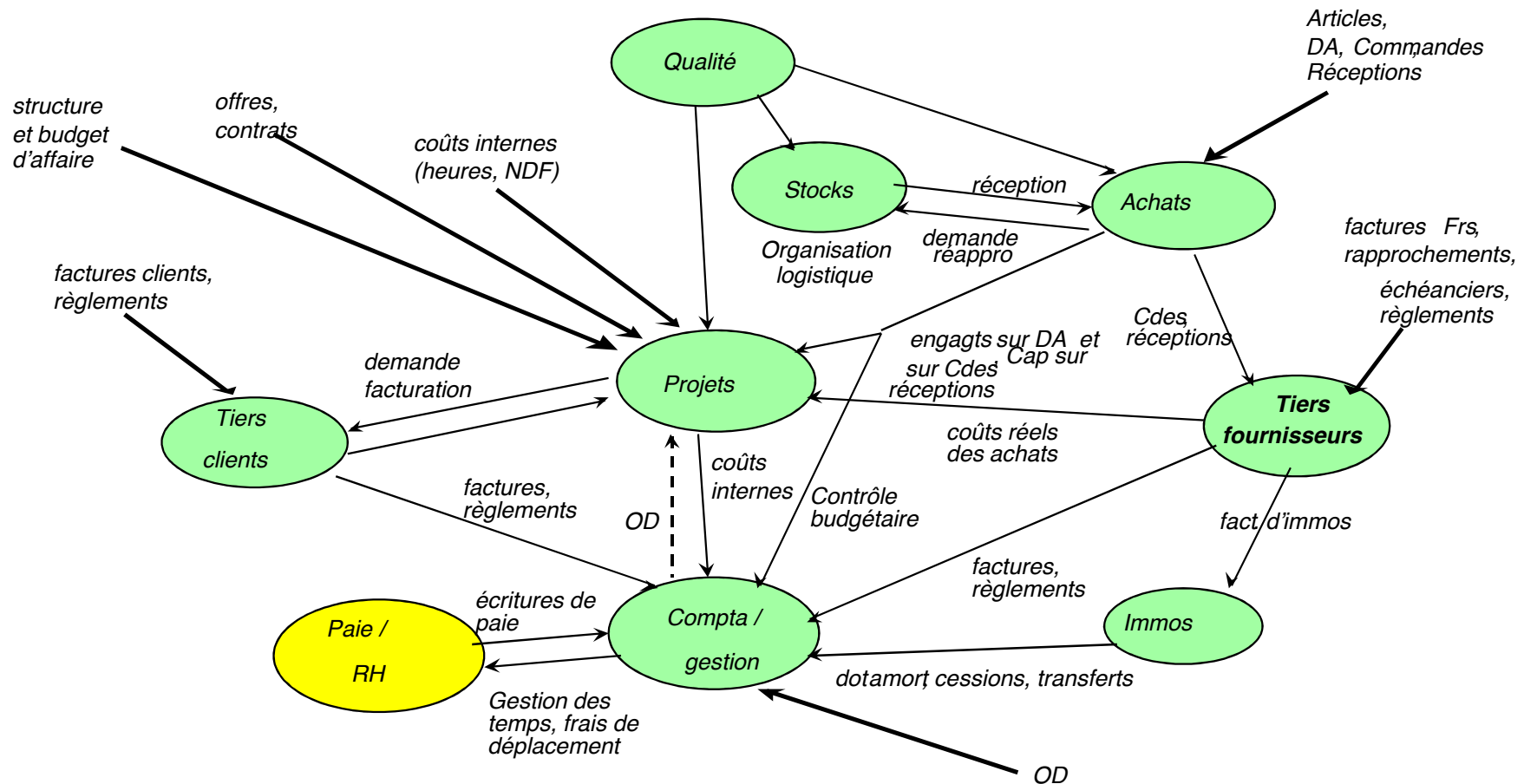


PGI / ERP : permettent d'unifier les différents SI
SIAD / EIS : permettent d'analyser les données

4^{ème} séance

Les outils du contrôle de gestion

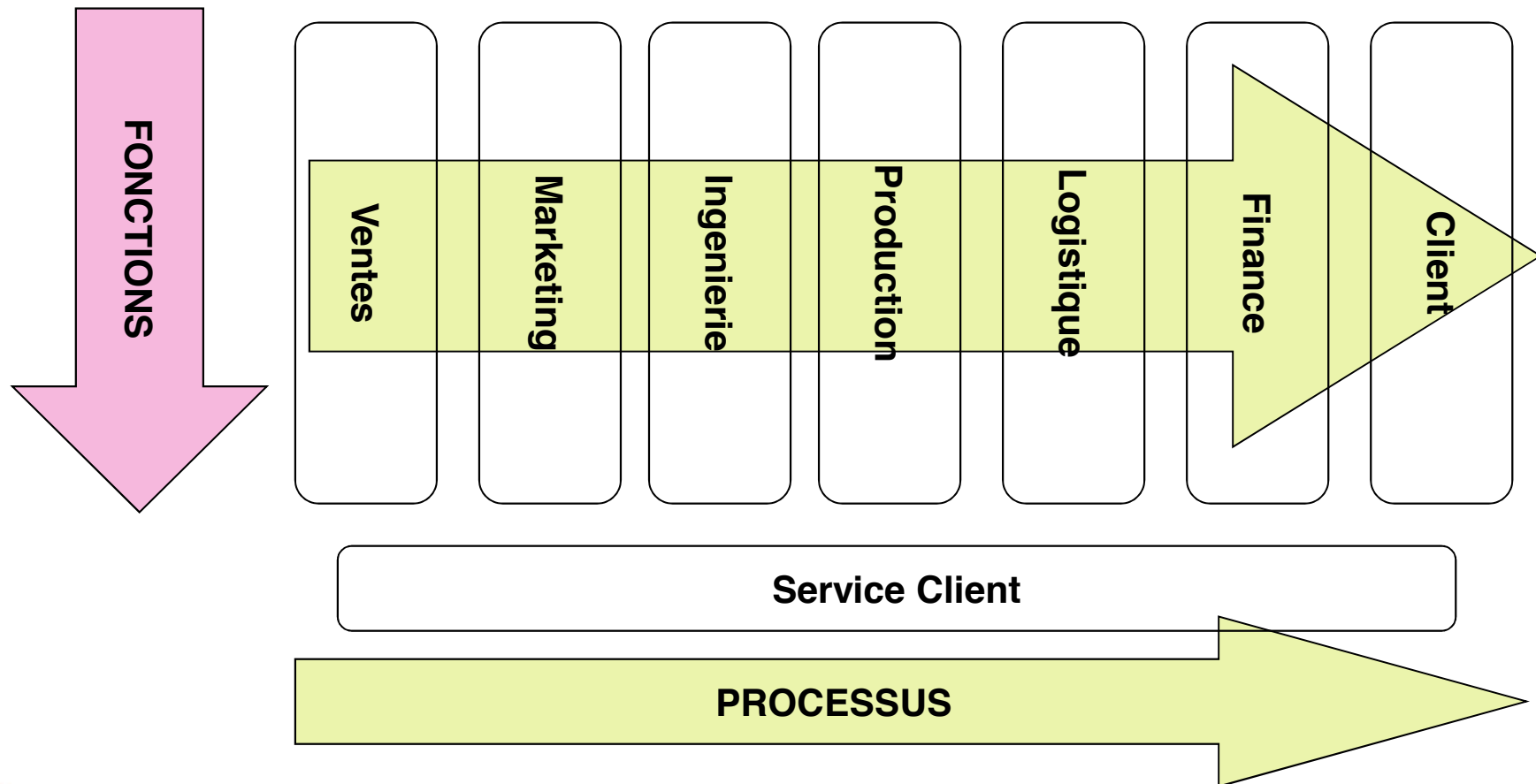
Les flux de données sont complexes...



4^{ème} séance

Les outils du contrôle de gestion

...Les ERP y apportent la transversalité et une vision processus



4^{ème} séance

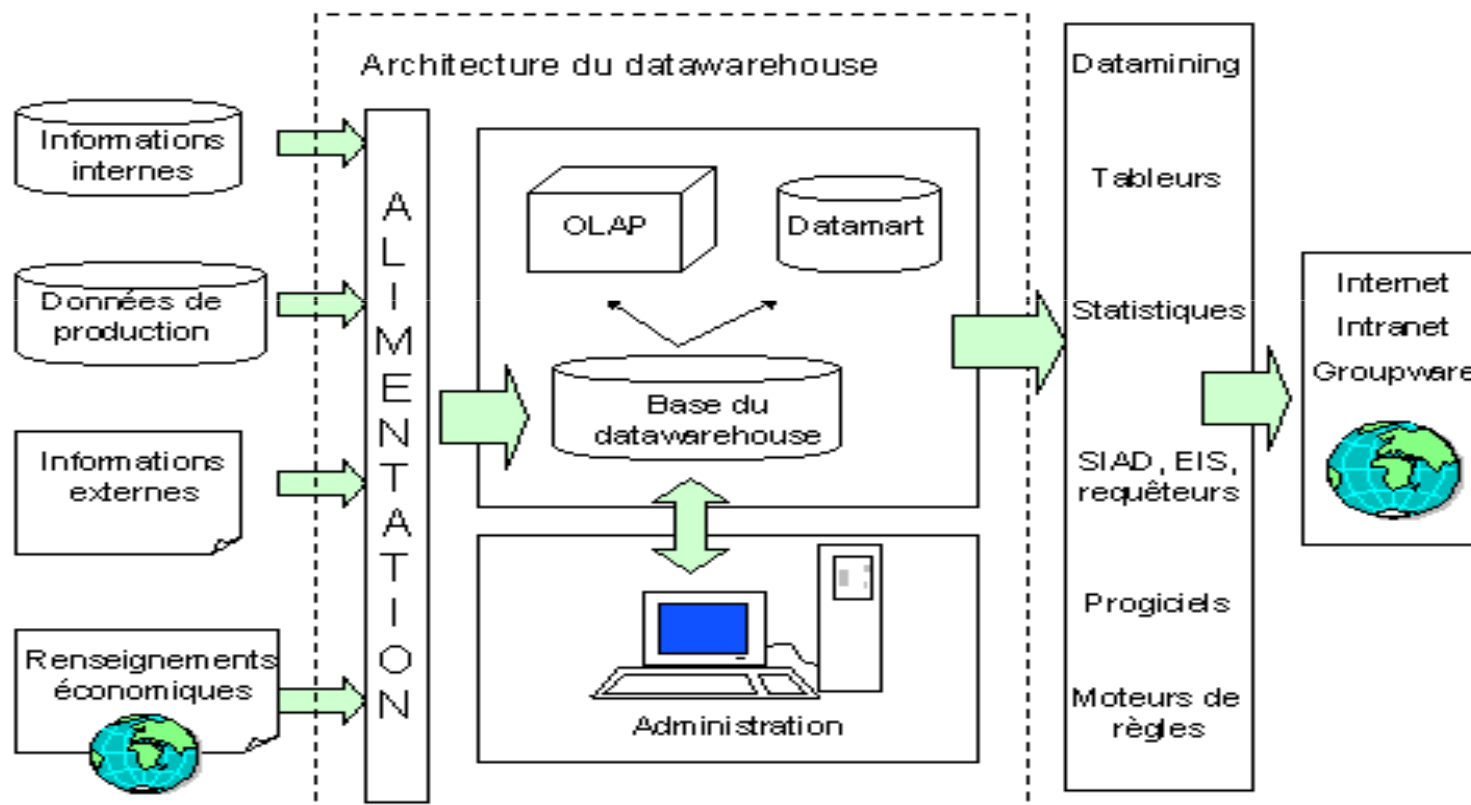
Les outils du contrôle de gestion

- Le marché des ERP est dominé par quelques grands acteurs :
 - SAP, Oracle, JD Edwards
- Aujourd'hui, l'offre des progiciels évolue vers:
 - La gestion de la chaîne logistique (SCM) - Approvisionnement avec Internet (E-Procurement / SCM)
 - La gestion de la relation client (CRM)
 - La gestion des ressources humaines (GRH)
 - La gestion de l'activité décisionnelle (EIS)
- Sur ces fronts, les éditeurs traditionnels d'ERP (SAP Oracle) sont fortement concurrencés par de nouvelles entreprises, souvent plus spécialisées :
 - Siebel / Vantive (CRM)
 - Business Object, Hyperion (EIS)

4^{ème} séance

Les outils du contrôle de gestion

Les outils décisionnels facilitent le pilotage de l'entreprise

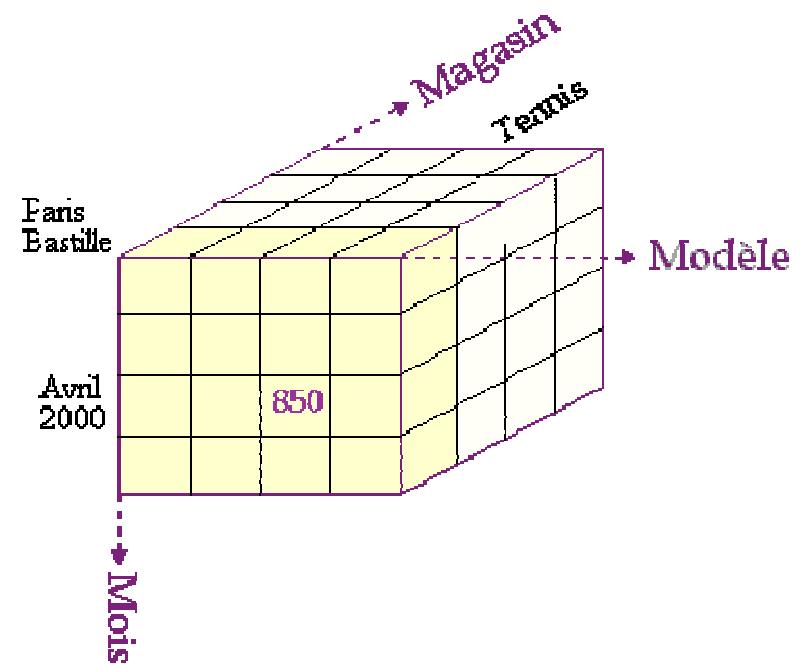


4^{ème} séance

Les outils du contrôle de gestion

OLAP et hypercubes

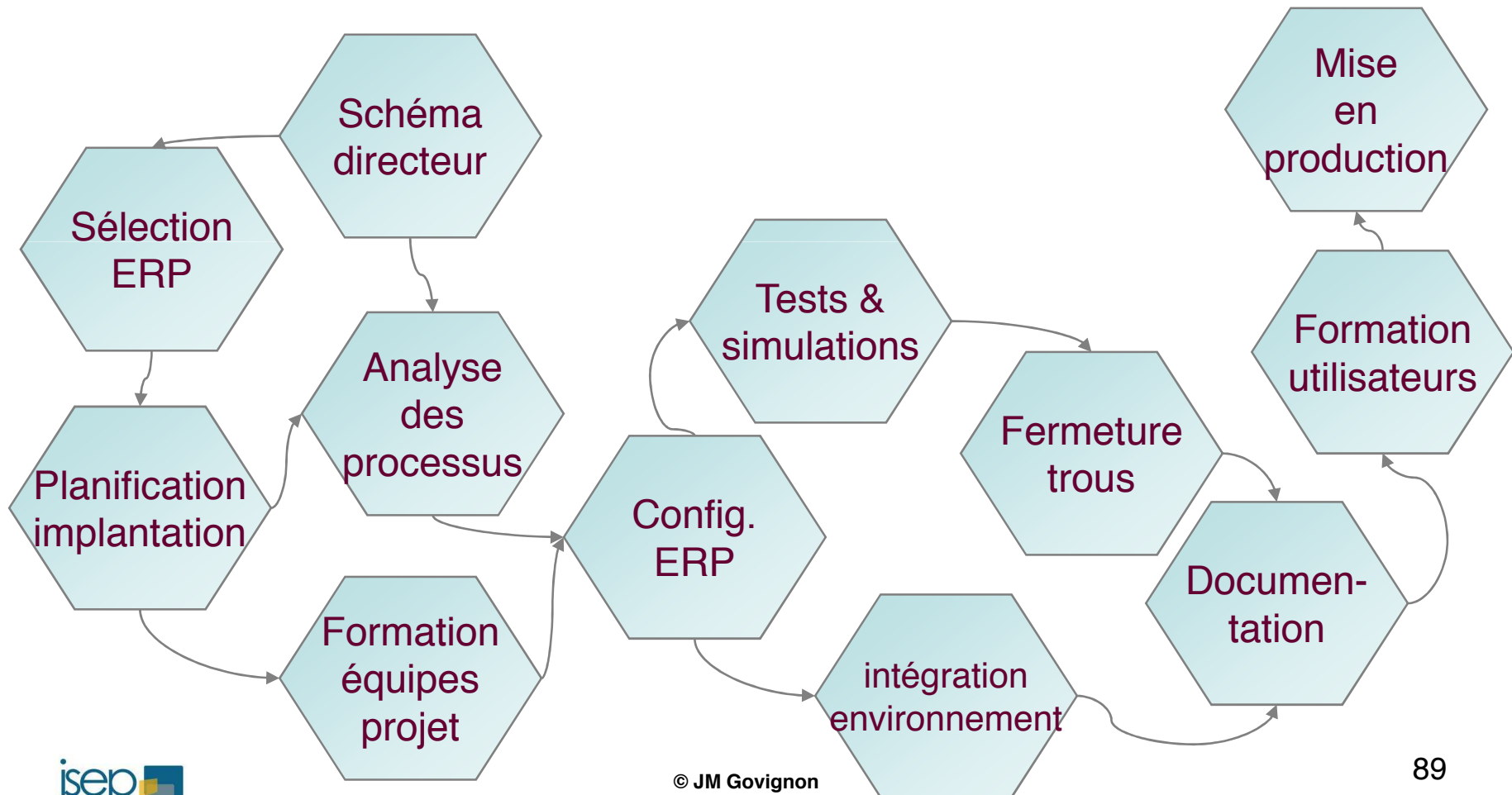
- Les outils d'analyse OLAP (on line analytical processing) permettent d'analyser des tables de données de façon très souples et instantanée en s'appuyant sur des **cubes**
 - les dimensions sont les axes d'analyse. Les dimensions peuvent donner lieu à des consolidations hiérarchiques (ex. journées, semaines, mois, trimestre, année)
 - Les cases contiennent des agrégats de base (ex. nombre de pièces vendues, CA HT pour un mois, une marque, dans un magasin)
- La logique OLAP est mise en œuvre avec des outils courants : Oracle Express, Business Object. Sous Excel le tableau croisé dynamique en est une illustration basique



4ème séance

La mise en place des outils

La mise en œuvre d'un ERP est longue, coûteuse et implique des changements importants pour un grand nombre d'utilisateurs



4^{ème} séance

Le contrôle de gestion comme levier de changement

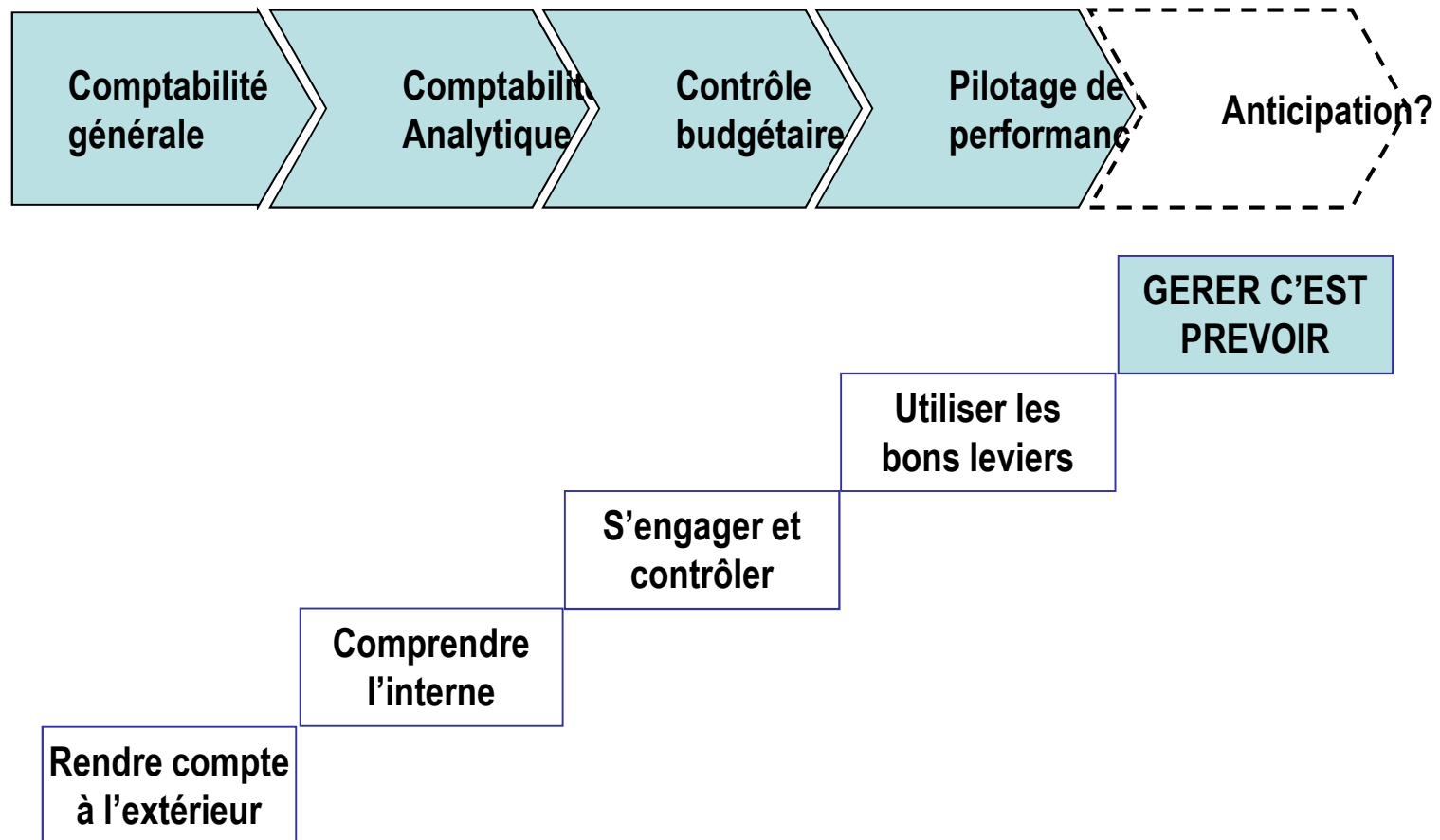
- Le contrôle de gestion est avant tout :
 - une démarche au service du management au sens large
 - un ensemble de techniques (analyse, coûts complets, technique budgétaire)
 - un ensemble de méthodes (budget base 0, ABC...)
- Des entreprises et des organisations mettent en œuvre le contrôle de gestion comme levier de changement
 - La démarche est souvent liée à un besoin de mesure de la performance qui parfois faisait totalement défaut (ex. services publics)
 - Elle peut traduire une appréhension nouvelle de l'organisation (ex. ABC et ABM au lieu de TCI et de primes sur des résultats par BU)



Le contrôle de gestion n'est en aucun cas un objectif en soi.
« Il n'y a pas de bon vent pour le navire sans destination »

4^{ème} séance

Points clés à retenir



4^{ème} séance

Application du Contrôle de gestion pour une entreprise en création

Partir d'une vision stratégique...



... Concevoir un business plan...

...Le mettre en œuvre et l'actualiser

Annexes

- **Bibliographie**
- **Sommaire des énoncés d'exercices**
- **Enoncés des exercices**

Bibliographie

Titres	Auteurs	Commentaire
L'essentiel du contrôle de gestion	Jean-Louis Malo et Jean-Charles Mathé (Ed° d'organisation 1998)	Une bonne synthèse pour comprendre la logique
Contrôle de Gestion et stratégie d'entreprise (T1)	Michel Gervais (Eyrolle 1997)	Très complet et détaillé
Comptabilité Analytique	Gilbert Cha et Patrick Piget (Economica 1994)	Orienté comptabilité Avec des applications
Le contrôle de gestion	Alain Burlaud et Claude J. Simon (La Découverte 1997)	Très porté sur l'analyse systémique et humaine du CdG
Management Accounting	Anthony Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (International Edition)	Très complet et illustré de nombreux exemples
L'essentiel de la comptabilité analytique	Didier Declère (Ed° Organisation 1997)	Très clair et bien illustré
Manager avec les ERP	Jean-Louis Lequeux (Ed° Organisation 2001)	Pour les fans seulement...
Osez OLAP	Bernard Lupin (http://perso.wanadoo.fr/bernard.lupin/index.htm)	Présentation d'OLAP avec exemple. Très clair!

Enoncés de cas tirés de :

«Comptabilité Analytique» (Gilbert Cha et Patrick Piget *Economica* 1994)

«L'essentiel de la comptabilité analytique» (Didier Declère *Ed° Organisation* 1997)

Nom du cas	Thème
MICE	Inventaire permanent CMUP FIFO LIFO
Bonchoco	Coûts complets
No Fun	Coûts complet, imputation rationnelle, direct costing
G314	Direct Costing, seuil de rentabilité, coût marginal
Jais	Coût marginal
Mécanotrex	Coûts complets, ABC

Enoncés

MICE

Au cours du mois de juillet 1993, les mouvements suivants ont été enregistrés sur la fiche de stocks de matière première de la société MICE :

1 ^{er} juillet	Stock initial	4 000 unités à 1 F l'unité
7 juillet	Entrée	2 000 unités à 2 F l'unité
18 juillet	Sortie	2 500 unités
21 juillet	Entrée	3 000 unités à 3 F l'unité
27 juillet	Sortie	4 000 unités

Travail à faire

1) Valoriser les sorties et déterminer le stock final selon que l'on utilise:

- la méthode du CMUP,
- la méthode FIFO,
- la méthode UFO.

2) Préciser l'incidence des méthodes sur le résultat.

Enoncés

Bonchoco (1/2)

La SA Bonchoco assure notamment la fabrication complète de biscuits fourrés et de chocolats.

Au mois de novembre 1993, le comptable s'intéresse au résultat analytique d'un des produits: le paquet de galettes fourrées au chocolat (GFC).

Le produit fini est constitué d'un paquet contenant 16 galettes. Il est distribué aux grossistes et détaillants en cartons de 20 paquets ; il n'y a généralement en stock aucun carton prêt pour l'expédition.

Données relatives au mois de novembre 1993

1) Stocks	31/10/93		30/11/93
Emballages	12 100	3 307,50 F	10 500 emballages
Paquets de galettes	10 500	39 750,00 F	9 900 paquets
Débris de galettes	2080	7 693,00 F	1 135 kg

2) Achats

- 10 400 emballages valant 2 700 F.

3) Charges directes de production et de distribution

- ingrédients consommés (farine de froment, sucre, graisse végétale, sirop de glucose, poudre à lever, sel...) : 22342 F;
- main-d'œuvre directe de l'atelier de préparation: 110 heures à 80 F /h ;
- commissions sur ventes GFC (charges incluses) : 5 367,6 F

4) Charges indirectes de production

- 400 unités d'œuvre du centre de préparation 60 unités d'œuvre du centre de cuisson
- 200 unités d'œuvre du centre d'emballage

5) Production et vente de la période

Production	192 000 GFC	
Ventes	12 600 paquets	85 050 F
Production débris galettes	1 055 kg	4 220 F
Ventes de débris	2 000 kg	15 200 F

- Les débris de galettes sont évalués, et leur valeur est déduite du coût de production. Ces débris constituent un sous-produit conditionné par sac de 5 kg vendu aux collectivités.
- Les coûts d'ensachage et de distribution sont quasi nuls (les clients viennent prendre livraison de ces débris selon les stocks disponibles).
- Les charges indirectes du centre d'administration générale s'imputent au niveau du coût de distribution.

Travail à faire

- 1) Terminer le tableau de répartition des charges indirectes (page suivante), les unités d'œuvre de l'ensemble de l'usine sont portées sur le tableau, les unités d'œuvre concernant les galettes fourrées au chocolat figurent dans le paragraphe 4.
- 2) Etablir le coût d'acquisition des emballages et déterminer leur coût moyen unitaire pondéré.
- 3) Etablir le coût de production des GFC et le CMUP.
- 4) Déterminer le coût de revient des GFC vendues.
- 5) Déterminer les résultats analytiques des GFC et des débris de galettes.

Enoncés

Bonchoco (2/2)

éléments	Total	Centres auxiliaires			Centres principaux					
		Gestion personnel	Gestion Moyens	Autres Prest.	Approvis.	Préparation	Cuisson	Emballage	Distribution	Administration Générale
Répartition 1 ^{re}	540 000	27 000	55500	38 000	17740	159 720	170100	14500	49 036	8404
Répartition des centres auxiliaires										
• gest. pers.	15% 27k	vide	15%	vide	10%	45%	5%	5%	10 %	10%
• gest. Moyens	10%59550		vide	10 %	10%	30%	10 %	15 %	10%	15%
• autres prest.	43350				5%	30%	30%	10 %	5%	20%
Totaux			4050	5955	28593	202922	190592	29178	59889	28828 arrondir
Nature de l'UO					100 F d'achat d'emballage	Heures MOD	Heures four	Heures machine	100 F ventes	100 F de coût de production
Nombre d'UO					11 140	9 995	2 000	1 460	29 950	28 800

Enoncés

No Fun (1/2)

L'entreprise No Fun travaille à la commande.

Les charges incorporables indirectes du mois de janvier 1994 ont été réparties suivant le tableau des centres de frais suivants :

C/auxiliaires			C/principaux			
Administration	Entretien	Magasin	Atelier 1	Atelier 2	Atelier 3	Distribution
25 600	10720	22160	22140	27 350	27 620	20 900
		UO	heures MOD	heures machine	heures MOD	CA

La répartition des centres auxiliaires dans les centres principaux s'effectue sur les bases chiffrées suivantes:

	entretien	magasin	Atelier 1	Atelier 2	Atelier 3	Distribution
Administration	10	10	20	20	20	20
Entretien		10	30	30	20	10
Magasin			40	40	20	

- On sait que la commande n° 123 en cours dans l'atelier 3. le 1^{er} janvier, était estimée à 17880.
- Les commandes terminées sont aussitôt livrées et facturées.
- Enfin, on dispose d'un extrait de la feuille d'imputation relative à janvier:

Commande	Matières premières	Nombre d'UO			MOD	Prix facturé
		Atelier 1	Atelier 2	Atelier 3		
123				480	1560	40 000
010	6200	1500	1000	700	4600	80 000
011	4200	1400	1000	800	4322	60 000
012	5500	600	700	200	3200	50 000
013	7600	500	300	220	2248	21 000
	23 500	4000	3000	2400	15930	251 000

Enoncés

No Fun (2/2)

Travail à faire

Coûts complets

- 1) Terminer le tableau de répartition des centres de frais sachant que la rémunération du propriétaire est de 13 200 se répartissant ainsi:
 - c/entretien: 10 %.
 - c/magasin: 10 %
 - c/atelier 1 : 20 %
 - c/atelier 2: 20 %
 - c/atelier 3: 20 %,
 - c/distribution: 20 %.
- 2) Etablir le coût de revient et le résultat analytique de l'ensemble des commandes.
- 3) Etablir le coût de revient et le résultat analytique pour les commandes 123 et 011.

Imputation rationnelle

- 4) Etablir le coût de revient et le résultat pour la commande 011 sachant que :
les coefficients d'activité sont les suivants :
Les unités d'œuvre correspondant au budget et conséquemment à l'activité normale sont:
 - atelier 1 : 5 000 heures MaD.
 - atelier 2 : 3 000 heures machines,
 - pour l'atelier 3, le coefficient d'activité est de 1,3 ;Les charges fixes imputées définitivement aux centres principaux après virement des centres auxiliaires s'élèvent à :
 - atelier 1 : 25 000
 - atelier 2 : 25 000
 - atelier 3 : 25 000.
- 5) Retrouver le résultat "coûts complets" de la commande 011.

Direct costing

- 6) Etablir le Coût de revient variable, la marge sur coût variable et le résultat analytique pour l'ensemble des commandes sachant que la MOD et l'en-cours (commande 123) sont des charges variables.
- 7) Etablir le coût de revient variable et la marge sur coût variable de la commande 011.

Enoncés

G314 (1/2)

La société G 314 fabrique et vend deux articles désignés par les appellations "P1" et "P2". La société utilise la méthode du direct costing. Pour l'exercice 1988, les données suivantes vous sont communiquées :

Stocks de produits finis au 1er janvier 1988 :

- "P1" : 2 000 unités pour 4 000 F,
- "P2" : 3 000 unités pour 4 000 F,

Consommations de matières pour 1988 :

- "P1" : 16 000,
- "P2" : 7 500,

Autres charges:

Imputables à	Charges fixes	Charges variables		Total
		"P1"	"P2"	
• la production	4500	32 000	6000	42 500
• la distribution	2000	24 400	4625	31 025
Charges admin.	1500			1500

Production:

- 20000 "P1",
- 12 000 "P2",

Ventes;

- 16000 "P1",
- 14000 "P2",

Prix unitaires de vente:

- 3,5 F pour un "P1",
- 2,5 F pour un "P2",

Il n'y a pas d'en-cours de production

La société G 314 utilise la méthode FIFO pour la valorisation de ses stocks,

Le taux de TVA est de 18,6 %,

Les charges fixes de production et de distribution se répartissent également entre "P1" et "P2"

Enoncés

G314 (2/2)

Travail à faire

- 1) Calculer pour 1988, les marges sur coût variable, les marges sur coût spécifique pour "P1" et "P2" ainsi que le résultat analytique global.
- 2) Quelle production minimale, en quantité, de P2 serait-il nécessaire pour absorber à elle-seule, les charges fixes de la société?
- 3) A quelle date serait atteint le point mort ?

La société décide en cette année du bicentenaire de la révolution d'abandonner le produit "P1" déficitaire. Elle envisage plusieurs hypothèses de production pour "P2",

La première hypothèse décrite dans la deuxième question permettrait de répondre à une demande maximale de 20 000 unités.

La seconde hypothèse supposerait l'acquisition d'un équipement entraînant une réduction de charges variables de 40 % mais une augmentation des charges de structure de 6 000 F. La société G 314 pourrait alors atteindre une capacité de production de 25 000 unités.

- 4) Indiquer quelle serait la production minimale à obtenir dans le cadre de la deuxième hypothèse?
- 5) Indiquer graphiquement quelle serait l'hypothèse la plus satisfaisante pour une quantité variant entre 5 000 et 25 000 unités?
- 6) La société G 314 estime finalement que l'investissement est trop important pour la seconde hypothèse. Quelle serait la nouvelle valeur du coût variable unitaire, pour la première hypothèse, permettant de surclasser la deuxième hypothèse?

Enoncés

Jais

Dans l'entreprise Jais, l'étude des données constatées a fourni les renseignements suivants :

- Q représente les quantités produites,
- les charges de structure CF sont de 10 000 F,
- les charges variables peuvent s'écrire $CV = 4Q^2$,
- le prix de vente unitaire pvu est de 2 000 F.

Travail à faire

- 1) Exprimer en fonction de Q, le coût total, le coût total moyen et le coût marginal.
- 2) Déterminer l'optimum technique.
- 3) Déterminer l'optimum économique. Quel est alors le résultat?
- 4) Faire une représentation graphique du coût total moyen, du coût marginal et du prix de vente unitaire en fonction de Q.
- 5) Que représentent les points d'intersection du coût total moyen et du prix de vente unitaire? Conclusion.

Enoncés

Mécanotrex

La société Mécanotrex, installée à Revin dans les Ardennes, est une PME sous-traitante spécialisée dans la fabrication et le traitement de surface de pièces métalliques. L'organisation repose sur trois centres de responsabilités:

- le centre administration traite les affaires générales, les relations commerciales et l'ordonnancement du travail;
- le centre fabrication est un atelier d'emboutissage;
- le centre grenaillage est un atelier de traitement de surface utilisant la technique du tambour.

Pendant la période «n», on a traité les commandes A (20 000 pièces) et B (5000 pièces). Les charges directes (matières premières essentiellement) ont été de 50000 € pour A et de 20 000 € pour B. Les charges indirectes ont été les suivantes (toutes les données sont en euros) :

- charges de personnel: 140 000€ (40 000 pour l'administration, 60 000 pour la fabrication et le reste pour le grenaillage) ;
- charges externes: 60 000€ (30 000 pour l'administration, 10 000 pour la fabrication et le reste pour le grenaillage) ;
- dotations aux comptes d'amortissement: 60 000€ (10 000 pour l'administration, 30 000 pour la fabrication et le reste pour le grenaillage).

En fabrication et en grenaillage l'unité d'œuvre est l'heure machine. Les relevés des temps de marche montrent qu'en fabrication on a travaillé 100 heures pour la commande A et 40 heures pour la commande B, alors qu'en grenaillage on a travaillé 60 heures pour A et 20 heures pour B. L'administration est considérée comme un centre auxiliaire dont les charges sont sous-réparties par moitié sur les centres principaux de production. Le chiffre d'affaires hors taxes s'est élevé à 330 000 €, 230 000 pour A et 100 000 pour B.

Première question : en utilisant la méthode classique du coût complet, calculez les coûts de revient et les résultats analytiques pour A et B.

Une analyse des charges a mis en évidence deux activités inductrices de coûts:

- une activité « gestion des commandes », regroupant les tâches commerciales: d'administration générale, d'ordonnancement et de réglage des machines. Les coûts induits dépendent du nombre de commandes, indépendamment du nombre de pièces commandées. Par exemple, le temps de réglage des machines est le même pour une commande de 1 000 pièces ou pour une commande de 10 000 pièces;
- une activité « production », regroupant les tâches de fabrication et de finition de surface, et pour lesquelles l'inducteur de coût est le volume traité exprimé en nombre de pièces.

On estime que dans chacun des ateliers de fabrication et de traitement de surface, il y a pour 10 000 € de charges de personnel correspondant aux tâches de gestion des commandes.

Deuxième question : en utilisant la méthode ABC (comptabilité basée sur les activités), recalculez les coûts et résultats analytiques. Commentez les différences observées avec les résultats de la méthode classique.