

**DIPLÔME DE L'ECOLE NATIONALE
DE COMMERCE ET DE GESTION (DENCg)**

FILIERE : AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION / 4ème ANNEE – SEMESTRE 8

COURS : CONTRÔLE DE GESTION

**CHAPITRE 2 :
LA COMPTABILITE GENERALE ET SES
ADAPTATIONS POUR LE CONTRÔLE DE GESTION**

**LA COMPTABILITE GENERALE : OUTIL DE
CONTRÔLE DE GESTION**

- La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise.
- Les obligations légales (loi comptable) en matière de comptabilité prévoient l'établissement annuel d'un ensemble de documents de synthèse (Etats de synthèse) : Bilan, C.P.C, ESG, T.F, E.T.I.C.)
- Bien que la comptabilité générale répond à d'autres objectifs (fiscaux, notamment), il est possible d'utiliser le système comptable général comme source d'informations précieuses pour gérer son entreprise. La comptabilité générale constitue un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion.
- L'E.S.G. (modèle comptable du P.C.M) permet une analyse plus fine des activités et de la rentabilité globale de l'entreprise.

ETAT DES SOLDES DE GESTION (ESG)

I. TABLEAU DE FORMATION DES RESULTATS

Exercice du au

				EXERCICE	EXER. PREC.
	1		Ventes de marchandises (en l'état)		
	2	-	Achats revendus de marchandises		
I		=	MARGE BRUTE SUR VENTE EN L'ETAT		
II		+	PRODUCTION DE L'EXERCICE : (3 + 4 + 5)		
	3		. Ventes de biens et services produits		
	4		. Variation de stocks de produits		
	5		. Immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même		
III		-	CONSOMMATION DE L'EXERCICE : (6 + 7)		
	6		. Achats consommés de matières et fournitures		
	7		. Autres charges externes		
IV		=	VALEUR AJOUTEE : (I + II - III)		
	8	+	Subventions d'exploitation		
	9	-	Impôts et taxes		
	10	-	Charges de personnel		
V		=	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)		
			OU		
		=	INSUFFISANCE BRUTE D'EXPLOITATION (IBE)		
	11	+	Autres produits d'exploitation		
	12	-	Autres charges d'exploitation		
	13	+	Reprises d'exploitation, transferts de charges		
	14	-	Dotations d'exploitation		
VI		=	RESULTAT D'EXPLOITATION (+ ou -)		
VII		±	RESULTAT FINANCIER		
VIII		=	RESULTAT COURANT (+ ou -)		
IX		±	RESULTAT NON COURANT		
	15	-	Impôts sur les résultats		
X		=	RESULTAT NET DE L'EXERCICE (+ ou -)		

II. CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT (C.A.F) - AUTOFINANCEMENT

				EXERCICE	EXER. PREC.
	1		Résultat net de l'exercice		
			. Bénéfice +		
			. Perte -		
	2	+	Dotations d'exploitation (1)		
	3	+	Dotations financières (1)		
	4	+	Dotations non courantes (1)		
	5	-	Reprises d'exploitation (2)		
	6	-	Reprises financières (2)		
	7	-	Reprises non courantes (2) (3)		
	8	-	Produits des cessions d'immobilisations		
	9	+	Valeur nette d'amortissements des immobilisations cédées		
I		=	CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT		
	10	-	Distribution de bénéfices		
II		=	AUTOFINANCEMENT		

(1) A l'exclusion des dotations relatives aux actifs et passifs circulants et à la trésorerie.

(2) A l'exclusion des reprises relatives aux actifs et passifs circulants et à la trésorerie.

(3) Y compris reprises sur subventions d'investissement.

- L'E.S.G annuel peut être exploité pour juger les performances de l'année précédente (Mais avec beaucoup de retard).

Exercice du au

		Montant	% / CA	% / PE	% / VA
	Ventes de marchandises (en l'état)				
-	Achats revendus de marchandises				
=	MARGE BRUTE SUR VENTE EN L'ETAT				
+	PRODUCTION DE L'EXERCICE (PE) : (3 + 4 + 5)				
	. Ventes de biens et services produits				
	. Variation de stocks de produits				
	. Immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même				
-	CONSOMMATION DE L'EXERCICE : (6 + 7)				
	. Achats consommés de matières et fournitures				
	. Autres charges externes				
=	VALEUR AJOUTEE (VA) : (I + II - III)				
+	Subventions d'exploitation				
-	Impôts et taxes				
-	Charges de personnel				
=	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (EBE)				
	OU				
=	INSUFFISANCE BRUTE D'EXPLOITATION (IBE) ...				
+	Autres produits d'exploitation				
-	Autres charges d'exploitation				
+	Reprises d'exploitation, transferts de charges				
-	Dotations d'exploitation				
=	RESULTAT D'EXPLOITATION (+ ou -)				
±	RESULTAT FINANCIER				
	. Produits financiers				
	. Charges financières				
=	RESULTAT COURANT (+ ou -)				
±	RESULTAT NON COURANT				
	- Produits non courants				
	. Charges non courantes				
=	RESULTAT AVANT IMPÔT				
-	Impôts sur les résultats				
=	RESULTAT NET DE L'EXERCICE (+ ou -)				

CHIFFRE D'AFFAIRES TOTAL

(Ventes de marchandises + Ventes de biens et services produits)

- **Pourcentage des charges et des produits par rapport au chiffre d'affaires total.**
- **Pourcentage des charges et des produits par rapport à la production de l'exercice.**
- **Pourcentage des charges et des produits par rapport à la valeur ajoutée.**

- Des ratios d'activité et de rentabilité peuvent être calculés.
- Un tableau de bord financier (Aspect activité et rentabilité) peut être établi.

MAIS LA PERIODICITE ANNUELLE REPORTERAIT AU MOIS DE MARS OU D'AVRIL DE CHAQUE ANNEE UN JUGEMENT SUR LES PERFORMANCES DE L'ANNEE PRECEDENTE.

DONC, IL CONVIENT DE PRODUIRE DES DOCUMENTS DE SYNTHESE SUR DES PERIODICITES PLUS RAPPROCHEES (ETATS INTERMEDIAIRES)

AUSSI, D'AUTRES PRESENTATIONS DU C.P.C (C.P.C FONCTIONNEL, C.P.C PAR VARIABILITE OU DIFFERENTIEL) SONT UTILES POUR LA GESTION DE L'ENTREPRISE.

LA NECESSITE D'ETABLIR DES PREVISIONS (EN L'ABSENCE DE SYSTEME BUDGETAIRE) : BUDGET DE TRESORERIE, BILAN ET C.P.C. PREVISIONNELS,.....

LA PRISE EN COMPTE DES EFFETS DE L'INFLATION SUR LES COMPTES EST NECESSAIRE

Donc,

Pour une utilisation plus efficace (à des fins opérationnelles et de gestion) de la comptabilité générale comme outil de contrôle de gestion, des adaptations sont nécessaires.

Fournir des documents de synthèse sur des périodicités plus rapprochées.

Attendre un an et même parfois un peu plus, avant de savoir où l'on en est, est beaucoup trop long pour garder la maîtrise de l'action et prendre des décisions adéquates.

Il est utile de produire :

. un C.P.C mensuel (les variations des charges et des produits à l'horizon de chaque mois fournissent des indications pour la gestion).

. un bilan (voir un tableau de financement) mensuel (ou trimestriel)

Mais pour établir des états comptables mensuels, il faut prendre en considération :

- l'évaluation des stocks**
- l'évaluation des dotations aux amortissements**
- l'évaluation des dotations aux provisions.**
- les régularisations des charges et des produits**
- et autres travaux et opérations comptables de fin de mois**

+ Nécessité de la tenue des comptes d'inventaire permanent pour les stocks pour évaluation mensuelle;

+ Nécessité de l'évaluation mensuelle des dotations aux amortissements et des dotations aux provisions.

Analyse de la rentabilité : Autres présentations du C.P.C (C.P.C fonctionnel, C.P.C par variabilité ou différentiel).

C.P.C FONCTIONNEL (OU C.P.C. PAR FONCTIONS)

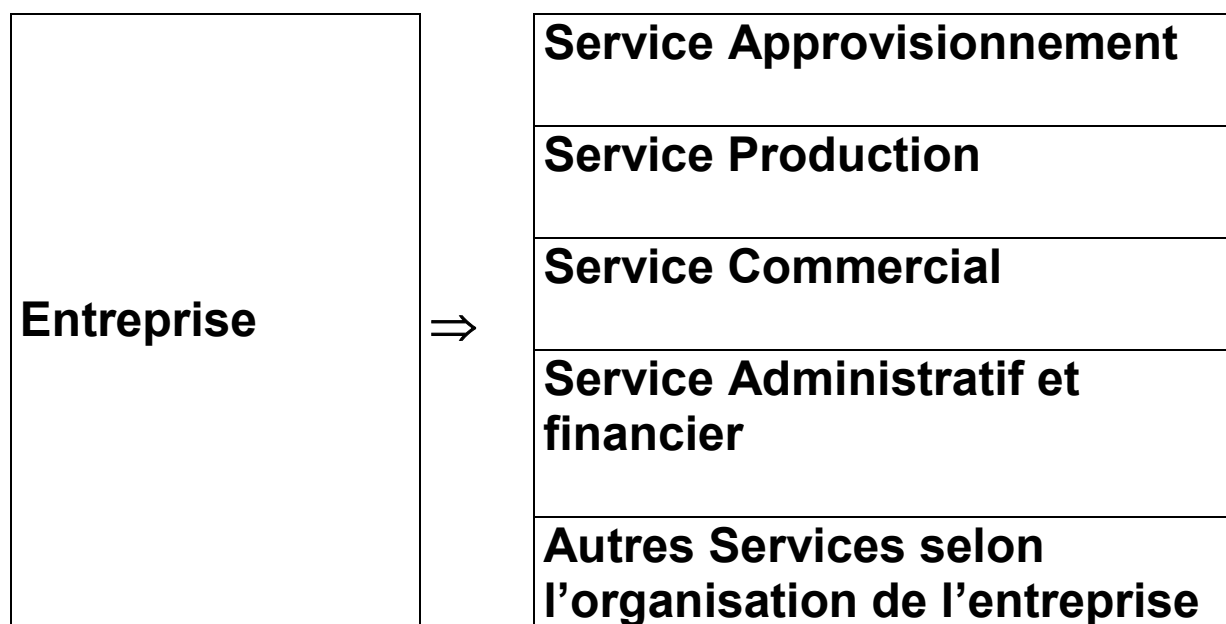
- Dans le C.P.C comptable, les charges et les produits sont classés par nature

Charges : Achats, Autres charges externes, Impôts et taxes, Charges de personnel, Charges financières...

Produits : Ventes, Variation des stocks de produits, Subventions d'exploitation, Autres produits d'exploitation, Produits financiers ...

- Cependant, afin de mesurer la part et la contribution des différents services de l'entreprise (Approvisionnement, Production, Commercial, Administratif et financier ...) dans la formation des résultats, on peut procéder au reclassement des charges et des produits par fonctions (ou services).

LES FONCTIONS (OU SERVICES) DANS L'ENTREPRISE.



REPARTITION FONCTIONNELLE (PAR SERVICES) DES CHARGES ET DES PRODUITS)

Tableau de répartition fonctionnelle des charges et produits

Charges / produits par nature	Services				Charges communes non réparties
	Approvisionnement	Production	Commercial	Administratif et financier	
. Achats revendus de m/ses	x +		x +		x +
. Achats consommés de matières et fournitures ...	x +	x +			x +
. Autres charges externes	x +	x +	x +	x +	x +
. Impôts et taxes	x +	x +	x +	x +	x +
. Charges de personnel	x +	x +	x +	x +	x +
. Dotations	x +	x +	x +	x +	x +
. Autres charges d'expl.	x +	x +	x +	x +	x +
. Charges financières	x +	x +	x +	x +	x +
... etc					
. Immob. p. p. E/se p. e. m		x -			
. Subventions d'exploitat.		x -	x -		
. Autres produits d'expl.	x -	x -	x -	x -	x -
. Reprises	x -	x -	x -	x -	x -
... etc					
Total	= X	= X	= X	= X	= X

C.P.C FONCTIONNEL (OU C.P.C. PAR FONCTIONS)**Cas d'une entreprise commerciale****C.P.C fonctionnel**

+	CHIFFRE D'AFFAIRES		X
	. Achats de marchandises	X	
	. Charges d'approvisionnement	+ X	
	. Coût d'achat des marchandises achetées	= X	
	. Variation de stocks de marchandises (+/-)	+/- X	
-	. Coût d'achat des marchandises vendues	= X ⇒	- X
=	MARGE SUR COÛT D'ACHAT (ou marge commerciale)		= X
-	. Charges de distribution		- X
=	MARGE SUR COÛT DE DISTRIBUTION		= X
-	. Charges communes non réparties (*)		- X
=	RESULTAT		= X

(*) Charges du service administratif, financier, informatique, direction générale etc... (ou frais généraux)

Cas d'une entreprise industrielle**C.P.C. fonctionnel**

+	CHIFFRE D'AFFAIRES		X
	. Achats de matières et fournitures consom.	X	
	. Charges d'approvisionnement	+ X	
	. Coût d'achat de matières et fourn. achetées	= X	
	. Variation de stocks de matièr. et fourn (+/-)	+/- X	
	. Coût d'achat des mat.& fourn. consommées	= X	
	. Charges de production	+ X	
	. Coût de production de la période	= X	
	. Variation des stocks de produits (+/-)	+/- X	
-	. Coût de production des produits vendus	= X ⇒	- X
=	MARGE SUR COÛT DE PRODUCTION		= X
-	. Charges de distribution		- X
=	MARGE SUR COÛT DE DISTRIBUTION		= X
-	. Charges communes non réparties (*)		- X
=	RESULTAT		= X

(*) Charges du service administratif, financier, informatique, direction générale etc... (ou frais généraux)

. LE C.P.C PAR VARIABILITE (OU DIFFERENTIEL)

LE SEUIL DE RENTABILITE \ LEVIER

OPERATIONNEL)

REPARTITION DES CHARGES PAR VARIABILITE

Tableau de répartition des charges par variabilité

Charges / produits par nature	Services								Charges communes non réparties	
	Approvisionnt.		Production		Commercial		Administrat. et financier			
	Fixe	Variable	Fixe	Variable	Fixe	Variabl.	Fixe	Varia.	Fixe	Variabl.
. Achats revendus de m/ses										
. Achats consommés de matières et fournitures ...										
. Autres charges externes										
. Impôts et taxes										
. Charges de personnel										
. Dotations										
. Autres charges d’expl.										
. Charges financières										
... etc										
. Immob. p. p. E/se p. e. m										
. Subventions d’exploitat.										
. Autres produits d’expl.										
. Reprises										
... etc										
Total	= X	= X	= X	= X	= X	= X	= X	= X	= X	= X

Total charges (nettes des produits) :

Dont :

- Charges variables :

- Charges fixes :

C.P.C DIFFERENTIEL (OU C.P.C PAR VARIABILITE)

C.P.C par variabilité (Résumé)

Chiffre d'affaires	-	Charges variables	
	=	Marge sur coût variable	-
			=
			Charges fixes
			Résultat

C.P.C par variabilité : Cas d'une entreprise commerciale

+	CHIFFRE D'AFFAIRES			% 100
	. Achats de marchandises	X		
	. Charges variables d'approvisionnement	+ X		
	. Coût variable d'achat des marchandises achetées	= X		
	. Variation de stocks de marchandises (+/-)	+/- X		
	. Coût variable d'achat des marchandises vendues	= X		
	. Autres charges variables	+ X		
-	. Coût variable total (Charges variables totales)	= X ⇒	- X	TCV TMCV
=	MARGE SUR COÛT VARIABLE (M/CV)		= X	
-	. Charges fixes		- X	
=	RESULTAT		= X	

TCV : Taux des charges variables (Charges variables/Chiffre d'affaires)

TMCV : Taux de marge sur coût variable (Marge sur coût variable/Chiffre d'affaires)

C.P.C par variabilité : Cas d'une entreprise industrielle

+	CHIFFRE D'AFFAIRES		X	% 100
	. Achats de matières et fournitures consom.	X		
	. Charges variables d'approvisionnement	+ X		
	. Coût variable d'achat de matières et fourn. achetées	= X		
	. Variation de stocks de matièr. et fourn (+/-)	+/- X		
	. Coût variable d'achat des mat.& fourn. consommées	= X		
	. Charges variables de production	+ X		
	. Coût variable de production de la période	= X		
	. Variation des stocks de produits (+/-)	+/- X		
	. Coût variable de production des produits vendus	= X		
	. Autres charges variables	+ X		
-	. Coût variable total (Charges variables totales)	= X ⇒	- X	TCV TMCV
=	MARGE SUR COÛT VARIABLE (M/CV)		= X	
-	. Charges fixes		- X	
=	RESULTAT		= X	

Le seuil de rentabilité et autres indicateurs

1) Le seuil de rentabilité (SR)

Le seuil de rentabilité (SR) est le chiffre d'affaires (critique) qui permet d'avoir un résultat égal à 0 .

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Taux de marge sur coût variable (TMCV)}}$$

2) Le point mort (PM)

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint.

$$\text{Point mort} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 12 \text{ mois}$$

3) La marge de sécurité (MS)

La marge de sécurité représente la baisse du chiffre d'affaires que l'entreprise pourrait supporter sans devenir déficitaire .

$$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires (CA)} - \text{Seuil de rentabilité (SR)}$$

4) L'indice de sécurité (IS) ou de rentabilité (IR)

L'indice de sécurité ou de rentabilité exprime la marge de sécurité en pourcentage du chiffre d'affaires.

$$\text{Indice de sécurité} = \frac{\text{Marge de sécurité}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100 = \frac{(CA - SR)}{CA} \times 100$$

5) Le levier opérationnel (ou levier d'exploitation)

Le levier opérationnel exprime le taux d'accroissement du résultat, par rapport au taux d'accroissement du chiffre d'affaires.

$$\begin{aligned} \text{Levier opérationnel} &= \frac{(\text{Accroissement du Résultat})/\text{Résultat}}{(\text{Accroissement du CA})/\text{CA}} \\ &= \frac{\Delta R/R}{\Delta CA/CA} \end{aligned}$$

Elaborer des prévisions :

- Budget de trésorerie
- Bilan prévisionnel
- C.P.C prévisionnel
- E.S.G. prévisionnel
- Tableau de financement prévisionnel

En l'absence de système budgétaire (Centres de responsabilités, Procédure budgétaire, Budgets, contrôle budgétaire par fonctions), il est toujours possible à partir :

- d'hypothèses globales sur l'évolution du chiffre d'affaires et de la production,
- d'hypothèses globales sur l'évolution des charges et des produits,
- des règles de paiement des clients et fournisseurs et des mécanismes de rotation des stocks,
- des politiques d'investissement, de financement et de distribution envisagées.
- d'autres données complémentaires sur l'exploitation.
- d'autres hypothèses,

de construire pour chaque mois :

- + un budget de trésorerie,
- + un bilan prévisionnel
- + un C.P.C prévisionnel,
- + un E.S.G. prévisionnel
- + un tableau de financement prévisionnel

A la fin de chaque mois, les valeurs réalisées seront comparées aux valeurs prévues : des écarts seront calculés et constatés et des actions correctives seront prises.

Tenir en compte des effets de l'inflation

Les données de la comptabilité générale sont enregistrées aux coûts historiques. En période de forte inflation, il convient de procéder à des corrections et des rectifications au moyen de méthodes de réévaluation adéquates.