ENCGT

CONTRÔLE DE GESTION

MARIA SEGDALI

Contrôle de Gestion: Contexte, Apparition et Évolution

- L’environnement économique et technologique des entreprises
- Le système de Gestion des entreprises
- L’apparition du Contrôle de gestion
- Les différentes formes du contrôle
- Le contrôle de gestion et systèmes d’informations.

Environnement économique et Technologique des Entreprises

- L'environnement économique et technologique des entreprises parait aujourd'hui i**nstable, complexe, turbulent et incertain** induisant la conception des systèmes de gestion flexibles et efficaces.

- Le passage d'une **économie de production** (offre inferieure à la demande, peu de concurrence, demande homogène stable et quantitative, marche locaux) à **une économie de sélection** (demande inferieure a l'offre, forte concurrence, demande hétérogène avec exigence de qualité, marché mondiaux).

- L'intégration des nouvelles **technologies de l'information et de la communication** tant à l'intérieur qu'à l'extérieur des entreprises, a modifié leurs modes de gestion, leur processus décisionnels ainsi que leur démarche de contrôle en particulier **le contrôle de gestion.**

Le système de Gestion des entreprises

- La Gestion Science des **choix et de l'action**, **hybride** par l'application des sciences « dures » (sciences exactes) et des sciences « molles » (sciences sociales), carrefour de plusieurs disciplines: Économie, histoire, politiques, droit, mathématiques, statistiques, sociales….

- La Gestion regroupe : **Gestion Stratégique** + **Gestion Opérationnelle**

  - Gestion Stratégique :
    - Analyse stratégique (objectifs)
    - Mise en œuvre
    - Contrôle
  - Gestion Opérationnelle :
    - -systèmes d'informations
    - Système d'animation des hommes
    - Structure, opérations

Le cadre actuel de la Gestion est la recherche d'une **Compétitivité** permanente basée sur deux concepts clés : **la Valeur et la Performance.**

La Performance

En Gestion, le terme **Performance** est défini comme l'association de l'efficacité et l'efficience

- ✓ **L'efficacité** : obtenir des résultats dans le cadre des objectifs (100%)
- ✓ **L'efficience** : obtenir des résultats avec une meilleure gestion des moyens et capacités (couts)

Performance globale

Pour la Production: amélioration de la productivité, un meilleur rendement et qualité élevée

Pour la Vente : Compétitivité sur le marché, taux de marge

Pour la Finance : Rentabilité définie par la combinaison des indicateurs de performance commerciale, économique et financière

La Valeur

En Gestion, la valeur est plus large que la signification d'un prix, c'est une appréciation subjective non tangible pour estimer l'intérêt d'un échange de biens et services à un moment donné

- **Le temps**

  L'Information

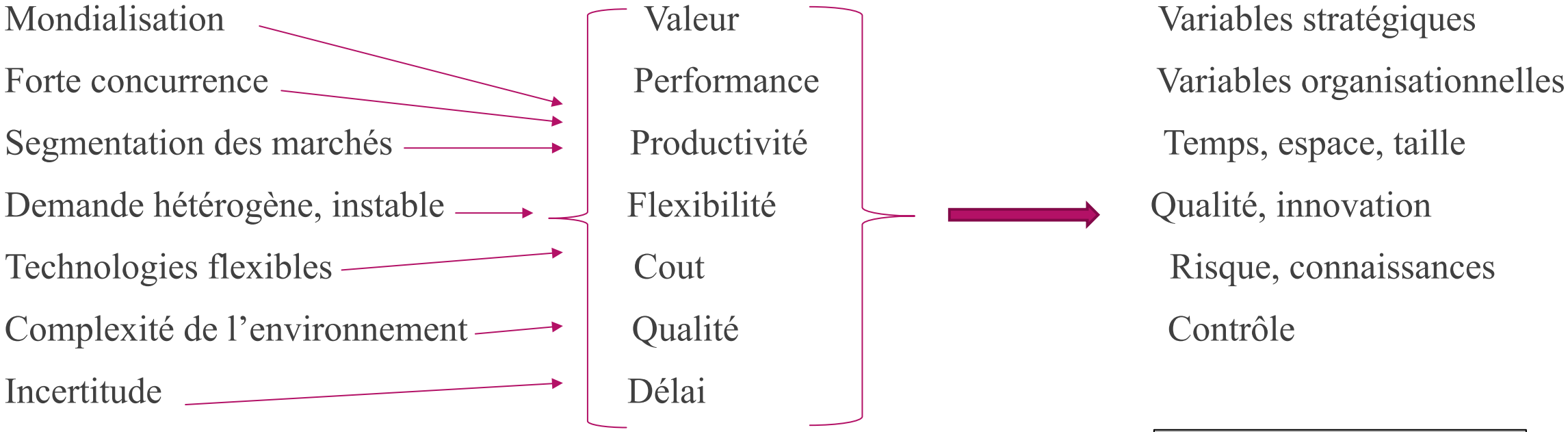
  Le Risque

→ **Valeur**

- La qualité et l'étendue des produits fabriqués
- Les actifs utilisés (Technologie et process)
- La marque
- La qualité des ressources humaines et du Management
- Les conditions du marché et l'état de l'économie …….

Le Système de Gestion des Entreprises

Environnement → **Objectifs de l'entreprise** → **Variables de Gestion**



Gest. Flexibilité

Gest. Changement

L’apparition du Contrôle de Gestion

- Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont corrélées à **la phase d’industrialisation** de la fin du XIX siècle et surtout début du XX siècle.
- Le contrôle de gestion concerne principalement **l’activité de la production** depuis l’évolution du monde technique et économique (les analyses Taylor 1905 sur **le contrôle de la productivité**, les recherches de Gantt 1915 sur **les charges de structures**, les choix de General Motors 1923, et de saint Gobain 1945 sur **les structures par division**).
- Les premières formes de contrôle de gestion apparaissent avec **l’accroissement des tailles** des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des taches, des responsabilités tout en exerçant **un contrôle sur les exécutants**.
- Apres une **analyse des coûts**, les entreprises mettent en place des **budgets prévisionnels et réels** pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts. Contrôle de gestion est considéré, à tort, comme synonyme du **contrôle budgétaire**.

L’apparition du Contrôle de Gestion

- Les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre **1850 et 1910** aux Etats Unis et en Europe suite au développement des produits et services, élargissant son domaine vers **l’aide à la prise de décision et contrôle des acteurs dans les structures.**
- Au **début des années 70**, les perturbations extérieures et intérieures des organisations ont élargi le champ du contrôle de gestion vers l**a planification** (gestion budgétaire allant du long terme au court terme), une structure hiérarchique et un système de pilotage par **le couple Objectifs-moyens.**
- Le contrôle de gestion prend alors une place **stratégique** au sein des organisations basé sur l’information parfaite aux dirigeants, recherche d’une minimisation des coûts, pilotage de la performance et maximisation de la valeur.
- Le contrôle de Gestion n’a été développé au Maroc que récemment.

.

Le Contrôle de Gestion et les formalisations des Organisations

Théories de la firme	Théories de l'organisation
1930 : Théorie classique : Entreprise boite noire	**1910-1940** : Analyse rationnelle classique. OST entreprise lieu de production
1937-1974 : Théories contractuelles, théorie des couts de transaction.	**1940-1960** : Analyse sociale , entreprise groupe social
1970-1980 : Théorie des droits de propriété: entreprise managériale	**1950-1960** : Analyse systémique, entreprise système ouvert sociotechnique Analyse de la décision, entreprise lieu du processus décisionnel à rationalité limitée
1976 : Théorie de l'agence : entreprise ensemble de contrats.	
1980: Théorie de la régulation , entreprise institution.	**1970-1980** : Analyse de la contingence, entreprise contingente
	1980 : Analyse évolutionniste, entreprise lieu de routine et d'apprentissage.

Le CG et les formalisations des Organisations

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche classique est une mesure quantitative des écarts entre réalisations et prévisions pour sanctionner les exécutants (Taylor OST, Weber la bureaucratie, Fayol fonctions de gouvernance contrôle ⟶Economies d'échelle, Standardisation, Division du travail, exécution/contrôle)

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche sociale de l'organisation n'est plus une vérification hiérarchique, le subordonné avec plus de responsabilités peut s'auto-contrôler. Homme main+cœur fait le contrôle mesure, motive, conseille et améliore les actions réalisées (Mayo, Herzberg, McGregor, Ciert et March)

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche systémique, apparait comme le sous système qui permet d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire pour l'entreprise qui peut etre décomposée de manière dynamique et opératoire en trois pôles : décisions, Informations et actions.

Le CG et les formalisations des Organisations

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche décisionnelle passe du contrôle ex post pour vérifier un passé à un suivi permanent pour aider avant, pendant et après l'action. Ce n'est plus un bâton mais plutôt un outil de communication et de médiation entre les partenaires de l'entreprise. (Modèle IMC de Simon)

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche contingente de l'organisation doit etre un système d'information pour la dimension technique (approche quantitative des couts) mais aussi pour la dimension sociale (approche qualitative motivation des acteurs pour les objectifs de l'organisation)

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche contractuelle peut etre élaboré et utilisé comme outil de mesure des performances base de dialogue et de négociations entre ces acteurs (théorie des couts de transaction de Coase, théorie de l'agence)

Le CG et les formalisations des Organisations

- **Le contrôle de gestion** dans l'approche évolutionniste peut etre considéré comme un ensemble de routines garantissant la pérennité de l'organisation. Il peut, grâce a des remises en cause de ses objectifs, de ses rôles, de ses techniques, devenir un levier du changement et d'apprentissage organisationnel.

Le contrôle de gestion doit s'adapter aux besoins d'informations de l'organisation et ne peut être plaqué de la même manière dans toutes les entreprises, d'autant plus il doit participer au processus de changement en quête de la performance.

Les différentes formes du contrôle

- Contrôler signifie maitriser et mesurer les résultats d'une action et les comparer avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y'a concordance ou divergence.
- Au sein d'une organisation le contrôle se développe de façon dynamique, c'est pourquoi on parle du **processus du contrôle.**
- Ce processus comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent et vérifient les décisions :

✓ *Finalisation:* Quels objectifs ? Quelles ressources ? Quelle optimisation ? Quels résultats ?

✓ *Pilotage*: Quelles corrections, pendant l'action, peuvent réorienter le déroulement vers les finalités?

✓ *Évaluation:* Quelle mesure des résultats? Quelle efficacité ? Quelle efficience?

➢ L'application de ces étapes aux trois niveaux de décision mis en évidence par I**. Ansoff**: Décision **stratégique** , décision **tactique**, décision **opérationnelle**, permet d'obtenir un processus de CG pour chaque niveau de décision.

Les différentes formes du contrôle

Niveau de décision			
Processus de contrôle	**Stratégique**	**Tactique**	**Opérationnel**
Finalisation **Pilotage** **Evaluation**	**Contrôle stratégique** ⟺	**Contrôle de Gestion** ⟺	**Contrôle d'exécution**

Dans une **décomposition temporelle de la gestion**, le contrôle de gestion est positionné comme **Interface** entre le contrôle **stratégique** et le contrôle **opérationnel**. Il permet de réguler sur le moyen Terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Le Contrôle Organisationnel

Le contrôle organisationnel assure, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Il intègre toutes les dimensions de l'organisation: la stratégie, les structures, les procédures de décision, les comportements des acteurs et la culture de l'organisation.

- Le contrôle organisationnel (stratégique) concerne tous les niveaux de l'organisation fonctionnels et opérationnels.

- Il vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs.

- Trois types de méthodes sont utilisées par le contrôle organisationnel:

- **La planification**
- **La fixation des règles et des procédures**
- **L'évaluation des résultats et de la performance**

Le Contrôle Interne

Le contrôle interne assure la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci

- ***Selon le référentiel COSO :***

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise et destiné à fournir
une assurance raisonnable quant à la réalisation des trois objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et règlements (Régularité)

- ***Selon l'ordre des experts comptables :***

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but :

- D'une part, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ;
- D'autre part, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration de ses performances ;

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

L'Audit Interne

L'audit interne est « une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre :

- **Un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ;**
- **De mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existants ;**
- **De mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise ;**

- Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut être aussi externe.
- La première acception de l'audit est la révision comptable et l'examen des états de synthèse., mais son champ s'est élargi à d'autres domaines: Audit fiscal, Audit Social, Audit juridique, Audit des systèmes d'information….

L'Audit Interne & Contrôle de Gestion

Le contrôle de gestion	L'audit interne
Raisonne en termes de résultats (Réalisations des objectifs : Oui/Non)	Raisonne en terme de processus = La manière de procéder . Exemple : Processus de Production)
Utilise les informations (Financières et/ou non financières) produites par les opérationnels	Recherche des faits pour informer (Rendre compte) la hiérarchie des constats relevés
Part du général pour s'attaquer au particulier : Des indicateurs généraux et des résultats globaux pour repérer les écarts	Part des faits, c'est-à-dire les problèmes rencontrés en pratique pour dégager les causes et les conséquences ; L'objectif étant de faire un diagnostic des faiblesses du dispositif de contrôle interne
Sa fonction, d'une part, établir un reporting mensuel ainsi que son analyse, et d'autre part, repérer les dysfonctionnements en continu et réagir par des actions correctives	Sa fonction est d'identifier les dysfonctionnements, de donner des recommandations d'amélioration, de suivre leur mise en place et d'examiner les actions entreprises
Planifie (Prévoir) et suit les opérations et leurs résultats. Pour ce faire, il conçoit et met en place le système d'information	Contrôle l'application des règles et des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes : Audit de régularité, Audit de conformité
Il fonctionne en permanence	C'est des missions ponctuelles (Selon un programme annuel),

Le Contrôle de Gestion

La principale mission du contrôle de gestion était la maitrise des coûts à travers la comptabilité de gestion (Comptabilité analytique). De nos jours, les contrôleurs de gestion se sont vus assignés des **Missions de conseil et de pilotage de l'organisation (Pilotage de la performance)**.

- **« Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation »** (Anthony, 1965)

- **« Ensemble des actions, attitudes, outils et procédures qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court terme et de s'assurer continuellement de leur réalisation »** (Garmilis, Arnaud & Vignon, 1988)

- **« 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 » (**Burlaud et Simon, 1997).

- **« Le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'execution »** (Henri.Bouquin0

Le Contrôle de Gestion

- La Finalité du Contrôle de Gestion

- Il s'assure de l'atteinte des objectifs	Notion de performance.
- Il participe à la définition des objectifs à atteindre	Processus de planification
- Il participe à la mise en place des systèmes de mesure des performances	Processus de contrôle
- Il met en œuvre un processus de réaction	Analyse des écarts et actions correctives

Le Contrôle de Gestion et Systèmes d'informations

Le système d'information est l'ensemble des procédures organisés qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. Il doit permettre de : Connaitre le présent , Prévoir, Comprendre Et informer rapidement. Tout système d'information doit alors, être adapte a la nature de l'organisation (taille et structure culture …) et efficace (rapport qualité/prix)

Le contrôle de gestion est le système d'information pour le système de décision, traite de nombreuses données en utilisant des méthodes et des outils pris dans toutes les disciplines en se focalisant sur les calculs suivants:

- Calculs des couts et des écarts sur les couts
- Calculs de budgets et d'écarts sur les budgets
- Calculs d'indicateurs, de ratios et variations pour piloter les performances.

Le Contrôle de Gestion et Systèmes d'informations

- La Comptabilité, matière première essentielle du Contrôle de Gestion.
- La Comptabilité de Gestion et comptabilité Financière.
- Analyse Financière
- Système d'information
- Formes organisationnelles et structures
- Les normalisations comptables Internationale
- Environnement : Secteur d'activité, règlementation, marché, Risque ……

La problématique du Contrôle de Gestion

Approche systémique
Dimension humaine
Approche sociotechnique
Rationalité limitée
Contingence
Cout de transaction
Incertitude et complexité

Elargissement du champ du CG :

- Avec des variables quanti et quali.
- Avec la dimension humaine
- Vers un pilotage adaptatif
- A l'intérieur et a l'extérieur de l'organisation

Contrôle de Gestion

Quatre missions :

- Planifier
- Suivre
- Motiver
- Mesurer les performances

Système d'information
Contingent et social
Outil d'aide a la décision,
Dans un evt complexe et incertain

Système de Contrôle de Gestion

Techniques comptables | Techniques de gestion | Techniques d'organisations | Analyse socio-technique | Systémique

PLAN

Partie I - les outils de calculs des couts : les couts complets – le seuil de rentabilité – les couts partiels (variables ou directs) – le coût marginal – l'imputation rationnelle des charges fixes – la méthode ABC.

Partie II – les outils de la Gestion budgétaire : la gestion budgétaire des ventes – la gestion budgétaire de la production – la gestion budgétaire des approvisionnements – la gestion budgétaire des investissements – la gestion budgétaire de la masse salariale.

Partie III – les outils de pilotage de la performance : le reporting – les tableaux de bord – la gestion de la qualité totale.

PARTIE I - LES OUTILS DE CALCUL DE COUTS

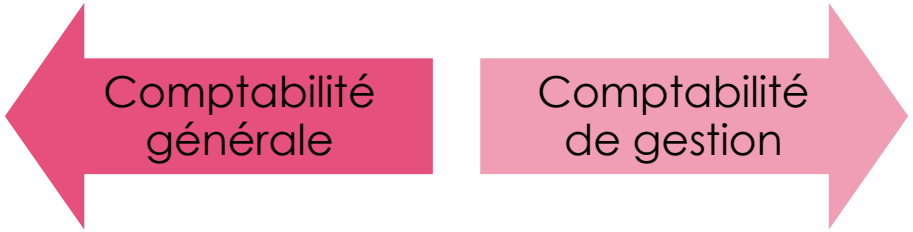
- La comptabilité analytique et l'analyse des coûts
- Le Seuil de Rentabilité
- Les coûts partiels : variables ou directs
- Le coût marginal
- L'imputation rationnelle des charges fixes
- Le calcul des coûts par la comptabilité par activités (ABC)

1- La Comptabilité analytique et analyse des couts

- **Quelle différence entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion (analytique) ?**

Vision globale destinée aux **acteurs externes :**

- L'état,
- Les fournisseurs,
- Les créanciers (banque),
- Les clients et les ONG



Vision analytique destinée aux **acteurs internes :**

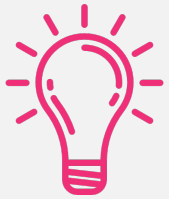
- Le propriétaire dirigeant,
- Les managers,

1- La Comptabilité analytique et analyse des couts

	Comptabilité générale	Comptabilité de gestion
L'information pour qui ?	**Acteurs externes** : Etat, actionnaires, fournisseurs, créanciers (banques), clients et ONG	**Acteurs internes : p**ropriétaire dirigeant et managers
Est-ce que c'est obligatoire ?	**Oui**	**Non** (facultative pour la valorisation des stocks au niveau du bilan)
Est-ce que c'est normalisée ?	**Oui** (codification par le plan comptable marocain)	**Non** (adaptée à la nature de l'activité de l'entreprise)
Quelle vision ? **Quel horizon ?**	Globale Passé	Détaillée Présent et futur

Objectifs de la comptabilité analytique d'exploitation

1. Système de traitement des données



2. Gestion de l'activité et suivi des flux

3. Détermination des coûts

4. Détermination du résultat unitaire

1- La Comptabilité analytique et analyse des couts

Mots clés

Comptabilité Générale (CG) – Comptabilité Analytique d'Exploitation (CAE) – Charges Par Nature (CPN) – Charges Non Incorporables (CNI) – Charges Supplétives (CS) – Charges Directes (CD) – Charges Indirectes (CI) – Charges À Répartir (CÀR) – Charges de la Comptabilité Générale (CCG) – Charges de la Comptabilité Analytique (CCA) – Unité d'Œuvre (UO) – Nature d'Unité d'Œuvre (NUO) – Coût d'Unité d'Œuvre (CUO) – Répartition Primaire (RP) – Répartition Secondaire (RS) – Total Répartition Primaire (TRP) – Total Répartition Secondaire (TRS) – Prestation Réciproque (PR).

Les charges selon la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation

En **comptabilité générale**, il existe trois sortes de charges :

- Charges d'exploitations,
- Charges financières,
- Charges exceptionnelles

Tandis que dans la **comptabilité analytique d'exploitation (CAE)** les charges se divisent en deux parties :

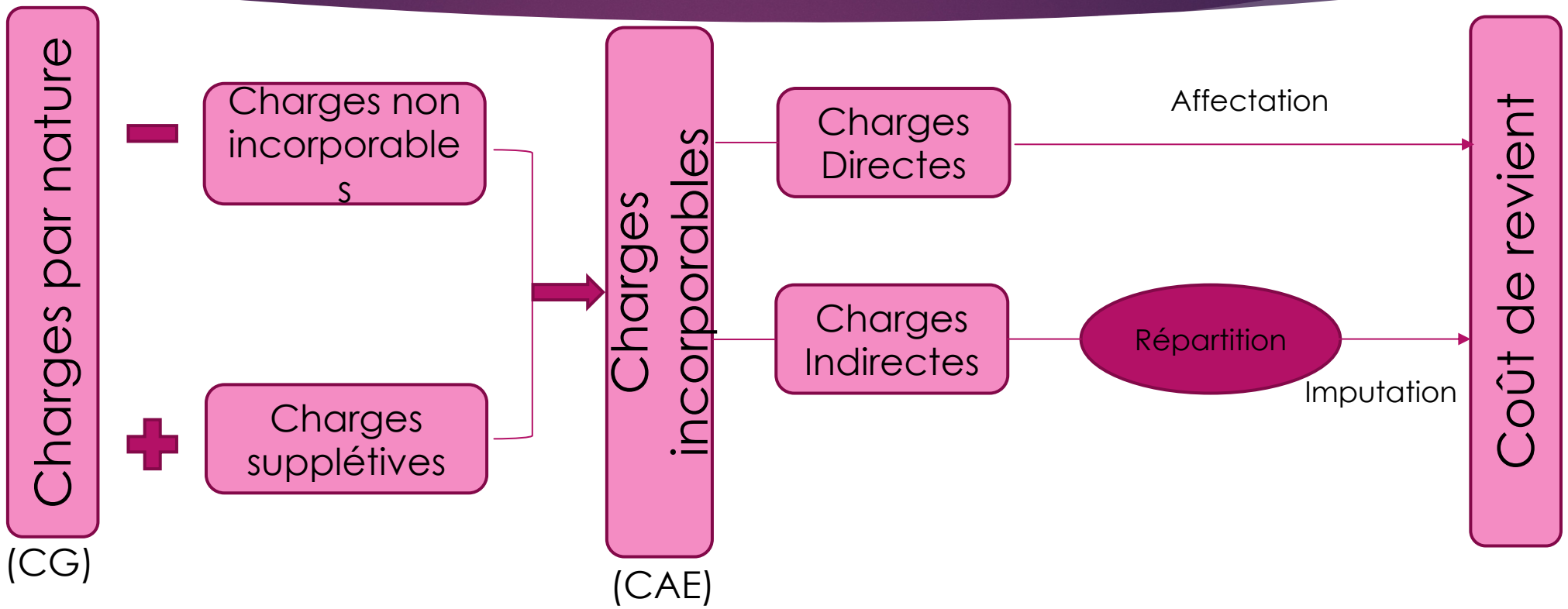
- Charges directes : Matières premières (MP), Main d'œuvre directe (MOD), Emballage, …
- Charges indirectes : Loyer, Transport, Publicité, intérêts bancaires,

Définition des notions de base de la CAE

1. **La charge directe : une charge est dite directe quand elle concerne un SEUL produit ou centre d'analyse. Dans ce cas on parle d'affectation de charge directe dans les coûts (d'achat, de production, de revient).**

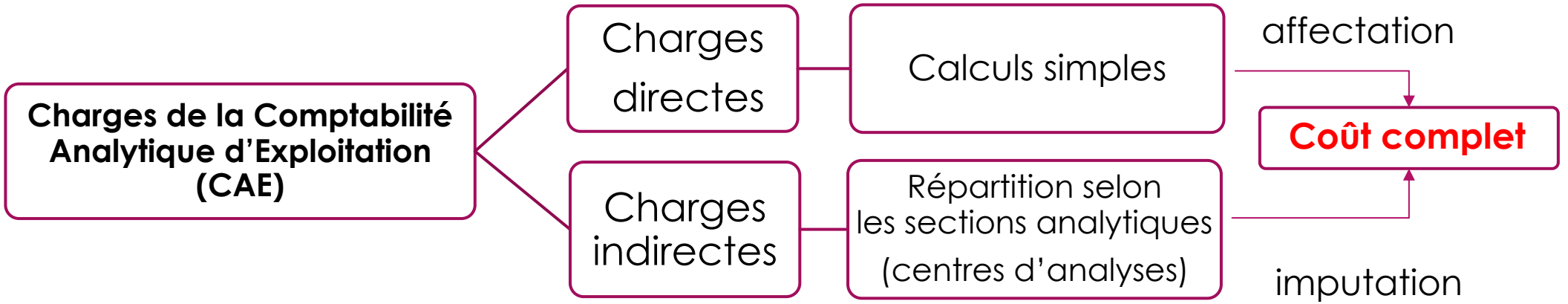
2. **La charge indirecte : une charge est dite indirecte quand elle concerne PLUSIEURS produits, centres d'analyse. Dans ce cas on parle d'imputation de charge indirecte dans les coûts (d'achat, de production, de revient)**

Schéma de passage de la CG à la CAE



Charges non incorporables : Les amortissements des immobilisations en non valeur, les provisions pour dépréciation et pour risques et charge, les charges des exercices antérieurs, les charges non courantes, les impôts sur résultat.

1- La Comptabilité analytique et analyse des couts



Coût complet = Charges directes + Charges indirectes

1- La Comptabilité analytique et analyse des couts

En **comptabilité générale**, il existe plusieurs types de produits :

- Produits d'exploitations,
- Produits financiers,
- Produits exceptionnels

Tandis que dans la **comptabilité analytique d'exploitation (CAE)** les produits prennent trois autres formes, à savoir :

- Produits en cours
- Produits intermédiaires
- Produits finis

> ➢ Pour la comptabilité générale, le produit est un élément qui augmente le résultat.
> ➢ Au niveau de la comptabilité de gestion, le produit est un bien ou service issu du processus de production, et qui comporte un ensemble de coûts.

La hiérarchie des coûts

- Le coût complet :

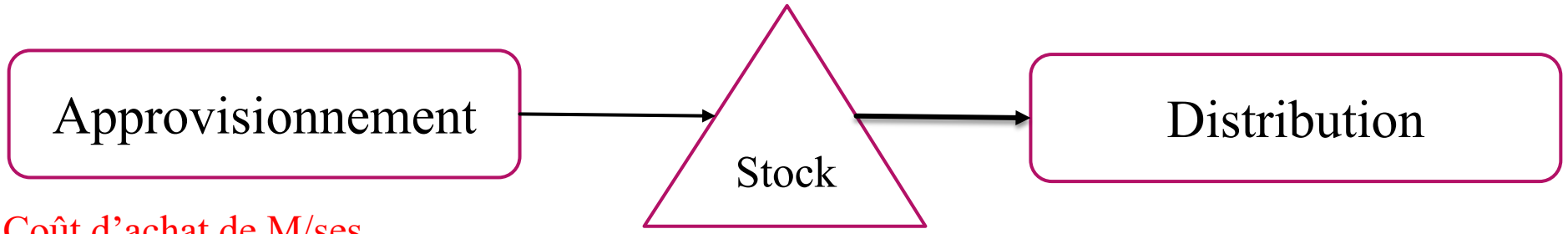
Le **coût complet** d'un produit ou d'un service rendu est une façon de calculer le coût qui revient au matériel ou au service. Le **coût complet** est l'ensemble de tous les coûts de la fabrication à la vente. Le coût complet peut englober le les frais d'achat, de production et de distribution.

- Le coût partiel :

Le **coût partiel** consiste à déterminer la marge de chaque produit, mais aussi comment chaque produit contribue à couvrir les charges fixes d'une société. On prend en compte les charges de la société qui sont variables, puis les charges qui sont fixes.

La hiérarchie des coûts

- Le cas d'une entreprise commerciale :



Coût d'achat de M/ses
- Prix nets
- Frais accessoires
- Frais d'approvisionnement

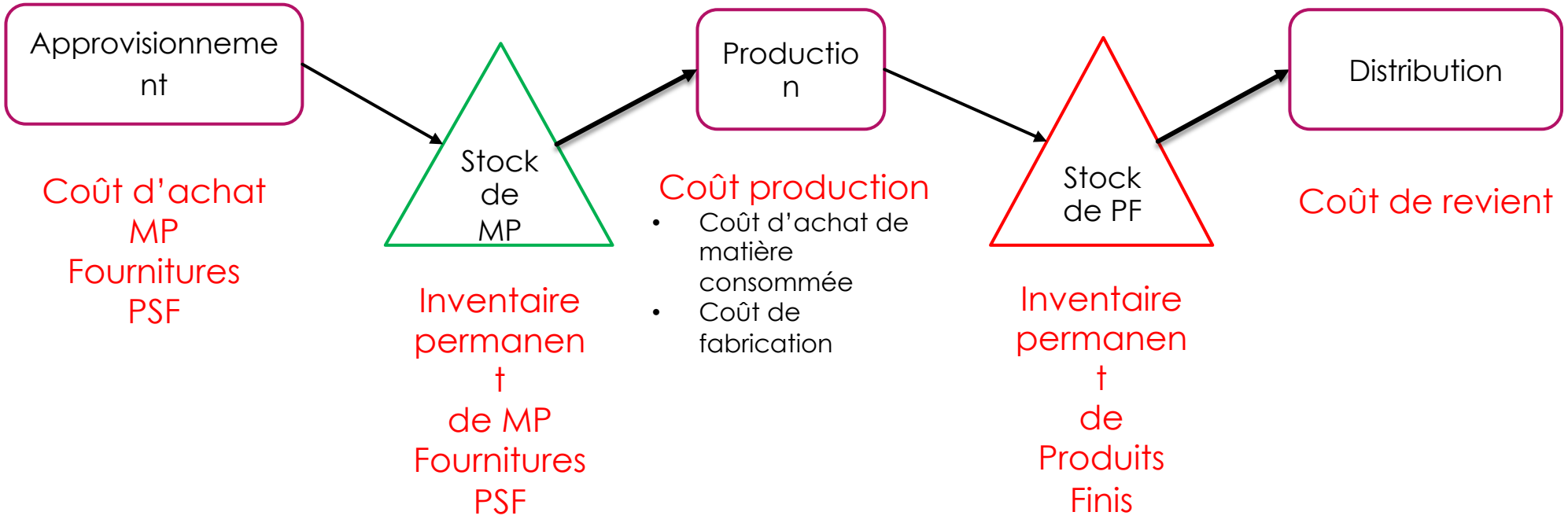
Inventaire permanent de M/ses

Coût de revient
- Prix d'achat
- Frais de distribution

Résultat analytique = Chiffre d'affaires - Coût de revient

La hiérarchie des coûts

- Le cas d'une entreprise industrielle :



Résultat analytique = Chiffre d'affaires - Coût de revient

Etude de Cas

Cas de la Ste VADAC : Calcul des coûts complets

2- Le Seuil de Rentabilité et Tableau d'exploitation différentiel

Le calcul du seuil de rentabilité est particulièrement utile pour les entreprises à charges fixes élevées (hôtellerie, transport aérien ou ferroviaire, …). Il permet d'évaluer les chances de rentabilité d'un projet ou le degré de risque d'une activité (plus on est proche du seuil de rentabilité, plus la sensibilité du bénéfice à une baisse du niveau d'activité est forte).

1. Tableau d’exploitation différentiel

Le Tableau de Résultat Différentiel (TRD) est un état fondamental du contrôle de gestion permettant de mettre en avant la marge dégagée sur les coûts variables et, par la suite, d’identifier le seuil de rentabilité d’une entreprise.

Le TRD a plusieurs objectif dont:

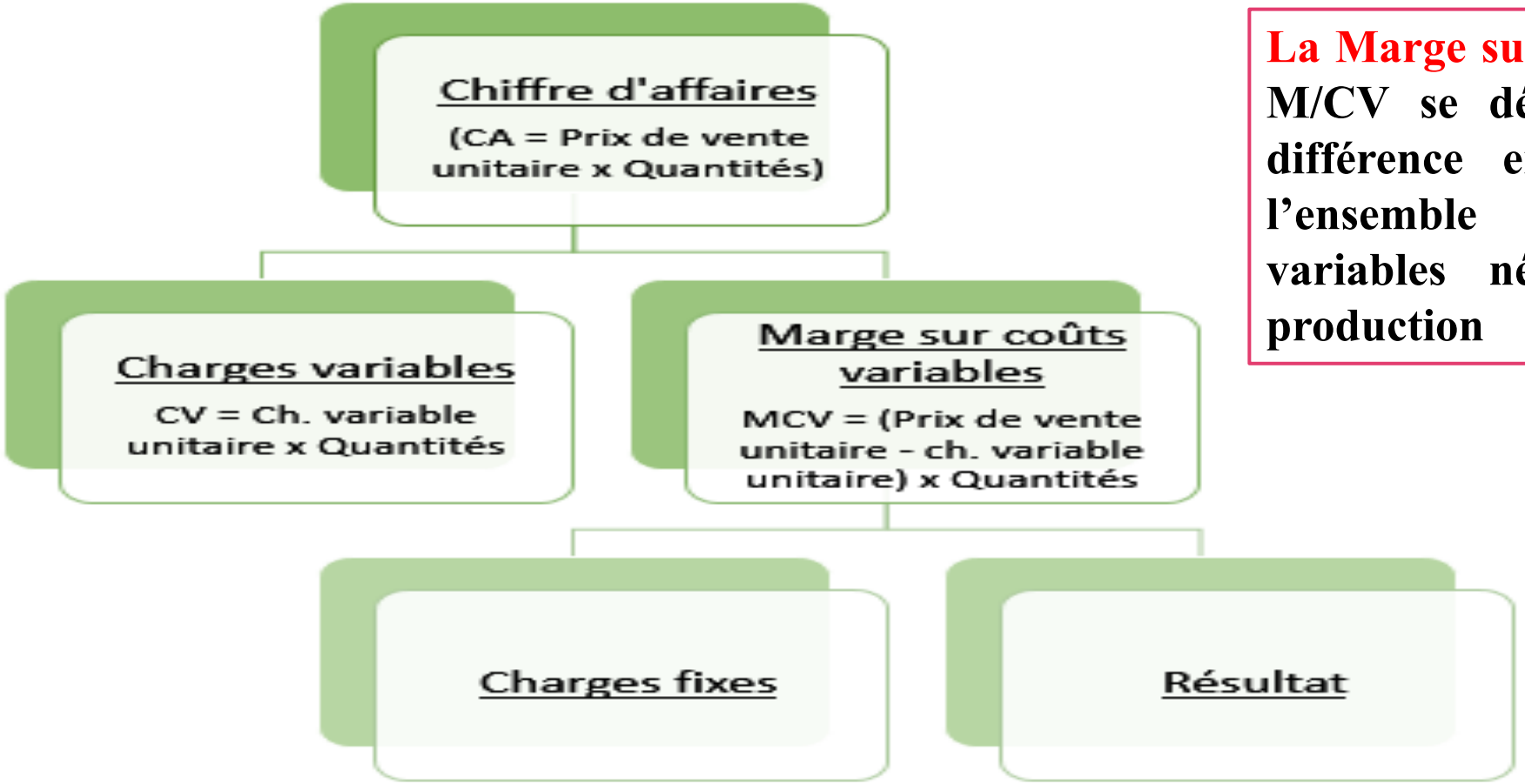
- La mise en évidence des charges variables attribuables à l’opération;
- La détermination du résultat courant en faisant apparaitre les marges sur coûts variables.
- L’indication du niveau dans lequel la marge sur coûts variables couvre les coûts fixes.
- La mesure de la part de richesse créée.

1. Tableau d'exploitation différentiel

Appelé également **Compte d'Exploitation Différentiel** *(CED)* ou **Compte de Résultat Différentiel** *(CRD)* ou **Tableau de Résultat Différentiel** *(TRD),, Il fait apparaitre les marges sur couts variables pour chaque étape de la fabrication.*

Eléments	Montant	%
Chiffres d'Affaires HT	**300 000**	**100**
Charges Variables	**180 000**	**60**
Marge sur Coût Variable (M/cv)	**120 000**	**40**
Charges Fixes	**90 000**	**-**
Résultat Courant	**30 000**	**-**

1. Tableau d'exploitation différentiel



La Marge sur Cout Variable: M/CV se définit comme la différence enter le CA et l'ensemble des charges variables nécessaires à sa production

2. Le Seuil de Rentabilité

Le Seuil de Rentabilité (SR) d'une entreprise est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise couvre la totalité de ses charges (fixes et variables) et donc dégage un résultat nul.

Il peut etre aussi appelé chiffres d'affaires critiques (CAC) ou point mort. Trois relations fondamentales permettent de connaitre le seuil de rentabilité noté S*:

Relation 1:	S* (CAC) = Charges fixes + Charges variables
Relation 2 :	S* = Résultat = 0
Relation 3 :	S* = Marge /cout variable = Charges fixes

2. Le Seuil de Rentabilité

- **La Marge sur Coût Variable (M/cv) :** c'est la différence entre le Chiffre d'Affaires et les Charges Variables

M/cv = CA - CV

- **Le Taux de la Marge sur Coût Variable (M/cv) :**

TM/cv = M/cv / CA

- **Le Seuil de Rentabilité (SR) :** appelé également **chiffre d'affaires critique**, c'est le niveau du chiffre d'affaires où la marge sur coût variable est égale aux charges fixes, autrement dit le niveau dans lequel l'entreprise commence a dégager des bénéfices

SR = CF /TM/cv ⟺ **SR = (CF X CA) / M/cv**

2. Le Seuil de Rentabilité

- **Le Seuil de Rentabilité en quantité :**

SR en Q = SR en valeur / Prix de vente HT

- **Le Point Mort (PM) :** indique la date dans laquelle l'entreprise commence à dégager des bénéfices, c'est-à-dire la date d'atteinte du seuil de rentabilité

PM = SR / CA mensuel ⟺ **PM = (SR / CA) X 12**

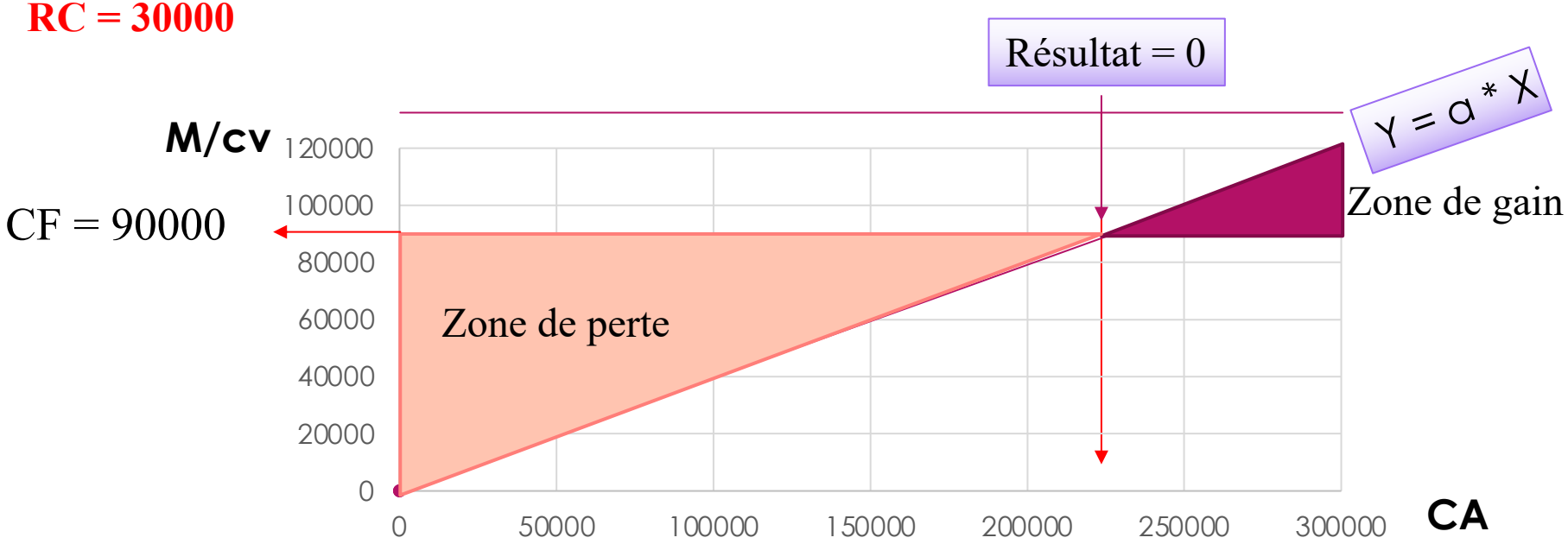
- **La Marge de Sécurité et l'Indice de Sécurité :** représente la perte potentielle de chiffre d'affaires que l'entreprise peut subir sans entraîner de perte comptable (perte suite a une conjoncture défavorable)

MS = CA - SR

IS = MS / CA

3. Représentation graphique du seuil de rentabilité

RC = 30000



Y = a * X
Y = 0,40 x 225000
Y = 90000

SR = 225000

3- Les Coûts Partiels : Variables ou Directs

L'approche par les couts partiels est privilégiée par certains gestionnaires dans la mesure ou la performance de chaque produit est analysée par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non réparties .

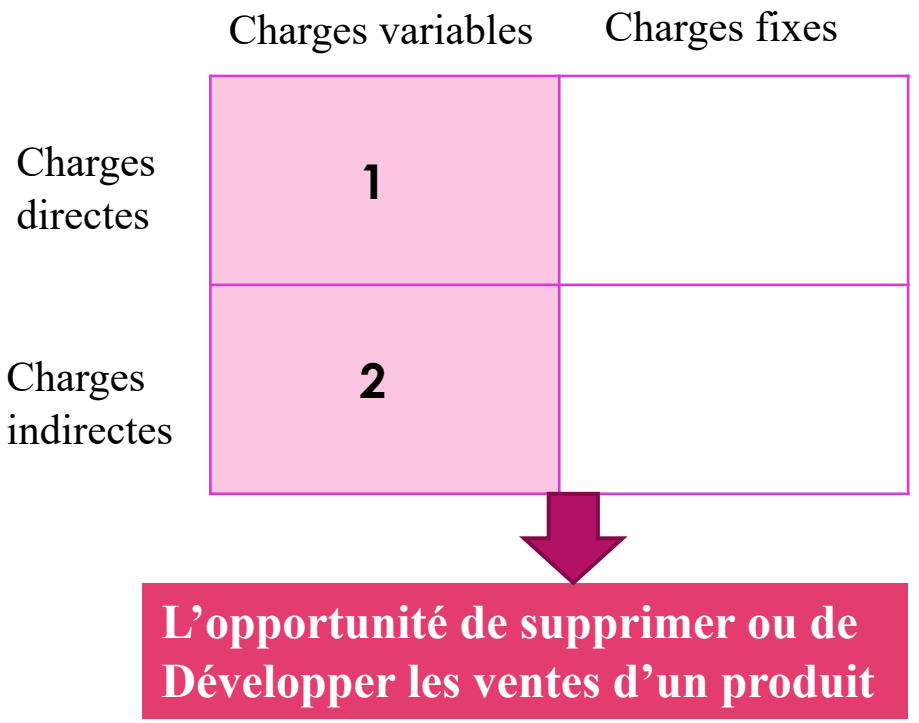
Sa mise en œuvre s'appuie sur une répartition des charges entre directes et indirectes, et n'intègre au cout que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	**1**	**3**
Charges indirectes	**2**	**4**

1. La méthode des couts variables

La méthode des couts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes dans les couts des produits (zones 1 et 2):

- Il est indispensable d'identifier les charges variables des centres
- Cette démarche concerne essentiellement les centres opérationnels principaux et certains centres opérationnels auxiliaires.
- L'imputation des charges variables s'effectue sans difficultés puisque elles sont liées aux opérations de production et de ventes.
- Les coûts variables obtenus permettent le calcul d'une marge sur cout variable par produit
- Chaque produit est jugé sur sa contribution a la couverture des charges de structure



2. La méthode des couts directs

La méthode des couts directs intègre dans les couts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes (zones 1 et 3)

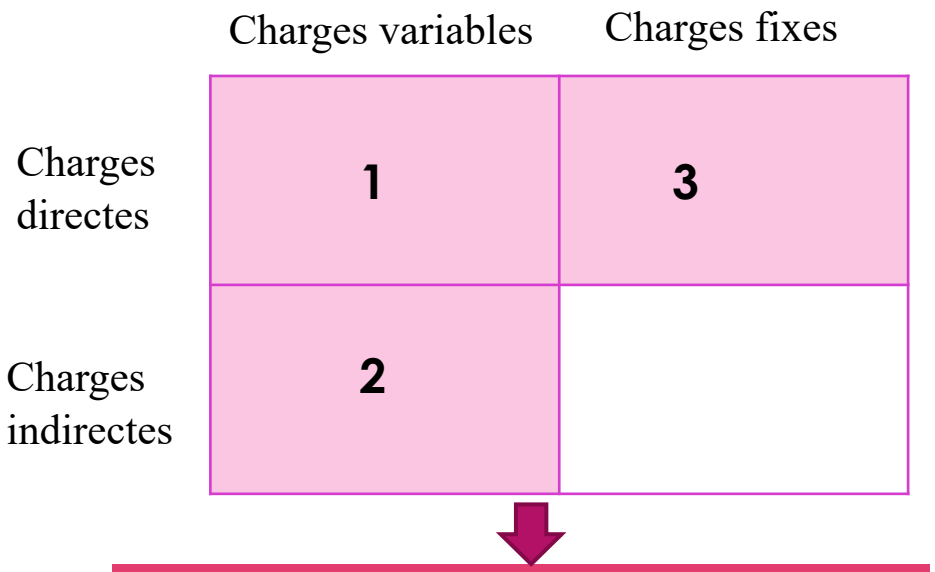
- Le cout ne comprend que les charges directs et donc un regroupement facile à réaliser et sans ambiguïté
- Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur couts directs générés par chaque produit
- Une démarche peu utilisée par les entreprises et manque de pertinence en matière de décisions stratégiques.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	**1**	**3**
Charges indirectes		

3. La méthode du Direct Costing (coût spécifiques)

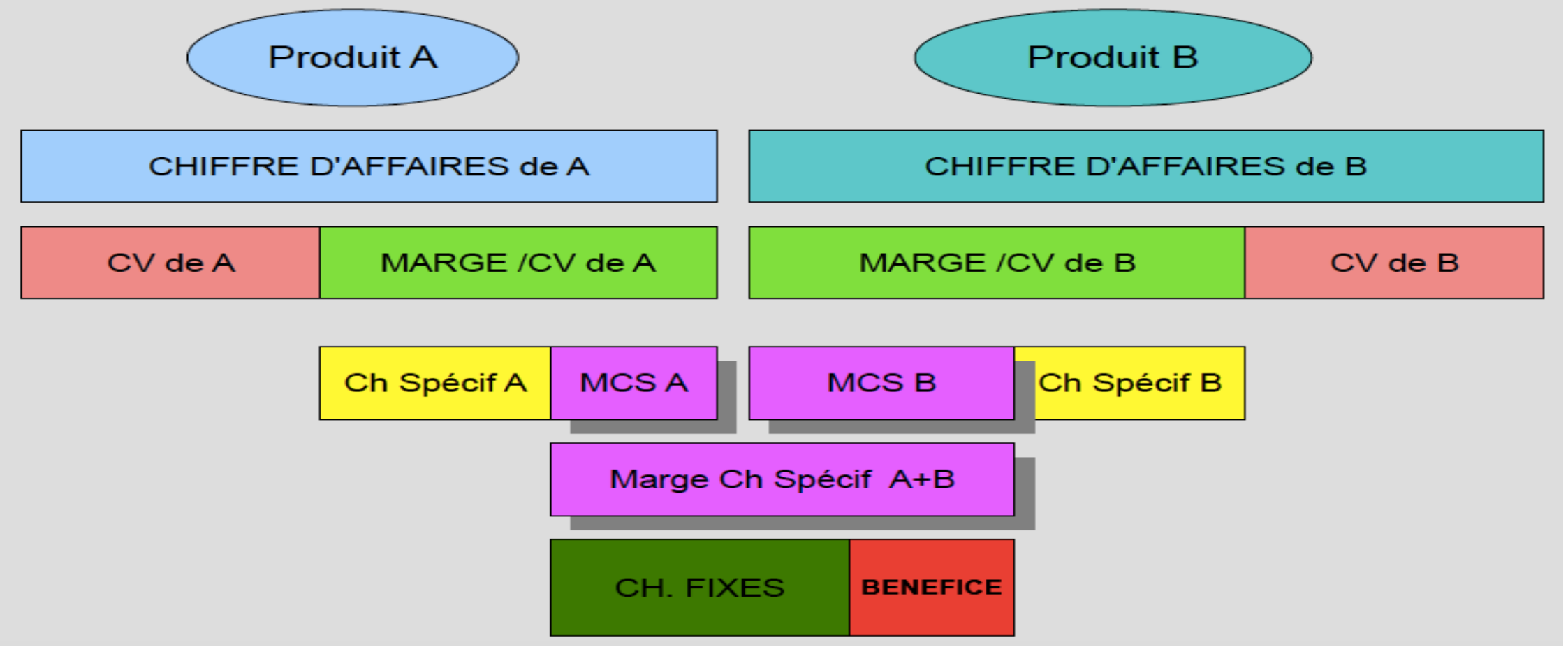
La méthode du **Direct Costing**, dite des **coûts spécifiques**, prolonge la démarche des **coûts variables**. Elle impute à chaque produit les charges fixes directes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifiques, c'est-à-dire propre au produit, dont l'objet est de couvrir les charges fixes communes de l'entreprise. L'étude des coûts spécifiques permet d'envisager l'abandon ou non d'un produit. (zones 1, 2 et 3)

- Incorporation dans le cout des produit des charges de structure directes
- Rejet des charges de structure communes



Le cas des entreprises ou une part importante des charges fixes est liée a la production des produits

Schéma


Produit A
Produit B
CHIFFRE D'AFFAIRES de A
CHIFFRE D'AFFAIRES de B
CV de A
MARGE /CV de A
MARGE /CV de B
CV de B
Ch Spécif A
MCS A
MCS B
Ch Spécif B
Marge Ch Spécif A+B
CH. FIXES
BENEFICE

Principe de la méthode du direct costing :

La méthode des coûts spécifiques consiste à affiner la méthode des coûts variables en distinguant des frais de structure spécifiques à une production (charges fixes directes) et des frais « généraux » (frais fixes communs).

Objectif de la méthode du direct costing :

Mettre en évidence la contribution de chaque produit (via sa marge sur coût spécifique) à la couverture des frais généraux et à la réalisation du bénéfice en évitant de répartir les charges fixes.

Avantage de la méthode du direct costing :

Calcul rapide, évitant l'arbitraire de la répartition des charges fixes

3. Méthode du Direct Costing simple

Produits	Total	A	B	C
Nombre de commandes	**550**	**100**	**200**	**250**
Chiffre d'Affaires	**120 000**	30 000	40 000	50 000
Coût Variable	22 000	4 000	8 000	10 000
Marge/Coût Variable		26 000	32 000	40 000
Charges Fixes	90 000	16 400	32 700	40 900
Résultat Analytique	**8 000**	**9 600**	**-700**	**-900**

3.Méthode du Direct Costing évolué

Produits	Total	A	B	C
Nombre de commandes	**550**	**100**	**200**	**250**
Chiffre d'Affaires	**120 000**	30 000	40 000	50 000
Coût Variable	22 000	4 000	8 000	10 000
Marge/Coût Variable		26 000	32 000	40 000
Charges Fixes Spécifiques	75 500	26 500	25 000	24 000
Marge/Coût fixe spécifique		**-500**	**7000**	**16 000**
Charges Fixes communes	**14 500**			
Résultat Analytique	**8000**			

4- Le Coût Marginal

- **Le coût marginal**, appelée également ***« coût différentiel »*** est la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.
- Cette unité peut être soit :
  - un article fabriqué,
  - un lot de produits,
  - une série d'éléments,
  - une prestation de service, …

Il est possible de dire également que le coût marginal est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d' une activité.

Autres définitions du coût marginal :

- coût de la dernière unité produite,
- augmentation du coût due à une augmentation de la production.

Intérêt du coût marginal:

Le coût marginal permet de répondre à certaines questions telles que :

- Est-il rentable :
- d'accroitre la production ?
- d'accepter une commande supplémentaire ?
- de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?

- Quel est le **niveau** d'activité industrielle et commerciale **optimal** d'une entreprise, lui permettant de maximiser le profit ?

Deux situations peuvent se présenter :

- La production d'une série supplémentaire n'entraine pas de changement de structure :

⇒ Coût marginal d'une unité = coût variable unitaire.

- La production additionnelle nécessite un complément de structure :

⇒ Coût marginal d'une unité = coût variable unitaire + **charges fixes supplémentaires par unité.**

Exemple :

Nombre de séries de 100 unités	Coût total	Chiffres d'affaires	Coût marginal	Recette marginale
20	85000	96000	_	_
21	87500	99000	2500	3000
22	89900	102000	2400	3000

Coût marginal (Cm) = CT 1 – CT 0 / Q 1 – Q 0
Coût marginal (Cm) = 87500 – 85000 / 21 – 20 = 2500

Recette marginale : c'est le supplément de chiffre d'affaires procuré par la dernière unité vendue :

Recette marginale = CA 1 – CA 0
Recette marginale = 99000 – 96000 = 3000

La société MekTech est spécialisée dans le traitement des déchets industriels. Ses contrats portent sur des séries de 1000 tonnes de déchets ramassés et traités par trimestre. Le prix de traitement de la série de 1000 tonnes de déchets est de 160000 DH. Ses coûts sont en fonction du niveau d'activité mesuré en tonnes de déchets traités. La capacité maximale de traitement de l'entreprise et de 4000 tonnes. Au delà, il faut **investir** et recruter du personnel. Les coûts prévisionnels sont résumés dans le tableau ci après:

Nombre de série /trimestre	CA Total (en M DH)	Coût variable unitaire	Coût variable total	Coût fixe total	Coût total	Résultat global	Coût moyen par série	Coût marginal de série
10	1600	130		10				
20	3200	120		10				
30	4800	90		10				
40	6400	90		10				
50	8000	100		50				
60	9600	110		50				
70	11200	120		50				
80	12800	130		50				

Coût variable total = Quantité X Coût variable unitaire

Coût total = Coût variable total + Coût fixe total

Résultat global = Chiffres d'affaires total - Coût total

Coût moyen par série = Coût total / Quantité

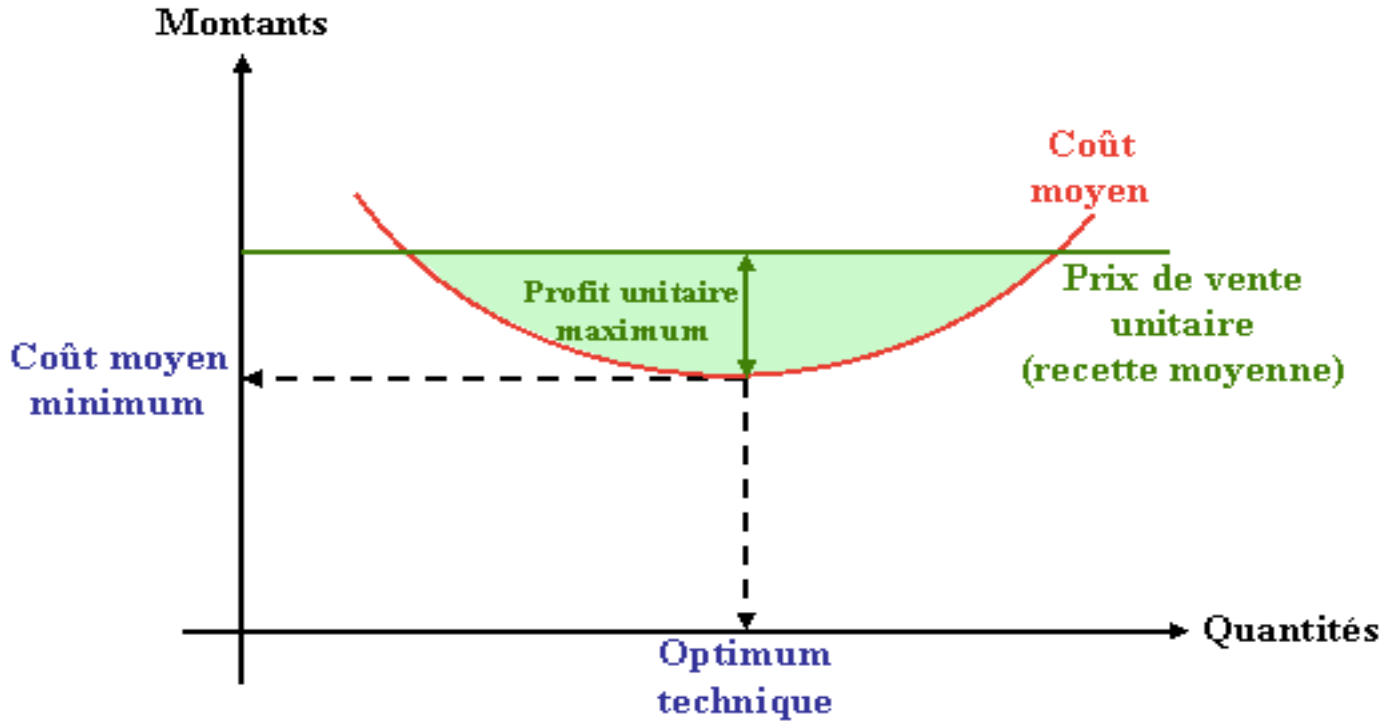
Coût marginal de série = CT1 – CT0 / Q1 – Q0

La société MekTech est spécialisée dans le traitement des déchets industriels. Ses contrats portent sur des séries de 1000 tonnes de déchets ramassés et raites par trimestre. Le prix de traitement de la série de 1000 tonnes de déchets est de 160000 DH. Ses coûts sont en fonction du niveau d'activité mesuré en tonnes de déchets traités. La capacité maximale de traitement de l'entreprise et de 4000 tonnes. Au delà, il faut **investir** et recruter du personnel. Les cout prévisionnels sont résumés dans le tableau ci-après :

Nombre de série /trimestre	CA Total (en M DH)	Coût variable unitaire	Coût variable total	Coût fixe total	Coût total	Résultat global	Coût moyen par série	Coût marginal de série	Prix de vente
10	1600	130	1300	10	1310	290	131	_	160
20	3200	120	2400	10	2410	210	120,5	110	160
30	4800	90	2700	10	2710	2090	90.33	30	160
40	6400	90	3600	10	3610	2790	90.25	90	160
50	8000	100	5000	50	5050	2950	101	144	160
60	9600	110	6600	50	6650	2950	110,83	160	160
70	11200	120	8400	50	8450	2750	120,71	180	160
80	12800	130	10400	50	10450	2350	130,63	200	160

L’optimum technique

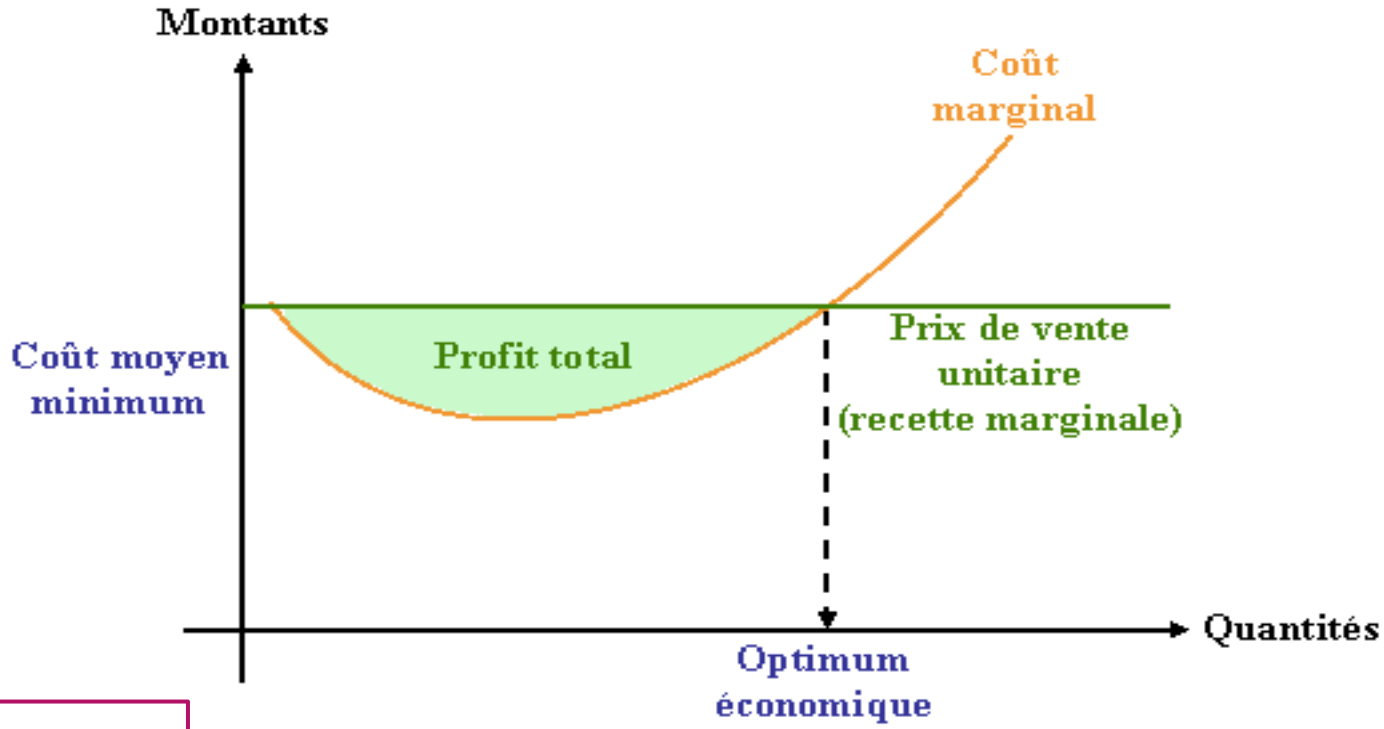
Optimum technique : niveau de production vendue pour lequel le profit unitaire est maximum c'est à dire lorsque le coût moyen est minimum.



Profit unitaire maximum = Recette moyenne (prix de vente) - Coût moyen minimum

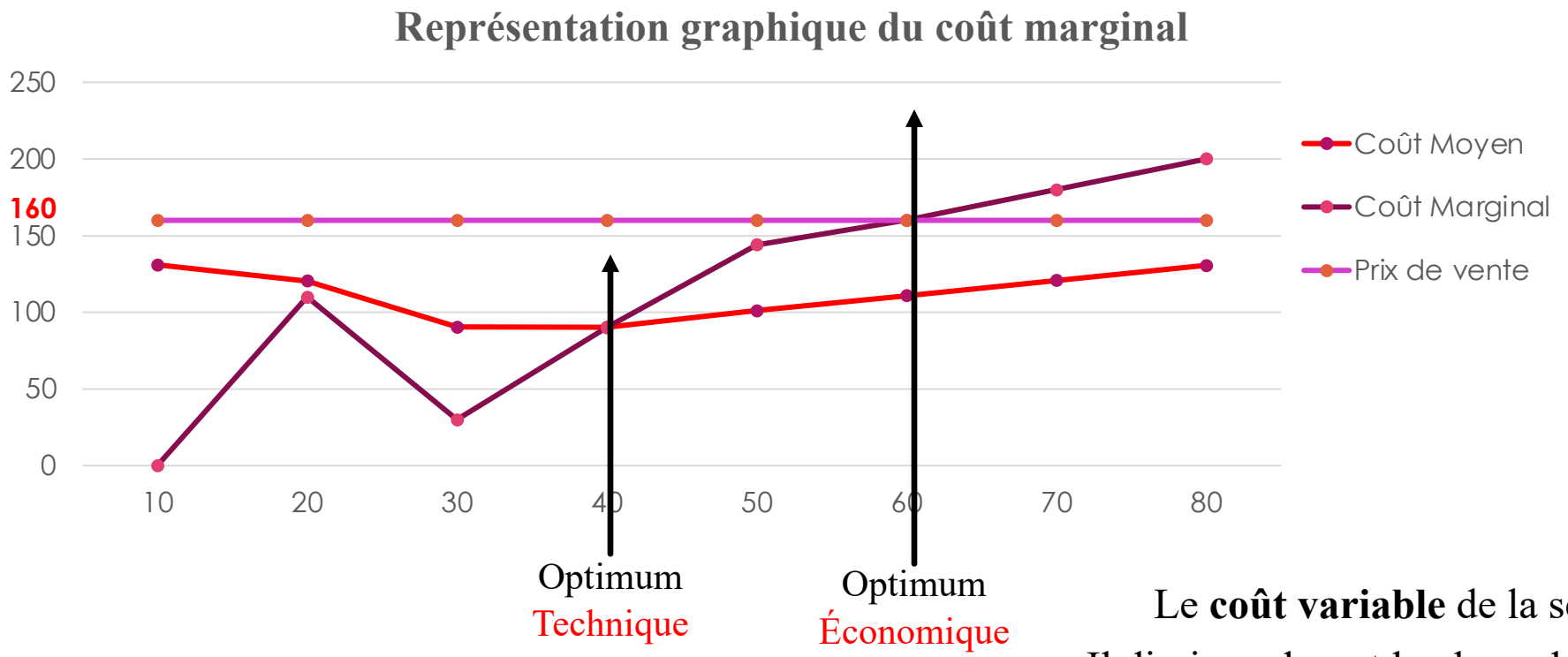
L’optimum économique

Optimum économique : niveau de production vendue pour lequel le profit total est maximum c'est à dire lorsque la recette marginale est égale au coût marginal.



Profit total = recette totale - coût total
Profit marginal = recette marginale - coût marginal
Somme des profits marginaux = Profit total

Représentation graphique



Le **coût variable** de la série n'est pas constant :

- Il diminue durant la phase des rendements croissants
- Il devient constant durant la phase des rendements constants
- Il augmente lorsque le rendement devient décroissant

Une entreprise fabrique des radiateurs. Son chef d'entreprise souhaiterait savoir quelle quantité de radiateurs il a intérêt à produire pour maximiser son profit.

Complétez le tableau en calculant les différents coûts, son chiffre d'affaires (ou recette totale), son profit total puis marginal, en sachant que le prix de vente unitaire d'un radiateur est de 2100 Dh/pièce.

Quantité (en milliers)	Coûts fixes (en milliers)	Coûts variables (en milliers)	Coût total (en milliers)	Coût moyen (par unité)	Coût marginal (par unité)	Chiffre d'Affaire (en milliers)	Profit total (en milliers)	Profit marginal (par unité)
0	2000	0						
1	2000	2000						
2	2000	3800						
3	2000	5400						
4	2000	6800						
5	2000	8000						
6	2000	9400						
7	2000	11200						
8	2000	13400						
9	2000	16000						
10	2000	19200						

Quantité (en milliers)	Coûts fixes (en milliers)	Coûts variables (en milliers)	Coût total (en milliers)	Coût moyen (par unité)	Coût marginal (par unité)	Chiffre d'Affaire (en milliers)	Profit total (en milliers)	Profit marginal (par unité)
0	2000	0	2 000	-	-	0	-2000	-
1	2000	2000	4000	4000	2000	2100	-1900	100
2	2000	3800	5800	2900	1800	4200	-1600	300
3	2000	5400	7400	2467	1600	6300	-1100	500
4	2000	6800	8800	2200	1400	8400	-400	700
5	2000	8000	10000	2000	1200	10500	500	900
6	2000	9400	11400	1900	1400	12600	1200	700
7	**2000**	**11200**	**13200**	**1886**	**1800**	**14700**	**1500**	**300**
8	2000	13400	15400	1925	2300	16800	1490	-100
9	2000	16000	18000	2000	2700	18900	900	-600
10	2000	19200	21200	2120	3200	21000	-200	-1100

Le coût marginal est le coût de la dernière unité produite. Le coût marginal baisse dans un premier temps, cela coûte de moins en moins cher de produire une unité supplémentaire (par exemple un radiateur). Le coût marginal remonte ensuite dans un second temps, cela coûte de plus en plus cher de produire une unité supplémentaire. Cela s'explique par le fait que les rendements soient d'abord croissants puis ensuite décroissants.

5 – La Méthode ABC

La comptabilité par activité ou la méthode ABC (Activity based costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités.

Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAMI en 1989 (Computer Aided Manufacturing International).

La méthode ABC a été dictée par les changements intervenus durant les deux dernières décennies, caractérisés par :

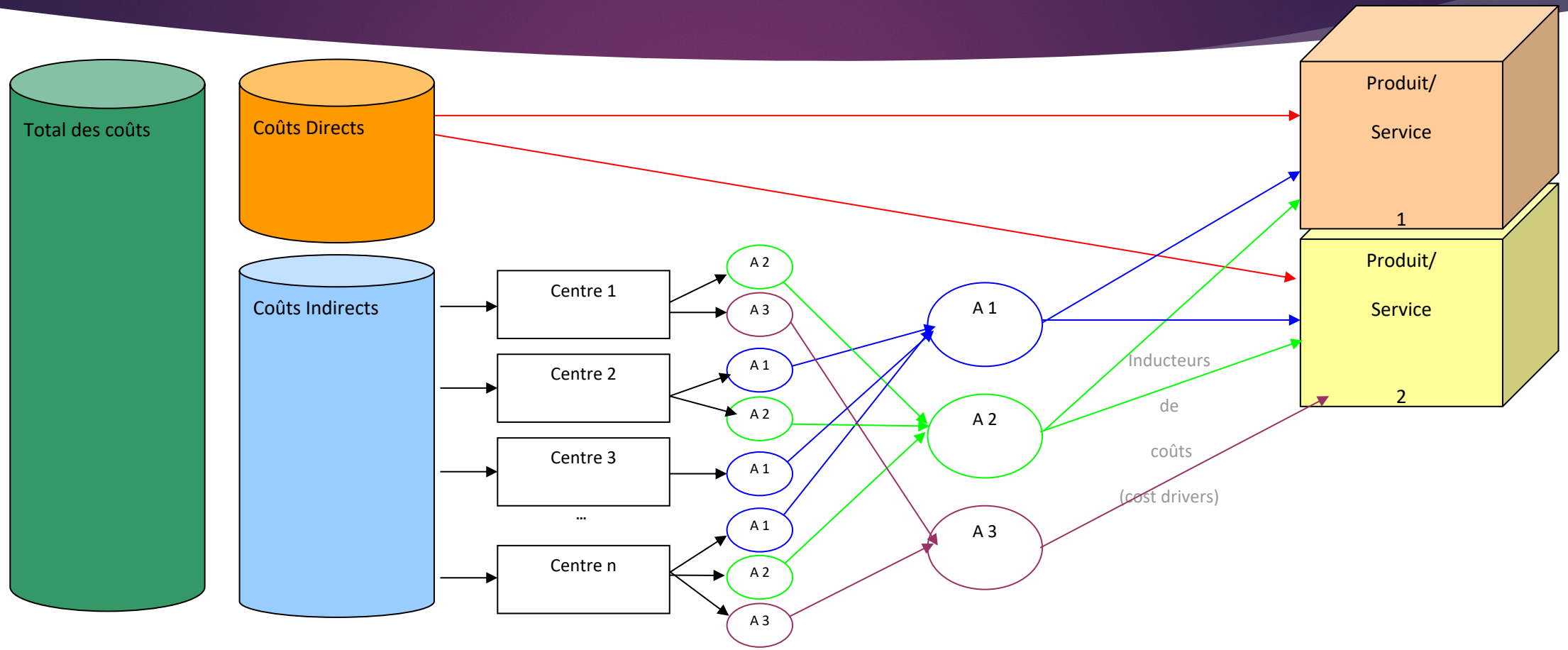
- ***L'évolution du contexte économique,***
- ***L'évolution de la structure des entreprises,***
- ***L'évolution des modes de production.***

1. Principes de la méthode ABC

- La méthode de calcul de coût par activités (ABC) se base sur le principe suivant : « **L'activité consomme des ressources, et les produits consomment des activités** »

- La méthode ABC ne fait pas la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux, car elle considère que « **toutes les activités sont principales** » pour la détermination des coûts des produits.

La structuration des processus est un indicateur de la finalité de l'entreprise. Certaines activités peuvent être représentées comme un processus de tâches hiérarchisées et chronologiques. Il n'y a pas de processus sans activités.



Ainsi, « **cette méthode consiste à analyser les coûts non par produit mais par activité** » car les ressources d'une entreprise ne sont pas consommées par les produits mais par les activités.

2. Concepts de base de la méthode ABC

- **La tâche** est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.

Exemple : trier des pièces comptables, la passation des écritures, décharger un camion sont des tâches.

- **L'activité** est un ensemble de tâches ordonnées et liées entre elles, qui vise l'atteinte d'un objectif bien déterminé.

Exemple : La collecte des pièces comptables, leur tri, la passation des écritures, la consultation des comptes, l'édition des balances sont cinq tâches dont l'ensemble constitue l'activité de comptabilité.

2. Concepts de base de la méthode ABC

- **Le processus** est la combinaison d'activités; il se caractérise par une finalité, des moyens et une possibilité de pilotage, il représente une suite logique d'activités représentant le cycle de fabrication du produit.

Exemple : Activités de prise de commande du client, de réception des composants, d'usinage et de montage sur une ligne de fabrication, suivies enfin des activités de mise à disposition des clients sont des activités qui forment un processus d'exécution d'une commande.

- **L'inducteur de coût (cost driver)** est tout ce qui peut expliquer les consommations de charge par les activités et la consommation d'activités par les produits. **Cette notion se substitue à celle d'unité d'œuvre.**

Exemple : Nombre de gammes, Nombre de lots lancés, Nombre de composants d'un produits.

3. Objectifs de la méthode ABC

- **Obtenir des coûts plus précis :** La répartition approximative des importantes charges indirectes par des clefs très souvent volumiques conduit à sous-évaluer les coûts des produits en petites séries par rapport à ceux d'une grande série.
- **Rendre visible des activités cachées :** Un découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût des activités « accessoires » parfois coûteuses alors qu'elles peuvent n'apporter que peu de valeur.
- **Rendre variable des charges fixes :** Les charges fixes ne le sont souvent que par rapport au niveau d'activité général. Il faut donc déterminer un ou plusieurs inducteurs de coûts pour chaque activité afin d'obtenir une relation causale pertinente.
- **Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent :** A partir de l'activité, des applications multiples et flexibles peuvent être construites afin de déterminer des coûts par produits, par processus, par projets, etc.

4. Étapes de la méthode ABC

- Identifier les activités de l'entreprise,
- Évaluer les ressources consommées par chaque activité,
- Repérer les inducteurs de coûts correspondant à chaque activité,
- Regrouper les activités présentant le même inducteur de coût (on parle d'inducteurs transversaux),
- Imputer les coûts des activités aux objets de coûts (produits et services)

Application

L'entreprise Electra fabrique des systèmes de transfert de données utilisés par les industries informatiques et de télécommunication. La gamme comporte les produits E1, E2 et E3 récemment mis au point. Ces produits sont obtenus par assemblage de composants achetés auprès de fournisseurs étrangers pour certains (C1), fabriqués par un sous-traitant pour d'autres composants (C2).

	E1	E2	E3
Nombre composants achetés (C1)	**25**	**38**	**45**
Nombre composants fabriqués (C2)	**12**	**7**	**15**
Coût des composants par produit (Dh)	**21,75**	**18,80**	**32,85**

La recherche de la performance et de la fiabilité amène à opérer des modifications sur les produits, principalement sur les plus récents ; pendant l'exercice N, le produit E3 a subi 5 modifications contre 1 pour le produit El et aucune pour le produit E2.

Pendant ce même exercice, les productions ont été les suivantes :

	E1	E2	E3
Lots de 1 000 unités	**10**	**15**	
Lots de 500 unités	**12**	**8**	**8**
Lots de 100 unités	**4**	**2**	**12**
Lots de 50 unités			**15**

Le temps de main d'œuvre (atelier assemblage) est (par produit) de :

E1	E2	E3
4mn 30sec	**5mn**	**7mn 30sec**

Le taux horaire (charges comprises) dans l'atelier piquage est de 25 Dh

Le nombre total des livraisons de composants et des commandes reçues se présente comme suit :

	E1	E2	E3
Livraisons de composants	20	30	35
Commandes clients	135	187	40

L'entreprise travaille en flux tendus (pas de stock), et les prix de vente pratiqués pour les produits E1, E2 et E3 sont respectivement 50 Dh, 75 Dh et 200 Dh.

La réalisation d'une étude des activités de l'entreprise donne lieu aux informations suivantes :

Centre	Activités	Coût des activités	Inducteurs de coûts
Approvisionnement	Gestion des fournisseurs	59 940 Dh	Composant acheté
	Gestion sous-traitance	34 782 Dh	Composant fabriqué
	Gestion livraisons	11 475 Dh	Livraisons reçue
Études et méthodes	Conception produits	382 401 Dh	Référence produit
	Développement	285 312 Dh	Modification apportée
	Planification fabrication	22 188 Dh	Lot fabriqué
Fabrication	Lancement fabrication	137 772 Dh	Lot fabriqué
	Assemblage	83 100 Dh	Unité assemblée
	Contrôle fabrication	72 756 Dh	Lot fabriqué
Distribution	Promotion	55 740 Dh	Référence produit
	Expédition	100 274 Dh	Commande client
Administration	Comptabilité	72 975 Dh	Référence produit
	Administration générale	114 504 Dh	Modification apportée

Correction

Activités	Coût des activités	Inducteurs de coûts	Volume	Coût unitaire
Gestion des fournisseurs	59 940 Dh	Composant acheté	108	555
Gestion sous-traitance	34 782 Dh	Composant fabriqué	34	1 023
Gestion livraisons	11 475 Dh	Livraison reçue	85	135
Conception produits	382 401 Dh	Référence produit	3	127 467
Développement	285 312 Dh	Modification apportée	6	47 552
Planification fabrication	22 188 Dh	Lot fabriqué	86	258
Lancement fabrication	137 772 Dh	Lot fabriqué	86	1 602
Assemblage	83 100 Dh	Unité assemblée	41 550	2
Contrôle fabrication	72 756 Dh	Lot fabriqué	86	846
Promotion	55 740 Dh	Référence produit	3	18 580
Expédition	100 274 Dh	Commande client	362	277
Comptabilité	72 762 Dh	Commande client	362	201
Administration générale	114 504 Dh	Modification apportée	6	19 084

Éléments	Calcul du coût de revient du produit E1		
	Q	PU	MT
Achat des composants	16 400	21,75	356 700
Main d'Œuvre Directe	1 230	25	30 750
Gestion des fournisseurs	25	555	13 875
Gestion sous-traitance	12	1 023	12 276
Gestion livraisons	20	135	2 700
Conception produits	1	127 467	127 467
Développement	1	47 552	47 552
Planification fabrication	26	258	6708
Lancement fabrication	26	1 602	41 652
Assemblage	16 400	2	32 800
Contrôle fabrication	26	846	21 996
Promotion	1	18 580	18 580
Expédition	135	277	37 395
Comptabilité	135	201	27 135
Administration générale	1	19 084	19 084
Coût de revient	**16 400**	**48,57**	**796 670**

Correction

Calcul du résultat analytique pour le produit E1 :

Chiffre d'Affaires	**16 400**	**50**	**820 000**
Coût de revient	**16 400**	**48,57**	**796 670**
Résultat analytique	**16 400**	**1, 43**	**23 300**

PARTIE II - LES OUTILS DE LA GESTION BUDGÉTAIRE

- la gestion budgétaire des ventes
- la gestion budgétaire de la production
- la gestion budgétaire des approvisionnements
- la gestion budgétaire des investissements
- la gestion budgétaire de la masse salariale.