

1. LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION : LES APPROCHES D'ANALYSE DES COÛTS

1.1. Les différents types de coûts

Le coût complet ou coût de revient d'un produit est constitué par l'ensemble des charges supportées par ce produit du début jusqu'au stade final de son élaboration. Il comprend les charges composées des matières ayant servi à sa fabrication, les charges de production et les charges de distribution.

Le coût direct est constitué par les charges qui peuvent être directement affectées à l'objet de coût sans qu'elles subissent un traitement quelconque. C'est le cas des matières premières et consommables, de la main d'œuvre, des commissions sur ventes, des consommations sous traitées, etc.

Le coût indirect est constitué par les charges qui doivent subir une analyse avant leur imputation aux coûts par le biais d'unités de mesure. C'est le cas des frais généraux d'approvisionnement, de production, de distribution, d'administration, etc.

Le coût partiel d'un produit est un coût obtenu en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction du problème à traiter.

Le coût variable ou coût opérationnel est un coût qui varie en fonction du niveau d'activité d'une manière proportionnelle. C'est le cas des matières consommées, des heures de travail, etc.

Le coût fixe ou de structure est constitué par les charges qui ne varient pas lorsque le niveau d'activité ne dépasse pas un certain seuil. Ce sont les charges de structure qui correspondent généralement aux frais généraux et aux amortissements des équipements et des installations.

Le coût semi variable ou semi fixe est constitué par les charges qui semblent varier en fonction du niveau d'activité, mais elles ne varient pas proportionnellement. Il y a lieu d'extraire la charge fixe et d'exprimer la partie variable en fonction du niveau d'activité.

Le coût fixe spécifique ou propre est un coût fixe directement affecté au coût d'un produit, d'une opération ou d'un centre de responsabilité (amortissement d'une machine ne produisant qu'un produit, frais généraux d'un centre de responsabilité, etc.)

Le coût commun est un coût engagé par l'entreprise en vue de procurer des avantages à l'ensemble de ses activités plutôt qu'à l'une d'entre elles seulement. Ces coûts formés essentiellement de frais généraux concernent plusieurs produits, opérations ou centres de responsabilités et ne peuvent être affectés à l'un d'entre eux par une quelconque clé de répartition.

Le coût discrétionnaire ou coût programmé est un coût dont la fixation du montant est laissée à la discrétion d'un responsable en raison de l'inexistence d'une relation de causalité avec le niveau du centre de responsabilité concerné.

Le coût irrécupérable est un coût d'une décision irrévocable prise dans le passé et constituant, par le fait même, une donnée non pertinente pour le gestionnaire qui doit prendre une décision. Le coût non amorti d'une machine mise à la réforme n'a aucune influence sur la décision de son renouvellement.

Le coût de renonciation ou coût d'option ou coût d'opportunité est constitué par le manque à gagner causé par la renonciation à une décision. Il est évalué par le manque déterminé par la différence entre le résultat d'une décision et le résultat généré par la meilleure décision possible.

Le coût contrôlable est un coût dont le montant peut changer soit à court terme, soit à long terme, par suite d'une décision du responsable qui contrôle ses composantes.



Le coût non contrôlable est un coût qui ne varie pas proportionnellement au niveau d'activité et concerne essentiellement les services fonctionnels d'une entreprise.

Le coût supplétif est constitué par les charges non enregistrées en comptabilité financière et prises en compte par la comptabilité de gestion. C'est le cas de la rémunération conventionnelle des KP.

Le coût pertinent est un coût utile pour la prise de décision.

Le coût marginal correspond à l'accroissement du coût total suite à l'accroissement du niveau d'activité d'une unité ou d'une série.

Le coût visible est un coût à un nom précis, normalisé, reconnu et répandu, mesuré selon des règles précises et connues et fait l'objet d'une surveillance régulière, périodique, afin de vérifier son évolution ou son écart par rapport à un objectif préalablement fixé.

Le coût caché est la conséquence économique d'un dysfonctionnement dans l'entreprise. C'est un coût qui n'a pas les propriétés d'un coût visible et qui constitue la traduction financière du dysfonctionnement et des mécanismes de régulation que met en œuvre l'entreprise pour l'éviter.

Le coût du non qualité peut être défini comme la différence entre le prix de revient actuel du produit et son coût réduit, s'il n'y avait aucune erreur et aucun défaut durant la conception, la réalisation, la commercialisation et l'utilisation.

Le coût estimé qui dépend des compétences et des aptitudes techniques du personnel et des technologies de l'entreprise. Il est assimilé au coût standard.

Le coût cible ou coût objectif qui dépend des considérations du marché et de stratégie dans un environnement turbulent, se base sur une gestion du présent à partir d'une cible fixée pour le futur. C'est un coût déduit du marché et constamment mis à jour et sert comme outil à dominante stratégique recherchant les gains de productivité sur toutes les phases du cycle de vie du produit et en particulier lors de sa conception. Il sert à la détermination d'écarts de compétitivité mesurant la compétitivité de l'entreprise sur son marché.

Le coût préétabli qui dépend des compétences et des technologies de l'entreprise dans un environnement stable et prévisible, se base sur une gestion du présent à partir d'une référence établie dans le passé. Il est assimilé au coût standard non révisable rapidement dans un environnement stable et sert comme outil à dominante technique et industrielle recherchant les gains de productivité en aval de la conception du produit (production et distribution). Il sert à la détermination d'écarts d'efficacité mesurant le degré d'atteinte des objectifs.

1.2. Le calcul des charges incorporables et des produits incorporés en CA

1.2.1. Le calcul des charges incorporables

$$\text{Charges incorporables en CA} = \text{Charges de la CF} \\ - \text{Charges non incorporables} \\ + \text{Charges supplétives}$$

□ Les charges non incorporables

Ce sont essentiellement :

- Les charges qui n'intéressent pas la période analytique considérée.



- Les impôts et les taxes ne restent pas définitivement à la charge de l'entreprise, en particulier la TVA qui est récupérée sur les achats de biens et de services pour les entreprises assujetties.
- Les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et courante de l'entreprise et en particulier les primes d'assurance vie et les amortissements des charges reportées.
- Les charges qui, bien que relevant de l'exploitation normale, ne présentent pas un caractère habituel. Elles ont :
 - o Soit un caractère exceptionnel : Pertes ordinaires et extraordinaires, charges nettes sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles, charges sur cessions de valeurs mobilières, subventions exceptionnelles accordées etc.
 - o Soit un caractère probable : Les provisions pour dépréciation sont enregistrées en comptabilité financière pour constater une dépréciation n'ayant pas un caractère définitif à l'instar des amortissements.
- Les charges dont le montant enregistré par la comptabilité financière sont supérieures au montant réel. C'est le cas des amortissements non incorporables.
- L'impôt sur les sociétés n'est pas considéré comme charge incorporable puisque la comptabilité analytique cherche à apprécier la rentabilité par produit ou par activité compte non tenu de l'incidence de l'impôt.

Q Les charges supplétives

- Les charges à modifier en comptabilité analytique : Au cas où les amortissements techniques correspondant à la dépréciation réelle seraient supérieurs aux amortissements comptables, il y a lieu d'ajouter aux charges de la comptabilité financière la différence entre ces amortissements.
- Les charges qui ne sont pas constatées en comptabilité financière et qui doivent être incluses dans les charges incorporables telles que :
 - o La rémunération des capitaux propres à un taux de rentabilité conventionnel.
 - o La rémunération du capital de l'exploitant d'une entreprise individuelle.
 - o Les charges qui sont constatées en comptabilité financière et qui sont annulées parce qu'il s'agit d'une acquisition d'immobilisation à titre gratuit. C'est le cas des subventions d'investissement dont les amortissements sont annulés par le biais du compte 739 quotes-parts des subventions d'investissement inscrites au résultat de l'exercice.

1.2.2. Le calcul des produits incorporés

$$\text{Produits incorporés en CA} = \text{Produits de la CF} - \text{Produits non incorporés}$$

Les produits non incorporés sont formés par :

- Les produits ayant un caractère exceptionnel : Gains ordinaires et extraordinaires,
- Les reprises sur provisions,



- Les produits ne relevant pas de l'activité normale de l'entreprise : Produits des activités annexes, produits des placements, etc.
- Les subventions d'exploitation et d'équilibre reçues,
- La TVA collectée pour les entreprises assujetties, le FODEC, le droit de timbre, etc.

1.3. L'analyse des coûts par la méthode des sections homogènes

1.3.1. Le traitement des charges directes

Les charges directes sont les charges directement affectées aux coûts et coûts de revient de produits, de commandes, d'activité, de centre de responsabilité, etc.

1.3.2. Le traitement des charges indirectes

Les charges indirectes sont les charges qui doivent être regroupées dans des centres d'analyse dits sections, puis imputés aux coûts et aux coûts de revient au moyen d'unités de mesure appelées unités d'œuvre.

1.3.3. Le traitement des produits en cours

Coût des produits finis en N = Coût de l'encours initial
 + Charges engagées au cours de la période
 - Coût de l'encours final

1.4. L'imputation rationnelle des charges fixes

La méthodologie de mise en œuvre nécessite les étapes suivantes :

- Détermination d'un niveau d'activité normale par section,
- Ventilation des charges indirectes en charges variables en fonction du niveau d'activité et en charges fixes indépendantes des fluctuations du niveau d'activité,
- Calcul du coefficient d'imputation rationnelle par section,
- Calcul de la différence d'imputation rationnelle.

Différence d'IR = CF réelles – CF réelles * AR / AN

En cas de sous activité, la différence d'IR est positive et représente **le coût de chômage de la section**.

En cas de suractivité, la différence d'IR est négative et représente **le boni de suractivité**.

1.5. L'analyse des coûts par la méthode du direct costing

15.1. Le direct costing simple

□ Principe de la méthode

La méthode se propose :

- de reclasser les charges incorporables en fonction du critère de variabilité afin d'obtenir :



- o des CV par produit, par commande ou par activité, qui sont proportionnelles au niveau d'activité et qui s'expriment par la relation suivante : $y = ax$

Avec **a** : CV unitaire **x** : niveau d'activité

- o des CF ou de structure qui sont supposés fixes à CT, insensibles aux variations du niveau d'activité et qui ne sont pas réparties sur les produits, les commandes ou les activités. Elles s'expriment par la relation suivante : $y = b$ avec **b** : les CF totales
- d'apprécier la rentabilité des produits, des commandes ou des activités sur la base de leur contribution à la couverture des charges fixes totales ;
- d'apprécier la rentabilité globale de l'entreprise en comparant la marge sur coût variable totale avec les charges fixes totales.

□ **Présentation de la méthode**

Produit	P ₁	P ₂	P _i	P _n
Chiffre d'affaires	CA ₁	CA ₂	CA _i	CA _n
- CV de production	CVP ₁	CVP ₂	CVP _i	CVP _n
M/CV de production	M/CVP₁	M/CVP₂	M/CVP_i	M/CVP_n
- CV de distribution	CVD ₁	CVD ₂	CVD _i	CVD _n
M/CV totale	M₁	M₂	M_i	M_n
Taux de M/CV	M ₁ /CA ₁	M ₁ /CA ₂	M _i /CA _i	M ₁ /CA _n

Résultat analytique global = $\sum M_i - CF$ totales

- Si la M/CVT est supérieure aux CFT, l'entreprise est bénéficiaire.
- Si la M/CVT est inférieure aux CFT, l'entreprise est déficitaire.
- Si la M/CVT est égale aux CFT, l'entreprise réalise un résultat nul : Seuil de rentabilité.

1.5.2. Le direct costing évolué

□ **Principe de la méthode**

La méthode consiste :

- A affiner l'analyse des charges fixes en les reclassant :
 - o En charges fixes spécifiques ou propres à chaque produit, à chaque activité ou à chaque commande. Ce sont les charges fixes directes.
 - o En charges fixes communes qui ne peuvent être réparties entre les produits, les activités ou les commandes.
- A décider le maintien d'un produit en portefeuille de produits ou non sur la base de sa marge sur charges fixes spécifiques.



Q **Présentation de la méthode**

Produit	P ₁	P ₂	P _i	P _n
Chiffre d'affaires	CA ₁	CA ₂	CA _i	CA _n
- CV de production	CVP ₁	CVP ₂	CVP _i	CVP _n
M/CV de production	M/CVP₁	M/CVP₂	M/CVP_i	M/CVP_n
- CV de distribution	CVD ₁	CVD ₂	CVD _i	CVD _n
M/CV totale	M₁	M₂	M_i	M_n
CF spécifiques	CFS ₁	CFS ₂	CFS _i	CFS _n
M/CF spécifique	M/CFS₁	M/CFS₂	M/CFS_i	M/CFS_n

Résultat analytique global = $\sum M/CFS_i - CF$ communes

- Si la M/CVT est supérieure aux CFS, l'entreprise aurait intérêt à maintenir le produit.
- Si la M/CVT est inférieure aux CFS, l'entreprise aurait intérêt à éliminer le produit.
- Si la M/CVT est égal aux CFS, l'entreprise n'aurait pas intérêt à produire : PNF.

1.6. Le seuil de rentabilité et le seuil de fermeture

1.6.1. Principe du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité appelé aussi le point mort, le CA critique ou analyse coût-volume-profit, correspond au CA qui couvre exactement le coût total, le volume des ventes à partir du quel une entreprise est rentable.

Soit **x** : Quantité produite et vendue

p : Prix de vente unitaire

v : Coût variable unitaire

F : Charges fixes totales

CA : **px**

CT = CVT + CFT = **vx + F**

px = vx + F d'où **M/CVT = F**

Au seuil de rentabilité : CA = CT

$$M/CVT = CFT$$

$$\text{Résultat} = 0$$

1.6.2. Calcul du seuil de rentabilité

Q **Calcul du seuil de rentabilité en quantité et en valeur**

Au seuil de rentabilité : M/CVT = F

$$CA * M/CVT / CA = F$$

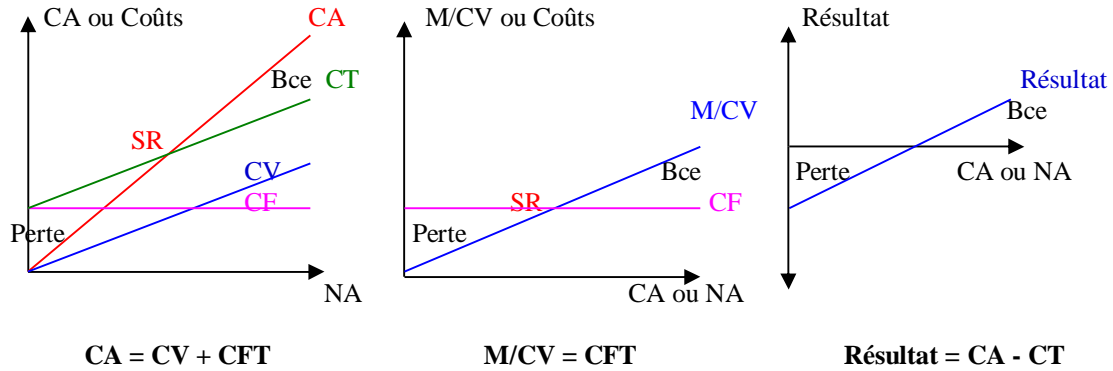


$$CA * \text{Taux de M/CVT} = F$$

$$\text{SR en valeur} = F / \text{Taux de M/CVT} = F * CA / M/CVT$$

$$\text{SR en quantité} = \text{SR en valeur} / p = F / \text{Taux de M/CVT} * p = F / M/CV \text{ unitaire}$$

□ Représentation graphique



1.6.3. Seuil de rentabilité et activités multiples

Si l'entreprise a plusieurs activités, son seuil de rentabilité dépend de la répartition de son CA sur les différentes activités et du taux de marge par activité.

1^{ère} méthode

Il y a lieu dans ce cas de déterminer un seuil de rentabilité moyen.

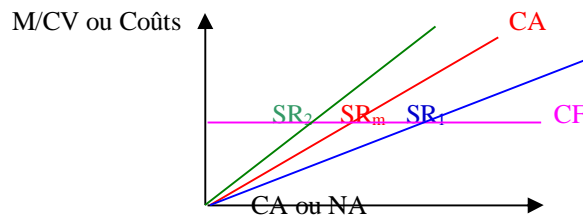
$$\text{Seuil de rentabilité moyen en valeur} = CFT / \text{Taux de M/CV moyen}$$

$$\text{Taux de M/CV moyen} = (M/CV_1 + M/CV_i + M/CV_n) / (CA_1 + CA_i + CA_n)$$

$$\text{Seuil de rentabilité moyen en quantité} = CFT / M/CV \text{ moyenne}$$

$$M/CV \text{ moyenne} = (M/CV_1 + M/CV_i + M/CV_n) / (Q_1 + Q_i + Q_n)$$

Le seuil de rentabilité moyen oscille entre les seuils de rentabilité limités et ce, en fonction de l'importance en pourcentage du CA de chaque activité dans le CA total.



2^{ème} méthode

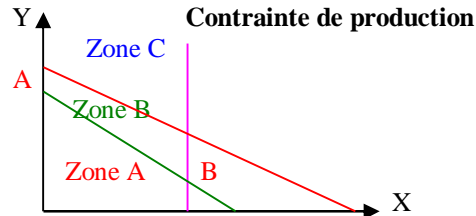
On recherchera les combinaisons de produits ou d'activités qui permettent de dégager une M/CV égale aux CFT.

Posons X = Chiffre d'affaires de l'activité 1 et Y = Chiffre d'affaire de l'activité 2



Equation du seuil de rentabilité : $M/CV = CFT$

Equation du résultat : $M/CVT - CFT$



Le schéma présente 3 zones :

- Zone A : C'est la zone de perte où l'entreprise n'a même pas atteint le seuil de rentabilité.
- Zone B : C'est la zone où l'entreprise réalise un bénéfice inférieur au résultat.
- Zone C : C'est la zone où l'entreprise réalise un bénéfice supérieur au résultat.

Les combinaisons correspondant au seuil de rentabilité se situent sur le segment (A, B).

1.6.4. Les indices de gestion

□ Marge de sécurité

La marge de sécurité correspond à la proportion dans laquelle l'entreprise peut réduire son CA ou son niveau d'activité sans pour autant cesser d'être rentable.

Marge de sécurité = CA – Seuil de rentabilité

□ Indice de rentabilité

L'indice de rentabilité exprime la marge de sécurité en pourcentage.

Indice de rentabilité = Marge de sécurité / CA

□ Indice de prélèvement

C'est le pourcentage du CA nécessaire pour couvrir une catégorie donnée de CF. Plus sa valeur est faible, plus l'entreprise peut facilement atteindre son seuil de rentabilité.

Si **S** : Le CA nécessaire pour couvrir une catégorie de CF

CA : le CA total :

Indice de prélèvement = S / CA

□ Coefficient de volatilité ou levier opérationnel

Il exprime le pourcentage de variation du résultat suite à une variation du CA liée à une variation des quantités vendues. Il exprime l'élasticité du résultat par rapport au CA. (On suppose que les prix de vente, les CV et les CF sont stables).



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

$$\Delta CA = CA_{n+1} - CA_n$$

$$\Delta R = R_{n+1} - R_n$$

$$= (M/CV_{n+1} - CF_{n+1}) - (M/CV_n - CF_n)$$

$$= \text{Taux } M/CV (CA_{n+1} - CA_n) \text{ avec } CF_{n+1} = CF_n$$

$$\Delta R / \Delta CA = \text{Taux } M/CV (CA_{n+1} - CA_n) / CA_{n+1} - CA_n = \text{Taux } M/CV$$

$$LO = CA * \text{Taux } M/CV / R = M/CV / R$$

1.6.5. Le seuil de fermeture ou le point de non fabrication

Le PNF correspond au niveau d'activité ou au CA qui permet à l'entreprise de décider de produire ou de ne pas produire. C'est le niveau d'activité ou le CA permettant d'obtenir une M/CV égale aux charges spécifiques.

$$\text{PNF en valeur} = CFS / \text{Taux de } M/CV$$

$$\text{PNF en quantité} = CFS / M/CV \text{ unitaire}$$

1.7. Le coût marginal

Le coût marginal est défini comme la variation du coût total correspondant à une variation du niveau d'activité d'une entreprise.

Soit 2 niveaux d'activités A_n et A_{n+1} auxquels correspondent deux C_n et C_{n+1} :

$$\text{Coût marginal} = C_m = C_{n+1} - C_n$$

On peut aussi exprimer le coût marginal de la manière suivante :

$$CT = \text{Coût total} = f(q)$$

A toute variation de la quantité Δq correspond une variation du coût total ΔCT .

D'où coût marginal = $\Delta CT / \Delta q = \text{Lim } \Delta CT / \Delta q$ lorsque Δq tend vers 0.

$$C_m = f'(q)$$

$$C_M = CT / Q = f(q) / q$$

Le CM unitaire est un coût qui varie à chaque variation du CT et du C_m .

- Si le C_m est inférieur au CM unitaire, ce dernier diminue si la production augmente.
- Si le C_m est supérieur au CM unitaire, ce dernier augmente si la production augmente.
- Si le C_m est égal au CM unitaire, ce dernier est à son minimum. Ce point correspond à **l'optimum technique**. Il représente la quantité de produit pour laquelle la combinaison productive est la plus économique.



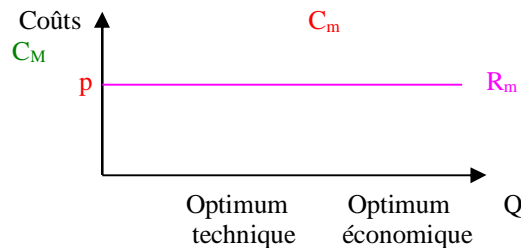
Profit total = Recette total – Coût total

Profit est maximum si $d \text{ Profit} / d q = 0$

Profit marginal = Recette marginal – Coût marginal = 0

Recette marginal = Coût marginal

Le point correspondant à cette quantité s'appelle l'**optimum économique**. Il représente la quantité pour laquelle l'efficacité économique est optimale.



2. LA BUDGETISATION

2.1. La budgétisation à base zéro : Zero Base Budgeting (Peter Phyr 1970)

Cette méthode se base sur le principe de rupture avec le passé et consiste à imaginer l'appareil fonctionnel de l'entreprise comme si on part de zéro.

Sans tenir compte du passé, en retenant les modules des décisions les plus utiles, elle part de principe que toute dépense doit avoir une utilité pour être acceptée.

La procédure de mise en place d'un budget à base zéro comporte les phases suivantes :

Etape 1 : Identification des unités décisionnelles homogènes

Une unité décisionnelle correspond à un service ou un département composé d'activités homogènes (service comptable, juridique, maintenance). Une activité homogène est une activité qui a ses propres objectifs, des moyens propres et un responsable unique pour chaque service.

Etape 2 : Etablissement des modules de décision pour chaque unité décisionnelle

Les modules de décision sont formés par les différentes alternatives possibles pour exécuter les activités de chaque unité décisionnelle appelé aussi ensemble budgétaire et doivent permettre au responsable d'évaluer l'activité fonctionnelle concerné et la située par rapport à d'autres réclamant les mêmes ressources.

Etape 3 : Classement des budgets

Le classement des budgets se fait en tenant compte de la comparaison des dépenses avec les gains attendus et de l'ordre de priorité donné par l'entreprise à certaines activités fonctionnelles.

Etape 4 : Préparation du budget de FG

Elle consiste à prévoir les dépenses en immobilisations, en charges de personnel et en frais généraux (fournitures de bureau, électricité, eau, gaz, services extérieurs, etc.).



2.1.1. Avantages de la méthode

- Elle permet aux responsables de remettre en cause les budgets existants des services dont ils ont la responsabilité et ainsi rompre avec le passé de façon à mieux appréhender le futur.
- Elle conduit les membres du personnel à s’impliquer davantage dans le processus budgétaire.
- Elle permet de maîtriser l’augmentation des frais généraux en établissant une relation entre le niveau d’activité et les coûts budgétés par service et d’apprécier les résultats obtenus.
- Elle permet de définir et de délimiter les missions des services généraux à travers une identification des activités de chaque service.

2.1.2. Inconvénients de la méthode

- La BBZ est généralement lourde à mettre en œuvre. Pour rendre la méthode plus opérationnelle, certains services ou activités fonctionnels peuvent être exclus de son champ d’application. Aussi, elle pourrait être utilisée périodiquement (tous les trois ans par exemple) conjointement avec la méthode incrémentale ce qui ne nécessite pas une remise en cause annuelle des budgets.
- La méthode ne peut s’appliquer à tous les postes de frais généraux car certains doivent être maintenus en l’absence de possibilités de réduction de coûts.
- Elle bouleverse les habitudes de travail des responsables des services fonctionnels chargés du budget et risque d’être rejetée si ces derniers ont généralement du mal à changer de méthode de travail.
- La remise en cause permanente génère l’incertitude et l’anxiété chez une partie du personnel qui seraient tenté par le rejet de l’approche ou par des comportements pervers.

2.2. La budgétisation flexible

C’est un mode de budgétisation qui correspond à divers niveaux d’activités.

Le budget flexible est conçu en fonction d’un segment significatif à l’intérieur duquel il possède un caractère dynamique, en ce sens qu’on peut facilement le réviser pour l’ajuster automatiquement à n’importe quel niveau d’activité.

C’est une méthode axée sur le comportement des coûts, c’est-à-dire qu’on peut établir une distinction, selon le volume ou l’activité, entre les coûts fixes et les coûts variables. C’est le mode de budgétisation le mieux adapté au contrôle budgétaire.

3. LE CONTROLE BUDGETAIRE

3.1. L’analyse des écarts au cas où les charges seraient reclassées en CD et en CI

1^{ère} méthode

$\frac{\text{Ecart / CA}}{\sum Q_r \pi_{ir} P_{ir} - \sum Q_b \pi_{ib} P_{ib}}$	Ecart / Prix		$\sum Q_r \pi_{ir} P_{ir} - \sum Q_r \pi_{ir} P_{ib}$	
	Ecart / Composition		$\sum Q_r \pi_{ir} P_{ib} - \sum Q_r \pi_{ib} P_{ib}$	
	Ecart / Quantité		$\sum Q_r \pi_{ib} P_{ib} - \sum Q_b \pi_{ib} P_{ib}$	
Ecart / CD	Ecart / MP	Ecart Economique		Ecart / coût $(C_r - C_b) Q_r$
	$Q_r C_r - Q_b^n C_b$	$Q_r C_r - Q_b^r C_b$		Ecart / qté $(Q_r - Q_b^r) C_b$
		Ecart / VA		$Q_b^r C_b - Q_b^n C_b$

Ecart de résultat	Ecart / CT	Ecart / CI Budget Flexible	Ecart / MO $T_r S_r - T_b^n S_b$	Ecart Economique $T_r S_r - T_b^r S_b$	Ecart / Sal. $(S_r - S_b) T_r$
					Ecart de pr. $(T_r - T_b^r) S_b$
				Ecart / VA $T_b^r S_b - T_b^n S_b$	
			Ecart Economique	Ecart / Budget $CR - (CV \text{ budgété unitaire de l'u.o.} * AR + CF \text{ budgétées totales})$	
			Ecart / Activité $(CV \text{ budgété unitaire de l'u.o.} * AR + CF \text{ budgétées totales}) - (CB \text{ unitaire de l'u.o.} * AR)$		
			Ecart / Rendement $(CB \text{ unitaire de l'u.o.} * AR) - (CB \text{ unitaire de l'u.o.} * Nbre \text{ d'u.o. budgétées par produit} * Q_r \text{ produite})$		
		Ecart / volume d'activité $AB \text{ adaptée à la PR et valorisée au CB de l'u.o.} - AN \text{ valorisée au CB de l'u.o.}$			

2^{ème} méthode :

Soit **CA** : Chiffre d'affaires

CP : Coût de production global

CD : Coût de distribution global

FG : Frais généraux des services fonctionnels et d'état major

Ecart sur résultat = $(CA_r - CP_r - CD_r - FG_r) - (CA_b - CP_b - CD_b - FG_b)$

Soit **CP_b^r** : Le coût de production budgété adapté à la production réellement vendue

CD_b^r : Le coût de distribution budgété adapté aux ventes réelles

E/R_t = $(CA_r - CP_b^r - CD_b^r) - (CA_b - CP_b - CD_b) - (CP_r - CP_b^r) - (CD_r - CD_b^r) - (FG_r - FG_b)$

= (Marge réelle - Marge budgétée) - Ecart / CP - Ecart / CD - Ecart / FG

= Ecart de marge / CA - Ecart / CP - Ecart / CD - Ecart / FG

Ecart de marge / CA	Il exprime l'écart de marge sur coût de revient avant FG. Il est imputable aux services commerciaux.
Ecart sur coût de production	Il exprime l'écart sur coût de production. Il est imputable aux services techniques et des approvisionnements.
Ecart sur coût de distribution	Il exprime l'écart sur coût de distribution. Il est imputable aux services commerciaux.
Ecart sur frais généraux	Il exprime l'écart sur frais généraux. Il imputable aux services fonctionnels et d'état major.

Ecart de marge / CA	Ecart / Prix $CA_r - CA_p$
	Ecart / volume $(CA_p - CA_b)$ Taux de marge budgété Taux de marge budgété = Marge budgété / CA _b
	Ecart / composition de vente = (Taux de marge préétabli - Taux de marge budgété) CA _p Taux de marge préétabli = Marge préétabli / CA _p



3.2. L'analyse des écarts au cas où les charges seraient reclassées en CV et en CF

Ecart de résultat $\sum (CA_{ir} - C_{ir}) - F_r - \sum (CA_{ib} - C_{ib}) + F_b$ $\sum (CA_{ir} - C_{ir}) - \sum (CA_{ib} - C_{ib}) - (F_r - F_b)$ $\sum M_{ir} - \sum M_{ib} - (F_r - F_b)$ $(MR - MB) - \text{Ecart} / CF$ Ecart global de M/CV - Ecart sur CF	Ecart globale de M/CV Ecart sur Charges fixes	Ecart de marge $Q_r \sum \pi_{ir} (m_{ir} - m_{ib})$	Ecart / Prix $\sum Q_{ir} (P_{ir} - P_{ib})$
		$\sum Q_{ir} (m_{ir} - m_{ib})$	Ecart / Coût $\sum Q_{ir} (V_{ir} - V_{ib})$
		$\sum Q_{ir} [(P_{ir} - V_{ir}) - (P_{ib} - V_{ib})]$	$\sum Q_{ir} (V_{ir} - V_{ib})$
		Ecart de composition $Q_r \sum (\pi_{ir} - \pi_{ib}) m_{ib}$	Ecart / quantité $(Q_r - Q_b) \sum \pi_{ib} m_{ib} = (Q_r - Q_b) m_{mb}$

3.3. Propriété des écarts

Les écarts constatés dépendent de la nature des référentiels utilisés et de la qualité de la mesure des réalisations. Ils doivent avoir les propriétés suivantes :

- **Pertinents** : Ils doivent être compris par les responsables concernés et utiles dans le sens où ils doivent entraîner des actions correctives en cohérence avec les objectifs de l'entreprise,
- **Fiables** : Un écart est fiable si la valeur budgétée et la valeur réalisée sont mesurées d'une façon homogène,
- **Actuels** : Pour qu'un écart soit utilisable, il faut que sa mesure soit récente et actuelle,
- **Obéir à une logique économique** : En effet, il faut que les avantages attendus du calcul de l'écart soient supérieurs au coût de l'opération de mesure.

4. LE CONTROLE DE GESTION ET LA MESURE DE LA PERFORMANCE

4.1. Les écarts du progrès : Les comptes de surplus de productivité

4.1.1. Le surplus de productivité globale

Désignation	N+1		N	
	Quantité	Prix ou Cu ou As.	Quantité	Prix ou Cu ou As.
Produits d'exploitation				
Revenus	$R_{ij} = Q_i * P_j$			
Autres produits d'exploitation	Autres produits d'exploitation (N+1) = Quantité de biens et services * Prix moyen unitaire			
Production immobilisée	Production immob. (N+1) = Quantité immobilisée * Coût de production moyen unitaire			
TOTAL DES PRODUITS D'EXPLOITATION				
Charges d'exploitation				
Δ Stocks des Produits Finis	Variation de stocks de PF = Variation de stocks en quantité * CP moyen unitaire			
Achats de Mises consommés	Achats consommés de Mises (N+1) = Quantité consommée (N+1) * CA moyen unitaire (N+1)			
Achats d'app. consommés	Achats consommés d'app. (N+1) = Quantité consommée (N+1) * CA moyen unitaire (N+1)			
Charges de personnel	Charges de personnel (N+1) = Nbre de jours de travail (N+1) * Taux journalier moyen (N+1) = Nbre d'heures de travail (N+1) * Taux horaire moyen (N+1)			
Dotations aux Amts & Prov.	Dot. aux amts (N+1) = Immob. moyennes (N, N+1) * Taux d'amts moyen (N+1) Immob. moyennes (N, N+1) = Immob. brutes fin (N+1) + Immob. brutes fin N / 2 Taux d'amts moyen (N+1) = Dotations d'amts (N+1) / Immobilisations moyennes (N, N+1)			
Impôts et taxes	Impôts et taxes (N+1) = As. d'imp. indirecte moyenne (N, N+1) * Taux d'imp. moyen (N+1) As. d'imp. indirecte moyenne (N, N+1) = [Assiette d'imp. (N+1) + Assiette d'imp. (N)] / 2 Taux d'imp. moyen (N+1) = Impôts et taxes (N+1) / As. d'imp. indirecte moyenne (N, N+1)			
Autres charges d'exploitation	Autres charges d'exploitation (N+1) = Quantité de biens et services * Coût moyen unitaire			
TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION				
RESULTAT D'EXPLOITATION				
Charges financières nettes	Chges fin. (N+1) = Endettement moyen (N, N+1) * Taux d'endettement moyen (N+1) Endettement moyen (N, N+1) = [Dettes fin (N+1) + Dettes fin (N)] / 2			

	Taux d'endettement moyen (N+1) = Chges financière (N+1) / Endettement moyen (N, N+1)
Produits des placements	Produits de plac. (N+1) = Plac. moyens en valeur (N, N+1) * taux de plac. moyen (N+1) Placement moyen (N, N+1) = (Placement fin N+1 + Placement fin N) / 2 Taux de plac. moyen (N+1) = Produit de plac. (N+1) / Plac. moyens (N, N+1)
RESULTAT AVANT IMPOT	
Impôt sur les sociétés	Résultat avant impôt * taux de l'IS
RESULTAT NET	Résultat (N+1) = KP moyens (N, N+1) * Taux de rémunération moyen (N+1) KP moyens (N, N+1) = [KP fin (N+1) + KP fin (N)] / 2 Taux de rémunération moyen (N+1) = Résultat (N+1) / KP moyens (N, N+1)

L'état de résultat s'exprime par l'équation suivante : $\sum p_i P_i = \sum f_j F_j$

Année N : Pp

Année N+1 : (P + ΔP) (p + Δp)

Variation de la production = (P + ΔP) (p + Δp) - Pp = Pp + P Δp + p ΔP + ΔP Δp - Pp = p ΔP + Δp (P + ΔP) = (Δ de la quantité valorisée au prix de l'année N) + (Variation de prix pondérée par la quantité de l'année N+1)

Année N : Ff

Année N+1 : (F + ΔF) (f + Δf)

Variation de la production = (F + ΔF) (f + Δf) - Ff = Ff + F Δf + f ΔF + ΔF Δf - Ff = f ΔF + Δf (F + ΔF) = (Δ de la quantité de facteurs de production valorisée au coût de l'année N) + (Variation de coût pondérée par la quantité de l'année N+1)

$$SPG = \sum p_i \Delta P_i - \sum f_j \Delta F_j$$

- Si $SPG > 0$: Δ de production > Δ de facteur de production : Productivité favorable
- Si $SPG < 0$: Δ de production < Δ de facteur de production : Productivité défavorable

Taux de SPG = SPG en valeur / Valeur de la production de l'année N

$$\text{Taux de SPG} = SPG \text{ en valeur} / \sum p_i P_i$$

4.1.2. Le compte de surplus de productivité totale

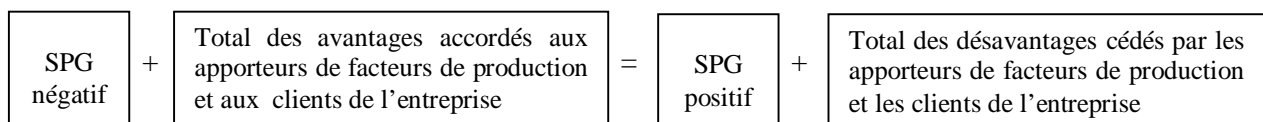
Pour calculer de surplus de productivité totale, on peut écrire :

$$(P + \Delta P) (p + \Delta p) - Pp = p \Delta P + \Delta p (P + \Delta P)$$

$$(F + \Delta F) (f + \Delta f) - Ff = f \Delta F + \Delta f (F + \Delta F)$$

$$p \Delta P + \Delta p (P + \Delta P) = f \Delta F + \Delta f (F + \Delta F)$$

$$p \Delta P - f \Delta F - \Delta f (F + \Delta F) = - \Delta p (P + \Delta P)$$



COMPTE DE SURPLUS DE PRODUCTIVITE TOTALE

Emplois	Montant	%	Ressources	Montant	%
SPG négatif			SPG positif		
<u>Avantages accordés aux :</u>			<u>Avantages cédés par :</u>		
Clients			Clients		
Fournisseurs			Fournisseurs		
Salariés			Salariés		
Etat			Etat		
Entreprise			Entreprise		
Bailleurs de fonds			Bailleurs de fonds		
Etablissement de placement			Etablissement de placement		
Actionnaires			Actionnaires		
TOTAL EMPLOIS			TOTAL RESSOURCES		

4.1.3. Apports de la méthode au contrôle de gestion

La méthode permet de :

- Mesurer la valeur créée par l'entreprise ou le SPG qui indique le degré d'évolution de la productivité d'une année à l'autre et faire ressortir qu'une variation de bénéfice est un solde entre le surplus créé et les avantages consentis aux partenaires de l'entreprise,
- Permettre une meilleure compréhension des finalités de l'entreprise,
- Définir la répartition du surplus dégagé entre les partenaires de l'entreprise,
- Analyser les rapports de force et de négociation entre l'entreprise et ses partenaires externes et internes,
- Mieux comprendre les contraintes de l'environnement qui ont pesé sur les résultats de l'entreprise et ce, à travers l'analyse rétrospective des comptes de surplus.

4.1.4. Limites de la méthode des comptes de surplus

Cette approche présente les insuffisances suivantes :

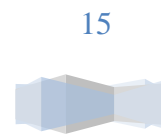
- Elle ne prend pas en ligne de compte la dimension qualitative de la performance,
- Les difficultés de mise en œuvre sont liées à la décomposition de certaines valeurs financières en volume prix,
- Le calcul du taux d'inflation se fait pour un ensemble de produits et de services et non par produit ou par secteur d'activité. D'où l'impertinence des informations déflatées.

4.2. Les prix de cession interne

4.2.1. L'évaluation des prix de cession interne

- Les méthodes basées sur les coûts
- ↳ La méthode du coût réel complet

La méthode de coût réel complet entraîne une mauvaise mesure de la performance et elle revient à transférer l'efficacité ou la déficience d'un centre vendeur à un centre acheteur. Elle est généralement déconseillée pour les raisons suivantes :



- En raison de la fluctuation des coûts due au niveau d'activité et aux coûts variables,
- En raison du fait qu'il faut attendre que le centre vendeur calcule ses coûts réels pour évaluer les transferts.

Ü **La méthode de coût standard complet**

Elle remédie aux inconvénients de la méthode de coût réel complet dans la mesure où elle incite le centre vendeur à produire au coût standard ou à s'y rapprocher et elle permet une meilleure localisation des performances.

Ü **Avantages du PCI fondé sur le coût de revient complet**

- Méthode applicable même en l'absence de référence extérieure ;
- Incitation au profit dans le centre vendeur,
- Méthode cohérente avec les principes comptables relatifs à la préparation des états financiers.

Ü **Inconvénients du PCI fondé sur le coût de revient complet**

- C'est une méthode qui n'incite pas les responsables à minimiser les coûts puisqu'ils peuvent faire supporter le coût de leur inefficacité à la division acheteuse,
- Le coût complet ne sera pas concurrentiel dans tous les cas où la division vendeuse fonctionne à un niveau nettement inférieur celui de la capacité pratique,
- Il vaut mieux utiliser des coûts standards variables et fixes.

Q **Les méthodes basées sur le prix de marché**

Ü **Le prix du marché**

Cette méthode pousse les responsables à faire des choix économiques réalistes et de pousser le centre vendeur à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre acheteur peut s'approvisionner librement sur le marché à un prix connu.

Ü **Le prix de marché ajusté**

Le prix de marché ajusté est égal au prix de marché diminué d'une commission représentant les frais de distribution que le centre vendeur ne supporte pas en vendant à l'intérieur.

Ü **Avantages du PCI fondé sur le prix du marché**

- Les centres sont mis en concurrence avec le marché
- L'entreprise a une vue exacte de la rentabilité à court terme des centres
- C'est une méthode simple.

Ü **Inconvénients du PCI fondé sur le prix du marché**

- Le PCI fondé sur le prix du marché n'est pas applicable que s'il existe un marché et si possible un marché de concurrence pure et parfaite et si les décisions sont complètement indépendantes,



- En cas des fluctuations importantes du prix du marché, la méthode est limitée car ce prix ne peut servir de référence,
- Le PCI fondé sur le prix du marché ne conduit pas nécessairement à la convergence vers l'objectif de toute l'entreprise,
- L'arbitrage va à l'encontre de la décentralisation liée à la notion de centre de responsabilité.

4. LES NOUVELLES ORIENTATIONS DU CONTROLE DE GESTION

5.1. L'analyse de la valeur

C'est une méthode qui analyse un produit et cherche à l'améliorer en vue d'en augmenter son utilité et d'en diminuer son coût. L'association française de normalisation définit l'analyse de la valeur comme une méthode de compétitivité organisée et créative visant la satisfaction des besoins de l'utilisateur par une démarche spécifique de conception à la fois fonctionnelle, économique et pluridisciplinaire.

5.1.1. Méthodologie de mise en œuvre

Cette méthodologie est composée de 7 phases :

□ Orientation de l'action

Il s'agit de définir les objectifs à atteindre en matière de conception, les contraintes, les moyens et les différents acteurs.

□ Recherche de l'information

Il s'agit à la fois d'information technique, industrielle, économique, commerciale, sociale et réglementaire qui peut être diffusée ou extraite de l'inventaire.

□ Analyse des fonctions et des coûts

Il s'agit d'une analyse fonctionnelle se basant sur l'estimation et l'analyse des coûts par fonction permettant la validation des besoins et des objectifs.

□ Recherche des idées et des voies de solutions

Il s'agit de rassembler les idées et les voies de solutions, de les évaluer et de les classer.

□ Etude et évaluation des solutions

Il s'agit de mener des études afin d'élaborer les solutions et de les sélectionner.

□ Bilan prévisionnel et proposition de choix

Ce bilan contient des solutions sélectionnées ainsi que les recommandations nécessaires.

□ Suivi des réalisations

Une fois la solution choisie est mise en œuvre, il s'agit de réaliser un rapport d'évaluation et contenant une analyse des écarts d'efficacité.



5.1.2. Apports de l'analyse de valeur au contrôle de gestion

- Le contrôle concerne **25%** du coût total, ce qui correspond aux coûts supportés aux phases située en aval du processus d'exploitation (production et distribution).
- Le contrôle de gestion est appelé à s'adapter aux nouvelles réalités économiques en intégrant la notion de valeur à la notion de coût dans son raisonnement.
- L'analyse de valeur intègre toutes les phases du cycle d'exploitation et tous les composants d'un produit ou d'un service dans une optique productive et dans une optique commerciale.
- L'analyse de la valeur des frais généraux permet d'identifier les activités de soutien où des réductions peuvent être envisagées sans risque de réduire la qualité des prestations et d'évaluer, lorsqu'il y a risque, les coûts et les avantages d'une diminution des prestations.

5.1.3. Les limites de l'analyse de valeur

- L'analyse de la valeur est parfois longue et coûteuse ;
- L'analyse de la valeur requiert un dialogue ouvert et une communication large.

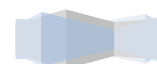
4.2. L'analyse des coûts par la comptabilité par activité (ABC)

Cette méthode se propose :

- de représenter l'entreprise en termes d'activités et d'analyser ces activités,
- d'imputer les coûts indirects des activités au moyen d'unités de mesure appelé inducteurs de coûts et de calculer des coûts complets,
- de permettre une gestion par les activités : (ABM),
- de servir d'outil de gestion stratégique.

5.2.1. Convergences et divergences entre la méthode ABC (CPA) et la méthode des centres d'analyse ou des sections homogènes

Méthode des sections homogènes	Méthode ABC (CPA)
- Reclassement des charges indirectes sur les sections	- Reclassement des charges indirectes sur les activités
- Imputation des coûts des sections au moyen d'unités d'œuvre	- Imputation des coûts des sections au moyen d'inducteurs de coûts
- Les objets consomment des ressources ou charges indirectes	- Les objets consomment des activités
- Les charges indirectes sont affectées aux sections après répartition primaire et secondaire	- Les charges indirectes sont directement affectées aux activités
- Effet volumique	- Effet volumique et effet lot
- Deux méthodes de calcul de coûts complets - Reclassement des charges en charges directes et en charges indirectes - Distinction entre fonctions opérationnelles et fonctions de support dans la méthode des sections homogènes et distinction entre activités opérationnelles et activités de support dans la méthode ABC	



5.2.2. Insuffisances de la méthode des sections homogènes

- Les charges indirectes, qui sont réparties sur des compartiments d'ordre comptable appelés sections et qui regroupent des fonctions de l'organigramme, ne sont pas stables et homogènes.
- Les coûts sont subis et résultent de la consommation de ressources relatives à des fonctions et non pas d'activités opératoires ;
- Les coûts résultent du coût des facteurs de production, des quantités et du taux d'utilisation des capacités de production et de distribution et du coût des structures ;
- L'identification des sections obéit des objectifs de commodité de calcul des coûts et non pour leur valeur d'usage comme outil de contrôle de gestion ;
- La multiplication des prestations réciproques rend difficile l'identification des responsables des dépassements de coûts de sections en raison de l'impossibilité d'isoler la responsabilité de chacun.

5.2.3. Avantages relatifs à la méthode d'analyse des coûts par la CPA (ABC)

- La CPA propose une répartition des charges indirectes ou FGF plus réaliste étant donné qu'elle traduit mieux la logique de consommation des différentes ressources.
- La CPA met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication vente et d'adopter un mode d'évaluation qui relève en même temps l'origine des coûts.
- La CPA permet de mieux prendre en compte la complexité des processus de production.
- Sur le plan stratégique, la CPA permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit.
- A partir de la structure de coût de revient, il est possible de remonter aux activités élémentaires et d'évaluer les répercussions sur les différents centres de responsabilité.

5.2.4. Limites relatives à la méthode d'analyse des coûts par la CPA (ABC)

- La méthode se focalise sur les charges indirectes bien que ces dernières ne représentent pas une proportion significative dans le coût de revient.
- Dispatcher le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé surtout s'il s'agit de tâches administratives.
- Connaître le volume des différents inducteurs de coût suppose de disposer des données physiques ce qui demande de mettre en place de système de comptage dans des activités qui assez souvent n'ont pas l'habitude de faire l'objet de mesure.
- Le coût de mise en place d'un système de CPA coûte cher en temps et en argent. Il faut sonder le personnel, dépouiller des masses de documents, tester des nombreuses hypothèses.
- Si l'installation de CPA est décidée, on peut séparer les deux systèmes (on assiste à des progiciels de CPA utilisables en mode non intégré).



4.3. La gestion par les activités (ABM)

La gestion par les activités est une méthode qui consiste à analyser l'importance de produit vis-à-vis de la clientèle c'est-à-dire que le produit fourni une valeur ajoutée forte, faible ou moyenne.

Dans la gestion par activités, l'entreprise recherche la manière de combiner les activités afin d'améliorer ses processus et d'atteindre ses objectifs.

A chaque objectif correspond un processus qui est lui-même composé d'un ensemble d'activités.

La réalisation de l'objectif passe par la maîtrise des activités qui constituent le processus, et en particulier ses FCS.

La gestion par les activités se propose donc :

- de comprendre les causes de la variation des coûts et de réduire ces coûts d'une manière intelligente,
- de déployer la stratégie de l'entreprise,
- de promouvoir une vision transversale de l'entreprise et permettre un pilotage par processus,
- de prendre des décisions en ce qui concerne les grands manoeuvres stratégiques.

5.3.1. Méthodologie de mise en œuvre

Pour gérer par les activités, il y a lieu d'observer les modalités suivantes :

□ Découper l'entreprise en processus

Il s'agit de décomposer l'entreprise en processus dont l'avenir à long terme en dépend et qu'il faut gérer avec efficacité et piloter en priorité. Pour chaque processus, il faut identifier les principaux FCS qu'il faut maîtriser pour réussir la mise en œuvre de la stratégie.

□ Identifier les activités critiques

Ce sont les activités qui ont une influence importante sur les FCS des processus et qui, par conséquent, doivent être analysées et examinées avec attention.

□ Définir les inducteurs de performance des activités

Les inducteurs les plus pertinents pour l'action sont ceux que l'entreprise doit maîtriser ou sur lesquels elle peut agir fortement (qualité, délai, coût).

□ Formuler les plans d'actions

Ces plans vont concerner les activités déjà repérées et qui sont classées en 2 types selon qu'elles sont à valeur ajoutée ou sans valeur ajoutée selon la définition de M. Porter.

□ Assurer le suivi des performances

On calculera alors des écarts pour chaque processus et donc pour chaque activité, sur la base desquels on établira des plans d'action corrective.



4.4. Ecart de compétitivité et gestion par coût cible : Target Costing

Le Target Costing est une approche japonaise qui repose sur 2 constats simples :

- Les produits sont les vecteurs privilégiés de la performance. Par conséquent, l'entreprise qui se veut performante et compétitive doit pouvoir innover.
- La rentabilité des produits se joue pour l'essentiel dans les phases amont du cycle de vie (Planification et conception) et non dans les phases aval (Production et distribution).

Prix de vente – Marge cible = Coût cible (Target cost)

On définit ainsi :

CE : Coût estimé qui dépend des compétences et des aptitudes techniques du personnel et des technologies de l'entreprise. Il est assimilé au coût standard.

CC : Coût cible ou coût objectif qui dépend des considérations de marché et de stratégie.

L'écart de compétitivité par produit est défini par la formule suivante :

Ecart = CE – CC = CE – (PV – Marge cible)

5.4.1. Méthodologie de mise en œuvre

□ La détermination du prix de vente cible

Le prix de vente cible est le prix psychologique payé par le client et calculé compte tenu des prix minima et maxima proposés à un échantillon de clients prospects.

□ La détermination du coût estimé

Il est calculé par les outils classiques de comptabilité de gestion et correspond au coût obtenu à partir des consommations normales de matières et de main d'œuvre et de l'utilisation des capacités de production dans des conditions normales d'exploitation.

□ La détermination du coût plafond

Appelé le coût admissible, il constitue le coût imposé par le marché et qui permet à l'entreprise d'être compétitive.

□ La détermination de coût cible

C'est un coût objectif intermédiaire assigné aux concepteurs développeurs et se situe entre le coût plafond et le coût estimé.

