



**Université d'Oran 2**

**Mohamed Ben Ahmed**

**Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et de Gestion.**

# **Cours de Contrôle de gestion**

**Présenté par : Mme KANSAB Jamila (MCA)**

Année universitaire

2019/2020

## **Présentation**

Ce cours est destiné aux étudiants de troisième année LMD, spécialité EGE.

L'objectif de ce document est de présenter les concepts de base et les outils indéniables du contrôle de gestion ainsi que des illustrations par de nombreux exemples.

L'accent est mis en particulier sur les outils suivants :

- l'analyse des coûts
- L'analyse budgétaire
- Les tableaux de bords etc...

Ce cours sera approfondi en master.

Les études de cas, les exposés et les exercices d'application feront l'objet des travaux dirigés.

## Sommaire

- Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion.....P1
- Chapitre II : De la méthode traditionnelle de calcul des coûts à la méthode ABC et ABM .....P16
- Chapitre III : Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :  
Planification et gestion budgétaire.....P30
- Chapitre IV : Le Tableau de Bord.....P44
- Chapitre V : fiches de TD et corriges ..... p58

# **Chapitre I**

## **Généralités sur le contrôle de gestion**

### Chapitre I Généralités sur le contrôle de gestion

#### I- Histoire et concept général du contrôle de gestion

##### *I 1- La notion de contrôle*

Selon C Alazard, (2013), : « Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu ». Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion.

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système.

Le mot contrôle a donc deux sens :

- Vérifier : pourquoi les coûts ont-ils augmenté ? Pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?
- Maîtriser : des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée (Lorsque la surveillance montre des écarts entre situation réelle et situation désirée).

##### *I 2- évolution du contrôle de gestion*

Auparavant, le contrôle de gestion était appréhendé d'un point de vue très statique, comme un moyen de surveillance et de punition.

La concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement économique donnèrent naissance à un nouvel aspect du contrôle de gestion : celui du pilotage de la performance.

Contrôler signifie, alors selon Anthony (1965) vérifier, inspecter, surveiller mais aussi maîtriser, orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le contrôle de gestion devient, alors, rétrospectif mais également proactif

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'entend plutôt par « **le pilotage de la**

**performance** ». Il est défini comme : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure »

Ces changements sémantiques ne sont pas neutres car ils témoignent de l'évolution de la fonction vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins de coercition.

### II- Organisation du contrôle de gestion :

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le contrôle de gestion autour de trois niveaux :

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources »
- Celui du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation » (H. Bouquin ,1994)
- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente ».

De ce premier point de vue, le contrôle de gestion est considéré comme l'outil de bonne exécution.

### III- Définitions du contrôle de gestion

Le contrôle n'est pas la vérification, même s'il est nécessaire de vérifier en temps utile. Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou tout au moins, d'avoir une certaine emprise sur un système.

La maîtrise ne s'exerce pas seulement a un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, il s'agit d'un acte de management.

Selon A. Khemakhem (1976), Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité

Selon H. Bouquin, On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes.

### Encadré 1 : Définition et caractéristiques du contrôle de gestion

Une synthèse des définitions est donnée par R.N. ANTHONY (1965), pour qui, le contrôle de gestion est le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs organisationnels.

Il en découle trois caractéristiques essentielles du contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus ;
- Le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs
- la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables.

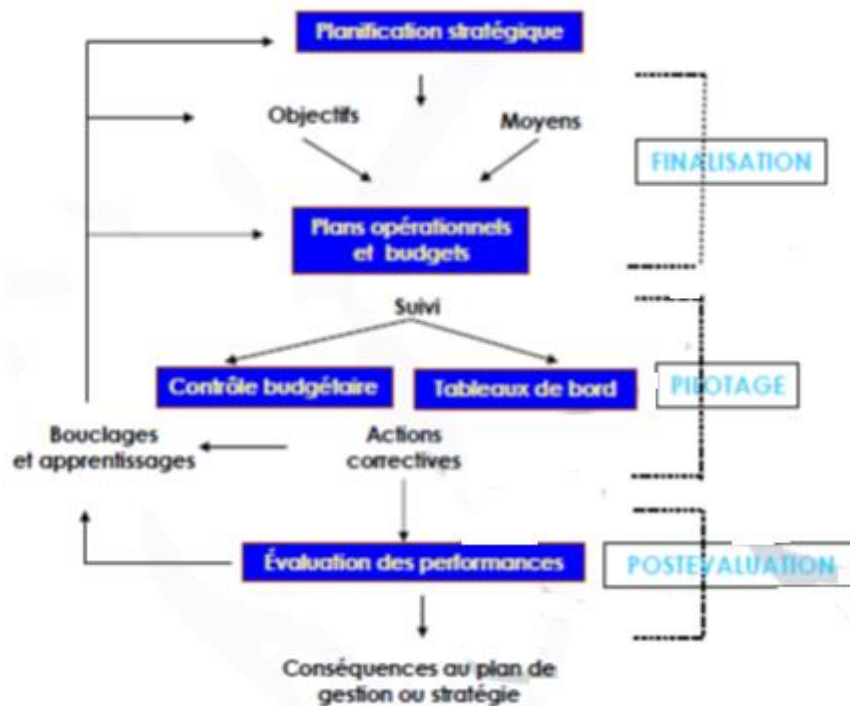
### IV- Le contrôle de gestion comme processus (composantes du CG)

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie.

C'est un processus qui comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre phases :

- La planification au sens de fixation des objectifs et gestion prévisionnelle. (Avant)
- La mise en œuvre ou réalisation. (Pendant)
- Le suivi des réalisations.
- L'action corrective : on opère un retour sur l'amont pour rectifier les actions entreprises et les décisions.

## Processus du contrôle de gestion



### V- Objectifs du contrôle de gestion :

En somme, le contrôle de gestion n'est donc pas que le contrôle budgétaire, il doit aller plus loin, en s'assurant que les actions ont été menées de façon économique, efficace et efficiente

Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise :

- L'efficacité,
- L'efficience,
- L'économie.

#### A- L'efficacité

- Elle se définit par rapport à un objectif donné ;
- Elle indique à quel point l'objectif est atteint ;
- Elle est complètement indépendante du coût.



## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

### ***B- L'efficience***

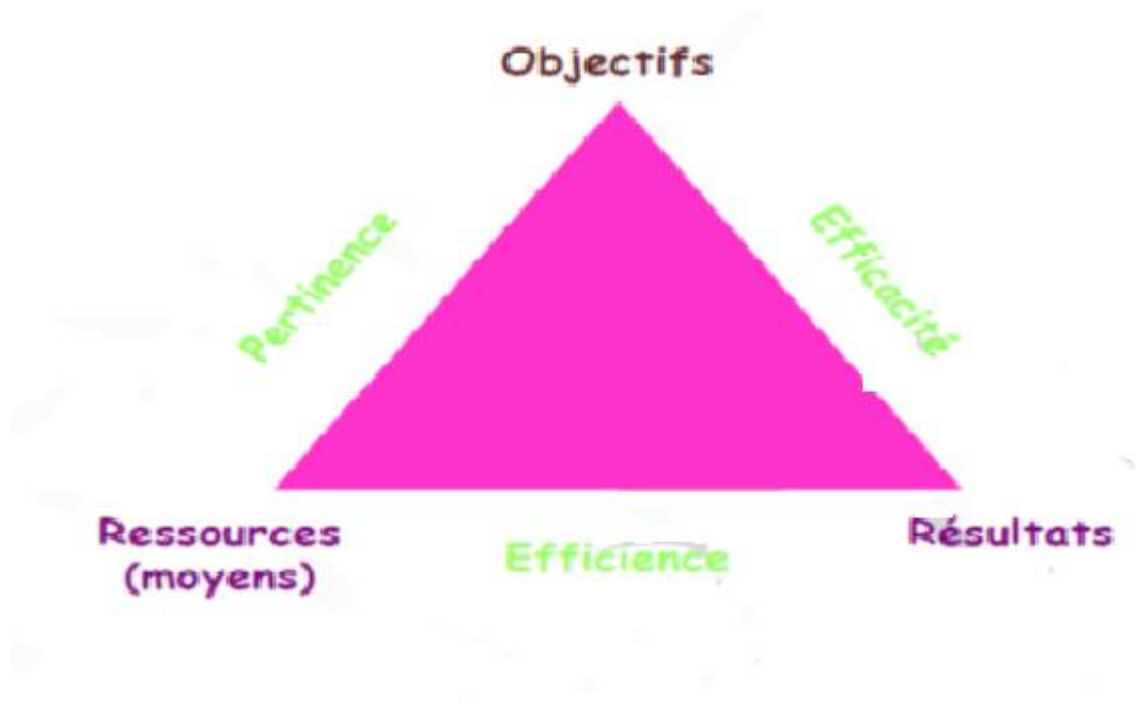
Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un Objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un Rapport entre deux grandeurs.

Un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est économique., mais pas forcément efficient.

### ***C - L'économie***

Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants :

- Moindre coût ;
- Quantité et qualité conforme à la norme établie ;
- Moments et lieux opportuns
- l'économie touche l'acquisition des ressources



**Schéma : triangle du contrôle de gestion**

Source: R. N. Anthony, 1965 « Planning and control systems », Harvard University Press, Boston-Etats-Unis,

### **VI - Les missions du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission d'(de) :

**A-** Organiser un système d'information de gestion :

Piloter une organisation, c'est à la fois fixer les objectifs, se doter de moyens et prévoir les régulations assurant l'adéquation objectifs/moyens. Le pilotage s'appuie sur le système d'information de gestion et sur des outils comme la gestion prévisionnelle (gestion budgétaire), tableaux de bord ... etc.

En effet, le contrôle de gestion apporte une valeur ajoutée à l'information en la transformant en outil d'aide à la décision.

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

### B- Garantir la médiation entre stratégie et les opérations :

Les instruments du contrôle de gestion assurent la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes. Ils permettent de s'assurer que les actions quotidiennes mettent en œuvre la stratégie définie, mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

### C- Assurer la convergence des buts des individus avec ceux de l'organisation par l'animation et la motivation du personnel :

Les individus ont des objectifs propres, différents de ceux de l'organisation.

Les systèmes du contrôle de gestion ont pour objectifs de réduire les écarts entre les buts du personnel et ceux de l'organisation, car l'efficacité du contrôle de gestion dépend de la bonne compréhension des plans d'actions et de l'adhésion des acteurs aux objectifs de l'organisation.

Par le dialogue avec les responsables opérationnels qui participent à la définition des objectifs et des indicateurs de performance, le contrôle de gestion contribue à la diffusion de la stratégie dans l'entreprise et implique ainsi les acteurs dans sa réalisation.

### D- Mesurer à améliorer la performance

En plus de mesurer la performance de chaque centre de responsabilité à l'aide d'indicateurs, de ratios, le contrôle de gestion contribue à piloter la performance et à l'améliorer en détectant les écarts entre les objectifs prévus et les résultats obtenus, et en apportant les corrections nécessaires.

### Encadré 2 : résumé des missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion répond à une préoccupation majeure qui est la maîtrise de la gestion et de la coordination des différentes actions. Il permet également de s'assurer de la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation, de suivre les réalisations, d'aider à la décision et enfin d'adopter des mesures correctives.

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

### VII- les outils du contrôle de gestion

Pour planifier et suivre, motiver et mesurer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord. La méthode de calcul de coût englobe trois méthodes : la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC et la méthode d'imputation rationnelle.

La gestion budgétaire permet de planifier les activités de l'entreprise et de mettre en place des structures décentralisées appelées « centres de responsabilité » et à organiser les échanges internes entre eux en définissant les prix de cessions.

Enfin, le tableau de bord permet de fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance parce qu'il joue plusieurs rôles comme un outil de : contrôle ; dialogue ; communication ; aide à la prise de la décision et la prévision. Il utilise des indicateurs très importants pour l'évaluation de la performance d'une part, et des instruments plus significatifs d'autre part.

Nous allons voir tous ces outils d'une façon détaillée dans les chapitres qui suivent.

#### **Encadré 3 : outils du contrôle de gestion**

**Méthodes de calcul des coûts, méthode ABC, et ABM, gestion budgétaire et tableaux de bord**

### VIII- Rôle et profil du contrôleur de gestion :

Face aux évolutions du contexte dans lequel doit travailler le contrôleur de gestion à savoir :

- ✓ La forte concurrence et la mondialisation des marchés ;
- ✓ Le choix de structures transversales ou plates ;
- ✓ Le partenariat extérieur et les réseaux ;
- ✓ L'importance des activités de service,
- ✓ La participation et l'implication des acteurs de l'organisation

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

Ses missions se sont développées, le contrôleur de gestion doit être :

- Polyvalent,
- À la fois un spécialiste et généraliste (maîtriser les outils pointus, organiser coordonner les procédures),
- Opérationnel et fonctionnel (gérer l'exécution et conseiller les décideurs)
- Et enfin technicien et humain (intégrer la dimension technique et gérer les hommes et les groupes).

Pour cela il devra :

- Développer sa connaissance des outils du Contrôle de Gestion, en se tenant informé des évolutions et tendances de la fonction (le benchmarking, la méthode ABC par exemple, les méthodes d'analyse des coûts))
- Renforcer sa connaissance des métiers, en se rapprochant du terrain. Ceci permettra au Contrôleur de Gestion d'être plus pertinent dans ses analyses, mais aussi de "se vendre" en interne et de diffuser la culture de gestion à tous les niveaux
- Maîtriser les outils informatiques du Contrôle de Gestion,

### **Encadré 4 : missions du contrôleur de gestion**

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique du système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction.

Le contrôleur de gestion ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

### IX- La position de contrôle de gestion dans les entreprises.

#### *IX1- Dans les grandes entreprises*

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- Une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au-dessous de la direction générale.
- Une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

#### *IX2- Dans les PME*

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicable en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Le contrôleur de gestion peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Le contrôleur de gestion peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

### X-Contrôle de gestion et autres fonctions de l'entreprise

#### *X1-Contrôle de gestion et stratégie*

Pour Augé B. et NaroG (.2011, p40), « le contrôle de gestion apporte son expertise et peut aider à la décision stratégique. De même, il intervient au niveau de la mise en œuvre, de l'accompagnement et du contrôle des stratégies. Il favorise ainsi une fonction d'alignement stratégique ».

## **Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion**

Certes, la stratégie et sa définition sont de la responsabilité de la direction générale et les opérationnels sont chargés de sa mise en œuvre pour la réalisation des résultats attendus...

Le contrôleur de gestion est à son tour fortement impliqué au moment de l'élaboration de cette stratégie en tant que conseiller, coordinateur et gardien de la cohérence. Son rôle est de garantir la collecte et l'exploitation des éléments chiffrés. Comme il peut même être amené à compléter ces informations d'origine interne par des données externes liées à l'environnement dans lequel évolue l'entreprise et aux risques associés (enquêtes, bases de données, etc.)

(Bouin X., Simon F.X,2004, p40)

### ***X2-Contrôle de gestion et finances***

La finance et le contrôle de gestion sont deux disciplines qui s'intéressent au passé de l'entreprise mais aussi à son avenir. La première sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer. Tandis que la seconde assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes (. Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C, 2010 ,p19)Selon, Augé B. et Naro G,2011., Ces deux fonctions se complètent mutuellement.

### ***X3-Contrôle de gestion et comptabilité***

Augé B. et Naro G (2001), affirment que la comptabilité est sans doute le système d'information de base du contrôle de gestion. Par contre, le contrôle de gestion repose sur la comptabilité analytique pour nourrir la comptabilité générale en matière d'évaluation des stocks et de certains éléments d'actifs ; la comptabilité financière lui apporte à son tour la plupart des informations dont il a besoin lors de ses analyses. En outre, ils considèrent l'adoption des normes comptables internationales, de type IAS/IFRS, dans les grandes entreprises, comme incontournable pour le contrôle de gestion, sur lesquelles il se base lors de l'élaboration des états financiers et des reportings.

### ***X4-Contrôle de gestion et marketing***

Le contrôle de gestion apporte son aide dans la prévision des ventes, l'élaboration des budgets de ventes et commerciaux, la conception de tableaux de bord en vue d'une animation de la force de vente ou également le calcul des coûts commerciaux. Il peut ainsi jouer un rôle stratégique pour le privilège qu'il offre en matière de calcul de la rentabilité par comptes

## **Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion**

clients ou segments de clientèle, en aidant non seulement à la tarification, mais aussi à la gestion des portefeuilles de produits (Augé B., Naro G.2011).

### ***X5-Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.***

D'après Löning H. et al.(2013), le contrôle de gestion intervient par l'évaluation de la performance des services et par conséquent celle de personnes. Pour ce faire, le contrôle de gestion produit des informations qui, jointes à d'autres considérations, permettent l'évaluation de ces personnes...

Les entreprises pratiquent aujourd'hui ce que l'on appelle le contrôle de gestion social qui met à la disposition des directeurs des ressources humaines toute une batterie d'outils : tableaux de bord et indicateurs sociaux, budget des frais de personnel, analyse et contrôle de la masse salariale, etc.

D'après Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C,(2010) P21-22., le contrôle de gestion contribue au découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure ainsi la performance des activités de l'entreprise et également celle des responsables de ces activités...

### **XI-Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle :**

Selon Cuyaubère T. et Muller J, (2004), il n'est pas toujours facile de clarifier les frontières entre les domaines respectifs du contrôle de gestion et des différents types de contrôle. La multitude de formes de contrôle conduit souvent à une confusion de ceux-ci avec le contrôle de gestion.

### ***XII-Le contrôle interne :***

Selon l'Ordre des Experts Comptables français cité par Alazard C. et al (.2013), le contrôle interne constitue : « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et la mise en place des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».



## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

### *XI2-L'audit interne :*

L'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, définit l'audit interne comme étant : une activité autonome d'expertise, ayant pour objectif d'assister le manager pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit aussi fournir un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. Il est ainsi considéré comme un contrôle destiné à évaluer l'efficacité des autres contrôles. Le terme « interne » indique l'appartenance du contrôleur à l'entreprise, mais l'audit peut être aussi externe... (Korib N,2019).

### *XI3- contrôle de gestion et contrôle interne*

Pour Cuyaubère T. et Muller J, (.2004), la mission du contrôle de gestion consiste à la définition, des règles liées au choix des actions à entreprendre et des moyens à mettre en œuvre et aussi des procédures d'évaluation des résultats. Tandis que, la définition des règles d'accomplissement des actions choisies relève du contrôle interne. Tous les deux, contribuent à la maîtrise de l'organisation.

### *XI4- contrôle de gestion et audit interne :*

Selon Alazard C. et al (2010), l'audit se différencie du contrôle de gestion, essentiellement en termes de temporalité : -l'audit est une mission ponctuelle (les interventions des auditeurs sont ponctuelles) ; -le contrôle de gestion fonctionne en permanence..

Löning H. et al, (2013), identifient deux modes de coopération qui existent entre l'audit interne et le contrôle de gestion: -Tout d'abord, le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit ; de façon que l'audit assure une analyse précise d'éventuels dysfonctionnements ou améliorations, tandis que le contrôle de gestion fait en sorte de régler les dysfonctionnements décelés, jusqu'à la prochaine mission, ou au moins d'enregistrer de nets progrès. -En second lieu, l'audit interne veille en permanence au respect des procédures de saisie de données comptables ou physiques. La fiabilité des données utilisées par le contrôleur de gestion lors de ses analyses dépend donc de la qualité du travail de l'audit interne.

## **Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion**

En définitive, il s'avère que le travail du contrôleur de gestion est plus général et plus permanent que celui de l'auditeur. Néanmoins, pour l'audit interne, le contrôle de gestion n'est qu'un service comme les autres, qui doit être régulièrement audité, en vérifiant la sincérité des budgets, des tableaux de bord et des divers documents systématiques.

(Cuyaubère T., Muller J.(2004p36)

## Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

### Bibliographie

Alazard C., Sépari S., Destours J., (2010), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2ème édition, Dunod, Paris.

Alazard C, 2013, DCG11, manuel de contrôle de gestion, Dunod

Antony RN 1965) Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.

Augé B., Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris.

Bouin X., Simon F.X., (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », 2ème édition, Dunod, Paris.

Bouquin H (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris

Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., (2010), « Contrôle de gestion », 4ème édition, Foucher, France.

Cuyaubère T., Muller J., (2004), « Contrôle de gestion, Manuel », 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, paris.

*Khemakhem A, 1976*, « la dynamique du contrôle de gestion » ; 2ème édition, Dunod.

Korib N ,2019,Le contrôle de gestion dans les activités internalisées Cas de quelques entreprises algériennes, doctorat en management des organisations , université Abou bakrbelkaid de Tlemcen sous la direction du professeur Kerzabi, A

Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ème édition, Dunod, paris

Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Solé A., (2013), « Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4ème édition, Dunod, Paris.

## **Chapitre II**

### **De la méthode traditionnelle de calcul des coûts à la méthode ABC et ABM**

## Chapitre II

### **De la méthode traditionnelle de calcul des coûts à la méthode ABC et ABM**

Parmi les outils du contrôle de gestion, en plus de la gestion budgétaire et les tableaux de bords, nous utilisons à la base les méthodes de calcul des coûts selon l'approche traditionnelle de la comptabilité de gestion et selon l'approche moderne ABC et ABM

#### **I-Méthodes de calcul des coûts : (comptabilité de gestion)**

##### ***II-Typologie des charges ou des coûts***

Souvent en comptabilité de gestion, nous utilisons les concepts suivants :

- Coûts ou charges directs
- Coûts ou charges indirects
- Les charges fixes
- Les charges variables

##### ***III-Les charges directes :***

Selon Bouin X. et Simon F.X, (2004) les charges directes sont des charges que l'on peut affecter directement, sans ambiguïté, au produit (matière première, heures de travail dans la production, etc.) ;

##### ***II2-Les charges indirectes :***

D'après Grandguillot B. et F, (2014). Les charges indirectes sont des charges que l'on ne peut pas affecter directement au produit, elles concernent plusieurs coûts et doivent donc être réparties à l'aide d'une clé de répartition, avant d'être incorporées au coût d'un produit ou d'un objet de coût. Exemple : les consommations téléphoniques.

Il existe par conséquent des charges variables directes (CVD), des charges variables indirectes (CVI), des charges fixes directes (CFD) et des charges fixes indirectes (CFI).

##### ***III3-Les charges fixes :***

Les charges fixes sont les charges dont le montant reste inchangé quel que soit le volume produit. (Toutefois, les charges fixes évoluent par palier).

##### ***III4 -Les charges variables :***

Les charges variables sont les charges dont le montant varie en fonction du volume produit.

Par rapport à l'imputation de ces charges ou de ces coûts dans le calcul, nous obtenons plusieurs types de coûts : Coûts complets, coûts partiels, coût marginal, coûts standards, coûts directs, etc...

### **I2-calcul des coûts complets ou prix de revient**

Le calcul des coûts ou du moins sa diffusion semble apparaître dans les années 30, même si le problème du calcul des coûts de revient s'est posé de façon beaucoup plus précoce. A cette époque, les entreprises étaient des firmes dont les caractéristiques essentielles étaient les suivantes :

- ✓ Vente de produits homogènes, fabriqués en grandes séries ;
- ✓ Procédés de fabrication stables et homogènes ;
- ✓ Prépondérance de la fonction de production au sein de l'entreprise ;
- ✓ Importance des consommations directes dans le coût des produits ;
- ✓ Gestion taylorienne qui dissèque le travail humain dans des gammes opératoires ;
- ✓ Notion de la performance de l'entreprise identifiée à la minimisation du coût du produit.

La méthode privilégiée du calcul des coûts était celle du coût complet ou prix de revient basé sur les centres d'analyse

#### ***I21 coût complet basé sur la méthode des centres d'analyse***

C'est une méthode axée sur une analyse par produit ou service. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des unités d'œuvre.

L'application de la méthode comporte les étapes suivantes (Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon p86) :

#### ***I211 - Affectation des charges directes aux produits :***

Affecter les charges directes aux produits permet de déterminer un coût direct.

- Pour les matières, il s'agit de valoriser les consommations prélevées sur les stocks, c'est-à-dire connaître : les quantités consommées et coût d'achat unitaire.

- Pour la main d'œuvre directe, il s'agit de valoriser des temps de travail, c'est-à-dire connaître : le nombre d'heures productives et coût horaire de l'heure productive.

### ***I212 - Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse :***

Il s'agit d'abord de découper l'entreprise en centre d'analyse. Ce découpage repose sur l'étude du cycle d'exploitation et permet de regrouper dans un même centre des activités homogènes. On distingue trois types de centres d'analyse (Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon, p91) :

- Centres principaux : ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales (approvisionnement, production, distribution).
- Centres auxiliaires : ils correspondent à des fonctions opérationnelles secondaires (entretien, transport...).
- Centres de structure : ils correspondent à la structure de l'entreprise et regroupent en général les coûts de la fonction direction et de la fonction administrative et financière. S'il est difficile d'imputer les charges indirectes aux produits, on peut, par contre en affecter, sans difficulté, une grande partie à des centres d'analyse.

Il reste cependant des charges qui sont à la fois indirectes par rapport aux produits et par rapport au centre d'analyse. Elles sont communes à plusieurs centres c'est le cas des loyers, des dépenses de chauffage, des consommations d'électricité...pour imputer ces charges aux centres, on a recours à des clefs de répartition qui doivent être les plus réalistes possibles sur le plan économique (par exemple, loyer au prorata de la surface occupée par chacun des centres, dépenses de chauffage et d'électricité au prorata du cubage...)

### ***I213 - Du coût du centre principal au coût complet des produits :***

Il s'agit d'imputer le coût des centres principaux au coût des produits. Cela se fait grâce à l'utilisation de l'unité d'œuvre. Rappelons que l'unité d'œuvre a une triple fonction (Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon, p93) :

- C'est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.

- C'est la variable qui explique le mieux la consommation de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.
- C'est l'unité qui, par son coût, permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Chaque centre d'analyse opérationnel principal produit une activité quantifiable par un nombre d'UO. Chaque produit consomme pour sa réalisation un certain nombre d'UO dans chacun des centres.

Connaissant le coût total des centres principaux, ainsi que le nombre total d'unités d'œuvre produites, on peut déterminer le coût d'une UO par le rapport suivant :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = (\text{coût total du centre} / \text{Nombre d'unité d'œuvre produites}).$$

Dernière étape, la valorisation du nombre d'unité d'œuvre « consommées » par chaque produit par le coût de l'unité d'œuvre de chacun des centres permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits.

Après avoir d'une part affecté les charges directes aux produits et d'autre part imputé les charges indirectes via le « transit » dans les centres d'analyse, on détermine le coût de revient complet d'un produit.



**I22- Exemple de calcul du coût complet**

La méthode des centres d'analyse se base sur la répartition des charges en centres principaux et centres auxiliaires puis une répartition secondaire pour ne garder que les centres principaux.

**I221-Répartition secondaire**

	auxiliaire		principal		
Charges	Adm	Entret	Atelier1	Atelier2	Distrib
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7850</b>	<b>4950</b>	<b>1900</b>
Unité d'oeuvre			<b>h/mach</b>	<b>h/mach</b>	<b>C.A.</b>
Nombre D' U.O			<b>1570</b>	<b>1485</b>	<b>19000</b>
<b>Coût de l'U.O</b>			<b>5</b>	<b>3,33</b>	<b>0,10</b>

**I222-Données pour Calcul du coût du produit**

Pour le mois N

- Fabrication 1000 produits
- Consommation de matière 2 000
- Heures de travail des sections directes 10 000
- Heures machines atelier 1 1 850
- Heures machines atelier 2 1 300
- Chiffre d'affaires 25 000

***I223-Calcul du Coût du produit***

☐ Matière..... 2 000

☐ MO directe..... 10 000

☐ Coût atelier 1..... 9 250

•  $1850 \times 5 = 9250$

☐ Coût atelier 2..... 4 329

•  $1300 \times 3,33 = 4329$

☐ Coût de distribution..... 2 500

•  $25000 \times 0,10 = 2500$

☐ **cout total..... 28 079**

☐ **Coût unitaire**

☐  **$28\ 079 / 1000 = 28,08$**

***I224-Critiques du cout complet***

**Plusieurs critiques ont été recensées à savoir :**

- L'arbitraire de la répartition des charges indirectes
- L'absence de lien de causalité
- Des décisions incertaines
- La suppression d'un produit
- L'externalisation d'une activité

**I3- Les coûts partiels**

Parmi les méthodes de calcul des couts partiels il existe deux méthodes :

- La Méthode des coûts variables
- La méthode des coûts directs
-

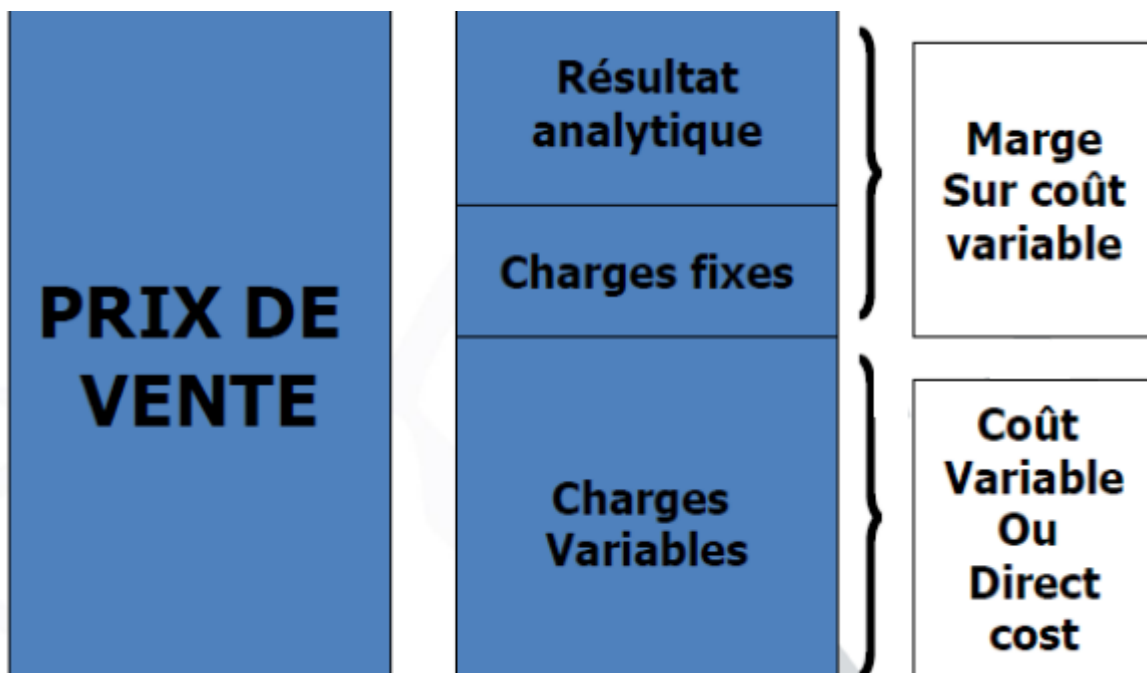
***I31- La méthode du coût variable et seuil de rentabilité***

***I311- Coût variable***

« C'est le coût formé par les seules charges variant avec la quantité de produits à vendre »

Les charges fixes sont considérées comme un tout indissociable, et donc seules les charges variables sont ventilées dans le calcul du produit

**Chiffre d'affaires - Coût variable = marges sur coût variable**



**A- Appréciation de la méthode**

Elle se base sur des éléments essentiels du raisonnement à court terme car elle permet :

- la simplification des calculs
- le contrôle des charges
- la comparaison facilitée

- la mise en évidence des produits les plus rentables
- De décider des stratégies de développement

### B- Limites de la méthode

Tous les produits ne consomment pas le même niveau de charges fixes

- Difficulté à séparer les charges fixes des charges variables

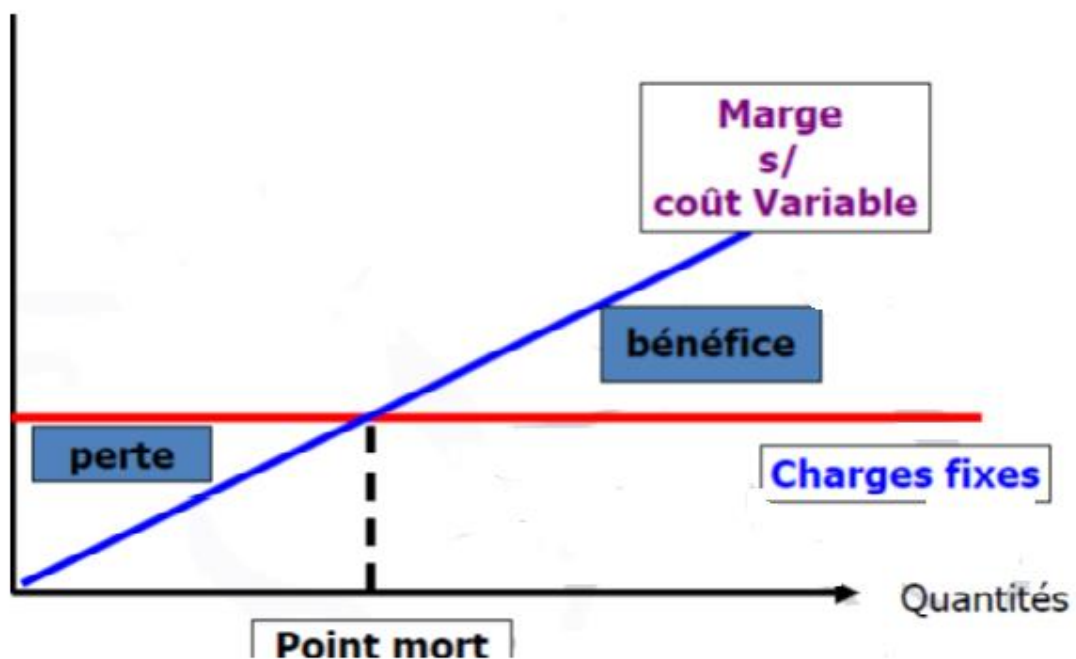
### I312- Le seuil de rentabilité ou point mort

#### A-Définition

C'est le volume ou la valeur des ventes à partir duquel (de laquelle) une activité est rentable.

Au point mort le résultat est nul.

Il permet de mesurer la contribution de différents produits au bénéfice.



### **B-Exemple**

#### **Données**

- Prix de vente unitaire du produit 120
- Charges variables 90
- Charges fixes 120 000

#### **Point mort**

- Prix de vente 120
- Coût variable 90

Marge sur coût variable = 30

$$S.R = CF / M s CV$$

$$120000 / 30 = 4000 \text{ unités}$$

#### ***I32- Les coûts directs :***

La problématique est celle des charges communes à l'entreprise que ces charges soient fixes ou variables.

Le coût direct est composé des CF et des CV qui sont directement affectables au domaine concerné.

Ce calcul permet de mesurer la contribution des différents produits à la couverture des charges communes

#### ***I321-Appréciation de la méthode***

Cette méthode permet d'éviter des travaux de répartition longs et toujours contestables. Elle doit être appliquée avec pragmatisme au regard de l'interprétation du caractère direct ou indirect de la charge.

#### I4- Le coût marginal

Le coût marginal comprend :

- Les charges variables de l'unité fabriquée
- La totalité des charges fixes permettant de réaliser la fabrication ou la prestation de cette unité

Cette méthode est destinée à maximiser le résultat de l'entreprise

#### Exemple

Une entreprise réalise des séries de 100 unités dont les coûts se présentent selon le tableau ci-après :

nombre séries	Coût total	C.V Totales	C.F Totales	C moy série	C.V moy série	Cmargin série
10	1100	800	300	110	80	
11	1190	890	300	108,2	80,9	90
12	1280	980	300	106,6	81,6	90
15	1600	1260	340	106,6	84	320

#### I5- Les coûts standards ou préétablis

La comptabilité de gestion développe différentes méthodes de calcul de coût, Ces méthodes permettent d'analyser les résultats de l'entreprise et de suivre leur évolution dans le temps, cependant elles ne permettent pas de constater si les résultats analytiques réalisés représentent

ce que pourrait espérer l'entreprise, compte tenu des moyens dont elle dispose. Afin de pouvoir exercer son pouvoir de contrôle des résultats de normes de référence, les coûts préétablis sont des coûts calculés (coût à priori). Ils constituent un système de référence, qui comparé aux valeurs réalisées, permettent de constater des écarts et d'entreprendre les actions correctives.

Le système des coûts standards est une application cohérente de la démarche prévisionnelle qui prépare et facilite l'élaboration des budgets, point de passage obligé de la prévision du résultat de la période.

Le coût standard est, donc un coût prévisionnel établi à partir d'une étude technique

### ***151- Description de la méthode des coûts standards***

Il s'agit de déterminer des quantités de matières premières, matières consommables, heures de main d'œuvre, services divers... qui entrent dans la fabrication d'un produit.

Ainsi présentés, les coûts standards apparaissent liés à l'organisation du travail qui découpe en tâches élémentaires le processus de production.

Pour calculer un coût, il ne suffit pas de déterminer des quantités de ressources nécessaires : il faut les valoriser grâce à l'obtention des prix unitaires de ces ressources

### ***152- Les buts de la méthode des coûts standards***

Comme toute méthode de contrôle de gestion largement appliquée dans les entreprises, les coûts standards répondent à plusieurs préoccupations :

- Favoriser la gestion prévisionnelle et la pertinence des budgets ;
- Mesurer les performances des producteurs et encourager les gains en rendement ou en productivité .

## **II- La méthode ABC : Une nouvelle méthode de calcul des coûts**

. La méthode ABC a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et R.S. Kaplan) et issue des travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International)<sup>1</sup>.

Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadaptées les méthodes du direct costing utilisées. Son but premier est de permettre de calculer un coût de revient complet plus pertinent. Cette méthode suggère de s'appuyer sur les activités

Cette méthode repose sur l'idée que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités. Les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits.

Selon Bescos et Mendoza (1994, p 41), « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources ».

Dans cette approche, le principe général est que les ressources engagées par l'entreprise permettent de réaliser des « activités », qui sont-elles mêmes consommées par les produits.

Selon Lebas (1991) : « une activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectifs de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur

La méthode ABC consiste à calculer le coût de revient et de retrouver les véritables causes de variation des coûts. L'ABC devrait réconcilier les tenants des coûts complets et

les tenants des coûts partiels, elle a donc pris le meilleur de chaque méthode : un coût complet d'une part, pertinent d'autre part, pour une meilleure orientation des choix stratégiques (Choix de gamme, Fabrication ou sous-traitance, etc.) et des politiques de fixation des prix de vente. (Bouin X., Simon F.X, 2004).



### **III Du costing ABC au pilotage ABM**

Deherripon PH (1997) donne une intéressante définition de l'ABM: « c'est une discipline qui se fonde sur la gestion d'activités comme voie d'amélioration de la valeur reçue par le client et du profit obtenu à pourvoir à cette valeur. Cette discipline implique une analyse de vecteurs de coût, une analyse d'activités et une mesure de performances. L'ABM utilise l'ABC comme principale source d'informations ».

Le management par les activités est perçu comme un développement, une amélioration de la méthode ABC.

On peut définir l'ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. Cette méthode s'appuie sur le découpage de l'entreprise par activité assez similaire à celui défini par la méthode ABC.

### **Bibliographie**

Bescos PL, Mendoza C (1994), Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Bouin X., Simon F.X., (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », 2ème édition, Dunod, paris.

Bouquin H. (1993), Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris.

Deherripon PH, 1997, gestion par activité, Edition ECM

Grandguillot B., Grandguillot F., (2014), « L'essentiel de la comptabilité de gestion », 6ème édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Moulinaux.

Lebas M. (1991), “ Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités ”, Revue Française de Comptabilité, n°226, septembre, pp. 47-63

Lorino P. (1991), Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités, Dunod, Paris

[https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN P1-9.](https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN-P1-9)

# **Chapitre III**

## **Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire.**

## **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :**

### **Planification et gestion budgétaire**

#### **I -Le cadre global de la planification d'entreprise**

Dans une entreprise ; la planification peut être considérée comme : « un système de données sur son futur. Elle s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles dans des plans à horizon de plus en plus restreint »

Dans un processus de planification complet, on dénombre trois niveaux :

#### ***II-Le plan stratégique***

Le plan stratégique se préoccupe de la viabilité de l'entreprise et de sa rentabilité à long terme, il reprend les points clés de la stratégie, à savoir :

- Les marchés/ produits/ technologies de l'entreprise ;
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple : part de marché ;
- Les moyens pour les atteindre : par exemple croissance interne, externe.

Le plan stratégique retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour les cinq-sept ans à venir (les grands objectifs et les grands choix). Il est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Ce plan est confidentiel et comporte peu de chiffres.

#### ***I2- Le plan opérationnel***

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et son financement. Ce plan introduit le diagnostic à court terme à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise : commercial, production, finance, logistique.etc. Mais contrairement au plan stratégique, qui a un caractère global et qualitatif, en définissant de grandes orientations en termes généraux. Il est élaboré en ou sur proposition des centres de responsabilités.

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Le plan opérationnel correspond donc, au chiffrage à moyen terme (trois ans en général) des objectifs du plan stratégique, déclinés entre les centres de responsabilités.

#### ***I3- Les budgets***

La dernière étape de planification est celle des prévisions à moins d'un an formalisé dans les budgets. Bouquin H., définit le budget, selon la conception classique du contrôle de gestion, comme « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». D'après Cuyaubère T. et Muller J., un budget se traduit concrètement par l'attribution à des responsables d'objectifs (de production, de ventes, de profits, normes de coûts à respecter, normes de rentabilité des capitaux investis, etc.) et de moyens (personnel, équipements, financement, trésorerie, etc.) chiffrés et datés qui résultent d'une série de prévisions et d'une attitude volontariste.

Le budget est donc la traduction financière des plans d'action Prévus en fonction des objectifs généraux et des moyens disponibles de l'entreprise ou l'organisation.

La base annuelle est la plus fréquente mais un découpage plus fin (Mois – Trimestre) est souvent pratiqué.

Le budget global est le résultat d'une agrégation de budgets partiels.

Le découpage des budgets correspond aux structures de l'organisation (Département, fonction, produit, atelier, chantier...).

#### ***I31- Objectifs du budget :***

- Contrôler les activités en dégageant des écarts entre prévision et réalisation ;
- Evaluer les performances des responsables.

Le budget est donc un outil de :

- Coordination et de communication ;
- Gestion prévisionnelle ;
- Délégation et motivation.

### Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire

#### *I32-Catègories de budgets :*

##### *I321-Le Budget Base Zéro (BBZ) :*

Le budget base zéro est une technique inspirée de la pratique américaine des années 60 du (Planning, Programming, Budgeting System). Dans les années 0, le BBZ s'est diffusé dans la plupart des grandes entreprises occidentales (Bouquin H.1992, P133-135). Le budget base zéro se propose de pallier aux inconvénients de la démarche budgétaire classique. Comme son nom l'indique, le dispositif budgétaire part de zéro, c'est-à-dire on ne tient pas compte du budget de l'année précédente pour déterminer celui de l'année à venir (Augé B., Naro G,2011, P125).

D'après Bouquin H. (1992), le BBZ repose sur un processus de quatre étapes :

- le découpage des fonctions concernées en centres de décision,
- l'analyse systématique de la valeur des activités de chaque centre,
- l'établissement de propositions budgétaires en élaborant un « ensemble budgétaire » pour chaque activité de base, qui traduira les différentes façons de la réaliser,
- le classement au sein de chaque ensemble budgétaire et le choix des propositions retenues.

##### *I322- budgets déterminants et budgets résultants*

Augé B. et NaroG, (2011), distinguent deux groupes de catégories de budgets, ceux qui apparaissent comme « déterminants » en raison de leur impact sur d'autres budgets et ceux qui sont des budgets « résultants », en cela qu'ils sont influencés par d'autres budgets. Pour eux, ce découpage est artificiel et variable selon les entreprises et leur pratique budgétaire :

##### *A-Les budgets déterminants :*

**A1-Le budget des ventes :** Ce budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché, des ventes passées...

**A2-Le budget des approvisionnements et des stocks :** Ce budget concerne les quantités de matières achetées... Son établissement dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock...

**A3-Le budget de production :** l'élaboration de ce budget revient à rechercher l'optimisation de la capacité de production... Il convient donc de définir préalablement le programme de production optimum à l'aide de méthode de recherche opérationnelle.

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

**A4-Le budget du personnel** : pour le construire, il faut tenir compte des facteurs de productivité, du temps d'adaptation en cas de renouvellement du produit, du taux d'absentéisme, etc.

#### ***B-Les budgets résultants :***

**B1-Le budget des frais administratifs (charges de structure)** : il regroupe les charges indirectes liées à l'état-major et aux services fonctionnels (frais généraux ou frais discrétionnaires).

**B2-Le budget d'investissement** : lié aux objectifs à moyen et long terme de l'organisation, ce budget recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement.

**B3 -Le budget de trésorerie** : ce budget traduit les données budgétées en termes d'encaissements et de décaissements et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise.

#### ***I33-Composantes du budget :***

##### ***I331 -Le budget des ventes***

###### **A-Définition**

C'est le budget pivot dont dépendent les autres budgets.

Le budget des ventes va récapituler les prévisions relatives au produit des ventes et aux coûts spécifiques de la fonction commerciale (publicité, transports, rémunération des représentants et autres intermédiaires...)

###### **B-objectifs du budget des ventes**

- Déterminer la nature et la qualité de ce que l'on veut vendre.
- Définir la cible à atteindre et le calendrier.
- Mettre en place des moyens et des méthodes pour vendre.
- Fixer les prix et les modalités de vente pour valoriser le budget.

###### **C-Collecte des données**

###### **C1-Au niveau interne,**

Des informations pertinentes peuvent être trouvées auprès :

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

- du service commercial (évolution du C.A au cours des années précédentes, évolution de la structure de la clientèle...);
- du service de production (évolution des quantités produites, évolution du coût de production...);
- du service comptable (comptabilité clients...)

#### **C2-Au niveau externe,**

L'entreprise :

- peut se procurer des informations auprès de certains organismes spécialisés (ONS, CCI, les sociétés privées d'études économiques...);
- doit s'informer sur l'intensité de la concurrence en identifiant ses concurrents, leurs points forts et faibles ;
- doit s'efforcer à avoir des informations sur le besoin et les aspirations des consommateurs (études de marché, enquête de satisfaction,)

#### **D-Techniques de prévision des ventes**

La prévision des ventes consiste à déterminer les ventes futures :

- en quantités,
- en valeur.

En tenant compte :

- des tendances et des contraintes imposées à l'entreprise,
- des décisions de politique générale de l'entreprise.

Il en résulte l'établissement d'un C.A prévisionnel dépendant de la composition des ventes et des prix prévus.

#### **E-La budgétisation des ventes :**

La budgétisation des ventes doit être aussi fine que possible. Cela signifie que pour chaque produit il faut définir :



### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire**

- La quantité à vendre pour chaque variante ou modèle.
- Par type de clientèle.
- Par zone géographique.
- Par point de vente.
- Par période.
- Par famille de produits

#### **F-Budgétisation des frais commerciaux**

Il s'agit d'un budget contenant toutes les charges inhérentes à l'opération de vente :

- Salaires du personnel commercial (non proportionnelles) et Commissions (proportionnelles)
- Charges de mercatique (non proportionnelles)
  - publicité
  - promotion
  - Parrainage, mécénat....
- Autres charges de distribution (par service)
  - Marketing : études, moyens/actions
  - Ventes : animation des équipes
  - Administration des ventes : fichiers clients, correspondance, tournées
  - Emballage / expédition
  - Service après-vente
  - Amortissement des véhicules de distribution

#### ***I332 Le budget de production***

##### **A-Objectifs**

Il va assurer la réalisation du programme des ventes.

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

Il va recenser l'ensemble des prévisions de produits et de charges liés à l'activité de fabrication et aux activités connexes (entretien, achats, sous-traitance...)

#### **B-Les étapes du budget de production ;**

Le budget de production se réalise en trois phases :

- L'établissement du programme de fabrication des produits.
- La détermination du niveau d'activité des unités de production.
- La budgétisation proprement dite.

#### **B1-Etablissement du programme de fabrication des produits**

La solution proposée fait appel à l'optimisation ou recherche du meilleur programme de production compte tenu de contraintes données :

Moyens matériels de production dont les possibilités d'extension sont étudiées dans le budget des investissements.

Matières premières et matières consommables pour lesquelles l'entreprise peut être tributaire d'un marché.

Main-d'œuvre disponible en tenant compte de la situation du marché du travail pour le personnel qualifié nécessaire. L'adaptation du nombre d'heures disponibles si l'on veut augmenter la capacité de production se fait par embauche ou par recours aux heures supplémentaires.

#### **B2-determination du niveau d'activité des unités de production**

Il s'agit de définir les capacités de production des unités de production par rapport aux machines utilisées, les capacités et le rendement des travailleurs en plus des techniques mises en œuvre.

## **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

### **B3- Budgétisation des charges de production**

Chaque composante du budget de production comporte en général :

- Une partie fixe, indépendante du niveau prévisionnel d'activité (salaire mensuel d'un chef d'atelier ou d'un contremaître, par exemple)
- Une partie variable, dépendant linéairement du niveau d'activité.

#### ***I333 Budget des approvisionnements***

##### **A-Définition des approvisionnements**

En matière budgétaire, comme en matière d'économie d'entreprise, la notion d'approvisionnement recouvre à la fois la notion de stockage et la notion d'achat avec, pour cette dernière, tous ses aspects :

- commande,
- livraison,
- règlement.

Le responsable du budget des approvisionnements doit veiller à établir un programme :

- permettant à tout moment d'éviter les ruptures de stock ;
- n'entraînant pas une gestion des stocks trop onéreuse.

##### **B-L 'objet de ce budget est donc double :**

- Déterminer les quantités de produits, matières premières et autres fournitures nécessaires au programme de production.

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire**

Une fois les quantités nécessaires déterminées pour l'exercice à venir, il restera la partie gestion des approvisionnements qui regroupe essentiellement deux fonctions : la fonction achats et la fonction stockage.

#### **C-Les éléments du budget :**

- Le prix d'achat des produits
- Les dates d'achat ou de prise de commande
- Les quantités à acheter
- Les dates probables de livraison (entrées en stock)
- Les dates envisagées de ventes ou d'utilisation (sorties de stock)
- De plus : toutes dépenses entraînées par la constitution du stock ainsi que les conséquences de leur surabondance ou de leur insuffisance (analyse financière)

#### ***I334- Le budget des centres administratifs***

Les différents types de centres

- La direction générale
  - Les services administratifs
  - Les services comptables et financiers
  - La direction des ressources humaines
  - La direction informatique
- +
- La réflexion stratégique et la planification
  - Le contrôle de gestion
  - L'audit interne

### **Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion :Planification et gestion budgétaire**

- La recherche et le développement
- Le service de contrôle de la qualité
- Le département d'études commerciales

#### ***I335 Budget des charges du personnel***

La maîtrise des frais de personnel répond à La logique budgétaire suivante :

- Comment organiser l'évolution des rémunérations ?
- Comment programmer les effectifs ?
- Comment contrôler les frais de personnel par centre ?
- Comment va évoluer la masse salariale ?

#### ***I336 -Budget des investissements***

Il récapitule l'ensemble des charges et des produits des investissements envisagés par l'entreprise dans le futur moyen ou à long terme. Il s'agit des investissements matériels et immatériels.

#### ***I337 Le budget de trésorerie***

- Il est bâti en dernier car il est la conséquence de l'ensemble des décisions prises dans chaque centre de responsabilité au niveau des :
- Volumes de ventes
- Conditions de paiement (clients, fournisseurs)
- Remises (clients, fournisseurs)
- Investissements
- Dépenses de recherche et de formation, etc.
- Ainsi que celles prises au niveau de la direction de l'entreprise :
- Investissements stratégiques, déménagement, négociation de contrats, etc.

## Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire

### *I34 Gestion et contrôle budgétaire*

#### *I341-Definition*

##### **A-La gestion budgétaire**

C'est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets.

Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision.

**B-Le contrôle budgétaire** est donc une fonction partielle du contrôle de gestion. Il est constitué par le calcul des écarts.

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée, la valeur constatée est généralement la réelle qui apparaît dans la comptabilité analytique. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle,

Les actions correctives tendent à rapprocher le réel des précisions assimilé au souhaitable.

##### **C-Correctives et apprentissage**

- Choisir le système budgétaire approprié à l'organisation et aux besoins de l'entreprise.
- Réaliser un effort systématique d'information portant sur les objectifs, les politiques et les résultats de l'exploitation.
- Assurer la formation des collaborateurs en vue d'améliorer la compétence des cadres et des exécutants.

#### *I342- Les différentes étapes du contrôle budgétaire*

Le contrôle après l'action : contrôle a posteriori, consistant en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances. Ce qui permet de :

- Mettre à jour les normes techniques et économiques.
- Améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir.

### Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire

- Permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire à l'horizon de gestion qui est le sien.

#### *1343- Les conditions d'efficacité du contrôle :*

- La continuité du contrôle : le système de contrôle doit être constamment en alerte.
- La rapidité d'obtention des résultats : le délai qui s'écoule entre la date de la mesure et celle de sa lecture par le gestionnaire responsable doit être suffisamment court pour que soient possibles la recherche de la cause de l'écart, d'une part et l'action corrective, d'autre part.
- La saisie des informations en comptabilité analytique :
  - Les consommations doivent être localisées et valorisées non pas au niveau des produits mais à celui des centres de responsabilité.
  - La cohérence du plan budgétaire et du plan analytique : association des rubriques budgétaires aux rubriques comptables.

#### *1344 Les modalités du contrôle budgétaire*

##### **A-Les étapes de l'analyse détaillée des écarts**

- Le calcul des écarts
- L'identification des causes
- L'identification des responsables
- L'identification et l'analyse des scénarios de solution
- Le choix et la mise en place d'une solution

##### **B-L'analyse des écarts**

Il existe 2 types d'écarts :

- Les écarts sur charges directes
- Les écarts sur charges indirectes ou écarts sur centres de travail.

- **Les écarts sur charges directes**

### Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire

Ces écarts concernent :

- La main d'œuvre directe
- Les matières consommées
- Pour chaque domaine il se distingue en :
  - Ecart sur quantité ou sur temps
  - Ecart sur prix ou sur salaire

L'écart peut provenir du temps ou du coût horaire

➤ **Les écarts sur matières**

#### Exemple

Quantité standard 1400

- Prix standard sur la période 50
- Constaté sur la période :
- Consommation 1500
- Prix observés 52

#### Ecart global :

$$[1400 \times 50] - [1500 \times 52] = 8000$$

#### Ecart sur quantité :

$$[1500 - 1400] \times 50 = 5000$$

#### Ecart sur prix

$$[52 - 50] \times 1500 = 3000$$

➤ **Les écarts sur charges indirectes**

La méthode des 4 écarts

- Ecart sur budget pour charges fixes



### Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : Planification et gestion budgétaire

- Ecart sur budget pour charges variables
- Ecart de rendement
- Ecart de capacité

#### ➤ **Ecart de rendement**

Il permet de mesurer le niveau de productivité de la période au regard du standard. Il mesure l'efficacité, c'est à-dire la comparaison entre les heures effectives et les heures standards correspondant à la production effective.

#### ***Bibliographie :***

Bouquin H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, Vanves Augé B.,

Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris.

Cuyaubère T., Muller J., (2004), « Contrôle de gestion, Manuel », 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris

# **Chapitre IV : Le Tableau de Bord**

## **Outil de pilotage**

## **Chapitre IV : Le Tableau de Bord outil de pilotage**

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord. –

### **I -Définition du tableau de bord.**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions du tableau de bord

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI (2013) « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ».

Selon Abdelhamid EL GADI « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »

On peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

### **II- Les rôles du tableau de bord.**

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

### ***III-Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :***

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.

- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise. (Claude ALAZAD et Sabine SEPARI, page : 634).

***II2- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :***

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun. (Claude ALAZAD et Sabine SEPARI ,2013, page : 600)

***II3- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :***

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur Abdelhamid EL GADI ; page : 32

Il répond donc à une triple question :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- Cela va-t-il durer ?

### III- les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :la conception générale.et dans les instruments utilisés.

#### III 1- la conception générale.

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones (Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2013, p595).

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Ecarts
Rubrique 1			
· Indicateur A			
· Indicateur B			
·			
·			
Rubrique 2			

Zone « paramètres économiques », Zone « résultats », Zone « objectifs », zone « écarts »

**La zone « paramètres économiques »** comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

**La zone « résultats réels »** ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité : (Nombre d'articles fabriqués ; Quantités de matières consommées ;Heurs machine ;Effectifs, etc.).

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative : Taux de rebuts ; Nombre de retours clients ; Taux d'invendus, etc.

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- ✓ Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- ✓ Des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;
- ✓ Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

**La zone « Objectifs » :** dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).

**La zone « écarts »** ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

### ***III 2- Les instruments utilisés***

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

#### **A- Les écarts :**

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir (Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2013, p 641).

#### **B- Les ratios :**

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise (Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2013, p 641).

En règle générale un ratio respecte les principes suivants :

- ✓ Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ;
- ✓ Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit le signe d'une amélioration de la situation.
- ✓ La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

### **C- les graphes**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

- ✓ Histogramme.
- ✓ Graphique en "camembert".

### **D- les clignotants**

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

## **IV- Les indicateurs du Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises**

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières Berland N. (2009).

### ***IVI- Les indicateurs financiers :***

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui

soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- ✓ Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- ✓ Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

- ✓ Un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité.
- ✓ Une absence de déclinaison des indicateurs globaux,
- ✓ Une information tardive et peu ciblée.

#### ***IV2- Les indicateurs non financiers :***

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balancedscorecard.

#### **A) Définition de balanced scorecard :**

Le balancedscorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes Berland N. (2009),<sup>1</sup>.



La méthode de confection du balancedscorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balancedscorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

## **B) Les axes du balanced scorecard :**

Le balancedscorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant ([www.abhatoo.net.ma/.](http://www.abhatoo.net.ma/))

- **Les résultats financiers :** Les auteurs du balancedscorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balancedscorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.
- **Le perspectif client :** Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :
  - Part de marché
  - Conservation de clientèle
  - Acquisition de nouveaux clients
  - Satisfaction des clients
  - Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existants et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- **Le perspectif processus interne :** L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.
- **Le perspectif apprentissage organisationnel :** Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :
  - Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
  - Les capacités du système d'information, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés

### **V- Du pilotage au reporting :**

Le pilotage est le dispositif qui permet aux managers de conduire la gestion de leurs entités en toute autonomie. Il s'avère que les tableaux de bord constituent un outil de pilotage par excellence. Dans une stricte perspective de pilotage, le tableau de bord est propre au manager qui pilote sauf que les informations ne remontent pas jusqu'au sommet de la hiérarchie. Dans ce dernier cas, c'est la mission du reporting. Augé B., Naro G., Le reporting est d'après Doriath B., « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité ». Dans le cadre d'une gestion décentralisée, il permet la vérification du respect des unités décentralisées de leurs engagements contractuels. Si le tableau de bord est un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle. (Augé B., Naro G)

Le reporting se fait généralement avec une périodicité trimestrielle, mais, sous les pressions financières qui s'exercent sur les firmes, il a eu tendance à intensifier sa fréquence.

## **Bibliographie**

ALAZAD C et Sabine SEPARI, 2013, DCG 11 « contrôle de gestion » édition Dunod ;

Abdelhamid EL GADI « Audit et contrôle de gestion » ;

Augé B., Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris.

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

Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

[www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20l...](http://www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20l...) -

Doriath B.2008, Dunod, Paris., « Le contrôle de gestion en 20 fiches »,

# **CHAPITRE V : LE BENCHMARKING**

## **CHAPITRE V : LE BENCHMARKING**

### **I-Qu'est-ce que le benchmarking?**

Le benchmarking est un ensemble d'actions qui vous aident à évaluer et à comparer vos produits, méthodes et services à ceux de vos partenaires ou de la concurrence. S'appuyant sur des métriques spécifiques, le benchmarking permet de trouver les meilleures méthodes pour s'assurer un avantage concurrentiel. <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198861-benchmarking-definition/>

Développé au début des années 1980 par la société Xerox, le benchmarking est une pratique très plébiscitée. Grâce à cette technique, nous pouvons mesurer les performances de nos produits, services ou processus par rapport à celles d'un leader du secteur. L'intérêt de cette analyse est d'identifier les opportunités d'amélioration en interne et d'obtenir suffisamment d'informations pour accéder aux meilleures pratiques opérationnelles.

### **II-Le Benchmarking comme méthode de comparaison**

En analysant en détail ce qui permet à l'entreprise d'atteindre ces niveaux de performance, et en comparant ces méthodes à la manière dont l'entreprise fonctionne, le processus d'étalonnage apporte des améliorations significatives sur le moyen et le long terme.

Cette évaluation, lorsqu'elle est effectuée convenablement, permet de mettre en lumière les points forts et les points faibles d'une organisation et d'identifier les grandes lignes de sa stratégie d'amélioration continue. <https://www.tableau.com/fr-fr/learn/articles/what-is-benchmarking#:~:tex>

### **II-1-Les applications du benchmarking**

Concrètement, le benchmarking permet de comparer les méthodes de sa propre structure à celles des organisations leaders. L'entreprise peut observer les processus décisionnels, commerciaux ou managériaux des chefs de file, pour en mesurer les écarts.

Après la phase d'apprentissage, le benchmarking révèle le niveau de performances à atteindre. Il permet la mise en pratique d'actions tangibles pour améliorer les activités ayant une forte incidence sur l'entreprise. Objectif : transformer une idée en un succès commercial.

### **III-Les différents types de benchmarking**

#### **Il existe plusieurs types de benchmarking :**

- ❖ Interne : il s'agit de la phase d'apprentissage avant de procéder au benchmarking externe. Ce processus de partage d'informations est présent dans les grands groupes. Les informations recueillies restent en interne et facilitent la transposition des solutions identifiées.
- ❖ Externe (concurrentiel) : analyse et comparaison des processus, outils, méthodes et produits avec ceux des concurrents ou des structures similaires en termes de chiffre d'affaires ou de secteur d'activité. L'analyse est ponctuelle et peut se réaliser avec la collaboration d'un ou plusieurs partenaires ou concurrents directs.
- ❖ Fonctionnel : identification et documentation des processus liés aux performances en analysant les fonctions de l'entreprise par rapport à celles de la concurrence.
- ❖ Organisationnel : amélioration des processus et des activités qui ont une grande incidence sur l'organisation. L'objectif est alors d'identifier les insuffisances et autres dysfonctionnements internes.
- ❖ Des processus : identification des clés du succès des organisations leaders et diagnostic des leviers d'amélioration pour favoriser le gain de performances.
- ❖ Générique : observation et comparaison des meilleures pratiques organisationnelles pour développer et acquérir de nouvelles idées.
- ❖ Stratégique : analyse et adaptation des stratégies gagnantes des partenaires pour faciliter la prise de décision et l'allocation des ressources

### **IV-Comment faire un benchmark ?**

#### **IV1-En general**

**1-identifiez** les points de comparaison. ...

**2-Identifiez** la concurrence. ...

3-Examinez les tendances. ...

4-Communiquez les résultats du benchmark. ...

5-Développez un plan d'action avec des objectifs clairs. ...

6-Surveillez les résultats.

#### **IV-2-Comment faire un benchmark digital ?**

Faire un benchmark concurrentiel en 5 étapes -

1-Cerner les pratiques à benchmarker. ...

2-Fixer les critères de comparaison. ...

3-Choisir les concurrents. ...

4-Collecter les données. ...

5-Une fois les données collectées, il s'agit de les consigner dans une matrice organisée de manière à pouvoir les comparer.

#### **IV-3-Mise en œuvre d'un Benchmarking :**

Comme nous l'avons vu, la démarche consiste à se référer à l'acteur le plus performant dans le domaine sous analyse et le prendre comme modèle étalon.

Pour cela, il est nécessaire de comprendre les leviers de performance que l'entreprise de référence a su actionner, afin de les intégrer dans votre propre organisation pour améliorer vos pratiques dans un univers concurrentiel mouvant.

Pour être rigoureux, voici un exemple de démarche à suivre :

## Les étapes benchmarking



Source : Les 5 grandes étapes d'un benchmarking par Laurent GRANGER - Mis à jour le 30/01/2023, Manager GO

### Etape 1 - Préparation de l'étude benchmarking

#### ❖ Définissez le périmètre de l'étude

Déterminez en premier lieu quel va être le sujet de l'étude. Autrement dit : quelle partie de l'organisation est mise sous action (un service, un processus, un produit ?). Au demeurant, la décision de recourir à cet outil se fait souvent après avoir constaté un dysfonctionnement ou bien des résultats perfectibles pour un domaine critique.



### ❖ **Choisissez l'entreprise étalon**

Il est ensuite nécessaire d'identifier à qui se comparer. Décidez si la référence est à chercher en interne ou bien en externe. Sélectionnez la (ou les) organisation(s) en adéquation avec l'action de progrès que vous souhaitez mener. Identifiez et dresser la liste des concurrents clés en cohérence avec le périmètre de l'étude si votre objectif est de vous appuyer sur leurs pratiques pour développer des avantages concurrentiels.

### ❖ **Sélectionnez les méthodes de collecte des informations**

Une fois les références identifiées, élaborer un plan de collecte des données. Selon le type de référence choisie, l'accès aux informations peut se révéler plus ou moins complexe. Important : les informations recueillies doivent être de type quantitatif . Un processus de benchmarking s'élabore à partir de données chiffrées. Les moteurs de recherche permettent de trouver de précieuses informations à condition de bien choisir ses mots clés. Si l'activité en question est dans le domaine du digital (e-commerce...), il est souvent plus facile de collecter de précieuses données.

## **Etape 2 - Analyse des cibles**

- ❖ Déterminez les écarts de performance et leurs causes
- ❖ Analysez en détail les résultats des partenaires (ou concurrents) de référence et les comparer avec vos propres performances. Recherchez les raisons des écarts.
- ❖ Fixez les seuils de performance à atteindre
- ❖ À la lumière de l'analyse menée précédemment, fixez des objectifs globaux pour votre propre organisation.

## **Etape 3 - Intégration des résultats en interne**

- ❖ Communiquez les résultats de la phase d'étude du benchmarking

Comme tout projet, il est indispensable d'obtenir l'adhésion du personnel impacté plus ou moins directement en communiquant sur le sujet et en démontrant la crédibilité des conclusions. Chaque collaborateur doit intégrer les impacts sur sa propre activité.

- ❖ Définissez des objectifs fonctionnels
- ❖ Déclinez les objectifs globaux en objectifs opérationnels concrets pour les collaborateurs concernés.

#### **Etape 4 - Mise en oeuvre des actions d'amélioration**

- ❖ Elaborez le plan d'action

Mettez en musique les actions nécessaires pour atteindre les objectifs opérationnels fixés. Utilisez la méthode Qui-Quoi-Où-Quand-Comment-Pourquoi pour ne rien oublier. Définissez des indicateurs pour s'assurer de la bonne avancée des opérations.

- ❖ Mettez en œuvre le plan d'action
- ❖ Lancez les opérations et les pilotez à travers un tableau de bord et autres outils de pilotage .

#### **Etape 5 - Amélioration continue**

- ❖ Réévaluez les références
- ❖ S'agissant d'un processus continu, assurez-vous que les référentiels, comme les seuils de performance à atteindre, restent pertinents.

#### **V-Quelle est la différence entre veille concurrentielle et benchmarking ?**

De manière générale, la veille concurrentielle implique de collecter des données liées aux entreprises concurrentes, tandis que le benchmarking implique d'analyser ces données. C'est en effet ce dernier qui permet à l'entreprise d'analyser sa compétitivité par rapport aux concurrents.13 juil. 2022

## **CHAPITRE VI :Fiches de TD et corrigés**

## Fiche de TD n 1 en contrôle de gestion sur les couts complets

### Exercice d'application

L'entreprise « FLEXIA » est une société anonyme qui est spécialisée dans la production et la commercialisation de vestes en cuir destinées spécialement à l'exportation. Le comptable de l'entreprise vous soumet les renseignements afin d'effectuer les travaux ci après.

#### Les renseignements sur le processus de fabrication :

Les vestes sont coupés dans un atelier « coupe », puis ils passent dans l'atelier « piquage » et enfin dans l'atelier « finition » ou les ouvriers mettent les boutons et les fermetures à glissières.

#### Tableau de répartition des charges indirectes du 2éme semestre 2006 :

Charges	Totaux	Adm	Ent	Approv	Coupe	Piquage	Finition	Distrib
Total rép.prim	1.083.570	146.400	110.400	83.200	44.600	283.380	213.990	201.600
Adm			20%	5%	15%	20%	20%	20%
Ent		15%		15%	20%	20%	20%	10%
Total rép.secon								
Nature UO				Mètre cuir acheté	Mètre cuir coupé	Pièce piquée	Pièce finie	100 DA de vente
Nombre UO						3.000	3.000	12.000

### **Données complémentaires :**

– Stock au 1/04/06 :

- Cuir : 400 mètres à 49.7 le mètre
- Veste : néant

– Achat de la période : cuir : 5.000 mètres à 60DA le mètre

– Sorties de la période : 4.000 mètres de cuir

– Ventes de la période : 2.400 vestes à 500DA l'unité

-Main d'œuvre directe de la période ;

- Coupe : 3.500H à 15 DA l'heur
- Piquage : 3.600H à 8DA l'heure
- Finition : 2.400H à 7DA l'heure

### **Travail à Faire :**

1. Terminer le tableau de répartition des charges indirectes
2. Présenter sous forme de tableau :
  - le coût d'achat du cuir
  - le coût de production des ventes
  - le coût de revient et le résultat analytique des vestes vendues

**NB :** les sorties sont évaluées au coût moyen unitaire pondéré Retenir deux décimales pour les calculs

## Solution de la fiche de TD 1

Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges	Totaux	Adm	Ent	Approv	Coupe	Piquage	Finition	Distrib
<b>Total rép.prim</b>	1.083.570	146.400	110.400	83.200	44.600	283.380	213.990	201.600
<b>Adm</b>		<b>-168.000</b>	33.600	8.400	25.200	33.600	33.600	33.600
<b>Ent</b>		21.600	<b>-144.000</b>	21.600	28.800	28.800	28.800	14.400
<b>Total rép.secon</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	113.200	98.600	345.780	276.390	249.600
<b>Nature UO</b>				<b>Mètre cuir acheté</b>	<b>Mètre cuir coupé</b>	<b>Pièce piquée</b>	<b>Pièce finie</b>	<b>100 DH de vente</b>
<b>Nombre UO</b>				5.000	4.000	3.000	3.000	12.000
				22,64	24,65	115,26	92,13	20,8

### Prestation réciproque :

$$A = 146.400 + 15\% E$$

$$E = 110.400 + 20\% A$$

$$A = 146.400 + 0,15(110.400 + 0,2 A)$$

$$E = 110.400 + (0,2 \times 168.000)$$

$$A = 146.400 + 16.560 + 0,03 A$$

$$E = 144.000$$

$$A = 168.000$$

### Le coût d'achat :

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	5.000	60	300.000
Frais	5.000	22,64	113.200
Coût d'achat	5.000	82,64	413.200

**L'inventaire permanent :**

Libellés	Quantités	Prix unitaire	Montant	Libellés	Quantité	Prix unitaire	Montant
- Stock I	400	49,7	19.880	- Sorties	4.000	80,2	320.800
- Entrée	5.000	82,64	413.200	- Stock final	1.400	80,2	112.280
<b>Total</b>	5.400	80,2	433.080	<b>Total</b>	5.400	80,2	433.080

**Coût de production :**

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
<b><u>Charges directes :</u></b>			
-MP	4.000	80,2	320.800
At. coupe	3.500	15	52.500
At. piquage	3.600	8	28.800
At. finition	2.400	7	16.800
<b><u>Charges indirectes :</u></b>			
At. coupe	4.000	24,65	98.600
At. piquage	3.000	115,26	345.780
At. finition	3.000	92,13	276.390
<b>Coût de production</b>	3.000	379,89	1.139.670

**L'inventaire permanent :**

Libellés	Quantités	Prix unitaire	Montant	Libellés	Quantité	Prix unitaire	Montant
- Stock I	—	—	—	- Sorties	2.400	379,89	911.736
- Entrée	3.000	379,89	1.139.670	- Stock	600	379,89	227.934

				<b>final</b>			
<b>Total</b>	3.000	379,89	1.139.670	<b>Total</b>	3.000	379,89	1.139.670

**Coût de revient :**

<b>Elément</b>	<b>Quantité</b>	<b>Prix unitaire</b>	<b>Montant</b>
Cout de revient de la production vendue	2.400	379,89	911736
Frais de distribution			249600
	<b>2.400</b>	<b>483,89</b>	<b>1161336</b>

**Résultat analytique :**

<b>Elément</b>	<b>Quantité</b>	<b>Prix unitaire</b>	<b>Montant</b>
<b>Prix de vente</b>	2.400	500	1.200.000
<b>Coût de revient</b>	2.400	483,89	1.161.336
<b>Résultat analytique</b>	<b>2.400</b>	<b>16,11</b>	<b>38.664</b>



<https://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-corrige-sur-les-couts-complets/>

## **Fiche de TDn 2 en contrôle de gestion sur le seuil de rentabilité**

### **EXERCICE D'APPLICATION1**

M. PACIOLI fabrique des VTT. Il évalue ses charges fixes à 22 500 € pour une année.

Chaque VTT supporte en moyenne un coût variable de 75 €.

Il vend chaque VTT au prix moyen de 300 €.

#### **TRVAIL A FAIRE :**

1-Déterminer le nombre de VTT que l'entreprise doit vendre pour atteindre son seuil de rentabilité.

2-Dans l'hypothèse où l'entreprise fabrique 180 VTT par an (activité régulière sur l'année)

Quel sera son bénéfice ?

3-A quelle date le seuil de rentabilité calculé plus haut, sera-t-il atteint ?

#### **CORRIGÉ:**

MARGE SUR COUT VARIABLE

$$300 - 75 = 225$$

TAUX DE MARGE

$$225 : 300 = 75 \%$$

SEUIL DE RENTABILITE

$$75\% x = 22\,500$$

$$x = 30\,000 \text{ €}$$

soit en nombre de VTT

$$30\,000 : 300 = 100 \text{ VTT}$$

La résolution graphique se fait avec l'intersection des droites

$$Y = 0,75x \text{ et } Y = 22\,500$$

Il suffit de tracer ces deux droites et leur point d'intersection est le point de rentabilité...

### **2-pour 180 VTT**

A 100 VTT le seuil de rentabilité il couvre les charges fixes, pour 180 le bénéfice est calculé directement sur les 80 en marge sur coût variable...

$$80 \times 225 = 18\,000 \text{ €}$$

### **3-Date où est atteint le SR**

$$\text{CA total } 180 \times 300 = 74\,000 \text{ €}$$

Si 74 000 correspondent à 365 jours

$$365 \times 30\,000 / 74\,000 = \dots$$

A partir de ce nombre de jours il faut retrouver la date ....

## Exercice2 sur le seuil de rentabilité

La production mensuelle régulière d'une entreprise est de 4000 unités. Ces articles vendus au prix unitaires de 250 dhs. Ont un cout variable unitaire de 205 dhs. Les charges fixes annuelles sont de 1 170 000 dhs .

Travail à faire:

1. Calculer le SR en valeur et en volume.
2. A quelle date ce seuil de rentabilité sera -t-il atteint?
3. quel est le profit maximum possible si toute la production est vendue?
4. Représenter graphiquement le SR à partir de la relation :  $MCV=CF$

### Solution de l'exercice:

1. Calculer le seuil de rentabilité (SR) :

Le chiffre d'affaire (C.A)=  $4000 * 250 = 1\ 000\ 000$  dhs.

Les charges fixes mensuelles (C.F)=  $1\ 170\ 000$  dhs /12 = 97 500 dhs

Les charges variables(C.V) =  $4000 * 205 = 820\ 000$  dhs

La marge sur le cout variable (MsCV) =  $C.A-C.V = 1\ 000\ 000 - 820\ 000 = 180\ 000$  dhs

Donc, le SR est de :

SR en valeur =  $CA*CF/MsCV = 1\ 000\ 000 * 97\ 500 /180\ 000$  dhs =541 666,67 dhs

SR en volume =  $SR$  en valeur / prix de vente =  $541\ 666,67/250 = 2167$  unités

2. La date de la réalisation du SR ( annuelle).

CA= 12 000 000 dhs —> 12 mois

SR = 6 500 000 dhs  $\longrightarrow$  X mois

Alors X = 6,5 mois > 15 juillet

3. Le profit Maximum :

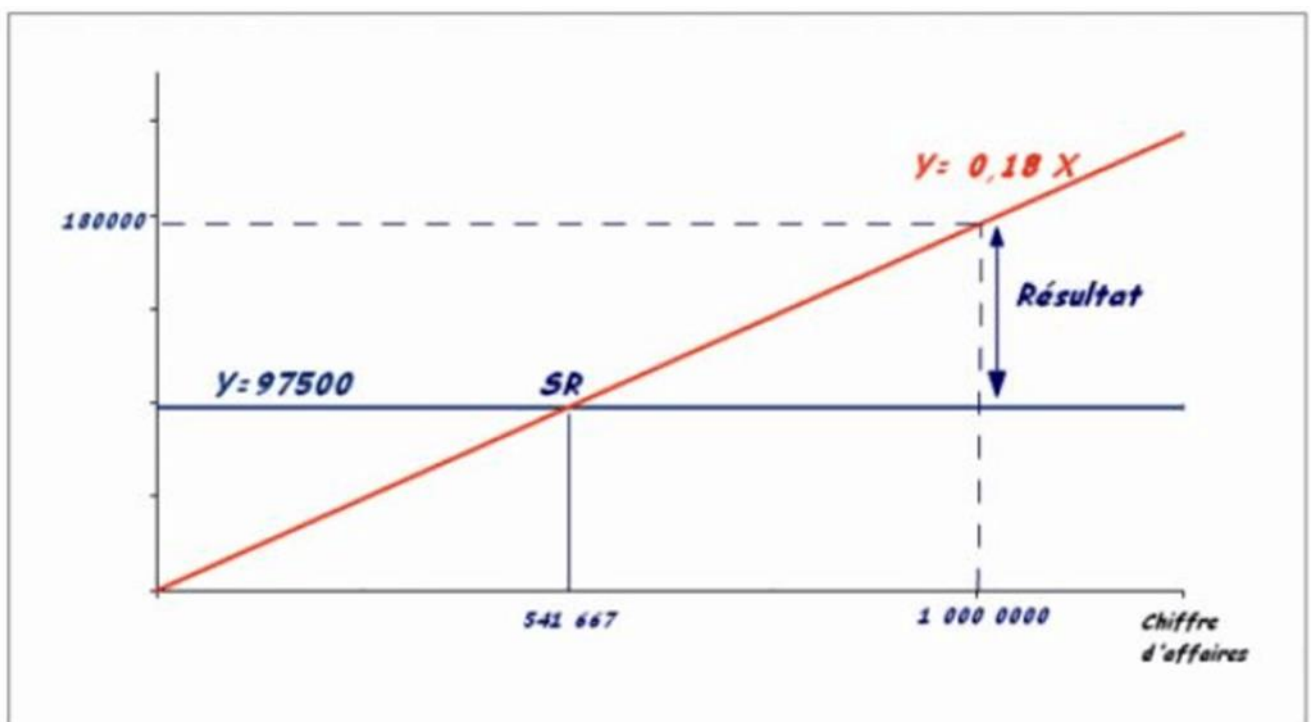
chiffre d'affaire :  $4000 * 250 = 1\,000\,000$

Ch.variables :  $4000 * 205 = 820\,000$

Ch. fixes (mensuelle) = 97 500

Résultat mensuelle (profit)= 82500

4. Représenter graphiquement le SR à partir de la relation :  $MCV=CF$



[Http :commerceinternational.centerblog.net/3719872-LE-SEUIL-DE-RENTABILITE-EXERCICE-D-APPLICATION](http://commerceinternational.centerblog.net/3719872-LE-SEUIL-DE-RENTABILITE-EXERCICE-D-APPLICATION)

## **Fiche de TDn 3 en contrôle de gestion sur le cout marginal**

### **Rappel sur Le calcul du cout marginal**

#### **Définition du coût marginal**

Le cout marginal est un coût calculé qui exprime la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

Coût marginal unitaire = Variation du coût total/Variation de la quantité

Composition

Le cout marginal est composé de charges variables majorées éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production .

On distingue deux situations :

Première situation : L'augmentation de la production ou du niveau d'activité n'entraîne pas d'augmentation des charges fixes.

Cout marginal d'une unité= Coût variable unitaire

Deuxième situation : L'augmentation de la production ou du niveau d'activité entraîne l'augmentation des charges fixes.

Coût marginal d'une unité = Coût variable unitaire + (Coûts fixes supplémentaires/Nombre d'unités supplémentaires)

### **Exercice 1 :**

Une entreprise fabrique 2 000 unités d'un produit X qui lui coûtent 1 800 000 de charges variables et 600 000 de charges fixes. Le prix de vente unitaire du produit X est de 1 680 . L'entreprise reçoit une commande supplémentaire de 800 unités qui seront vendues au prix de 1 200 la pièce.

Première hypothèse : la fabrication n'entraîne pas de frais fixes supplémentaires.

Deuxième hypothèse : la fabrication entraîne une majoration des coûts fixes de 40 000 .

### **Corrigé**

Première hypothèse

Coût variable unitaire :  $1\,800\,000/2\,000 = 900 \text{ €}$

Coût marginal d'une unité :  $((900 \times 2\,800) - (900 \times 2\,000 + 600\,000))/(2\,800 - 2\,000) = 900 \text{ €}$

Deuxième hypothèse

Coût marginal d'une unité :  $900 + 40\,000/800 = 950 \text{ €}$

### **Exercice 2:**

L'entreprise doit prendre la décision d'accepter la commande supplémentaire de 800 unités sachant que le prix de vente unitaire est de 1 200 et le coût marginal de 950 .

### **Corrigé**

Recette marginale :  $1\,200 \times 800 = 960\,000$

Coût marginal :  $950 \times 800 = 760\,000$

Résultat marginal :  $960\,000 - 760\,000 = 200\,000$

Le résultat est positif, il faut donc accepter la commande supplémentaire de 800 unités.

### **Rappel sur L'optimum technique et l'optimum économique**

L'optimum technique est le niveau de production pour lequel le coût moyen est minimum, ce qui procure le maximum de résultat unitaire et donc un maximum de rentabilité. D'un point de vue mathématique, le coût moyen est minimum lorsque le coût moyen est égal au coût marginal.

Coût moyen = Coût marginal

L'optimum économique est le niveau de production qui dégage le profit global maximum.

D'un point de vue mathématique, le profit global est maximum lorsque la recette marginale est égale au coût marginal.

Recette marginale = Coût marginal

### **Exercice 3:**

Nbre d'unités	Coût unitaire moyen	Coût total	Coût marginal unitaire	Prix de vente	Résultat unitaire
1 000	120	120 000		140	+ 20
2 000	112	224 000	104	140	+ 28
3 000	96	288 000	64	140	+ 44
4 000	100	400 000	112	140	+ 40
5 000	104	520 000	120	140	+ 36
6 000	118	708 000	188	140	+ 22

L'entreprise vous fournit les éléments suivants :

TAF ; 1 calculer l'optimum économique et l'optimum technique

2 représenter graphiquement le cout marginal

## Corrigé

### Optimum technique:

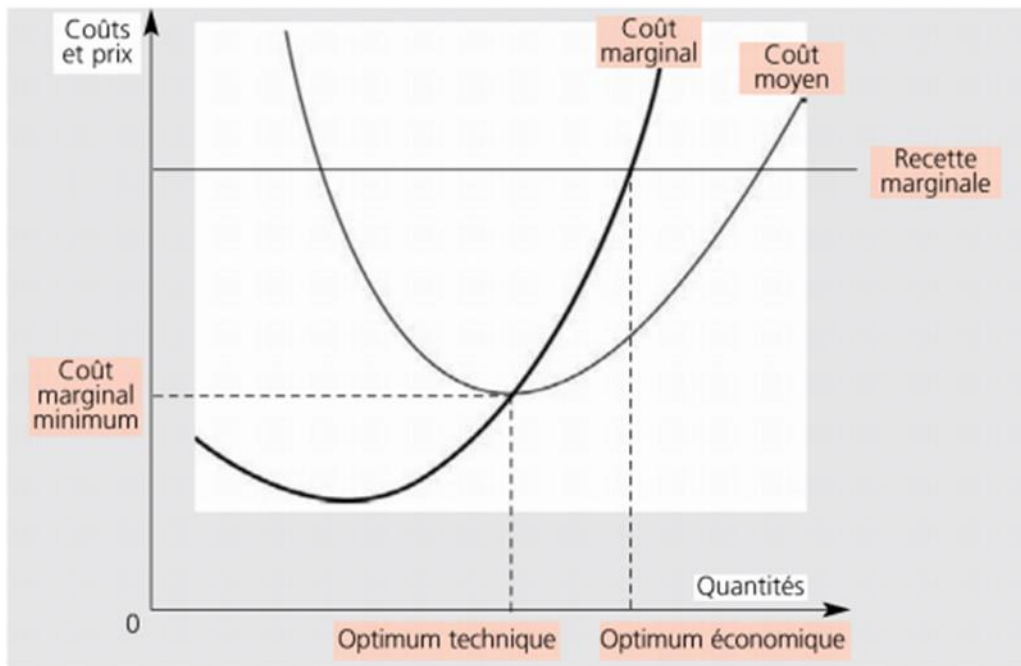
- Coût moyen unitaire minimum : 96 €
- Résultat unitaire maximum :  $140 - 96 = 44$  €
- L'optimum technique est donc de 3 000 unités

### Optimum économique:

- Profit global maximum :  $36 \times 5\ 000 = 180\ 000$  €
- L'optimum économique est donc de 5 000 unités

### La représentation graphique du cout marginal





Le coût moyen et le coût marginal sont représentés sur un même graphique (courbes en U) pour visualiser leur évolution et représenter l'optimum technique ainsi que l'optimum économique.

L'optimum technique est atteint au point d'intersection de la courbe du coût moyen et de celle du coût marginal.

L'optimum économique est atteint au point d'intersection de la courbe du coût marginal et de la droite de la recette marginale.

[https://public.iutenligne.net/gestion/comptabilite-de-cout/gestion/antraigue\\_januario/partie5\\_calcul\\_ana\\_cout\\_833-S3/sansmenu/GEST-P05-R04/Pdf/04.pdf](https://public.iutenligne.net/gestion/comptabilite-de-cout/gestion/antraigue_januario/partie5_calcul_ana_cout_833-S3/sansmenu/GEST-P05-R04/Pdf/04.pdf) cout marginal

## **Fiche de TDn 4 en contrôle de gestion sur le cout standard**

### **Application n 1 :**

La société anonyme Électronix fabrique et vend deux types de tubes électroniques.

Le processus de fabrication de ces tubes comporte trois stades.

– Le stade « montage », manuel, comportant 113 postes identiques, avec un ouvrier

qualifié par poste utilisant un outillage d'une valeur d'origine de 500 € HT,

amortissable en linéaire sur 5 ans.

– Le stade vide-fermeture, fortement mécanisé, compose deux machines iden-

tiques, chacune d'elles servie par deux ouvriers qualifiés ; la valeur d'origine

d'une machine est de 25 000 € HT ; amortissement linéaire sur 5 ans.

– Le stade conditionnement, stade purement manuel relatif à l'emballage des tubes (conditionnements en carton). Il comporte trois postes.

Les gammes d'opérations sont les suivantes (il s'agit des temps d'emploi ou de marche exprimés en minutes et centièmes de minutes) :

	1 tube X	1 tube Y
1 montage	9,50	3,50
2 vide-fermeture	0,09	0,06
3 conditionnement	0,10	0,10

Le taux d'emploi des postes manuels (montage et conditionnement) est de 90 % du temps de présence, le taux d'emploi du poste vide-fermeture est de 80 % du temps de présence. Compte tenu des congés payés, des jours fériés et chômés, on estime le temps de présence à 45 semaines de 35 heures.

Les coûts de sortie des magasins des matières premières et fournitures consommées sont estimés à 3 € HT pour un tube X et à 1 € HT pour un tube Y. Les coûts de sortie des emballages utilisés sont estimés à 0,45 € HT pour un tube X et 0,25 € HT pour un tube Y.

Le coût de l'énergie utilisée pour les machines de l'atelier vide-fermeture est évalué à 20 € HT par heure d'emploi.

Le taux horaire des ouvriers qualifiés est de 10 E par heure de présence ; celui des

manutentionnaires du stade conditionnement s'élève à 8 E par heure de présence.

On peut estimer que l'ensemble des charges sociales et fiscales proportionnelles s'élève à 50 % du montant des salaires bruts.

### **Travail a faire**

1. Calculer le nombre d'heures d'emploi et le coût de l'heure d'emploi toutes charges comprises pour chacun des stades de production.
2. Établir la fiche de coût standard d'un tube X et d'un tube Y.

### **Corrigé**

1. Nombre et coût de l'heure d'emploi

Le temps d'emploi ou temps de marche est le temps de travail de production effectif (hors temps improductifs tels que le temps d'installation au poste de travail, de réglage ou d'entretien des machines).

Le temps de présence ou temps d'activité est le temps pendant lequel tous les facteurs de production sont présents sur les lieux de travail.

Stades	Montage	Vide-fermeture	Conditionnement
Nombre de postes Taux d'emploi	113 0,9	2 0,8	3 0,9
Temps de présence (nombre de postes × 45 × 35) <sup>(1)</sup>	177 975	3 150	4 725
Temps d'emploi (temps de présence × taux d'emploi)	160 177,50	2 520	4 252,50
Charges de personnel <sup>(1)</sup> (effectifs × 52 × 35 × taux horaire 3 1,5)	3 084 900	109 200	65 520
Énergie consommée		20 × 2 808 = 56 160	
Amortissements (nombre machines × valeur d'origine HT/5)	11 300	10 000	–
Total	3 096 200	175 360	65 520
Coût de l'heure d'emploi	19,33	69,59	15,41
Coût de la minute d'emploi	0,3222	1,1598	0,2568

(1) Dans l'atelier vide-fermeture, le nombre de postes est de 2, l'effectif de 4 (2 ouvriers travaillent simultanément sur la même machine).

## 2. Fiches de coût standard unitaire

	Tube X			Tube Y		
	Quantité	PU	Coût	Quantité	PU	Coût
<i>Charges directes</i>						
Matières			3,0000			1,0000
Emballages			0,4500			0,2500
<i>Charges indirectes</i>						
Montage	9,50	0,3222	3,0609	3,50	0,3222	1,1277
Vide-fermeture	0,09	1,1598	0,1044	0,06	1,1598	0,0696
Conditionnement	0,10	0,2568	0,0257	0,10	0,2568	0,0257
<b>Coût standard unitaire</b>			<b>6,6410</b>			<b>2,4730</b>

### **Application n 2 :**

Une Entreprise est spécialisée dans la fabrication d'appareillage électrique de mesure, par assemblage de différentes composantes de l'extérieur.

a) pour les modèles les plus courants (M1 et M2) la nomenclature des composants

(C1, C2, C3, C4) utilisés est comme suit :

Composants	Modèle M1	Modèle M2	Coût d'achat unitaire
C1	1	1	150
C2	-	2	20
C3	3	2	40
C4	1	2	100

Après assemblage, les appareils font l'objet d'un contrôle dans un atelier spécialisé.

b) les gammes de fabrication prévoient les taux de main d'œuvre directe nécessaire dans le centre d'assemblage

c) Les charges indirectes budgétées pour l'année et la nature des unités d'œuvre sont données dans le tableau suivant :

	Centre d'assemblage	Centre de contrôle
∑ des charges	350.000	400.000
Unités d'œuvre (UO)	HMOD	Composant contrôlé
Capacité normale	A déterminer ?	40.000

**Travail demandé : présenter les fiches de coût unitaire standard des produits M1 et M2**

dans le centre d'assemblage

Le taux horaire de la main d'œuvre directe est à déterminer à partir des éléments suivants

	M1	M2
Assemblage	0.5h	0.7h

Trois personnes travaillent dans l'atelier assemblage et sont rémunérés sur la base d'un salaire brut mensuel de 2400 Dh pour 35h hebdomadaires, auquel il convient d'ajouter 48% de charges patronales, elles bénéficient de 6 semaines de congé payé.

Le taux d'emploi de la main d'œuvre est défini par le rapport

$$\frac{\text{Temps productif}}{\text{Temps de présence}} = 0.9$$

## Corrigé :

(1) Calcul des coûts des composants.

• Coût horaire de la main d'œuvre

o Salaire et charges annuels :  $3 \times 2400 \times 1.48 = 127.872$  DH

o Temps de présence annuelle :  $(3 \times 35) \times (52 - 6) = 4830$  Heures

T temps productif :  $4830 \times 0.9 = 4347$  Heures

	Assemblage	Contrôle
Total des Charges	350 000	400 000
Nombre UO	4347	40 000
Coût de l'UO	80.52	10

**•Coût des unités d'œuvre.**

Dans le centre contrôle

Le produit M1 a consommé 5 UO (5 composants)

Le produit M2 a consommé 7 UO (7 composants)

Éléments de coût	M1			M2		
	Qté	C.U	Montant	Qté	C.U	Montant
<b>Charges Directes</b>						
- Composant C1	1	150	150	1	150	150
- Composant C2	-	-	-	2	20	40
- Composant C3	3	40	120	2	40	80
- Composant C4	1	100	100	2	100	200
- HMOD	0.5	29.42	14.71	0.7	29.42	20.59
<b>Σ Des charges directes</b>			384.71			490.59
<b>Charges indirectes</b>						
- Centre assemblage	0.5	80.52	40.26	0.7	80.52	56.36
- Centre de contrôle	5	10	50	7	10	70
<b>Σ des charges</b>			474.97			616.95



## **Christelle Baratay CONTRÔLE DE GESTION EXERCICES 93 CORRIGÉS**

**Dcg11 exercices et corrigés en contrôle de gestion édition gallino 2020-2021-2022**

### **Fiche de TDn 5 sur l'analyse des écarts**

#### **Exercice N° 1**

L'entreprise « ABC » a une production mensuelle considérée comme normale de 250 pièces. Etablie sur cette base de production, la fiche de coût de revient prévoit par unité de produit fini : 10 Kg de matière première à 120 € le Kg.

Or, pour ce mois,

- La fabrication des pièces a utilisé 2160 Kg de matière première ;
- Le coût d'achat d'un Kg de matière première a été de 124 € ;
- La production a été de 200 pièces.

#### **Travail à faire**

1. Calculer l'écart économique sur matière première utilisé pour la production des 200 pièces.
2. Analyser cet écart global en valorisant l'écart sur quantité au coût préétabli et l'écart sur coût au niveau des quantités réelles.

#### **Corrigé de l'Exercice N° 1**

## 1. Calcul de l'écart global sur matières premières

L'écart économique global sur matières premières se calcule en utilisant la formule suivante :

Ecart économique sur matière première = Coût réel constaté – Coût préétabli de la production réelle

$$= (Q_r \times C_r) - (C_p \times Q^*p)$$

Avec :

•  $Q^*p$  = Quantité préétablie de matières premières adaptées à la production réelle.

Eléments	Coût réel constaté (Cr x Qr)	Coût préétabli de la production réelle (Cp x Q* p)	Ecart	
			Def	Fav
Matière première	2160 x 124 = 267 840 €	120 x 2000 <sup>(1)</sup> = 240 000 €	- 32 160 €	

(1) 2000 Kg c'est la quantité préétablie de matières premières qu'il fallu prévoir pour la production réelle de 200 pièces. Cette quantité est égale à :

La production réelle x Consommation unitaire préétablie pour une pièce produite.

$$2000 \text{ Kg} = 200 \text{ pièces} \times 10 \text{ Kg par pièces produites}$$

## 2. Analyse de l'écart économique sur matières premières

L'analyse de l'écart économique sur matière première consiste à décomposer l'écart omique global en deux écarts : un écart sur coût et un écart sur quantité.

Ecart économique sur matière première = Ecart sur Quantité + Ecart sur Coût

$$= C_p (Q_r - Q^*p) + Q_r (C_r - C_p)$$

Avec :

$Q^*p$  = Quantité préétablie de matière première adaptée à la production réelle.

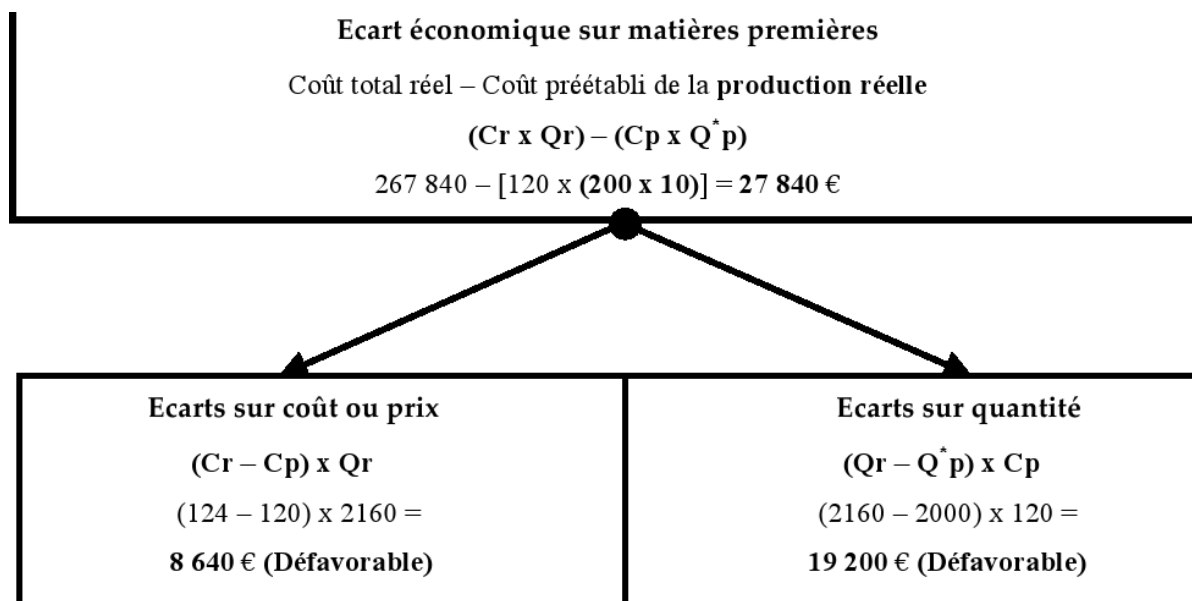
Application numérique

$$\text{Ecart sur quantité} = 120 \times (2160 - 2000) = 8\,640 \text{ € (Défavorable).}$$

$$\text{Ecart sur coût} = 2160 \times (124 - 120) = 19\,200 \text{ € (Défavorable).}$$

$$\text{Ecart économique sur matière première} = 8\,640 + 19\,200 = 27\,840 \text{ € (Défavorable).}$$

Schémas d'ensemble



Avec :

Qr : Quantité réelle consommée de matières premières.

Q\*p : Quantité préétablie de matières premières adaptées à la production réelle.

Cr : Coût d'achat unitaire réel d'un Kg de matières premières.

Cp : Coût d'achat unitaire préétabli d'un Kg de matières premières.

## Exercice N° 2

Le budget mensuel des charges indirectes de l'atelier A de l'entreprise « XYZ » prévoit pour une production normale de 6000 unités :

- Des charges fixes de 18 000 €
- Des charges variables de 22 800 €

La nature de l'unité d'œuvre retenue pour ce centre d'analyse est l'heure machine.

L'activité normale de l'atelier A est de 300 heures machine par mois.

Pour le mois de mai les charges indirectes se sont élevées à 39 250 pour une activité de 250 heures machine et une production de 5500 unités.

### Travail à faire

1. Calculer le coût préétabli de l'unité d'œuvre.

2. Déterminer le coût préétabli des unités d'œuvre imputé à la production réelle et le coût réel des unités d'œuvre.

3. Calculer l'écart global entre le coût préétabli imputé à la production réelle et le coût réel.

4. Analyser cet écart global en :

- Ecart sur budget ;
- Ecart sur activité ;
- Ecart sur rendement.

## **Solution 2**

1. Calcul du coût préétabli de l'unité d'œuvre

Le coût préétabli de l'unité d'œuvre dans le centre d'analyse A se calcul en utilisant la formule suivante :

$$\text{Coût préétabli de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Charges indirectes totales préétablies du centre d'analyse}}{\text{Nombre des unités d'œuvre préétablis du centre d'analyse}}$$

$$\text{Coût préétabli de l'unité d'œuvre} = (18\ 000 + 22\ 800) / 300$$

$$\text{Coût préétabli de l'unité d'œuvre} = 40\ 800 / 300$$

$$\text{Coût préétabli de l'unité d'œuvre} = 136 \text{ €}$$

2. Calcul du coût réel des unités d'œuvre et du coût préétabli des unités d'œuvre imputé à la production réelles

Le calcul du coût réel des unités d'œuvre et du coût préétabli des unités d'œuvre imputé a la production réelles se fait en utilisant les formules suivantes :

Coût réel des unités d'œuvre

$$\text{Coût réel des unités d'œuvres} = \text{Coût réel de l'unité d'œuvre} \times \text{Quantité réelle des unités d'œuvre}$$

$$\text{Coût réel des unités d'œuvres} = \text{Cur} \times \text{Ar}$$

Coût préétabli des unités d'œuvre imputé à la production réelles

$$\text{Coût préétabli des unités d'œuvres imputé à la production réelle} = \text{Coût préétabli de l'unité d'œuvre} \times \text{Quantité préétablie des unités d'œuvre adaptée à la production réelle}$$
$$\text{Coût préétabli des unités d'œuvres imputé à la production réelle} = \text{Cup} \times \text{Ap}$$

Quantité préétablie des unités d'œuvre adaptée à la production réelle = Rendement standard x Production réelle

Avec :

Ar : Activité réelle du centre

Ap : Activité préétablie pour obtenir la production réelle

Cur : Coût unitaire réel de l'unité d'œuvre

Cup : Coût unitaire préétabli ou standard de l'unité d'œuvre

Calculons l'activité préétablie pour obtenir la production réelle.

Ainsi, on peut résumer les calculs dans le tableau suivant :

Eléments	Coût réel des unités d'œuvre (Cur x Ar)	Coût préétabli des unités d'œuvre adapté à la production réelle (Cup x Ap)
Application numérique	250 x 157 = 39 250 €	136 x 275 <sup>(1)</sup> = 37 400 €

(1) 275 heures représentent l'activité préétablie de l'atelier A pour obtenir la production réelle. Comment ?

La production réelle du mois est de 5500 unités.

La production préétablie ou normale est de 6000 unités.

Pour obtenir les 6000 unités il faut une activité normale de 300 heures machines dans l'atelier A donc 1 unités nécessite 0,05 heures machines (c'est le rendement standard = 300/6000). Ainsi pour produire 5500 unités il faut 0,05 heures machines x 5500 = 275 heures (Activité préétablie pour obtenir la production réelle).

3. Calcul de l'écart économique sur charges indirectes de l'atelier A

$$\begin{aligned} \text{Ecart économique sur charges indirectes du centre A} &= \text{Coût total réel du centre} \\ &\quad - \text{Coût préétabli de la production réelle} \\ \text{Ecart économique sur charges indirectes du centre A} &= (\text{Cur} \times \text{Ar}) - (\text{Cup} \times \text{Ap}) \end{aligned}$$

#### Application numérique

$$\text{Ecart économique sur charges indirectes du centre A} = 39\,250 - 37\,400$$

$$\text{Ecart économique sur charges indirectes du centre A} = 1\,850 \text{ € (Défavorable)}$$

#### 4. Analyse de l'écart économique sur charges indirectes de l'atelier A

On sait que :

$$\begin{aligned} \text{Ecart économique sur charges indirectes} &= \text{Ecart sur budget} + \text{Ecart sur activité} + \\ &\quad \text{Ecart sur rendement} \end{aligned}$$

#### ⇒ Ecart sur budget (E/B)

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur budget} &= \text{Coût réel du centre} - \text{Coût budgété de l'activité réelle} \\ \text{E/B} &= \text{Coût réel du centre} - [(\text{Cupv} \times \text{Ar}) + \text{FFp}] \end{aligned}$$

#### Application numérique

$$\text{Coût total réel du centre} = 39\,250 \text{ €.}$$

$$\text{Coût budgété de l'activité réelle} = [(22\,800/300) \times 250] + 18\,000$$

$$\text{Coût budgété de l'activité réelle} = 76 \times 250 + 18\,000 = 37\,000 \text{ €}$$

$$\text{Ecart sur budget} = 39\,250 - 37\,000 = 2\,250 \text{ € (Défavorable)}$$

#### ⇒ Ecart sur activité (E/A)

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur Activité} &= \text{Coût budgété de l'activité réelle} - \text{Coût préétabli des unités d'œuvre réelles} \\ \text{E/A} &= [(\text{Cupv} \times \text{Ar}) + \text{FFp}] - [(\text{Cup} \times \text{Ar})] \end{aligned}$$

### Application numérique

Coût budgété de l'activité réelle = 37 000 €

**Coût standard des unités d'œuvre réelle = Coût préétabli unitaire x Nombre des unités d'œuvre réelles (Activité réelle de l'atelier A).**

Coût standard des unités d'œuvre réelle = 136 x 250 = 34 000 €

Ecart sur activité = 37 000 – 34 000 = 3 000 € (Défavorable)

⇒ Ecart sur rendement (E/R)

**Ecart sur Rendement = Coût préétabli des unités d'œuvre réelles – Coût préétabli de l'activité préétablie pour obtenir la production réelle**

$$E/R = [(Cup \times Ar)] - [(Cup \times Ap)]$$

$$E/R = Cup (Ar - Ap)$$

Coût préétabli des unités d'œuvre réelle = 34 000 €.

**Coût préétabli de l'activité préétablie pour obtenir la production réelle = Coût unitaire préétabli x Activité préétablie pour obtenir la production réelle**

On a déjà calculé l'activité préétablie pour obtenir la production réelle qui est de 275 heures et on dispose aussi du coût unitaire préétabli qui est de 136 D. Donc le coût préétabli de l'activité préétablie pour obtenir la production réelle est égale à 136 x 275 = 37 400 D.

**Ecart sur rendement = 34 000 – 37 400 = - 3 400 €. (Favorable)**

### Vérification

Ecart su rendement = Cup x (Ar – Ap) avec Ap : Activité préétablie pour obtenir la production réelle

[https://pdfprof.com/PDF\\_Doc\\_Telecharger\\_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion](https://pdfprof.com/PDF_Doc_Telecharger_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion)

## **bibliographie**

Christelle Baratay CONTRÔLE DE GESTION EXERCICES 93 CORRIGÉS

Dcg11 exercices et corrigés en contrôle de gestion édition gallino 2020-2021-2022

[https://pdfprof.com/PDF\\_Doc\\_Telecharger\\_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion](https://pdfprof.com/PDF_Doc_Telecharger_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion)

<https://commerceinternational.centerblog.net/3719872-LE-SEUIL-DE-RENTABILITE-EXERCICE-D-APPLICATION>

<https://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-corrige-sur-les-couts-complets/>



## **BIBLIOGRAPHIE**

## Liste Bibliographique :

Alazard C., Sépari S., Destours J., (2010), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2ème édition, Dunod, Paris.

Alazard C, 2013, DCG11, manuel de contrôle de gestion, Dunod

ALAZAD C et Sabine SEPARI, 2013, DCG 11 « contrôle de gestion » édition Dunod ;

Antony RN 1965) Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.

Augé B., Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris.

Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

[www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20l...](http://www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20l...) -

Bescos PL, Mendoza C (1994), Le management de la performance, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Bouin X., Simon F.X., (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », 2ème édition, Dunod, paris.

Bouquin H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, Vanves Augé B.

Bouquin H. (1993), Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris.

Bouquin H (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris

Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., (2010), « Contrôle de gestion », 4ème édition, Foucher, France.

Christelle Baratay CONTRÔLE DE GESTION EXERCICES 93 CORRIGÉS

Dcg11 exercices et corriges en contrôle de gestion edition gallino 2020-2021-2022

Deherripon PH,1997, gestion par activité, Edition ECM

Doriath B.2008, Dunod, Paris., « Le contrôle de gestion en 20 fiches »,

Grandguillot B., Grandguillot F., (2014), « L'essentiel de la comptabilité de gestion », 6ème édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Moulineaux.

Cuyaubère T., Muller J., (2004), « Contrôle de gestion, Manuel », 7ème édition, Groupe Revue Fiduciaire,paris.

Lebas M. (1991), “ Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités ”, Revue Française de Comptabilité, n°226, septembre, pp. 47-63

Lorino P. (1991), Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités, Dunod, Paris

Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ème édition, Dunod,.paris

Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Solé A., (2013), « Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4ème édition, Dunod, Paris.

*Khemakhem A, 1976*, « la dynamique du contrôle de gestion » ; 2ème édition, Dunod.

Korib N ,2019,Le contrôle de gestion dans les activités internalisées Cas de quelques entreprises algériennes, doctorat en management des organisations , université Abou bakrbelkaid de Tlemcen sous la direction du professeur Kerzabi, A

<https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN-P1-9>.

<https://www.tifawt.com/exercice-comptabilite-analytique/exercice-corrige-sur-les-couts-complets/>

[https://public.iutenligne.net/gestion/comptabilite-de-cout-gestion/antraigue\\_januario/partie5\\_calcul\\_ana\\_cout\\_833-S3/sansmenu/GEST-P05-R04/Pdf/04.pdf](https://public.iutenligne.net/gestion/comptabilite-de-cout-gestion/antraigue_januario/partie5_calcul_ana_cout_833-S3/sansmenu/GEST-P05-R04/Pdf/04.pdf) cout marginal

[www.ommerceinternational.centerblog.net/3719872-LE-SEUIL-DE-RENTABILITE-EXERCICE-D-APPLICATION](http://www.ommerceinternational.centerblog.net/3719872-LE-SEUIL-DE-RENTABILITE-EXERCICE-D-APPLICATION)

[https://pdfprof.com/PDF\\_Doc\\_Telecharger\\_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion](https://pdfprof.com/PDF_Doc_Telecharger_Gratuits.php?q=-25PDF22946-exercice+sur+les+ecarts+controle+de+gestion)

## Table des matières

Présentation.....	I
Sommaire .....	II
Chapitre I Généralités sur le contrôle de gestion .....	2
I- Histoire et concept général du contrôle de gestion .....	2
I 1- La notion de contrôle .....	2
I 2- évolution du contrôle de gestion.....	2
II- Organisation du contrôle de gestion :.....	3
III- Définitions du contrôle de gestion .....	3
IV- Le contrôle de gestion comme processus (composantes du CG) .....	4
V- Objectifs du contrôle de gestion : .....	5
VI - Les missions du contrôle de gestion .....	7
VII- les outils du contrôle de gestion .....	9
VIII- Rôle et profil du contrôleur de gestion :.....	9
IX- La position de contrôle de gestion dans les entreprises. ....	11
IX1- Dans les grandes entreprises .....	11
IX2- Dans les PME.....	11
X-Contrôle de gestion et autres fonctions de l'entreprise .....	11
X1-Contrôle de gestion et stratégie .....	11
X2-Contrôle de gestion et finances .....	12
X3-Contrôle de gestion et comptabilité .....	12
X4-Contrôle de gestion et marketing .....	12
X5-Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines. ....	13
XI-Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle : .....	13
XI1-Le contrôle interne : .....	13

XI2-L'audit interne :.....	14
XI3- contrôle de gestion et contrôle interne .....	14
XI4- contrôle de gestion et audit interne : .....	14
Bibliographie .....	16
Chapitre II.....	18
De la méthode traditionnelle de calcul des coûts à la méthode ABC et ABM .....	18
I-Méthodes de calcul des coûts : (comptabilité de gestion) .....	18
I1-Typologie des charges ou des couts.....	18
I11-Les charges directes : .....	18
I12-Les charges indirectes : .....	18
I13-Les charges fixes :.....	18
I14 -Les charges variables : .....	18
I2-calcul des coûts complets ou prix de revient .....	19
I21 cout complet basé sur la méthode des centres d'analyse.....	19
I211 - Affectation des charges directes aux produits : .....	19
I212 - Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse : .....	20
I213 - Du coût du centre principal au coût complet des produits : .....	20
I22- Exemple de calcul du cout complet .....	22
I222-Données pour Calcul du coût du produit.....	22
I223-Calcul du Coût du produit .....	23
I224-Critiques du cout complet.....	23
I3- Les coûts partiels .....	23
I31- La méthode du coût variable et seuil de rentabilité .....	24
I311- Coût variable.....	24
I312- Le seuil de rentabilité ou point mort .....	25
I32- Les coûts directs :.....	26
I321-Appréciation de la méthode.....	26
I4- Le cout marginal.....	27
I5- Les couts standards ou préétablis .....	27
I51- Description de la méthode des coûts standards .....	28
I52-Les buts de la méthode des couts standards .....	28
II- La méthode ABC : Une nouvelle méthode de calcul des couts.....	29
III Du costing ABC au pilotage ABM .....	30
Bibliographie .....	31
Chapitre III Les outils prévisionnels du contrôle de gestion : .....	33

Planification et gestion budgétaire .....	33
I -Le cadre global de la planification d'entreprise .....	33
I1-Le plan stratégique .....	33
I2- Le plan opérationnel.....	33
I3- Les budgets.....	34
I31- Objectifs du budget : .....	34
I32-Catègories de budgets : .....	35
I321-Le Budget Base Zéro (BBZ) :.....	35
I322- budgets déterminants et budgets résultants .....	35
A-Les budgets déterminants : .....	35
B-Les budgets résultants : .....	36
I33-Composantes du budget : .....	36
I331 -Le budget des ventes .....	36
I332 Le budget de production .....	38
I333 Budget des approvisionnements.....	40
I334- Le budget des centres administratifs .....	41
I335 Budget des charges du personnel .....	42
I336 -Budget des investissements .....	42
I337 Le budget de trésorerie .....	42
I34 Gestion et contrôle budgétaire .....	43
I341-Definition.....	43
I342- Les différentes étapes du contrôle budgétaire .....	43
I343- Les conditions d'efficacité du contrôle : .....	44
I344 Les modalités du contrôle budgétaire.....	44
Bibliographie :.....	46
Chapitre IV : Le Tableau de Bord outil de pilotage .....	48
I -Définition du tableau de bord.....	48
II- Les rôles du tableau de bord. ....	48
II1-Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :.....	48
II2- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication : .....	49
II3- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :.....	49
III- les instruments du tableau de bord.....	50
III 1- la conception générale. ....	50
III 2- Les instruments utilisés .....	51
IV-Les indicateurs du Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises .52	

IV1- Les indicateurs financiers : .....	52
IV2- Les indicateurs non financiers : .....	53
V- Du pilotage au reporting : .....	55
chapitre V le benchmarking.....	56
Chapitre V fiches de TD et corrigés.....	58
Fiche de TD n1 sur les couts complets.....	64
Fiche de TD n 2 sur le seuil de rentabilitee .....	70.
Fiche de TD n 3 sur le cout marginal.....	74
Fiche de TDn 4 sur le cout standard.....	79
Fiche de TD n 5 sur l'analyse des ecarts.....	86
Liste Bibliographique : .....	95