

DCG 11

Contrôle de gestion

Manuel & applications

• Cours • Exercices • Tables

6^e édition

Sous la direction d'Alain Burlaud

Georges Langlois

Michel Bringer

Carole Bonnier



« Le photocopillage, c'est l'usage abusif et collectif de la photocopie sans autorisation des auteurs et des éditeurs.

Largement répandu dans les établissements d'enseignement, le photocopillage menace l'avenir du livre, car il met en danger son équilibre économique. Il prive les auteurs d'une juste rémunération.

En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction totale ou partielle de cet ouvrage est interdite. »

ISBN 978-2-216-12544-9

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français du Droit de copie (20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. 40 et 41 et Code pénal - art. 425).

Sommaire

1 • À découvrir dans cet ouvrage.....	11
2 • Coûts et performances.....	23
3 • Probabilités et variables aléatoires.....	45
4 • Les lois fondamentales de probabilité.....	65
5 • Méthode des centres d'analyse : les coûts indirects.....	85
6 • Méthode des centres d'analyse : coûts et résultats.....	109
7 • Coûts et gestion à base d'activités.....	143
8 • Coûts variables.....	187
9 • Autres coûts partiels.....	221
10 • Imputation rationnelle.....	241
11 • Structure de gestion.....	259
12 • La démarche prévisionnelle.....	291
13 • Techniques de prévision et gestion commerciale.....	313
14 • Gestion de la production.....	337
15 • Gestion des approvisionnements et des stocks.....	373
16 • États financiers prévisionnels.....	401
17 • Analyse de l'écart sur résultat.....	421
18 • Analyse des écarts sur coûts.....	445
19 • Gestion du personnel.....	473

20 • Échantillonnage et estimation.....	493
21 • Gestion de la qualité.....	517
22 • Les tableaux de bord.....	543
23 • Processus de production dans un contexte instable.....	573
24 • Coûts cibles et analyse de la valeur.....	585
25 • Des outils vers un contrôle de gestion renouvelé.....	609
Tables.....	643
Index.....	649
Table des matières.....	655

Coûts et gestion à base d'activités

► Objectifs du chapitre

- définir le contrôle de gestion ;
- comprendre en quoi le contrôle de gestion contribue à maîtriser la performance ;
- expliquer que le contrôle de gestion n'est pas la seule forme de régulation ;
- exposer les relations entre le contrôle de gestion et les autres disciplines de la gestion ;
- connaître les missions, les outils et les acteurs du contrôle de gestion ;
- comprendre ce que les théories économiques ont apporté au contrôle de gestion.

PLAN

1. Coûts à base d'activités
2. Activity based management (ABM)

1 ► Coûts à base d'activités

La méthode de **comptabilité à base d'activités** ou méthode **ABC** (*activity-based costing*) a été développée aux États-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts (les Américains ignorant évidemment la méthode française des centres d'analyse). Elle s'oppose aussi aux comptabilités à base de coûts partiels (voir *chapitres 8 et 9*).

La méthode des coûts à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse. Elle en diffère cependant sur des points importants :

- elle met l'accent sur l'**explication des causes** des coûts des activités plus que sur le calcul des coûts des produits ;
- elle ne prévoit **pas de centres auxiliaires**, les coûts de tous les centres étant imputés aux coûts des produits sans répartition secondaire ;
- elle opère des regroupements d'activités selon des **processus transversaux** qui dépassent les limites des centres de responsabilité.

A. Caractéristiques de la méthode ABC

1. Niveaux d'analyse

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- le niveau élémentaire de la **tâche** ;
- le niveau intermédiaire de l'**activité** ;
- le niveau supérieur du **processus**.

a. La tâche

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

exemple

Décharger un camion, trier des pièces comptables, rédiger un courrier, fraiser sont des tâches.

b. L'activité

La méthode ABC est centrée sur le coût des **activités**.

Une **activité** est un ensemble de **tâches** ordonnées et liées entre elles dans un but donné.

exemple

1. Le déchargement du camion, la comparaison entre le bon de livraison et le bon de commande, le contrôle de la quantité et de la qualité des matières reçues, le rangement des matières dans le magasin sont quatre tâches dont l'ensemble constitue l'activité de réception des livraisons.

- 2. Le fraisage, le rabotage et le perçage sont trois tâches dont l'ensemble constitue l'activité d'usinage.
- 3. La collecte des pièces comptables, leur tri, la passation des écritures, la consultation des comptes, l'édition des balances sont cinq tâches dont l'ensemble constitue l'activité de comptabilité.

Remarque : La notion d'*activité* dans la méthode ABC est comparable à la notion de *section* dans la méthode des centres d'analyse (*supra 0506*).

Le regroupement de certaines tâches dans une activité donnée n'est pertinent pour le calcul des coûts que si les différentes tâches interviennent dans les mêmes proportions pour tous les travaux réalisés par cette activité.

exemple

La comparaison entre les bons de livraison et les bons de commande, le contrôle de quantité et de qualité s'effectuent de manière identique pour chaque livraison réceptionnée. Par contre, le déchargement des camions et le rangement des matières demandent des efforts proportionnels au volume de la livraison. Il serait donc préférable de répartir ces tâches en une activité de manutention et une activité de contrôle.

c. Le processus

Les suites d'activités concourant à un but commun forment un **processus** auquel participent plusieurs divisions (ateliers et services). L'entreprise est vue comme un réseau de processus **transversaux**.

exemple

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

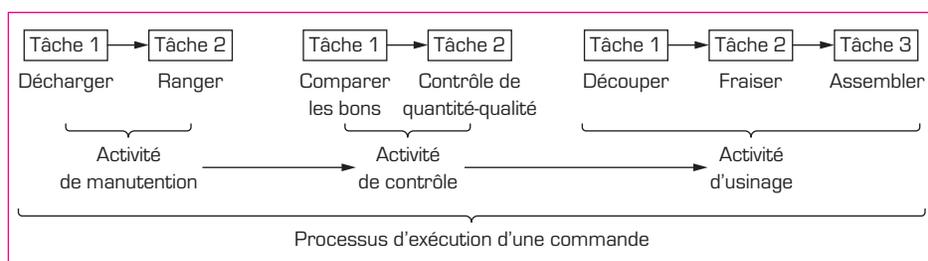


Figure 1 • Vision transversale de l'entreprise

La **vision transversale** de l'entreprise s'oppose à la structure traditionnelle, cloisonnée verticalement, où l'on cherche à optimiser les coûts et, éventuellement les résultats, de chaque atelier et service, considérés séparément.

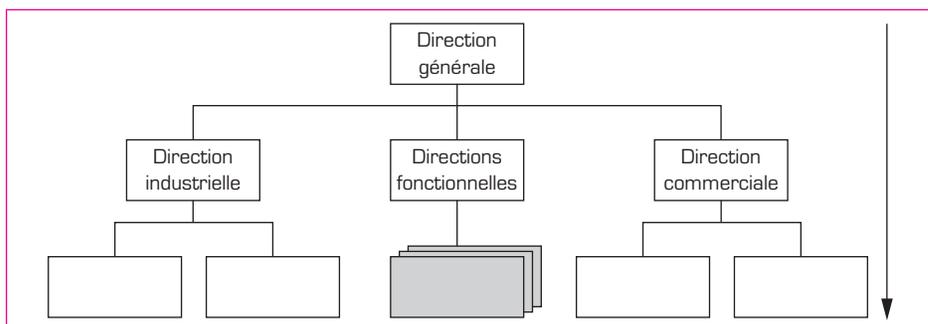


Figure 2 • Vision verticale de l'entreprise

Le découpage transversal de l'entreprise n'est pas compatible avec les définitions des coûts fonctionnels (*coût d'acquisition, de production, de distribution*). La méthode ABC calcule des coûts complets que l'on peut dénommer **coûts de revient** par référence à la terminologie habituelle en France.

L'analyse du coût d'une politique (*exemple : politique de la qualité*) et son optimisation doivent être étudiées au niveau du processus (et non dans le cadre de chaque division de l'entreprise). En effet, l'optimisation des performances d'une activité ou d'une division isolée peut nuire aux performances des autres activités impliquées dans le même processus.

exemple

La recherche d'économies au niveau des activités d'approvisionnement risque d'entraîner des surcoûts pour les activités de retouches ou d'après-vente.

0703

2. Maîtrise des coûts

a. Les activités consomment les ressources

L'analyse à base d'activités facilite la **maîtrise des coûts**. Elle repose sur le fait que ce sont **les activités** qui **consomment les ressources** (les ressources consommées étant qualifiées de *charges* dans le système comptable).

Pour agir sur le coût du produit, il faut :

- identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- identifier les facteurs **générateurs des coûts** des activités (ou *inducteurs de coûts*). La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

exemple

- **Générateurs non quantifiables** : le niveau de qualité des approvisionnements, le niveau de compétence du personnel, le design du produit, le niveau d'efficacité d'une technique, la mauvaise coordination.

- **Générateurs quantifiables** : temps de travail, nombre d'interventions, nombre de modifications des caractéristiques, nombre de références.

La relation entre les ressources consommées et les activités réalisées est donc *directe*. L'objectif fondamental de la comptabilité à base d'activités est d'informer sur les générateurs de coûts quantifiables.

b. Les produits consomment les activités

Les produits consomment les activités et ce n'est qu'*indirectement*, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. On choisit, pour chaque activité, une unité de mesure de l'activité ou *inducteur d'activité* (sorte d'unité d'œuvre – *supra 0507*) par l'intermédiaire de laquelle le coût de l'activité est imputé aux produits.

Ainsi, les charges indirectes à l'égard des produits, sont *directes* à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser (ou *tracer*)¹ les relations entre ressources, activités et produits.

Remarque :

1. Les *centres d'analyse* (ou sections) sont en position d'intermédiaires entre les charges et les produits, tout comme les *activités* de la méthode ABC. Mais cette analogie recouvre une différence conceptuelle :

- dans la méthode des *centres d'analyse*, ces centres sont les cellules d'un calcul destiné à déterminer le coût du produit ; l'analyse n'est alors que le synonyme de calcul ;
- la méthode ABC considère les *activités* comme le lieu où est étudiée la loi de comportement des charges en fonction des activités effectuées ; le calcul du coût des produits n'est plus que le résultat secondaire de ce qui est essentiel : le coût des activités et des processus.

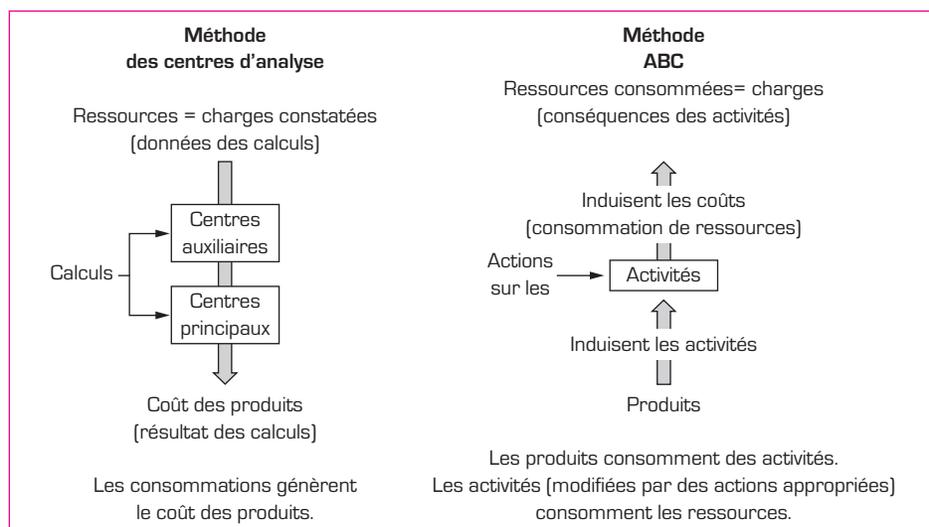


Figure 3 • Les relations causales entre ressources et produits

¹ Le mot « tracer » est un anglicisme, parfois employé dans les ouvrages de gestion dans le sens, impropre en français, de « suivre une piste ». C'est une traduction incorrecte de « to trace ».

2. Les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion considèrent les charges comme une fatalité. Elles mesurent les charges incorporées au produit sans en identifier d'autre cause que le volume obtenu. Elles permettent, à la rigueur, de comparer le prix du produit à son coût mais elles n'aident pas à savoir ce qu'il faut faire pour diminuer le coût.

0704

3. Adhésion des exécutants

La notion d'activité est plus proche des soucis des personnels concernés (ingénieurs, techniciens, commerciaux, etc.), que la notion de produit. Les actions d'amélioration du rapport *valeur/coût* sont donc mieux comprises des exécutants. De même, l'information fournie par l'analyse des coûts est mieux comprise par ses utilisateurs.

0705

4. Abandon de la distinction entre centres principaux et centres auxiliaires

La méthode ABC considère que toutes les activités sont « principales » pour la détermination des coûts des produits (au sens des centres principaux de la méthode des centres d'analyse). Il n'y a pas de déversement en cascade des coûts des centres auxiliaires vers les centres principaux (*supra 0514*) (et encore moins de prestations croisées – *supra 0516*). La relation entre les coûts et les causes qui les déclenchent n'est donc pas brouillée par les calculs de répartition.

En outre, la méthode ABC ne se limite pas à l'analyse des activités de production. Elle porte la même attention aux **activités de support**, aux activités d'**approvisionnement** et aux activités de **marketing et de distribution**. Or, la plupart de ces activités sont fortement créatrices de valeur pour le produit.

exemple

La recherche et développement, la gestion de la qualité, la logistique interne, la gestion de la production, l'informatique, le service après-vente sont des activités de support.

Remarque :

La méthode des centres d'analyse place les activités de support dans des centres auxiliaires (*supra 0509*). Ce procédé conduit en pratique à négliger l'analyse de leur coût.

Par ailleurs, bien que le principe des centres d'analyse soit compatible avec une analyse approfondie des coûts d'approvisionnement et de distribution, les praticiens se contentent trop souvent d'un traitement sommaire de ces coûts (avec un seul centre d'approvisionnement et un seul centre de distribution). Or, actuellement, la fonction d'approvisionnement concerne souvent des composants et des sous-ensembles et non plus des matières premières. Le poids des approvisionnements devient prépondérant dans la valeur et pour la qualité des produits.

0706

5. Importance des charges indirectes

La méthode ABC est une méthode d'**analyse des charges indirectes**. La part des charges indirectes dans le coût total devient prépondérante dans la plupart des industries en raison de l'importance croissante des activités de support, d'approvisionnement et de marketing. C'est pourquoi la pertinence de la méthode d'analyse de ces charges devient essentielle.

Par ailleurs, les charges directes (prix d'achat des matières premières et composants, éventuellement main-d'œuvre), dans la mesure où elles subsistent, sont affectées directement au coût des produits.

6. Élimination de l'incidence des stocks d'approvisionnements et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts

0707

L'analyse des processus transversaux allant de la conception du produit à l'après-vente, en passant par l'approvisionnement des composants, la production et la distribution, pourrait se heurter à l'existence de stocks intermédiaires qui nuiraient à la continuité du processus. Cette difficulté disparaît dans les entreprises travaillant en **flux tendus** où le stockage est systématiquement évité (*infra 2307*).

B. Mise en œuvre de la méthode ABC

0708

La mise en œuvre de la méthode comporte les étapes suivantes :

- identification des activités de l'entreprise ;
- affectation des ressources (charges indirectes) aux activités ;
- regroupement des activités ;
- calcul des coûts unitaires des inducteurs ;
- imputation aux produits, des coûts des groupements d'activités.

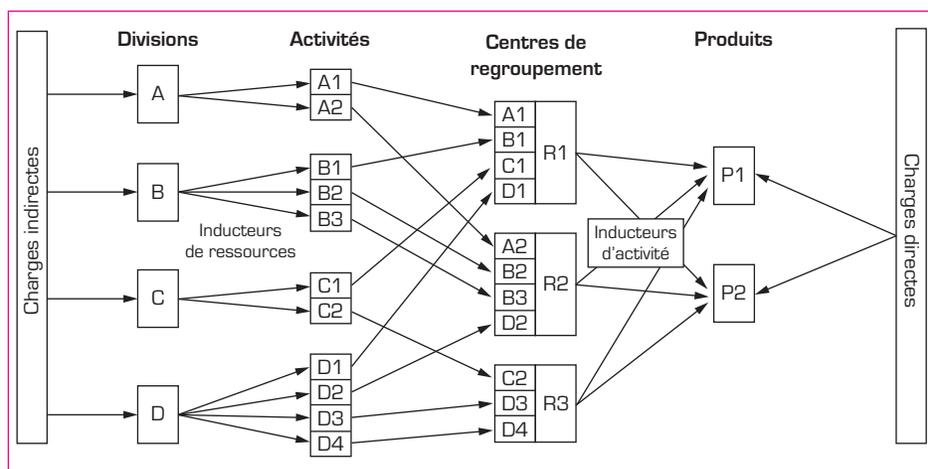


Figure 4 • Allocation des charges dans la méthode ABC

1. Identification des activités de l'entreprise

0709

Les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés. La liste des activités retenues :

- ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux ; il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires ;
- ne doit pas être trop succincte pour que les activités restent homogènes et respectent le principe d'équiproportionalité des ressources utilisées (*supra 0507*).

Remarque : L'arbitrage entre l'homogénéité des activités et le coût du traitement se présente dans les mêmes termes que lors de la définition des centres d'analyse (*supra 0507*).

exemple

L'entreprise Electro a repéré les activités suivantes dans ses différents services :

- **Service achats et logistique**

Référencement des fournisseurs
Passation des commandes
Réception des commandes
Manutention
Ordonnancement des fabrications

- **Service production**

Fabrication
Manutention
Maintenance des machines

- **Service clientèle**

Expédition
Suivi des clients
Facturation clients
Promotion

- **Service administratif**

Comptabilité clients
Comptabilité fournisseurs
Inventaire
Suivi des clients
Organisation générale

- **Services internes (sécurité, chauffage...)**

- **Service des études et recherches**

Un ou plusieurs inducteurs de coût quantifiables (ou inducteurs d'activité) sont recensés pour chaque activité. Les inducteurs qui permettent de **mesurer** ce que fait l'activité.

Les inducteurs d'activité peuvent être classés (voir classement des unités d'œuvre – *supra 0511*) en :

- inducteurs volumiques ;
- inducteurs liés aux lancements des lots ou séries ;
- inducteurs liés à l'existence d'une référence (d'un produit, d'un composant, d'un partenaire) ;
- inducteurs liés à une capacité de production (frais de siège, gestion des ressources humaines, recherche fondamentale, etc.).

Remarque : Les praticiens de la méthode des centres d'analyse prêtent surtout attention aux unités d'œuvre volumiques alors que les concepteurs de la méthode ABC insistent sur l'importance des inducteurs liés aux lots et de ceux liés aux références.

exemple

Les activités de l'entreprise Electro et leurs inducteurs sont résumés dans le tableau suivant [dit *matrice* ou *carte* des activités et des inducteurs] :

Matrice des activités-inducteurs

	Inducteurs volumiques		Inducteurs liés aux lots			Inducteurs liés aux références				Inducteur lié à une capacité
	Heures de fabrication	Produits vendus	Commandes fournisseurs	Lots	Commandes clients	Modèles	Références composants	Fournisseurs	Clients	Existence de l'entreprise
Référencement des fournisseurs				X		X				
Passation des commandes			X				X	X		
Comptabilité fournisseurs			X				X			
Réception des commandes			X				X			
Manutention		X	X	X						
Maintenance des machines	X			X						
Ordonnement				X						
Fabrication	X									
Suivi des clients					X				X	
Facturation clients					X					
Expédition		X			X					
Promotion						X			X	
Comptabilité clients					X				X	
Inventaire							X			
Organisation générale										X
Services internes										X
Études et recherches						X				

2. Affectation des ressources aux activités

Les charges indirectes sont généralement saisies au niveau des divisions de l'entreprise. Ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre la charge et l'activité, l'affectation est directe (exemple : les frais de voyage pour visiter un client sont affectés à l'activité « suivi des clients »).
- S'il n'existe pas de lien direct, la charge est répartie au prorata des effectifs ou des moyens matériels occupés aux tâches constituant les activités. Les clés de répartition utilisées pour affecter les ressources aux activités sont dénommées **inducteurs de ressources**.

Remarque :

1. L'affectation des ressources aux activités ressemble à la répartition primaire des charges indirectes entre les centres d'analyse.
2. Par ailleurs, les charges directes sont affectées directement au coût des produits comme dans la méthode des centres d'analyse.

exemple

Le tableau ci-après indique comment les charges des divisions de l'entreprise Electro ont été affectées pour le mois de juin.

Divisions organiques	Total par division	Activités	Total par activité
Service achats et logistique	17 500	Référencement des fournisseurs	600
		Passation des commandes	3 000
		Réception des commandes	5 500
		Manutention	2 400
		Ordonnancement des fabrications	6 000
Service production	44 700	Fabrication	37 900
		Manutention	1 600
		Maintenance des machines	5 200
Service clientèle	12 800	Expédition	3 000
		Suivi des clients	4 000
		Facturation clients	600
		Promotion	5 200
Service administratif	13 400	Comptabilité clients	780
		Comptabilité fournisseurs	960
		Inventaire	460
		Suivi des clients	3 200
		Organisation générale	8 000
Services internes (sécurité, chauffage...)	4 600	Services internes	4 600
Service des études et recherches	7 000	Études et recherches	7 000
Total des charges indirectes	100 000		

3. Regroupement des activités

La matrice initiale des activités-inducteurs est simplifiée par un regroupement des activités en **centres de regroupement** (ou centres d'activités).

On ne conserve qu'un seul inducteur (dit **inducteur d'activité**) dans chaque centre de regroupement. L'inducteur d'activité est l'*unité d'œuvre* qui permet l'imputation du coût du centre aux produits.

Remarque : La terminologie n'est pas fixée :

- certains auteurs dénomment, comme nous le faisons ici, *inducteurs de coûts* les générateurs de coûts [quantifiables ou non] des activités et *inducteurs d'activité* les générateurs quantifiables utilisés comme unités d'œuvre au niveau des activités et de leur regroupement.
- d'autres auteurs dénomment *inducteurs d'activité* les générateurs de coûts [quantifiables ou non] des activités et *inducteurs de coûts* les unités d'œuvre des centres de regroupement.

Il faut choisir entre deux **critères** de regroupement :

- l'appartenance des activités à un même **processus** transversal (exemples : regroupement des activités relatives aux produits fabriqués sur commande des clients ou des activités liées aux relations avec les fournisseurs) ; ce critère privilégie la gestion des processus et l'optimisation de leur rapport valeur/coût ;
- l'existence d'**inducteurs** communs aux activités (exemples : regroupement des activités dont l'inducteur est le lancement d'un lot ou des activités dont l'inducteur est le nombre de références) ; ce critère privilégie l'homogénéité des centres de regroupement et, par voie de conséquence, l'exactitude du coût des produits.

exemple

La société Electro a simplifié la matrice des activités-inducteurs. Elle n'a conservé qu'un inducteur par activité, ce qui correspond à une croix dans chaque ligne de la matrice. Les inducteurs éliminés ont été choisis de préférence parmi ceux qui intéressaient le moins d'activités.

Simplification de la matrice des activités-inducteurs

	Heures de fabrication	Produits vendus	Commandes fournisseurs	Lots	Commandes clients	Modèles	Références composants	Fournisseurs	Clients	Existence de l'entreprise
Référencement des fournisseurs				X		X				
Passation des commandes			X				X	X		
Comptabilité fournisseurs			X				X			
Réception des commandes			X				X			
Manutention		X	X	X						
Maintenance des machines	X			X						

	Heures de fabrication	Produits vendus	Commandes fournisseurs	Lots	Commandes clients	Modèles	Références composants	Fournisseurs	Clients	Existence de l'entreprise
Ordonnement				X						
Fabrication	X									
Suivi des clients					X				X	
Facturation clients					X					
Expédition		X			X					
Promotion						X			X	
Comptabilité clients					X				X	
Inventaire							X			
Organisation générale										X
Services internes										X
Études et recherches						X				
Nombre d'activités concernées par l'inducteur (avant simplification)	2	2	4	4	4	3	4	1	3	2
(après simplification)	1	0	0	4	4	2	4	0	0	2

0712

4. Calcul du coût unitaire des inducteurs

Pour chaque centre de regroupement :

- on calcule les **ressources** consommées par le centre en cumulant les charges qui avaient été affectées (phase 2) aux activités regroupées dans le centre (phase 3) ;
- on recense le **volume de l'inducteur**, c'est-à-dire le nombre d'unités de l'inducteur choisi pour le centre (ou nombre d'unités d'œuvre) ;
- un coût unitaire de l'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

$$\frac{30,75}{90 + 12,5} \times 6 \times 1,25$$

exemple

On indique, qu'au cours du mois de juin, on a relevé les chiffres suivants :

	Ensemble de l'entreprise	Commande de 120 transformateurs C4000
Production et vente	4 950 unités	120 unités
Heures de fabrication	3 000 heures	700 heures
Lots lancés	10 lots	1 lot
Commandes clients	1 500 commandes	45 commandes
Modèles	6 modèles	1 modèle
Références composants	650 références	96 références
Prix d'achat des composants	126 000 €	16 800 €
Quantité de composants	11 700	480
Main-d'œuvre directe	65 143 €	15 120 €

L'entreprise Electro s'étant convertie à la gestion en flux tendus, il n'y a pas de stock.

L'entreprise Electro a regroupé dans un même centre toutes les activités qui avaient conservé le même inducteur après simplification. Chaque centre de regroupement est défini par son inducteur.

Le tableau des centres de regroupement mentionne les ressources consommées, le volume de l'inducteur et son coût unitaire. Il se présente ainsi :

Inducteur d'activité	Activités concernées	Ressources consommées	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
Heures de fabrication	Fabrication	37 900	3 000	12,63
Lancement des lots	Référencement fournisseurs	600	10	1 580
	Manutention achats	2 400		
	Manutention production	1 600		
	Maintenance des machines	5 200		
	Ordonnancement	6 000		
	Total	15 800		
Commandes clients	Suivi des clients clientèle	4 000	1 500	7,72
	Suivi des clients administratif	3 200		
	Facturation clients	600		
	Expédition	3 000		
	Comptabilité clients	780		
	Total	11 580		
Modèles	Promotion	5 200	6	2 033
	Études et recherches	7 000		
	Total	12 200		
Références composants	Passation des commandes	3 000	650	15,26
	Comptabilité fournisseurs	960		
	Réception des commandes	5 500		
	Inventaire	460		
	Total	9 920		
Existence de l'entreprise	Organisation générale	8 000	1	12 600
	Services internes	4 600		
	Total	12 600		

5. Imputation au coût des produits

Le coût complet (ou coût de revient du produit) est obtenu en cumulant :

- les charges directes ;
- les charges indirectes des centres de regroupement qui sont imputées au prorata des inducteurs d'activité.

exemple

Le coût de revient des transformateurs C 4000 est calculé sur la fiche ci-dessous :

Fiche de coût de revient des transformateurs C 4000

Éléments de coût	Coût unitaire	Quantité	Montant
Coûts directs (composants)	35	480	16 800
Coûts directs (main-d'œuvre)	21,60	700	15 120
Gestion des fabrications	12,63	700	8 841
Gestion des lancements	1 580	1	1 580
Gestion des commandes clients	7,72	45	347
Gestion des modèles	2 033	1	2 033
Gestion des références	15,26	96	1 465
Coût de revient	384,88	120	46 186

Remarque : Il n'est pas pertinent d'imputer les coûts liés à la seule existence de l'entreprise. Dans l'exemple, il n'a pas été possible de trouver une relation entre le processus de production-vente des produits et les dépenses d'organisation générale et services internes. Ces coûts peuvent être comparés aux charges non incorporables de la méthode des centres d'analyse.

2 ► Activity-based management (ABM)

A. Définition

Nous venons de décrire (*supra* 0709 à 0713) les cinq étapes de la méthode **ABC** :

1. identification des activités de l'entreprise,
2. affectation des ressources aux activités,
3. regroupement des activités
4. calcul du coût unitaire des inducteurs,
5. imputation aux produits des coûts d'activités par l'intermédiaire des inducteurs.

On désigne sous le terme de gestion par activités (*activity based management* ou **ABM**), l'utilisation pour la gestion, des informations produites par les étapes 1 à 4 de la méthode ABC. L'ABM considère l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus (*supra* 0702).

B. Couple valeur-coût

0715

L'objet des processus est de produire les biens et services qui donneront satisfaction aux clients. Les processus créent de la **valeur** pour les clients, la valeur étant ici définie comme le prix que les clients sont disposés à payer pour acquérir les biens et services produits.

Remarque : La valeur ne résulte pas seulement des caractères physiques du produit. Elle est aussi l'effet d'attributs tels que les délais de livraison, la fiabilité, l'installation, la durée de la garantie, la formation des utilisateurs, l'économie à l'utilisation, les options d'évolution.

Cependant, les activités constitutives des processus ont un coût qui est mesuré par la méthode ABC. L'action sur les processus et les activités vise à augmenter le **rapport valeur/coût** aussi bien par l'amélioration de la valeur que par la limitation du coût.

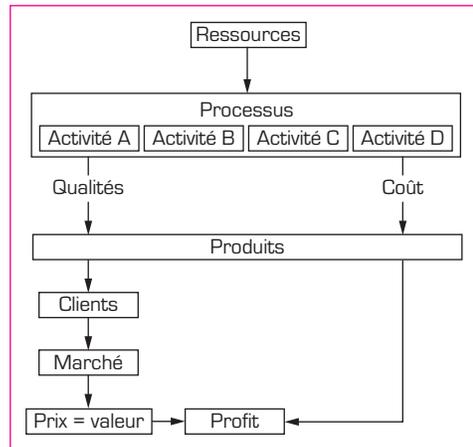


Figure 5 • Le couple valeur-coût

C. Typologie des activités

0716

On distingue les activités avec valeur ajoutée et les activités sans valeur ajoutée.

1. Activités avec valeur ajoutée

0717

Une activité avec valeur ajoutée est une activité que les clients perçoivent comme augmentant l'utilité des produits. Les clients sont ainsi disposés à payer un prix plus élevé pour les acheter. Des coûts élevés, mais néanmoins maîtrisés, peuvent être admis pour ces activités privilégiées.

exemple

Peindre une carrosserie est une activité avec valeur ajoutée chez un producteur d'automobiles. Connecter deux utilisateurs est une activité avec valeur ajoutée chez un opérateur téléphonique.

La plupart des activités de production ajoutent de la valeur mais ce n'est pas toujours le cas.

exemple

L'activité de conditionnement est essentielle pour certains produits (tels les produits pharmaceutiques pour des raisons de sécurité) mais superflue pour d'autres produits (tels les chemises pour lesquelles il est indifférent aux clients qu'elles soient présentées sous cellophane).

0718

2. Activités sans valeur ajoutée

Une activité sans valeur ajoutée est une activité qui ne contribue pas à l'utilité perçue par les clients. La réduction ou l'élimination de ces activités permettrait de réduire les coûts sans diminuer la valeur de marché ni la qualité des produits.

exemple

Le stockage et la manutention des matières premières sont des activités sans valeur ajoutée. Il est cependant évident que l'élimination de toute manutention est impossible.

L'attention attirée sur la non-valeur ajoutée de ces activités incite à les réduire dans la mesure du possible en agissant sur leurs causes.

exemple

La réduction des erreurs de facturation et de livraison entraîne une réduction des activités sans valeur ajoutée liées à ces dysfonctionnements, telles que le traitement des réclamations et des retours clients, les rectifications de factures.

Activités	Réception des matières	Contrôle de qualité	Stockage des matières	Transfert vers l'atelier d'usinage	Réglage des machines	Usinage	Contrôle de qualité	Stockage des produits
Durée (jours)	1	2	10-15	0,5	0,5	6	1	2
Activités	Transfert vers l'atelier d'emballage	Réglage des machines	Emballage	Contrôle de qualité	Transfert vers le magasin	Stockage des produits	Expédition	Livraison au client
Durée (jours)	10-15	0,5	0,5	0,5	0,5	0-20	1	2-5

Activités avec valeur ajoutée (9,5-11,5 jours)
 Activités sans valeur ajoutée (28,5-58,5 jours)

Figure 6 • Exemple de graphe des activités

3. Chaîne de valeur

0719

L'ensemble de ses activités à valeur ajoutée constitue la chaîne de valeur de l'entreprise. Pour être compétitive, l'entreprise doit identifier les activités créatrices de valeur et les *liaisons* internes et externes entre ces activités.

- **Liaisons internes**

Les activités de l'entreprise réagissent les unes sur les autres. Elles doivent être coordonnées.

exemple

La qualité des produits livrés aux clients peut résulter de l'activité d'approvisionnement (achat de composants fiables), de l'activité de production (automatisation de la fabrication) ou de l'activité contrôle des produits finis. Cette qualité entraîne une réduction du service après-vente.

- **Liaisons externes**

Il existe aussi des liaisons entre la chaîne de valeur de l'entreprise et la chaîne de valeur des fournisseurs, des distributeurs et même des clients.

exemple

Ikea organise sa chaîne de valeur pour réduire ses coûts tout en augmentant la valeur perçue par le client. Il est plus rentable de vendre des meubles en kits que des meubles montés mais ceci suppose des notices de montage claires et précises et des magasins d'exposition adaptés.

D. Outils de l'ABM

0720

1. *Re-engineering*²

On désigne habituellement la « **reconfiguration des processus** » sous le terme de *business process re-engineering* ou, plus court, *re-engineering*. L'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

² *Engineering* se traduit par « ingénierie ». Le *engineering and design department* correspond en français au « bureau d'études ».

exemple

Le *re-engineering* des activités d'approvisionnement peut conduire à conclure des contrats avec des fournisseurs sélectionnés qui s'engagent à livrer leurs produits conformément au programme de production qui leur est communiqué. En outre, la qualité des fournitures est garantie par un contrôle préalable à la livraison. Il en résultera l'élimination ou la réduction substantielle des activités d'achat, de stockage et de contrôle à la réception, toutes activités sans valeur ajoutée.

Le *re-engineering* fait la chasse aux dysfonctionnements tels que les circuits d'autorisation et de décision trop longs et complexes, les activités faisant double-emploi, les goulets d'étranglement et les activités non synchronisées générant des files d'attente et des stocks.

0721

2. Benchmarking³

a. Définition

Le *benchmarking* consiste à étudier, comparer et évaluer continuellement et systématiquement les processus de l'entreprise avec les « meilleures méthodes (*best practices*) » d'entreprises de référence.

Il existe plusieurs types de *benchmarking* et notamment :

- le **benchmarking interne** qui compare les pratiques dans différents sites de l'entreprise elle-même ; c'est par lui que les entreprises devraient commencer pour se familiariser avec la méthode ;
- le **benchmarking concurrentiel** ou « *étalonnage concurrentiel* »⁴ qui compare une entreprise au meilleur de ses concurrents ;
- le **benchmarking générique** (ou **horizontal**) qui compare des entreprises appartenant à des secteurs différents mais dont les processus se ressemblent ;
- le **benchmarking fonctionnel** qui compare une même fonction créatrice de valeur ajoutée dans des entreprises non concurrentes.

exemple

Le *benchmarking* a été inventé par la société Rank Xerox au début des années 1980. Rank Xerox désirait prendre une décision concernant la modernisation de sa gestion des stocks. Elle a observé les meilleures pratiques de la concurrence [*benchmarking* concurrentiel]. La comparaison s'est finalement faite avec une entreprise de vente par correspondance d'articles de sport [*benchmarking* fonctionnel].

³ *Benchmark* signifie « point de repère ».

⁴ En France, la Commission générale de terminologie traduit *benchmarking* par « référencement » mais ce terme n'est guère employé. On parle aussi d'« évaluation comparative ». Les Canadiens (et le programme du DCG) préfèrent parler d'« étalonnage concurrentiel », ce qui est réducteur car ce terme ne se réfère qu'à un seul type de *benchmarking*.

b. Procédure

La démarche comparative est résumée ci-après :

1. Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients.
2. Identifier et décrire les processus de l'entreprise.
3. Déterminer quels sont les processus de l'étape 2 qui sont essentiels à la réalisation des missions et objectifs identifiés dans l'étape 1.
4. Pour chaque processus déterminé dans l'étape 3, choisir une entreprise de référence.
5. Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptibles d'être adaptées chez nous, compte tenu de notre culture d'entreprise.
6. Mettre en œuvre les améliorations.

c. Inconvénient

Le risque du *benchmarking* est de se situer en suiveur plutôt qu'en innovateur et de conduire à une stagnation industrielle.

exemple

General Motors, Ford et Chrysler avaient largement pratiqué le *benchmarking* entre eux trois. Leurs processus en étaient devenus très semblables. C'est alors qu'est apparue la concurrence japonaise dont les processus étaient tout différents.

E. Lien entre l'ABC et l'ABM⁵

0722

1. Filiation apparente

L'ABM repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités dans toute la chaîne de valeur (conception, méthodes, approvisionnement, production, distribution, etc.). Les décideurs sont ainsi informés des causes sous-jacentes (les inducteurs) des coûts et des profits. L'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion.

L'entreprise est censée être en mesure d'évaluer la rentabilité de ses activités. Elle connaît l'origine de leurs coûts. Les décisions devraient donc être fondées sur une comparaison entre le coût des activités et la valeur créée pour le client. En outre, l'analyse des données produites par l'ABC devrait donner aux responsables un cadre pour prévoir, planifier et agir sur les coûts.

Cette filiation semble évidente. Elle est cependant discutable.

⁵ D'après une étude de Carla Mendoza et Olivier Saulpic, professeurs associés à l'ESCP-EAP (2004).

2. Contradictions entre l'ABC et l'ABM

- L'ABC a été initialement conçu comme une méthode de calcul des coûts. L'objectif était de trouver le mode le plus pertinent de répartition des charges indirectes entre les objets de coût. Ceci détermine la définition des activités et des inducteurs de coût :
 - Les activités doivent être limitées en nombre pour que les calculs ne soient pas trop lourds. Des regroupements d'activités sont donc nécessaires.
 - Les activités doivent être répétitives et faciles à caractériser.
 - Les inducteurs doivent traduire la consommation des activités par les objets de coût.
 - Les inducteurs doivent être facilement et économiquement mesurables.
 - La liste des activités et des inducteurs est pratiquement figée dans le système informatisé de traitement des données. Des mises à jour fréquentes seraient trop coûteuses.

La relation de causalité entre les ressources consommées par les activités et les inducteurs de coût tend à s'estomper.

exemple

Une entreprise a défini les activités suivantes relatives à la commercialisation de ses produits :

Activité	Unité d'œuvre	Nombre annuel d'unités d'œuvre
Mettre à jour le fichier des clients	Ligne ajoutée, modifiée ou supprimée	3 300
Répondre aux questions des clients	Question traitée	2 750
Relancer les anciens clients	Client relancé	2 100
Visiter les clients	Visite	230
Préparation des catalogues	Pages	35
Effectuer les publipostages	Publipostage	9
Participer aux foires commerciales	Foire	4

L'ABC ne retiendrait que les trois (ou, à la rigueur, les quatre) premières de ces activités. Les activités peu fréquentes seraient regroupées avec une ou plusieurs activités répétitives.

- L'ABM est un modèle de comportement des coûts. Le modèle sert aux décideurs à faire des simulations leur permettant d'essayer différents scénarios en vue d'améliorer la performance. La modélisation exige de définir les facteurs sur lesquels agir pour réduire les coûts et d'identifier les relations entre les facteurs et les coûts. L'ABM comporte :
 - La détermination des processus essentiels de l'entreprise et des activités correspondantes. La liste des activités ne peut pas être réduite aux seules activités répétitives. Il est important de repérer les activités à valeur ajoutée.

- La détermination des principaux facteurs expliquant la variation des coûts.
- La construction d'un modèle qui soit assez perfectionné pour inclure les principales relations entre les actions et les coûts tout en étant assez simple pour être utilisé comme outil de simulation.

exemple

L'ABC peut définir une activité « Suivi des fournisseurs » dont l'inducteur de coût serait « le nombre de fournisseurs ». En fait, cette activité est justifiée par des raisons telles que : le manque de sérieux des fournisseurs ou des problèmes d'erreurs de commandes ou de retard dans le paiement des fournisseurs (qui peuvent être à l'origine de retard de livraison). L'optimisation de la gestion des stocks d'approvisionnements suppose que les achats soient livrés à temps et qu'ils soient conformes aux commandes. En contrepartie, les fournisseurs doivent être payés rapidement. L'ABC n'éclaire pas sur les dysfonctionnement affectant les approvisionnements alors que leur analyse est essentielle pour améliorer les comportements.

EXERCICE 07-01

*

Méthode ABC

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

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

La recherche de la performance et de la fiabilité amène à opérer des modifications sur les produits, principalement sur les plus récents ; pendant l'exercice N, le produit E3 a subi 5 modifications contre 1 pour le produit E1 et aucune pour le produit E2.

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

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

Et le nombre total des commandes :

Commandes de composants	20,00	30,00	35,00
Commandes clients	135,00	187,00	40,00

(1) Pratiquées durant la période de lancement

Les prix de vente pratiqués pour les produits E1, E2 et E3 sont respectivement 57 €, 46 € et 109 €.

Une étude des activités a été réalisée :

Centre	Activités	Coût des activités (€)	Inducteurs de coûts
Approvisionnement	Gestion fournisseurs	59 832,00	Référence composant acheté
	Gestion sous-traitance	34 782,00	Référence composant fabriqué
	Gestion livraisons	11 475,00	Livraison reçue
Études et méthodes	Conception produits	382 401,00	Référence produit
	Développement	285 312,00	Modification apportée
	Planification fabrication	22 188,00	Lot fabriqué
Fabrication	Lancement fabrication	137 772,00	Lot fabriqué
	Assemblage	87 255,00	Unité assemblée
	Contrôle fabrication	72 756,00	Lot fabriqué

Distribution	Promotion	55 740,00	Référence produit
	Expédition	100 274,00	Commande client
Administration	Comptabilité	72 976,00	Coût ajouté
	Administration générale	114 504,00	Coût ajouté

Travail à faire

Calculer le résultat par produit. Quelles sont les conditions de rentabilité de E3 ?

EXERCICE 07-02 *

Méthode ABC

La Société Générale Électrique (SGE) a une activité diversifiée dans la construction de matériel électrique. Son usine de Ker-Lann (Ille-et-Vilaine) est plus particulièrement spécialisée dans la production des moteurs. L'usine travaille en flux tendus si bien qu'il n'y a pas de stock. Les moteurs sont fabriqués à partir de composants achetés à l'extérieur. À l'origine, l'usine produisait exclusivement en grande série des moteurs standard (modèle M100), tous de même type. Ces moteurs étaient et sont toujours distribués par un petit nombre de grossistes et centrales d'achat. Cette production ne suffisait pas à assurer le plein-emploi de l'usine de Ker-Lann. Aussi, la SGE a accepté des commandes directes d'utilisateurs finals pour compléter le plan de charge de l'usine. Ces commandes concernent des moteurs répondant à des spécifications particulières de l'utilisateur. Ils sont construits autour du modèle de base M500, décliné en dix-neuf types : M500A, M500B..., M500S.

La comptabilité de gestion de la SGE est organisée suivant la méthode des centres d'analyse. Le réseau comptable de l'usine de Ker-Lann est décrit dans l'*annexe 1* et les données relatives à l'activité de décembre figurent dans l'*annexe 2*.

Le contrôleur de gestion de la SGE constate une dérive du coût des moteurs standard M100 qui, depuis quelques mois, excède le prix de vente. Il n'est pourtant pas possible de relever ce prix car la concurrence est vive sur le marché des moteurs standard. Il semble que les concurrents parviennent à réduire le coût de ces moteurs mieux que ne sait le faire la SGE.

Par contre, la production des nouveaux moteurs M500 est en pleine expansion car il y a une forte demande de ce modèle. Le contrôleur de gestion de la SGE constate, cependant, que le développement des moteurs M500 n'a pas amélioré les résultats de l'usine de Ker-Lann qui sont, au contraire, devenus déficitaires. Il soupçonne qu'un mauvais système de répartition des charges indirectes est responsable de cette anomalie et il envisage une évolution du système de calcul des coûts. Il effectue un recensement des activités créatrices des coûts en définissant pour chaque activité un « inducteur de coût » (voir *annexe 3*) puis charge le service comptable de l'usine de Ker-Lann de répartir les charges indirectes de décembre entre les activités ainsi recensées (voir *annexe 4*).

Le coût des activités pour lesquelles aucun inducteur n'a pu être défini sera imputé aux produits, proportionnellement à la valeur ajoutée de chaque produit. La valeur ajoutée est définie comme la différence entre le coût complet du produit et le prix d'achat des composants.

Travail à faire

1. Calculer le coût unitaire des inducteurs.
2. Calculer le coût unitaire d'un moteur M100 et d'un moteur M500 par la méthode ABC.
3. Commenter vos résultats.

Annexe 1 – Réseau comptable de l'usine de Ker-Lann

	Centres	Unités d'œuvre ou assiettes de frais
Centres principaux	Achats	Valeur des achats
	Usinage	Heure de MOD
	Montage	Heure de MOD
Centres auxiliaires	Planification	Heure de MOD des ateliers
	Gestion des ressources humaines	Euro de MOD des centres utilisateurs de main-d'œuvre
	Maintenance	Heure de MOD des ateliers
Centres de structure	Service commercial	Coût de production
	Études et recherche	Coût de production
	Administration	Coût de production

Annexe 2 – Données relatives à l'activité de décembre

► **Production**

Une série de 30 000 moteurs M100, vendus 37 € chacun

Quinze séries de 400 moteurs M500 chacune vendus au prix moyen de 184 € l'unité.

► **Charges directes, composants**

Référence	Coût unitaire	M100		M500	
		Quantité	Montant	Quantité	Montant
C1	6,00	30 000	180 000	6 000	36 000
C2	3,00	60 000	180 000	6 000	18 000
C3	1,00			6 000	6 000
C4	0,80			6 000	4 800
C5	1,20			12 000	14 400
C6	0,60			24 000	14 400
C7	0,40			6 000	2 400
			360 000		96 000

▶ Charges directes, MOD de production

Ateliers	M100		M500	
	Heures	Montant	Heures	Montant
Usinage	6 000	144 000	1 800	43 200
Montage	12 000	288 000	6 000	144 000
		432 000		187 200

▶ Charges indirectes

	Achats	Usinage	Montage	Planification	GRH	Maintenance	Commercial	Études	Administration	Total
Personnel	60 000	48 200	35 700	25 700	10 000	20 000	230 000	70 000	85 630	585 230
Autres	16 698	14 080	7 600	3 040	1 800	7 100	76 500	38 200	3 857	168 875
Dotations	30 000	199 800	92 300	6 940	4 200	6 692	130 000	48 800	11 240	529 972
Total	106 698	262 080	135 600	35 680	16 000	33 792	436 500	157 000	100 727	1 284 077

▶ Temps de fonctionnement des machines

	M100	M500
Usinage	5 400 h	1 620 h
Montage	1 200 h	600 h

▶ Informations sur les relations commerciales

L'entreprise a servi 5 clients pour les moteurs M100 et 100 clients pour les moteurs M500.

Annexe 3 – Activités et inducteurs de coûts

Centre	Activités	Inducteurs	Remarques
Achats	Contacteur le fournisseur et suivre la commande	Nombre de références de composants	Le coût de gestion d'un composant utilisé par plusieurs produits est partagé en parts égales entre les produits utilisateurs.
	Réaliser la manutention des composants	Nombre de manipulations	Nombre de manipulations = Nombre de références de composants × Nombre de séries mises en fabrication
Planification	Planifier et contrôler la production	Nombre de séries	Il s'agit des séries mises en fabrication.
GRH	Embaucher, former, affecter	Néant	
Usinage	Insérer en fabrication	Nombre de manipulations	
Montage	Réaliser le montage	Nombre d'heures de MOD	
	Contrôler les produits	Nombre de séries	
Maintenance	Effectuer un entretien préventif	Nombre de séries	
	Réparer	Nombre d'heures machine	

Commercial	Organiser la promotion	Nombre de types de moteurs	
	Assurer un suivi clients	Nombre de clients	
Études et recherche	Étudier les améliorations à apporter	Nombre de types de moteurs	
Administration	Administrer	Néant	

Annexe 4 – Répartition des charges indirectes entre les activités

Centre	Activités	Coûts des activités
Achats	Contacteur le fournisseur et suivre la commande.	42 000
	Réaliser la manutention des composants.	64 698
		106 698
Montage	Réaliser le montage.	126 000
	Contrôler les produits.	9 600
		135 600
Usinage	Insérer en fabrication.	262 080
Planification	Planifier la production.	35 680
GRH	Embaucher, former, affecter.	16 000
Maintenance	Effectuer un entretien préventif	19 680
	Réparer.	14 112
		33 792
Commercial	Organiser la promotion.	174 000
	Assurer un suivi clients.	262 500
		436 500
Études et recherche	Étudier les améliorations.	157 000
Administration	Administrer.	100 727

EXERCICE 07-03

* *

Subventionnements occultes

La société Brumelle est une entreprise industrielle. Le système de comptabilité de gestion est centré sur les responsabilités et sur les ressources consommées par les divers responsables : le coût de revient des produits est calculé dans cet esprit.

Le PDG est persuadé que la répartition actuelle des charges indirectes ne respecte pas la causalité que le système des coûts est censé traduire. Il vous charge d'analyser en profondeur les coûts du centre de responsabilité Montage (3 050 000 € par période) et leur imputation au coût des produits. Ces charges sont actuellement imputées au prorata du volume de main-d'œuvre directe.

Travail à faire

1. Calculer le montant des charges du centre Montage, à imputer au coût de chacun des produits dans le système comptable actuel (coût n° 1 ; voir annexes 4 et 5).

[Table des matières]

Préface	3
Mode d'emploi	5
Programme	6
Sommaire	9
Chapitre 1 • À découvrir dans cet ouvrage	11
[1 ▶ Le contrôle de gestion	12
A. Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?.....	12
B. Les outils du contrôle de gestion	12
[2 ▶ La comptabilité de gestion (chapitres 2 et 5 à 10)	12
A. Les flux dans l'entreprise.....	12
1. Rappel de la notion de flux externe	12
2. Les flux internes.....	13
3. Le réseau des flux internes.....	13
B. Les coûts.....	15
1. Définition.....	15
2. Utilité du calcul des coûts.....	15
3. Une grosse difficulté dans le calcul des coûts : le traitement des charges fixes et/ou indirectes	16
[3 ▶ Contrôle budgétaire (chapitres 12 à 19)	16
A. Principe du contrôle budgétaire (chapitres 12 et 17).....	16
B. Domaines du contrôle budgétaire.....	17
C. Analyse des écarts	17
[4 ▶ Autres outils du contrôle de gestion	17
A. Prix de cession interne (chapitre 11).....	17
B. Gestion de la qualité (chapitre 21).....	17
C. Tableaux de bord (chapitre 22)	18
D. La priorité donnée au client dans les contextes non stabilisés	18
[5 ▶ Outils mathématiques	18
[6 ▶ Positionnement du contrôle de gestion et du métier de contrôleur (chapitre 25)	18
Chapitre 2 • Coûts et performances	23
[1 ▶ Définition et fonctions des coûts	24
A. Définition d'un coût.....	24
B. La comptabilité de gestion.....	24

C.	Objets de coût.....	24
D.	Coûts et décisions de gestion	24
1.	Les niveaux de décision	24
2.	Coûts et décisions stratégiques.....	25
3.	Coûts et décisions tactiques	26
4.	Coûts et décisions au niveau de l'exécution.....	26
[2▶	Typologie des coûts.....	27
A.	Étendue des coûts.....	27
1.	Coûts complets.....	27
2.	Coûts partiels.....	27
B.	Coûts fonctionnels.....	28
C.	Coûts de revient	28
D.	Coûts constatés et coûts prévisionnels	29
1.	Coûts constatés	29
2.	Coûts prévisionnels	29
E.	Coûts et comptabilité financière.....	30
[3▶	Processus de calcul des coûts	30
A.	Données du calcul des coûts.....	30
1.	Données monétaires.....	30
2.	Données physiques	32
B.	Forme des documents	33
1.	Documents de base.....	33
2.	Comptes.....	33
C.	Organisation de la comptabilité de gestion	33
1.	Intégration des comptabilités financière et de gestion	34
2.	Séparation de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion...	34
[4▶	Performance économique	36
A.	Qu'est-ce que la performance économique ?	36
B.	Indicateurs de performance économique.....	36
1.	Performance-résultat ou performance-action.....	36
2.	Performance collective ou performance individuelle.....	37
3.	Indicateurs financiers ou physiques.....	37
C.	Résultats et marges.....	38
Chapitre 3 •	Probabilités et variables aléatoires	45
[1▶	Notions d'analyse combinatoire.....	46
A.	Les arrangements	46
B.	Les combinaisons.....	46
[2▶	Notions de probabilités	47
A.	Définitions.....	47
B.	Calcul de la probabilité sur un ensemble fini	47
1.	L'approche de Pascal ou l'équiprobabilité	47
2.	Probabilité = rapport des cas favorables aux cas possibles.....	48
3.	Approche des probabilités par les fréquences.....	49
C.	Probabilités totales.....	49
D.	Probabilités conditionnelles et composées	50
1.	Probabilités conditionnelles	50
2.	Probabilités composées.....	50

[3] Variables aléatoires discrètes	51
A. Définitions	51
1. Variable aléatoire discrète	51
2. Loi de probabilité	51
B. Fonction de distribution et de répartition	52
1. Fonction de distribution	52
2. Fonction de répartition	53
C. Espérance mathématique d'une variable aléatoire discrète	54
1. Calcul de l'espérance mathématique	54
2. Propriétés de l'espérance mathématique	55
D. Variance d'une variable aléatoire discrète	56
1. Calcul de la variance	56
2. Propriétés de la variance	56
[4] Variables aléatoires continues	58
A. Définition	58
B. Fonction de répartition et fonction de densité	58
1. Fonction de répartition	58
2. Fonction de densité	59
C. Espérance et variance d'une variable aléatoire continue	59
Chapitre 4 • Les lois fondamentales de probabilité	65
[1] Loi binomiale	66
A. Variable de Bernoulli	66
1. Définition	66
2. Espérance et variance	66
B. Loi binomiale	66
1. Définition	66
2. Espérance et variance	67
[2] Loi de Poisson	68
A. Définition et caractéristiques	68
1. Définition	68
2. Caractéristiques de la loi de Poisson	68
3. Processus de Poisson	69
B. Estimation d'une loi binomiale par une loi de Poisson	69
[3] Loi normale	70
A. La loi normale généralisée	70
1. Définition	70
2. Fonction de répartition	71
B. Loi normale centrée réduite	72
1. Définition	72
2. Fonctions de densité et de répartition	72
C. Utilisation de la table de loi normale centrée réduite	74
1. Propriétés de la loi normale	74
2. Calculs de probabilités	74
D. Théorème central limite	75
[4] Approximation d'autres lois par une loi normale	76
A. Approximation d'une loi de Poisson par une loi normale	76
B. Approximation de la loi binomiale par une loi normale	76

[5 ▶ Probabilité $P(X = k)$ et correction de continuité	77
A. Cas d'une variable continue.....	77
B. Cas d'une variable discrète.....	78
C. Correction de continuité.....	79
Chapitre 5 • Méthode des centres d'analyse : les coûts indirects	85
[1 ▶ Distinction entre charges directes et charges indirectes	86
A. Charges directes.....	86
B. Charges indirectes.....	86
[2 ▶ Traitement des charges indirectes	87
A. Principe du traitement.....	87
B. Centres d'analyse	88
1. Définitions.....	88
2. Qualités d'un centre d'analyse pertinent	88
3. Typologie des centres d'analyse.....	90
4. Unités d'œuvre et taux de frais	91
C. Mise en œuvre de l'analyse des charges indirectes.....	95
1. Thème de l'exemple	95
2. Répartition primaire	96
3. Prestations entre centres d'analyse [répartition secondaire].....	97
4. Calcul des coûts d'unité d'œuvre des centres d'analyse principaux.....	101
5. Critique du principe de la répartition secondaire	102
Chapitre 6 • Méthode des centres d'analyse : coûts et résultats	109
[1 ▶ Coûts d'acquisition et stocks d'approvisionnements	110
A. Coûts d'acquisition.....	110
B. Stocks d'approvisionnements.....	111
1. Entrées des comptes de stocks.....	111
2. Affectation des sorties de stock	113
3. Valorisation des sorties de stock.....	113
4. Incidence de la valorisation des sorties sur le résultat	117
[2 ▶ Coûts de production et stocks de produits	118
A. Coûts de production.....	118
1. Des charges directes.....	118
2. Des charges indirectes	118
B. Stocks de produits	120
1. Entrées des comptes de stock de produit	120
2. Sorties des comptes de stock de produit finis.....	120
C. Produits intermédiaires	121
D. En-cours de production	123
1. Production par lots ou à l'unité.....	124
2. Production de masse en continu	124
E. Coûts joints.....	129
1. Notion de coûts joints (ou coûts liés)	129
2. Typologie des produits joints (ou produits liés).....	129
3. Évaluation des produits joints.....	130
[3 ▶ Coûts hors production	132
A. Coûts de distribution	132
1. Des charges directes.....	132
2. Des charges indirectes	132

B.	Charges communes non imputées aux coûts fonctionnels.....	133
[4 ▶	Coûts de revient et résultats.....	134
A.	Coûts de revient.....	134
B.	Résultats.....	135
Chapitre 7 •	Coûts et gestion à base d'activités.....	143
[1 ▶	Coûts à base d'activités.....	144
A.	Caractéristiques de la méthode ABC.....	144
1.	Niveaux d'analyse.....	144
2.	Maîtrise des coûts.....	146
3.	Adhésion des exécutants.....	148
4.	Abandon de la distinction entre centres principaux et centres auxiliaires..	148
5.	Importance des charges indirectes.....	148
6.	Élimination de l'incidence des stocks d'approvisionnements et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts.....	149
B.	Mise en œuvre de la méthode ABC.....	149
1.	Identification des activités de l'entreprise.....	149
2.	Affectation des ressources aux activités.....	152
3.	Regroupement des activités.....	153
4.	Calcul du coût unitaire des inducteurs.....	154
5.	Imputation au coût des produits.....	156
[2 ▶	Activity-based management (ABM).....	156
A.	Définition.....	156
B.	Couple valeur-coût.....	157
C.	Typologie des activités.....	157
1.	Activités avec valeur ajoutée.....	157
2.	Activités sans valeur ajoutée.....	158
3.	Chaîne de valeur.....	159
D.	Outils de l'ABM.....	159
1.	Re-engineering.....	159
2.	Benchmarking.....	160
E.	Lien entre l'ABC et l'ABM.....	161
1.	Filiation apparente.....	161
2.	Contradictions entre l'ABC et l'ABM.....	162
Chapitre 8 •	Coûts variables.....	187
[1 ▶	Modèle « coût – volume – profit ».....	188
A.	Variabilité des charges.....	188
1.	Modélisation du coût complet.....	188
2.	Mesure du niveau d'activité.....	188
3.	Charges fixes et charges variables.....	189
4.	Analyse mathématique des charges.....	190
B.	Marge sur coût variable.....	192
1.	Définition.....	192
2.	Taux de marge sur coût variable.....	193
C.	Seuil de rentabilité.....	198
1.	Définition.....	198
2.	Interprétations graphiques.....	198
3.	Multiplicité des seuils de rentabilité.....	199

4. Sécurité face aux aléas des affaires.....	201
5. Levier d'exploitation.....	203
D. Seuil de rentabilité financier.....	204
[2 ▶ Méthode du coût variable.....	205
A. Définition.....	205
B. Mise en œuvre de la méthode du coût variable.....	205
1. Affectation et répartition des charges variables.....	205
2. Évaluation des stocks de produits.....	206
3. Compte de résultat différentiel.....	206
C. Intérêt de la méthode du coût variable.....	207
1. Politique des prix sur un marché segmenté.....	207
2. Politique des produits dans une structure commune à plusieurs produits.....	208
3. Préviation du résultat.....	209
4. Simplification du calcul et de l'analyse des coûts.....	209
D. Insuffisances et limite de la méthode du coût variable.....	209
1. Négligence des coûts fixes.....	209
2. Modélisation fondée sur le volume.....	209
3. Négligence du long terme.....	210
[3 ▶ Méthode du coût direct.....	210
A. Définition.....	210
B. Différence et ressemblance entre les méthodes du coût variable et du coût direct.....	210
C. Origine et pratique de la méthode du coût direct.....	211
1. Le PCG 1982.....	211
2. La pratique.....	211
Chapitre 9 • Autres coûts partiels.....	221
[1 ▶ Méthode du coût spécifique.....	222
A. Définition.....	222
B. Marge sur coût spécifique.....	222
C. Intérêt de la méthode du coût spécifique.....	224
1. Critère de maintien ou d'abandon d'un produit ou d'une activité.....	224
2. Détermination de seuils de rentabilité par produit ou activité.....	224
3. Compromis entre coût variable et coût complet.....	224
[2 ▶ Coût marginal.....	225
A. Définition.....	225
B. Coût marginal et coût variable unitaire.....	226
1. Égalité entre coût marginal et coût variable unitaire.....	226
2. Distinction entre coût marginal et coût variable unitaire.....	226
C. Interprétation mathématique du coût marginal.....	227
1. Dérivée du coût complet total.....	227
2. Optimum de rendement.....	228
3. Optimum de profit.....	229
D. Pratique du coût marginal.....	230
Chapitre 10 • Imputation rationnelle.....	241
[1 ▶ Principe de l'imputation rationnelle.....	242
A. Objet de la méthode.....	242
B. Référence à une activité normale.....	242

Table des matières

1. Taux d'activité	242
2. Niveau de l'activité normale.....	243
C. Calcul des coûts et du résultat.....	244
1. Coût d'imputation rationnelle des produits.....	244
2. Différence sur niveau d'activité	244
3. Résultat de l'entreprise.....	245
D. Avantages de l'imputation rationnelle	247
1. Amélioration des méthodes de coût complet.....	247
2. Analyse des coûts fixes	247
[2▶Pratique de l'imputation rationnelle.....	247
A. Localisation de l'activité normale	247
B. Répartition des charges indirectes [méthode des centres d'analyse] ..	248
C. Imputation rationnelle et comptabilité financière	250
1. Stocks de produits et d'en-cours	250
2. Résultat courant ou exceptionnel et sous activité	250
Chapitre 11 • Structure de gestion	259
[1▶Notion de centres de responsabilité	260
A. Caractéristiques des centres de responsabilité.....	260
B. Centres de responsabilité et types de structures	260
[2▶Typologie des centres de responsabilité	261
A. Centres de chiffre d'affaires	262
B. Centres de coûts.....	262
C. Centres de profit.....	263
D. Centres d'investissement.....	264
E. Les limites des centres de responsabilité	264
[3▶Reporting des centres de responsabilité	265
A. Principes d'élaboration du <i>reporting</i>.....	265
1. Principe de responsabilité	266
2. Principe de contrôlabilité	266
B. Différents niveaux de <i>reporting</i>	267
1. <i>Reporting</i> légal.....	267
2. <i>Reporting</i> de gestion.....	268
[4▶Valorisation des prestations entre centres de responsabilité	269
A. Définition.....	269
B. Les objectifs des prix de cession interne.....	271
1. Optimisation des choix économiques.....	271
2. Motivation du personnel	271
3. Contrôle de la performance des centres de responsabilité.....	271
4. L'incompatibilité des missions	271
C. Modalités pratiques de fixation des prix de cession interne	271
1. Les prix de cession négociés	272
2. Prix de cession interne imposés par la direction générale	272
3. Politique centralisée de prix de cession interne	272
[5▶ Détermination des prix de cession interne	273
A. La référence au marché	273
1. Prix réel du marché	273
2. Prix du marché aménagé.....	273

B.	La référence aux coûts	274
1.	Coûts complets.....	274
2.	Coûts partiels.....	276
3.	Détermination de la marge bénéficiaire	276
[6▶	Critères de choix de fixation des prix de cession interne.....	277
A.	Nature du centre de responsabilité.....	277
B.	Source d'approvisionnement : le modèle de John Dearden	277
C.	Stratégie : le modèle de Robert Eccles.....	278
[7▶	Prix de cession interne et fiscalité	280
Chapitre 12 •	La démarche prévisionnelle.....	291
[1▶	Utilité de la démarche prévisionnelle.....	292
A.	Objet et acteurs de la démarche prévisionnelle	292
B.	Critiques à l'égard de la démarche prévisionnelle.....	292
C.	Pilotage de la performance dans le temps.....	292
D.	Coordination des plans d'action dans le temps	293
[2▶	Planification au niveau des directions générales et opérationnelles... 294	294
A.	Au niveau de la direction générale.....	294
1.	Analyse stratégique	295
2.	Plan stratégique.....	297
B.	Au niveau des directions opérationnelles.....	298
C.	Prévisions au niveau des centres de responsabilités.....	298
[3▶	Budgets.....	298
A.	Notion de budget	298
B.	Rôle des budgets	299
1.	Gestion des équilibres financiers	299
2.	Coordination, prévision et simulation	299
3.	Évaluation, motivation et communication	299
4.	Conflit entre les rôles assignés aux budgets.....	300
C.	Méthodologie de construction des budgets	301
1.	Reconduction du passé ou réexamen systématique de la situation	301
2.	Hiérarchisation des budgets	302
D.	Procédure budgétaire.....	303
1.	Première étape	303
2.	Deuxième étape.....	304
3.	Troisième étape	304
4.	Étapes suivantes	305
E.	Budgets des centres de coûts.....	305
1.	Centres de coûts opérationnels ou de support.....	305
2.	Centres de coûts discrétionnaires.....	306
F.	Budgets des centres de profit	307
[4▶	Rôle du contrôleur de gestion.....	307
A.	Le contrôleur concepteur.....	307
B.	Le contrôleur animateur	308
C.	Le contrôleur vérificateur	308

Chapitre 13 • Techniques de prévision et gestion commerciale.....	313
[1] ▶ Prévisions des ventes.....	314
A. Études de conjoncture.....	314
B. Études sectorielles.....	314
[2] ▶ Méthodes statistiques de prévision des quantités vendues.....	314
A. Corrélation et analyse de la tendance.....	315
1. Corrélation linéaire.....	315
2. Régression linéaire.....	317
3. Régressions non linéaires.....	319
4. Ajustement par les moyennes mobiles.....	320
5. Lissage exponentiel.....	324
B. Variations saisonnières.....	326
1. Calcul des rapports entre les données observées et la tendance.....	327
2. Première estimation des coefficients saisonniers.....	328
3. Estimation finale des coefficients saisonniers.....	328
C. Prévision basée sur la tendance et les coefficients saisonniers.....	328
[3] ▶ Mise en forme du budget des ventes.....	329
A. Élasticité du prix par rapport à la demande.....	329
B. Prévision des quantités et du prix.....	330
[4] ▶ Budget des frais de distribution.....	331
Chapitre 14 • Gestion de la production.....	337
[1] ▶ Programmation de la production.....	338
A. Optimisation du programme.....	338
1. Méthode empirique.....	338
2. Programmation linéaire.....	340
[2] ▶ Management des ressources de production (MRP).....	347
A. Principes du MRP.....	347
1. Typologie des besoins.....	347
2. Anticipation des besoins.....	347
3. Points faibles du MRP.....	348
B. Structure du MRP.....	348
C. Méthode OPT.....	350
[3] ▶ Ordonnancement.....	351
A. Notion d'ordonnancement.....	351
1. Définition.....	351
2. Objectifs.....	351
3. Contraintes.....	352
4. Analyse des opérations.....	352
5. Méthodes d'ordonnancement.....	352
B. Méthode PERT.....	353
1. Éléments du graphe.....	353
2. Graphique du PERT.....	354
3. Chemin critique.....	355
4. Date attendue et date limite d'un événement.....	355
C. Méthode des potentiels.....	356
1. Éléments du graphe.....	356
2. Graphique du MPM.....	356

3. Dates au plus tôt (ou dates attendues) du début d'une opération.....	356
4. Dates au plus tard (ou dates limites) du début d'une opération.....	358
5. Chemin critique	358
D. Amélioration de l'ordonnancement.....	359
1. Marge totale d'une opération	359
2. Minimisation du coût à durée constante.....	359
[4►Budget de production	360
A. Ajustement de la production et des ventes.....	360
B. Mise en forme du budget.....	361
Chapitre 15 • Gestion des approvisionnements et des stocks	373
[1►Modèles classiques de gestion des stocks	374
A. Composantes du coût d'approvisionnement.....	374
1. Coût d'achat.....	374
2. Coût de possession (ou de stockage)	374
3. Coût de lancement (ou coût administratif des commandes).....	375
4. Coût de pénurie	375
B. Articles justiciables des méthodes d'optimisation	376
C. Modèle déterministe où aucune pénurie n'est admise (modèle de Wilson).....	376
1. Le problème.....	376
2. Coût d'approvisionnement.....	377
3. Optimum.....	377
D. Modèle déterministe admettant la pénurie	379
1. Le problème.....	379
2. Coût d'approvisionnement.....	380
3. Optimum.....	380
4. Modèles probabilistes contre modèles déterministes	381
E. Modèle à demande aléatoire et période économique fixée	382
1. Le problème.....	382
2. Espérance mathématique du coût d'approvisionnement.....	383
3. Optimum.....	383
F. Méthode matricielle applicable à une demande aléatoire discrète avec période fixée.....	384
G. Modèle probabiliste à point de commande avec demande et délai de livraison aléatoires et lot économique fixé.....	386
1. Le problème.....	386
2. Espérance mathématique du coût d'approvisionnement.....	387
3. Optimum.....	388
[2►Mise en forme du budget des approvisionnements et des stocks.....	389
A. Modalités et techniques de la budgétisation	389
1. Technique des tableaux.....	390
2. Technique des graphiques	391
B. Présentation du budget	392
Chapitre 16 • États financiers prévisionnels	401
[1►Budget de trésorerie.....	402
A. Définition	402
B. Description	402

Table des matières

1. Budget des encaissements	402
2. Budget des décaissements	403
3. Budget général de trésorerie	404
C. Ajustement du budget de trésorerie	407
1. Résorption des insuffisances de trésorerie	407
2. Placement des excédents de trésorerie	408
D. Contrôle du plan de trésorerie	409
[2 ▶ Compte de résultat et bilan prévisionnels	409
Chapitre 17 • Analyse de l'écart sur résultat	421
[1 ▶ Principe du contrôle budgétaire	422
A. Définition	422
B. Établissement des écarts	423
C. Sélection des écarts	423
D. Exploitation des écarts	423
1. Transmission et analyse de l'information	423
2. Actions correctives	424
[2 ▶ Écarts sur résultat et marges	424
A. Écart sur résultat	424
1. Définition	424
2. Analyse	426
B. Écart sur marge brute	427
1. Cas d'un seul produit	427
2. Cas de plusieurs produits	429
Chapitre 18 • Analyse des écarts sur coûts	445
[1 ▶ Détermination des coûts préétablis des produits	446
A. Fiche de coût unitaire préétabli	446
B. Les normes (ou standards)	447
1. Standards techniques	447
2. Standards de prix	448
3. Coûts standard d'unités d'œuvre	448
[2 ▶ Comparaison entre le coût réel constaté et le coût préétabli	449
A. Écart global sur coût unitaire	450
B. Tableau de comparaison des éléments du coût	451
[3 ▶ Analyse des écarts sur coûts unitaires	452
A. Écarts sur charges directes	452
B. Écarts sur charges indirectes	455
1. Budgets flexibles des centres d'analyse	455
2. Analyse de l'écart sur charges indirectes d'un centre	456
[4 ▶ Difficultés particulières	459
A. Existence d'en-cours de production	459
1. Évaluation des en-cours	459
2. Détermination de l'écart total sur coût	460
3. Comparaison des éléments du coût en présence d'en-cours	461
B. Existence de produits intermédiaires	462
[5 ▶ Limites de la méthode budgétaire	464

Chapitre 19 • Gestion du personnel	473
[1 ▶ Éléments du coût du personnel	474
A. Taux de charges	474
B. Évaluation des charges sur salaires	474
C. Éléments non salariaux du coût du personnel	475
[2 ▶ Variation des salaires	475
A. Indice des salaires	476
1. Définition d'un indice	476
2. Calcul des indices élémentaires	476
B. Formes de l'évolution des salaires	476
1. Évolution en niveau	476
2. Évolution en masse	477
3. Effet report	477
4. Relation entre les augmentations en masse et en niveau et l'effet report..	478
5. Choix d'une politique	479
[3 ▶ Facteurs structurels d'évolution de la masse salariale	479
A. Analyse du taux d'accroissement annuel de la masse salariale	479
1. Effet d'effectif	481
2. Effet de structure	481
3. Effet de noria	481
B. Glissement, vieillissement, technicité	482
1. Glissement	482
2. Technicité	482
3. Vieillissement	482
C. Analyse de l'écart entre les masses salariales de deux années consécutives	483
[4 ▶ Bilan social et tableau de bord de gestion des ressources humaines (GRH)	484
A. Bilan social	484
B. Tableau de bord de GRH	485
C. Principaux indicateurs en GRH	485
1. Indicateurs de mobilité	485
2. Indicateurs d'intégration	486
3. Indicateurs de risque d'accidents professionnels	486
4. Indicateurs d'absentéisme	486
5. Indicateurs de la formation professionnelle	486
6. Indicateurs démographiques	486
7. Indicateurs salariaux	487
Chapitre 20 • Échantillonnage et estimation	493
[1 ▶ Distribution d'échantillonnage	494
A. Constitution d'un échantillon	494
B. Échantillonnage des moyennes	494
1. Moyenne d'un échantillon	494
2. Intervalle contenant la moyenne	495
C. Échantillonnage de différence de moyennes	496
D. Échantillonnage de proportions	497

[2 ▶ Estimation ponctuelle d'un paramètre	499
A. Qualités d'un estimateur	499
B. Estimateur de la moyenne	499
C. Estimateur de la variance	499
D. Estimateur d'une proportion	500
[3 ▶ Estimation par intervalle de confiance	500
A. Estimation de la moyenne	500
B. Estimation d'une proportion	502
[4 ▶ Test d'ajustement d'une distribution statistique par une loi	502
A. Observation empirique de la série statistique	503
B. Le test du Khi deux	504
1. Calcul de l'indicateur d'écart	504
2. Interprétation de l'indicateur	507
[5 ▶ Tests d'hypothèses	507
A. Comparaison d'une moyenne à une norme	507
1. Test bilatéral	508
2. Test unilatéral	509
B. Comparaison d'une proportion à une norme	510
1. Test bilatéral	511
2. Test unilatéral	512
Chapitre 21 • Gestion de la qualité	517
[1 ▶ Coût de la qualité	518
A. Définition de la qualité	518
1. Qualité externe	518
2. Qualité interne	518
B. Typologie des coûts liés à la qualité	518
1. Coût de la conformité	518
2. Coût de la non-qualité	519
3. Arbitrage entre coût de la conformité et coût de la non-qualité	521
[2 ▶ Méthodes de gestion de la qualité	522
A. Méthode traditionnelle : le contrôle technique <i>a posteriori</i>	522
1. Contrôle ponctuel	522
2. Contrôle séquentiel	525
B. Méthode récente : le contrôle intégré de la qualité	526
C. Diagrammes de Pareto	527
D. Diagrammes des relations causales	527
E. Cercles de qualité	528
1. Problèmes abordés	528
2. Procédure de traitement des problèmes	528
3. Évolution des cercles de qualité	529
F. Normes ISO 9000	529
1. La famille de normes	529
2. Certification ISO	530
[3 ▶ Coûts cachés	530
A. Notion de coût caché	530
1. Distinction entre coûts cachés et coûts visibles	530
2. Causes des coûts cachés	531

B.	Estimation des coûts cachés.....	532
1.	Règles d'évaluation.....	532
2.	Caractère approximatif des évaluations.....	533
3.	Grilles d'évaluation.....	533
4.	Tableau de synthèse et ratios.....	535
C.	Utilité de l'estimation des coûts cachés pour le contrôle budgétaire.....	535
1.	Amélioration de l'analyse des écarts sur coûts.....	535
2.	Remise en cause des standards classiques.....	536
3.	Évaluation des non-productions.....	536
Chapitre 22 •	Les tableaux de bord.....	543
[1▶	De la performance financière à la performance opérationnelle.....	544
A.	Performance financière et ses déterminants.....	544
1.	Définition.....	544
2.	Leviers d'action financiers.....	545
3.	Suivi de la performance financière.....	545
B.	Leviers d'action opérationnels.....	547
[2▶	Caractéristiques des tableaux de bord.....	548
A.	Définition.....	548
B.	Objectifs.....	548
C.	Niveaux de tableaux de bord.....	549
1.	Tableau de bord stratégique.....	549
2.	Tableaux de bord opérationnels.....	551
D.	Comparaison avec les autres outils de gestion.....	551
1.	Nature des données.....	551
2.	Recherche de la réactivité.....	551
[3▶	Construction des tableaux de bord.....	552
A.	Objectifs des centres de responsabilité.....	553
B.	Variables d'action.....	553
1.	Définition.....	553
2.	Identification des variables d'action.....	554
C.	Indicateurs.....	556
1.	Définition et qualité des indicateurs.....	556
2.	Nature des indicateurs.....	557
D.	Responsabilité.....	559
E.	Finalisation des tableaux de bord.....	559
1.	Détermination des standards de référence.....	559
2.	Élaboration de plan d'action.....	560
3.	Présentation d'un tableau de bord.....	560
[4▶	intégration d'un ensemble de tableaux de bord.....	561
A.	Intégration verticale.....	562
B.	Intégration horizontale.....	562
C.	Processus mis en œuvre.....	562
Chapitre 23 •	Processus de production dans un contexte instable..	573
[1▶	Gestion de la chaîne logistique.....	574
A.	Chaîne logistique.....	574
B.	Gérer la chaîne logistique.....	575

Table des matières

1. Composantes de la chaîne logistique.....	575
2. Dix erreurs à éviter.....	576
C. Logiciels de gestion de la chaîne logistique.....	579
1. Prévision ou exécution.....	579
2. Logiciels spécialisés ou logiciels intégrés.....	579
[2▶ Caractéristiques du processus de production	580
A. Gestion de production à flux poussés.....	580
B. Gestion de production à flux tirés.....	581
C. Gestion à flux tendus ou juste-à-temps (JAT).....	582
1. Définition des flux tendus.....	582
2. Conditions de l'efficience d'une organisation en flux tendus.....	582
Chapitre 24 • Coûts cibles et analyse de la valeur	585
[1▶ Caractéristiques de la méthode du coût objectif	586
A. Notion de coût cible.....	586
B. Définition.....	586
C. Irréversibilité des coûts.....	587
D. Coût estimé.....	587
E. Résorption de l'écart entre coût estimé et coût cible.....	587
[2▶ Mise en œuvre de la méthode du coût objectif	588
A. Fixation du prix de vente.....	588
B. Fixation de la marge.....	588
C. Calcul du coût cible.....	589
D. Détermination du coût estimé.....	590
1. Composition des coûts estimés.....	590
2. Méthodes d'estimation.....	590
E. Optimisation du coût.....	591
1. Optimisation de conception.....	591
2. Contrôle des coûts.....	593
[3▶ Analyse de la valeur	593
A. Définitions.....	593
B. Analyse fonctionnelle.....	594
1. Les fonctions du produit.....	594
2. Déroulement de l'analyse.....	595
3. Outils de l'analyse.....	595
4. Plan de travail.....	597
Chapitre 25 • Des outils vers un contrôle de gestion renouvelé	609
[1▶ Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?	610
A. Les acceptions du mot « contrôle ».....	610
B. Maîtrise de la performance.....	611
1. Définir la performance.....	611
2. Comprendre les leviers d'action de la performance.....	612
3. Pilotage de la performance dans le temps.....	612
C. Définitions du contrôle de gestion.....	613
1. Définition de Robert N. Anthony.....	614
2. Définition d'Alain BURLAUD et Claude SIMON.....	614
3. Synthèse.....	614
D. Conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion.....	615

[2] ▶ Autres formes de régulation	615
A. Contrôle par la hiérarchie.....	615
B. Contrôle par le marché.....	616
C. Contrôle par la socialisation.....	616
D. Contrôle par le règlement ou par les procédures.....	617
[3] ▶ Missions du contrôle de gestion	617
A. Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation.....	617
1. Avantages et inconvénients de la décentralisation.....	617
2. Le contrôle de gestion est un mode de coordination d'une organisation décentralisée.....	618
B. Le contrôle de gestion doit fournir des informations.....	618
1. Informations verticales.....	618
2. Informations horizontales.....	619
C. Le contrôle de gestion doit fournir des instruments de pilotage.....	619
[4] ▶ Principaux outils du contrôle de gestion	620
A. Au niveau de la direction générale.....	620
1. Le tableau de bord pour la direction : le balanced Scorecard.....	620
2. Analyse du reporting et des budgets consolidés.....	621
3. Procédures d'investissement.....	621
B. Au niveau d'une entité.....	621
1. Calcul et analyse des coûts.....	622
2. Budgets.....	622
3. Tableaux de bord.....	622
[5] ▶ Utilisateurs du contrôle de gestion	623
A. PME.....	623
1. Besoins de contrôle des PME.....	623
2. Acteurs du contrôle.....	623
B. Grandes entreprises.....	624
1. Besoins de contrôle des grandes entreprises.....	624
2. Acteurs du contrôle.....	624
[6] ▶ Le métier du contrôleur de gestion	624
A. Rôle du contrôleur de gestion.....	624
1. Attributions du contrôleur de gestion « technicien ».....	625
2. Attribution du contrôleur de gestion « conseiller ».....	625
B. Situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.....	625
1. Rattachement de la fonction.....	625
2. Différents niveaux de contrôleurs de gestion.....	625
C. Compétence du contrôleur de gestion.....	626
[7] ▶ Contrôle de gestion et autres disciplines de gestion	626
A. Contrôle de gestion et stratégie.....	627
1. Formulation de la stratégie.....	627
2. Positionnement du contrôle de gestion.....	627
B. Contrôle de gestion et finance.....	627
1. Principales attributions de la fonction financière.....	627
2. Contrôle de gestion et finance, deux fonctions complémentaires.....	627
C. Contrôle de gestion et comptabilité.....	628
1. Comptabilité financière : le système d'information incontournable.....	628

Table des matières

2. Normes IFRS : des préoccupations convergentes avec le contrôle de gestion.....	628
D. Contrôle de gestion et audit.....	629
1. Les deux principaux types d'audit.....	629
2. Contrôle de gestion et audit opérationnel.....	629
E. Contrôle de gestion et marketing.....	630
F. Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.....	630
[8 ► Contrôle de gestion et théories des organisations.....	631
A. Contrôle de gestion et école classique.....	631
1. Rappel des apports théoriques.....	632
2. Applications au contrôle de gestion.....	632
B. Le contrôle de gestion et l'école des relations humaines.....	632
1. Rappel des apports théoriques.....	633
2. Applications au contrôle de gestion.....	633
C. Contrôle de gestion et nouvelles théories économiques.....	634
1. Rappel des apports théoriques.....	634
2. Applications au contrôle de gestion.....	636
Tables.....	643
Index.....	649