

TECHNIQUES QUANTITATIVES DE GESTION

| | | |
|------|--|----|
| I. | Comptabilité générale | 3 |
| A. | La comptabilité comme technique de modélisation | 3 |
| 1. | Qu'est-ce que la comptabilité?..... | 3 |
| 2. | Le bilan..... | 4 |
| 3. | Le compte de résultat | 4 |
| B. | Principes et conventions comptables..... | 6 |
| 1. | L'entité..... | 6 |
| 2. | Découpage du temps | 6 |
| 3. | Le principe de rattachement | 6 |
| 4. | Continuité d'exploitation | 6 |
| 5. | Monétarisation..... | 7 |
| 6. | Coût historique | 7 |
| 7. | Prudence | 7 |
| 8. | Règles traditionnelles de l'évaluation..... | 7 |
| 9. | Image fidèle..... | 7 |
| C. | Retour sur le bilan et le compte de résultat | 7 |
| 1. | Le bilan..... | 7 |
| 2. | Le bilan du PCG | 8 |
| a) | Actif..... | 8 |
| b) | Passif | 8 |
| 3. | Le compte de résultat | 8 |
| II. | Des opérations aux états financiers | 10 |
| A. | Méthode comptable | 10 |
| 1. | Le principe de la partie double | 10 |
| 2. | Exemples de l'établissement de bilans successifs | 10 |
| B. | Système comptable..... | 11 |
| C. | Les opérations d'inventaire..... | 11 |
| 1. | L'amortissement | 11 |
| 2. | Provision (Slide 39)..... | 12 |
| 3. | Ajustement des charges et des produits..... | 12 |
| III. | La maîtrise de l'organisation | 13 |
| A. | Les Indicateurs de gestion | 13 |
| 1. | La valeur ajoutée | 13 |
| 2. | Excédent Brut d'Exploitation | 13 |
| 3. | Résultat Courant Avant Impôt..... | 13 |
| 4. | Capacité d'autofinancement..... | 14 |
| 5. | Besoins de financement..... | 14 |
| B. | Le contrôle interne | 14 |

| | | |
|-----|--|----|
| IV. | La mesure de l'efficacité opérationnelle | 16 |
| A. | La comptabilité de gestion – introduction..... | 16 |
| B. | Qu'est ce qu'un coût..... | 16 |
| 1. | Charges et coûts | 16 |
| 2. | Coûts directs / indirects | 16 |
| 3. | comportements des coûts | 17 |
| C. | Le problème de Detoef | 17 |
| D. | Approche du calcul de coût..... | 17 |
| 1. | Le direct costing | 17 |
| 2. | Le coût complet..... | 18 |
| 3. | Imputation rationnelle | 18 |
| V. | La prise de décision..... | 20 |
| A. | Quels coûts sont touchés? | 20 |
| B. | Le coût d'opportunité..... | 20 |
| C. | Agir sur les coûts..... | 20 |
| D. | Décision sur un produit | 21 |
| VI. | Le pilotage..... | 23 |
| A. | Budget et contrôle budgétaire | 23 |
| 1. | Budget et centre de responsabilité..... | 24 |
| 2. | Etapas de la procédure budgétaire..... | 24 |
| 3. | Le reporting financier..... | 25 |
| B. | Tableaux de bord..... | 25 |
| 1. | Construction | 25 |
| 2. | Le Balanced scorecard | 25 |

I. Comptabilité générale

A. La comptabilité comme technique de modélisation

1. Qu'est-ce que la comptabilité?

Système d'information visant à représenter l'E^{se} suivant des conventions et des normes socialement définies.

- ⇒ Saisie de l'information et réorganisation
- ⇒ Donner une image de la situation financière (source de financement...) et des performances (bénéfices ou pertes). Mais il existe plusieurs représentations possibles (en fonction de la période, du pays...)
- ⇒ Les pratiques évoluent avec le contexte et le temps

Finalités:

- ⇒ Outils d'aide à la prise de décision => en externe (par rapport à une banque par ex.) ou en interne (définition d'un budget, postes de dépenses, mesures correctives...)
- ⇒ Instrument de contrôle et de reddition des comptes = délégation de la gestion de l'E^{se} => bilan comptable....

Usagers multiples: manager, salariés, prêteurs, Etat, clients, fournisseurs...

Y a-t'il une vérité comptable?

- ⇒ L'E^{se} fournit ses propres comptes => risque de falsification (=scandale Enron) => image fautive de la situation de l'E^{se}
- ⇒ Existence de garde-fous (règles, normes, commissaires aux comptes...)

Problème de neutralité des chiffres comptables : le résultat sert de base à la répartition (impôts, dividendes des actionnaires...) => les E^{se} ont intérêt à minimiser le résultat. Ou au contraire, à gonfler son résultat pour les E^{ses} cotées en bourse.

Indicateurs pour les établissements hospitaliers : Valeurs patrimoniales? Equipement? Résultat et performances? Coût de séjour? sources de financement? Recettes et dépenses de l'exercice à venir?...

Distinction comptabilité Générale/ Comptabilité de gestion (analytique):

- Comptabilité Générale: Rétrospective, à vocation surtout externe, réglementée => Mesure périodique du résultat de l'E^{se} => Bilan, compte de résultat.
- Comptabilité analytique: Fournir les informations nécessaires à la gestion (recette, dépenses), à vocation interne, rétrospective ET prévisionnelle.

Distinction Comptes sociaux/ Comptes consolidé:

- Comptes sociaux: Compte d'une S^{té} (ou d'une entité juridique) => Utilisés pour les impôts.
- Comptes consolidés => activité de tout un groupe de plusieurs E^{ses} affiliées.

2. Le bilan

C'est une photo à un moment donné de la situation financière d'une E^{sc}. Tableau à deux colonnes (Slide 8):

- **Actif**: Emploi des ressources disponibles dans l'E^{sc}: Immobilisation (équipement, machine, terrain, construction = biens qui vont servir plus d'un an.), stocks, créances clients, disponibilités (liquidités disponibles = trésorerie).
- **Passif**: ressources, sources de financement. Dettes = ressources apportées par des tiers, ou capitaux propres = apportés par le propriétaire de l'E^{sc}, réserves = résultats positifs ou négatifs des années précédentes, dettes d'exploitation = dettes // salariés, fournisseurs dans le cadre de l'activité.

Exemple: A la constitution d'une société:

| Actif | Passif |
|------------------------|--------------------------------|
| Banque = 1,5 Million € | Capital = 500000 € |
| | Emprunt bancaire = 1 Million € |
| | TOTAL = 1,5 Million € |

Puis la S^{té} utilise le 1,5 M pour investir dans du matériel, locaux... (= immobilisations)
=> L'E^{sc} fait des bénéfices => Résultats mis en Réserve ou distribués en dividendes.

3. Le compte de résultat

Le résultat du bilan est détaillé par le compte de résultat => Charges et produits.

- **Produits**: Vente de biens, production stockée. Ce n'est pas forcément un encaissement car certaines ventes sont faites à crédit (produit vendu, mais recette non faite)
- **Charges**: = Coûts nécessaires à la production: Matières premières, charge en personnel, dotation aux amortissements (= usure des machines, perte de la valeur), dotation aux provisions (pertes probables), intérêts, impôts...

⇒ **Résultat** = Produit – Charge

⇒ Le résultat apparaît des les produits si bénéfice et dans les Charges si perte. Question d'équilibre.

Le stock fin janvier 20N+1= 25000
+8000 (Achat Matière première)
-12000 (Prix des boutons vendus)
-3400 (Prix du fil vendu)

17600€

Si en février 20N+1, il vend le stock pour 22000€, dans le compte de résultat:

| | |
|----------------------------------|-----------------|
| Coût marchandise vendue = 17600€ | Ventes = 22000€ |
|----------------------------------|-----------------|

Principe de rattachement: on rattache à une période (=exercice) les charges et les produits correspondants (si marchandise vendue => en face: coût des marchandises vendues)

i : Le compte de résultat explique le bénéfice => il peut être mis en réserve, ou pris par le propriétaire comme dividendes.

ii : Disponibilités dans le bilan = 6000 + 2500 = 8500€

Si vente à crédit de marchandises, au niveau de la caisse, on a:

| | |
|--|------------------|
| Boutons = 0 | } = Décaissement |
| Pub = 200 | |
| Expert = 300 | |
| Amortissement = 0 (virtuel) | |
| Intérêts = 80 | |
| Impôts = 235 | |
| <hr/> | |
| = 5185€ en disponibilités au 31/01/N+1 | |

Les disponibilités ont baissé de 3315€ mais le résultat est positif de 585€ => Enregistrement d'une vente, mais pas encore encaissée.

B. Principes et conventions comptables

Ils sont quasi universels

1. L'entité

L'E^{sc} est une entité distincte de ses propriétaires et de ses partenaires économiques (différent du patrimoine personnel, les charges et les produits sont indépendants)

2. Découpage du temps

On découpe la vie de l'E^{sc} en périodes = exercices comptables pour évaluer régulièrement la situation de l'E^{sc}. Pour chaque exercice, un bilan et un compte de résultat. Durée légale de 12 mois.

3. Le principe de rattachement

Rattacher à chaque exercice les charges et produits de l'activité de cet exercice, et seulement ceux-là.

4. Continuité d'exploitation

Comptes établis en présumant que l'E^{sc} continuera son activité.

5. Monétarisation

Valeur toujours estimée en unité monétaire.

6. Coût historique

Les biens sont évalués à leur coût historique (coût d'acquisition, ou coût de production)

Mais ne reflète pas la réalité.

Avantages: simplicité

=> Qu'est ce que la valeur d'un bien? => coût historique, prix de revente, coût de remplacement, valeurs actualisée des revenus futurs, ... => Notion de représentation du bien.

7. Prudence

Plan Comptable Général (PCG) : « *Eviter le risque de transfert sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine, le résultat* » (on comptabilise tout de suite les pertes potentielles). Ex. : Si achat d'actions pour 300€. Si au moment du bilan, l'action a chuté => on l'enregistre (en tant que provision). Si elle a augmentée, on ne prend pas en compte.

=> Sous-estimation du patrimoine et du résultat.

8. Règles traditionnelles de l'évaluation.

A la date d'entrée, le coût historique ou le coût de production.

A la clôture de l'exercice, 2 correctifs:

⇒ En cas de perte potentielle => comptabilisation de cette perte par provision (principe de prudence) = dépréciation

⇒ Amortissement : concerne les immobilisations. Au niveau du bilan : - 2000€ au niveau de la machine => - 2000€ du résultat => +2000€ de charge en dotation aux amortissements.

Les anglo-saxons ont amenés une nouvelle convention pour remplacer la prudence et le coût historique : la FAIR VALUE = juste valeur = valeur dans le cadre d'une vente libre => prise en compte des moins-values et des plus-values. Concerne seulement certains actifs (Actions, immeubles de placements...)

9. Image fidèle

Les documents comptables doivent donner une image fidèle de l'E^{sc} = rendre compte de la réalité économique (ex: indépendamment de la fiscalité).

Deux grands modèles dans l'économie de marché (Slide 24). Pays anglo-saxons tournés vers les investisseurs et pays continentaux considérant plusieurs parties prenantes.

C. Retour sur le bilan et le compte de résultat

1. Le bilan

C'est l'état, à un moment donné, de la situation.

| Actifs | Passifs |
|------------|------------------|
| Immobilisé | Capitaux propres |
| Circulant | Dettes |

$$\text{CAPITAUX PROPRES} = \text{ACTIFS} - \text{DETTES}$$

2. Le bilan du PCG

a) Actif

⇒ Circulant : Stocks et en cours (de production), avances et acomptes, créances, valeurs mobilières de placement (titre, action, obligation...), disponibilité (banque, caisse)

⇒ Immobilisé (Slide 35)

▪ I. Corporelle (bien physique)

▪ I. Financière (titre obligation, ou créance à long terme) Objectif de long terme

▪ I. Incorporelle : non corporelle et non financière => Eléments qui contribuent au développement de l'E^{se} mais qui n'ont pas de substance physique (ex: fond de commerce, franchise commerciale, licence...), frais d'établissement et frais de développement (ex: Développement d'un produit pharmaceutique.)

b) Passif

⇒ Dettes = emprunts, avances et acomptes, dettes fournisseurs, dettes fiscales...

⇒ Provision pour risques et charges => Dettes probables sur des situations actuelles (ex: Procès...)

⇒ Capitaux propres : ce qui revient au propriétaire:

▪ Capital : apports effectués par les associés

▪ Réserve : Résultats des années précédentes laissés dans l'E^{se} (part non mise en dividendes ou en report à nouveaux)

▪ Report à nouveau = partie du résultat pour laquelle on ne décide rien (laissé à disposition pour l'année suivante). Si négatif = perte.

3. Le compte de résultat

Récapitule les charges et les produits

Explique le pourquoi

$$\text{RESULTAT} = \text{PRODUIT} - \text{CHARGE}$$

Produit est différent d'encaissement : expliqué par crédit. Dotation aux amortissements ne se traduit pas un encaissement.

Présentation en tableau

Charges et produits classés en trois grandes catégories:

⇒ Exploitation

- ⇒ Financière
- ⇒ Exceptionnelle

Charge classées par nature (= matière, salaire, services extérieurs, dotation aux amortissement...) ou par fonction (Production, Commerciale, Administrative...)

La production globale (=Ventes + production stockée)

Utilisation de l'inventaire intermittent => variation des stocks.

Slide 41 : Au niveau des stocks, "matière" sert à fabriquer le produit fini, "marchandise" = activité commerciale (sans transformation).

II. Des opérations aux états financiers

A. Méthode comptable

1. Le principe de la partie double

- ⇒ Enregistrement simultanée de l'emploi et de la ressource
- ⇒ Respect de l'équation du bilan:
Actif = situation nette + Dettes
(Actif = Passif)
- ⇒ Ex.: si achat d'une immobilisation financée par un emprunt =>
Augmentation de l'actif ET augmentation des dettes.

2. Exemples de l'établissement de bilans successifs

Toujours faire en sorte qu'actifs et passifs s'équilibrent. (slide 6)

- 1- Actif: ↗ de 3000 + 1200=4200
Passif: ↗ Capitaux propres 3000
↗ Emprunt 1200
- 2- A : ↘ Banque 2100 +700
↗ Immo. 2100 +700
↗ Stocks 600
P : ↗ Fournisseurs 600
- 3- Rien
- 4- A : ↗ Créance 1000
↘ Stocks (de 4/5 de 600) = 480
P : ↗ Résultat de 1000 – 480 = 520
- 4bis A ↘ Banque de 150
P ↘ Résultat de 150 = 580 – 150 = 370
- 5- A Immo. = 2800 – 44
↘ Créances de 1000 = 1000- 1000= 0
↗ Banque de 1000
↘ Banque de 200 (salaire)
↘ Banque de 600 (fournisseur) = 1450
P ↘ Résultat de 200 (salaire)
↘ Fournisseur de 600
↘ Résultat de 44 = 370 – 200 – 44 = 126
- 6- P Intérêt = ↘ Résultat de 1200 * 6%/ 12 mois = 6
Emprunt +6 car payé au bout d'un an seulement
L'impôt est calculé sur le résultat brut provisoire = 120 1/3=40
Résultat net = 80
P Dettes fiscales = Impôt société ↗40
↘ Résultat de 40 = 120 6 40 = 80

En France, l'approche du compte de résultat ne se fait pas par un suivi des stocks en continu mais un inventaire intermittent sur 12 mois => donc notion de variation de stock ($=\Delta\text{stock}$). Donc, dans le compte de résultat,

| | |
|------------------------------|----------------------|
| Charge = Consommation | Production = produit |
| Achat = 600 | Vente = 1000 |
| $\Delta\text{stock} = - 120$ | |

Les consommés = Stock initial + Achat – stock final = Achat + Stock Initial – Stock Final
} Δ Stock

Le stock final apparaît au bilan

Production = Stock Final – Stock Initial + Ventes

Production Stockée

Si production stockée < 0 => déstockage

> 0 => stockage

Si Δ stock < 0 => Stockage

> 0 => Déstockage (achat insuffisant)

B. Système comptable

(Slide 13 à 24) Le comptable utilise des pièces justificatives. Analyse en partie double et consignée sur des supports => journal. Puis il faut analyser chaque poste par un compte en T (slide 14) avec tous les mouvements affectant chaque compte. Chaque compte est mouvementé par des + et des - => Débit ou Crédit:

⇒ Pour les actifs : débit = + et crédit = -

Ex: achat comptant d'une immobilisation : on débite l'immobilisation et on crédite le compte banque.

⇒ Passif : Débit = - et Crédit = +

C. Les opérations d'inventaire

L'élaboration du bilan et du compte de résultat nécessite des enregistrements complémentaires : Opérations d'inventaire :

- ⇒ Amortissement
- ⇒ provision pour dépréciation
- ⇒ provision pour risque et charge
- ⇒ Ajustement charges/produits

1. L'amortissement

Répartition du montant amortissable => Ramener par fraction les valeurs de l'immobilisation (dans consommation) à la production effectuée en regard.

Principe de rattachement

C'est une charge non décaissée => diminution du résultat net, mais pas du résultat financier => donc ↗ capacité d'autofinancement (et baisse des impôts)

Calcul de la dotation aux amortissements (slide 33)

- Mode linéaire
- Mode dégressif (jusqu'à N+3 => après, on repasse en mode linéaire pour les 3 dernières années => on prend alors la Valeur Nette Comptable restante que l'on divise par 3 => 33% de taux
- Amortissement par composant: quand l'immobilisation a plusieurs composant avec des durées de vie différentes.

2. Provision (Slide 39)

Provision pour dépréciation ou provision pour risque et charge.

Si la charge réelle = provision: Il faut annuler la charge en créant un produit dans le compte de résultat => c'est une Reprise sur Provision.

| | |
|------------------------|-----------------|
| Compte de résultat 20N | |
| Charge provision | Résultat = 5000 |

| | |
|-----------|---|
| Bilan 20N | |
| | Résultat = - 5000 Provision risque et charge = +5000 |

L'année suivante, le risque se réalise:

| | |
|---------------------------|----------------|
| Compte de résultat 20N +1 | |
| Domage = 5000 | Reprise = 5000 |

| | |
|--------------|---|
| Bilan 20N +1 | |
| | Report à nouveau = -5000 Provision pour risque et charge = 0 |

3. Ajustement des charges et des produits

Charge constatée d'avance => on a la facture , donc on crée la charge => Création d'un compte d'actif.

III. La maîtrise de l'organisation

Le manager doit toujours se poser deux questions :

⇒ Rentabilité de l'E^{sc} = Capacité à dégager du résultat. Se demander si les investissements génèrent du résultat à un taux intéressant = Rentabilité économique (le manager est évalué sur la rentabilité).

⇒ Regarder les flux de trésorerie et les flux financiers. Les amortissements et provisions sont des flux patrimoniaux (pas d'impact sur le résultat). Evaluation de la solvabilité => Pérennité de l'Entreprise. (= E^{sc} capable de faire face à ses engagements).

A. Les Indicateurs de gestion

Le compte de résultat représente la création (ou la destruction) de richesses au cours de l'exercice.

Trois indicateurs : Valeur ajoutée, Excédent Brut d'Exploitation, RCAI:

1. La valeur ajoutée

C'est la richesse créée. Elle se mesure au niveau de l'exploitation.

C'est la production de produits finis – Consommation de matière première (cf. Slide 3 page 6)

VA = (P° vendue + P° stockée + P° immobilisée) – (Achats Mat. Prem. + Δstocks + charges ext.)

2. Excédent Brut d'Exploitation

L'excédent brut d'exploitation (EBE) est la ressource d'exploitation (après paiement des charges de personnel mais avant amortissement) dégagée au cours d'une période par l'activité principale de l'entreprise.

L'EBE est constitué de produits encaissables et de charges décaissables (contrepartie en banque) => donne une 1^{ière} idée de la solvabilité. C'est un flux d'argent théorique. L'EBE se calcule en faisant la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables relevant de l'activité principale de l'entreprise.

(un produit encaissable est potentiellement générateur d'une recette et une charge décaissable est potentiellement génératrice d'une dépense. À l'inverse un produit calculé ou une dépense calculée n'engendrent pas de flux monétaire)

EBE = Valeur ajoutée – salaires – impôts sur la production

EBE = Subvention d'exploitation – (impôts /taxes/ versements + Charges personnel)

3. Résultat Courant Avant Impôt

RCAI : c'est la capacité bénéficiaire d'une E^{sc}

4. Capacité d'autofinancement

Solvabilité de l'E^{se} dans sa globalité

$$\text{CAF} = \text{Résultat net} - \text{flux patrimoniaux (amortissements et provisions)} \\ \text{Résultat net} - (- \text{charges}) - \text{produits}$$

Infos sur la solvabilité => en rapprochant la CAF de la créance et des stocks, on peut estimer la capacité à payer les fournisseurs.

5. Besoins de financement

$$\text{BF} = \text{Stocks} + \text{Créance} - \text{dettes fournisseurs}$$

$$\text{CAF} - \text{BF} = \text{argent en banque}$$

En théorie, valeur limitée à un an. (Sur un exercice d'un an) :

$$\text{CAF} + \text{BF}_{\text{ouverture}} - \text{BF}_{\text{Clôture}} = \text{Variation de trésorerie}$$

Le BFR = Besoin de Fond de Roulement = besoin de trésorerie pour faire tourner l'E^{se}.

B. Le contrôle interne

Le bilan et le compte de résultat sont des informations externes, statiques. En comptabilité de gestion, l'organisation se décline par un modèle spécifique à chaque entreprise:

- Quel est l'objectif?
- Pour quel client?
- Par quel processus.

Permet une vue stratégique avec répercussion financière => Approche dynamique de la société par comptabilité de gestion

Slide 5 : Offre à un client => Par un Processus => Répercussion financière

Chaque niveau est en interaction et apporte des contraintes => nécessité de maîtriser ces trois dimensions en parallèle. => d'où la **gestion de contrôle**.

4 niveaux de contrôle interne

- Répartition des pouvoirs (niveau structure)
- Sauvegarde des actifs (bilan et compte de résultat)
- Efficacité opérationnelle (niveau processus)
- Améliorer l'efficacité opérationnelle et les performances (niveau coûts)

La répartition des pouvoirs passe par la mise en place d'une structure divisionnelle par **centre de responsabilité** (pôle à l'hôpital). => une division est centrée sur un produit. La

direction générale s'intéresse au long terme, au développement de l'entreprise. Dans chaque division, les managers gèrent le court terme (avec en but, l'atteinte des objectifs fixés par la Direction Générale)=> création du maximum de résultat possible (modèle Général Motors)

Le centre de responsabilité est une entreprise au sein de l'entreprise => valorisation des managers (délégation d'autonomie)

La maîtrise des produits et des charges:

Chaque centre de responsabilité à cette double maîtrise (Ex. des pôles => ont-ils la maîtrise et le contrôle réel des produits et des charges, et des investissements?)

Balance entre contrôle visible et contrôle invisible (ex. : contrôle médical // contrôle de gestion).

Mise en place de processus = ensemble d'activités orientées vers un but => détermine le niveau de performance de l'organisation (impact direct sur le client):

⇒ Si mal organisé => augmentation charges => baisse des performances

⇒ Pour améliorer le processus:

➤ Contrôler les coûts

➤ Contrôler le fonctionnement de l'E^{se}

➤ Poser une norme de fonctionnement et s'y tenir => C'est le contrôle budgétaire.

Contrôler = encadrer, mais aussi connaître l'organisation.

IV. La mesure de l'efficacité opérationnelle

A. La comptabilité de gestion – introduction

La comptabilité de gestion établit les liens entre ressources et performances => analyse du résultat => analyse dynamique en interne.

La comptabilité financière (bilan et compte de résultat) présente une analyse statique, externe des liens de l'entreprise avec l'extérieur.

Rôle de la comptabilité de gestion => cadre conceptuel pour le calcul de coût:

- ⇒ comprendre l'avenir
- ⇒ influencer les comportements

Nécessité d'une information fiable et d'une méthode de calcul. Pour les managers c'est essentiel dans les prises de décisions.

- ⇒ Modélisation interne
- ⇒ Modélisation externe (=benchmarking)

Objectifs:

- Déterminer les coûts des produits (finis ou en cours)
- Evaluer les performances
- Déterminer les prix de vente (en fonction du prix attendu par le client)
- Gérer l'avenir (animer et mobiliser les collaborateurs)

La comptabilité de gestion permet de définir des objectifs en fonction de 2 questions => pour qui et pour quoi faire? => calcul de coûts.

B. Qu'est ce qu'un coût

Mesure monétaire des ressources sacrifiées pour réaliser un objectif.

Mais concept plus complexe (slide 6) => Mise en place d'une base de données sur les coûts.

1. Charges et coûts

Passage de la comptabilité financière (compte de résultat) à la comptabilité de gestion => réflexion du manager sur les coûts.

- ⇒ charges incorporables / non incorporables
- ⇒ Charges à retraiter (ex.: charges d'amortissement)
- ⇒ Coût de la période / Coût d'un produit

Objet de coût à définir:

- activité pour laquelle la mesure du coût est nécessaire
- Nécessité d'avoir des infos pour classer les coûts en catégories

2. Coûts directs / indirects

Coûts directs => charges affectées pour le seul objet de coût

Coût indirect => non spécifique à l'objet = charge commune à plusieurs objet => nécessite des clefs de répartition (= unités d'œuvre). => affectation de manière pertinente des charges indirectes à l'objet. (Ex.: temps d'utilisation d'une machine par produit, ou nombre

d'utilisation...). La clé de répartition doit être homogène sinon, risque de phénomène de subventionnement d'une activité par une autre.

⇒ utilisation du coefficient de corrélation (r^2)

Catégorie de coût : charges directes (machines + main d'œuvre + autres charges directes) / charges indirectes...

3. comportements des coûts

On fait la distinction entre:

- Charges fixes: quel que soit le niveau d'activité
- Charges variables: sensibles à des variations d'activité => plus on produit, mieux on rentabilise les charges fixes => réflexion sur le court terme. Les coûts fixes sont incompressibles sur le court terme, mais variables sur le long terme en fonction des décisions stratégiques.
- Dans l'équation $y = ax + b$
 - b = ordonnée à l'origine = coût fixe
 - a = coût variable
 - ax = volume variable

Distinction supplémentaire:

- Charges liées au déclenchement d'une activité
- Charges liées à un objectif de performance.

Les charges fixes sont nommées charges de capacités.

⇒ le coût de capacité est la ressource consommée liée à la stratégie mise en place.

Les charges variables liées au déclenchement de l'activité sont dites:

- ⇒ Volumiques: varient en fonction de la quantité de production de l'objet.
- ⇒ Indivis: déclenchée par l'activité, mais forfaitaire (évolution par paliers)
- ⇒ Ex.: Avion = charge de capacité, plateaux repas = charges variables volumiques, Carburant = charge indivis (en fonction de la distance parcourue)

C. *Le problème de Detoef*

Le choix d'une clef de répartition doit être pertinent => Notion d'homogénéité (cf. GHM)

D. *Approche du calcul de coût*

1. Le direct costing

S'appuie sur distinction charges fixes / charges variables
Vision à court terme

2. Le coût complet

S'appuie sur raisonnement coût direct / coût indirect

Vision à long terme (mais recense toute les dépenses => difficile à mettre en œuvre)

3. Imputation rationnelle

S'appuie sur l'établissement de norme

Vision à moyen terme => // activité, sous activité...

- ⇒ Plusieurs questions à se poser:
- Est-ce que la marge globale couvre les charges fixes ?
 - Comment peut-on affecter la marge à chacune des activités. ?
 - 2 méthodes:
 - Coût complet
 - Imputation rationnelle.

Ex: Application 4 – exercice 2

| | TONTE | CREATION | ENTRETIEN | |
|--|--------------------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| CA | 230000 | 175000 | 250000 | |
| CV (Charges Variables) | 125000 | 96000 | 145000 | |
| MsCV | 105000 | 119000 | 105000 | |
| - Charges Fixes Directes | 30000 | 120000 | 45000 | 329000 (CF) - 300000 = 29000 |
| MsCFD | +75000 | -10000 | +60000 | |
| - Charges Fixes Indirectes (Camions)* | 4600/6200X 30000 = 22258 | 350/6200X3 0000 = 1694 | 1250/6200X 30000 = 6048 | |
| Ms Charges Fixes | 52742 | -2694 | 53952 | |
| 1^{ière} proposition de répartition des charges | 105343 | 80153 | 114505 | |

| | | | | |
|--|--------------------------------|------------------------------|-------------------------------|----------------------------|
| 2^{ème} proposition (coût direct) | 30000 | 120000 | 75000 | Charges Spécifiques Camion |
| | 4600/6200X 30000 = 22258 | 350/6200X3 0000 = 1694 | 1250/6200X 30000 = 6048 | |
| Ms C F Affectées | 52742 | -2694 | +53952 | Total = 29000 (Résultat) |

* Nécessité de définir une clé de répartition (EX: nombre d'utilisation par activité)

⇒ La proposition 1 d'affectation des charges pose le problème de la clé de répartition. Ici CA non pertinent au regard de la complexité de chaque activité.

⇒ La proposition 2: Les 300000€ de charges fixes sont répartis en charges administratives (indirectes) et charges d'amortissement. Les charges d'amortissement sont réparties elles-mêmes entre:

- Charges directes (équipement spécifique)
- Charges indirectes (camions). Il faut donc chercher une clé de répartition homogène (une prestation = un camion = un trajet)

La Marge sur Charges Fixes Affectées est obtenue en soustrayant:

MsCV – Charges Fixes Spécifiques – Camions

⇒ La proposition 3: Est-ce que les 225000 ne peuvent pas être affectés au prorata de l'activité? **L'IMPUTATION RATIONNELLE** cherche à voir si les charges fixes affectées sont absorbées par l'activités.

| | TONTE | CREATION | ENTRETIEN | |
|-------------------------|---------------------|--------------------|-------------------|----------|
| Charges Fixes absorbées | 30000X120 0/1500 | 120000X40 0/400 | 45000X500/ 700 | |
| | = 24000 | = 120000 | = 32143 | |
| Coût de sous activité | = 6000 | = 0 | = 128857 | |
| Camions | 22258X600/ 800 | 1694X600/8 00 | 6048X600/8 00 | TOTAL |
| | = 16694 | = 1270 | =4536 | |
| Coût de sous activité | = 5564 | = 423 | = 1512 | = 198643 |

198643€ est la partie absorbée sur les 225000.

⇒ $329000 - 198643 = 130357$. C'est la **marge en imputation rationnelle**.

⇒ $225000 - 198643 = 26357$. C'est le **coût de sous activité**. (= CF * 30%)

Si 70% d'activité => charges fixes absorbées = CF * 70%

La marge sur coût variable (en coût complet) de l'activité création n'absorbe pas les coûts fixes. => A t'on le bon prix de vente?

En imputation rationnelle, prise en compte de l'incidence de la sous activité. Notion **d'économie d'échelle** : Plus on produit, mieux on absorbe les charges fixes.

A moyen terme, si le taux d'activité est toujours bas, est-ce que cette structure d'activité est intéressante ou non?...

La méthode du coût variable a un intérêt à court terme => coût marginal d'une unité d'activité supplémentaire : rentable ou non?...

V. La prise de décision

Le manager doit faire la liaison entre la direction et les différents acteurs. => atteindre des objectifs et gérer l'avenir en fonction du passé => calcul des coûts => aspect idéologique du chiffre. Pour qui? Pour quoi faire?

Types de décisions à prendre:

- ⇒ // deux solutions (ex.: sous traiter ou non?)
- ⇒ // produit
- ⇒ // marges (charges en fonction du prix de vente)

D'où 4 questions:

- ⇒ Quels coûts sont touchés?
- ⇒ A quoi renonce t'on? (coût d'opportunité)
- ⇒ Comment un coût induit par une décision se comporte t'il? (fixe ou variable?)
- ⇒ Comment peut-on agir sur eux? (imputation rationnelle).

A. *Quels coûts sont touchés?*

Qu'est ce qui est modifié par la décision?:

- ⇒ Si coût modifié => **Coût pertinent**
- ⇒ Si coût non modifié => **Coût non pertinent**

Ex. : le coût total = charge fixe +coût variable. A court terme, coût variable pertinent. Mais à long terme coût fixe pertinent, car varie.

Les **coûts immergés** sont les coûts sur lesquels on ne peut plus revenir (= charges fixes). Dépendants d'une décision passée.

B. *Le coût d'opportunité*

Sacrifice (en termes réels) que subit un sujet économique qui procède à un choix entre plusieurs actions possibles. Usage alternatif qu'on ferait d'une ressource.

Coût supporté = valeur des occasions qu'il n'a pas saisies.

Cf. Exemple photocopié.

C. *Agir sur les coûts*

La méthode du coût variable permet de prendre des décisions à court terme.

Détermination du **point mort** = **seuil de rentabilité**. A quel moment la marge sur coût variable couvre les charges fixes = passage de perte à bénéfices (= moment du résultat = 0)

Le point mort s'obtient par la méthode du direct costing:

- ⇒ $CA = \text{Quantité} \times \text{prix}$.

Doit couvrir:

- Charges variables
- Charges fixes

- dégager du résultat
- ⇒ CA – charges variables = marge sur coût variable
- ⇒ Le moment du point mort est quand la marge sur charge variable couvre charges fixes. A ce moment, la CA résiduel crée du résultat

CVu = Coût Variable unitaire
CF = Charges Fixes
CT = Coût Total
Pu = Prix Unitaire
CA = Chiffre d'Affaire
Q = Quantité
R = Résultat

Alors:

$$CT = (CVu \times Q) + CF$$

$$CA = Pu \times Q$$

$$R = CA - CT$$

$$(Pu \times Q) - (CVu \times Q) - CF = R$$

$$(Pu - CVu) \times Q - CF = R$$

D'où Point Mort :

$$R = 0$$

$$(Pu - CVu) \times Q = CF$$

$$\boxed{Q = CF / (Pu - CVu)}$$

Dans le cas d'un déficit structurel, 2 possibilités:

⇒ Niveau d'activité ne dégage pas une marge sur coût variable suffisante pour couvrir les charges fixes => Développer l'activité pour augmenter les ventes.

⇒ Le marché ne peut pas rendre l'activité rentable (les deux courbes ne se croisent pas).

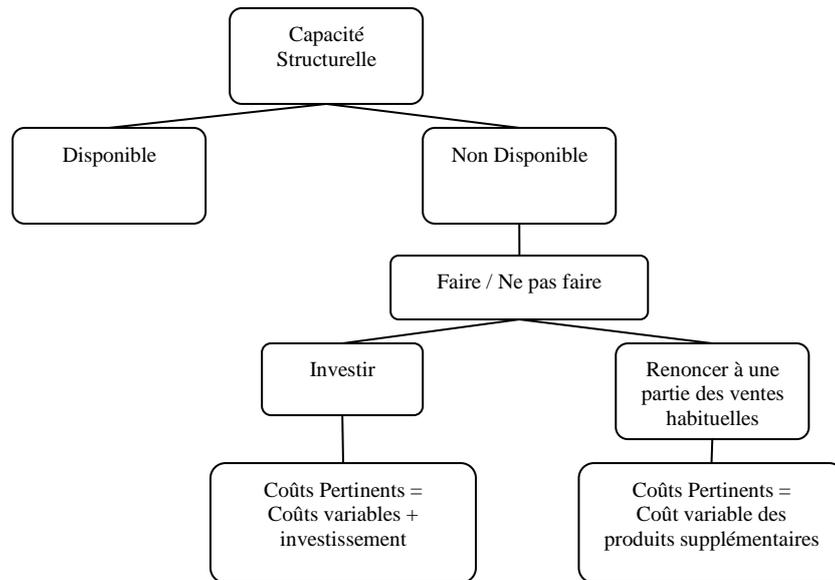
Les enjeux des analyses de la comptabilité de gestion = comment améliorer une situation? Pose le problème de l'organisation interne du processus => Comment réduire les coûts? C'est le raisonnement des **coûts par activité**.

D. Décision sur un produit

Cf. exemple polycopié

A court terme les charges fixes ne sont pas des coûts pertinents (=immérgés).

• Arbre décisionnel:



- ⇒ Il y a 400 unités "sacrifiées" vendues à 85€ au lieu de 125 => coût d'opportunité = 40€
- ⇒ Pour les 600 unités supplémentaires => coût d'opportunité = 55€
 - Coût d'opportunité total = $(40 \times 400) + (55 \times 600) = 49000€$
 - A comparer au chiffre d'affaire supplémentaire: $85 \times 600 = 51000€$

• Autre méthode de calcul:

| | Refuser | Accepter | Δ |
|-------------------|----------------------------|--|---------------------------------|
| CA | $3400 \times 125 = 42500$ | $(3000 \times 125) + (1000 \times 85) = 46000$ | + 35000 |
| CV | $3400 \times 55 = 18700$ | $4000 \times 55 = 220000$ | + 33000 |
| MsCV | 23800 | 24000 | + 2000 |
| Sur le long terme | | | |
| CF | $55 + 150000/3400 = 99,11$ | $150000/4000 = 37,7$ CTu = 92,7 | Non rentable sur le long terme. |

VI. Le pilotage

Suivre la réalisation des objectifs:

- ⇒ Contrôle budgétaire
- ⇒ Ecart (prévu / réel)
- ⇒ Tableau de bord (indicateurs financiers et non financiers)

Problématique

Deux missions pour le décideur (en fonction du système à gérer et du système d'information) : Atteinte de objectifs (gérer l'avenir) et mobiliser les personnes. => le contrôle de gestion permet de décliner la stratégie auprès des collaborateurs.

Trois phases

- ⇒ **Finalisation** = orienter avant l'action et associer les ressources nécessaires pour l'atteinte des objectifs (a priori)
- ⇒ **Pilotage** = Où on sommes nous? Observation et identification d'éventuels écarts => réajuster.
- ⇒ **Post-évaluation** = mesure des résultats et identification de qui a rempli les objectifs, des procédures mises en place...

Trois niveaux de décision

- ⇒ **Stratégie** = Décision de définition des missions et des métiers de l'E^{se} + identification des facteurs clés de réussite (performances). Décisions sur plusieurs années.
- ⇒ **Gestion** = horizon annuel : tactique, décisions déclinées de la stratégie, non répétitives.
- ⇒ **Exploitation** = Routine, tâches répétitives.

Tableau de croisement Processus / Décision (cf. Slide 5).

9 catégories de contrôle.

Le contrôle de gestion s'intéresse:

- ⇒ au budget (objectif à un an)
- ⇒ suivi et anticipation = contrôle budgétaire
- ⇒ Tableau de bord = post-évaluation.

A. Budget et contrôle budgétaire

Chiffrage comptable et financier au regard d'un plan d'action (Ex. : Augmentation part de marché de 5%) => mise en place d'un programme de moyen (augmentation de la publicité) => déclinaison sous forme de budget.

Le contrôle budgétaire = suivi mensuel, reporting => état d'avancement // objectifs.

Le budget sert de:

- ⇒ fonction de prévision (de l'année à venir)
- ⇒ fonction de planification (développement des différentes activités)
- ⇒ fonction de coordination et de motivation : allers et retours dans la hiérarchie, discussion, dialogue entre les services et la direction.
- ⇒ fonction de délégation
- ⇒ fonction d'évaluation => Atteinte ou non des objectifs par les collaborateurs

Comprendre l'avenir => Modélisation de la relation ressources // objectifs
Orienter et maîtriser l'action des collaborateurs.

1. Budget et centre de responsabilité

Les centres de responsabilité (=pôles à l'H^{al}) => délégation d'autorité et d'autonomie // moyens humains et matériels.

Contrats d'objectifs et de moyens
Atteinte d'un objectif daté et signé

Plusieurs types de centres de responsabilité:

- 3 types d'autonomie, en fonction de l'élément maîtrisé:
 - Recette
 - Coût (H^{al})
 - Investissements
- 5 centres de responsabilités (Slide 12 et13). Les coûts discrétionnaires correspondent aux immobilisations incorporelles.

2. Etapes de la procédure budgétaire

(Slide 15)

Déclinaison des plans stratégiques en budgets :

- ⇒ pré budget: //historique, contexte économique...
- ⇒ budget par centres de responsabilité

Budgets fonctionnels = centrés sur une fonction:

- ⇒ **Fonction Vente :**
 - Budget vente
 - Budget des moyens commerciaux
- ⇒ **Fonction Production :**
 - Budget approvisionnement
 - Budget main d'œuvre et moyen de production
- ⇒ **Fonction annexe :**
 - Budget investissement
 - Budget des activités immatérielles

En les consolidant, les budgets fonctionnels deviennent des **budgets synthétiques** : Compte de résultats prévisionnel et budget prévisionnel.

Les **budgets de synthèse**: Les différents postes budgétaires (vente, commerciaux, approvisionnement, .../...) sont replacés dans un compte de résultat (charges / produits) et dans un bilan prévisionnel, pour élaborer un **Budget de trésorerie prévisionnel**.

3. Le reporting financier

Synthèse périodique (mensuel) => faire apparaître les écarts et identifier les causes.
Caractéristiques: Rapidité, Actualisation, Focalisation sur l'essentiel.

B. Tableaux de bord

Ensemble d'indicateurs financiers ou non.
Période courte (mais non standardisée)
Visée prédictive
Info sélectionnée => non exhaustif.

1. Construction

(Slide 29)
Dépendent de la stratégie et de la structure
Benchmarking.

Contient des éléments financiers (CA, parts de marché...) et non financiers (taux d'occupation des lits, DMS, hospitalisation complète / de jour, absentéisme, AT...)

2. Le Balanced scorecard

KAPLAN et NORTON : organisation du tableau de bord autour de 4 thèmes:

⇒ Financier = indicateurs sur les objectifs financiers à long terme de l'E^{sc} et prise en compte de la position de l'E^{sc} et de ses produits dans leur cycle de vie. A l'H^{al}: coût moyen de séjour, nombre d'intervention, nombre d'hospitalisation...

⇒ Client = Satisfaction, rentabilité. A l'H^{al}: plaintes, remerciements, qualité de l'information, tenue des dossiers...

⇒ Processus interne = indicateurs qualités, turn-over du personnel. A l'H^{al}: taux d'infections nosocomiales, indicateurs d'activité, EIG, Temps de préparation de salle opératoire...

⇒ Innovation et apprentissage = nombre de jours de formation, projets de service....

Ces quatre axes découlent de la stratégie globale.