

2020

LE PETIT

CONTRÔLE DE GESTION

L'ESSENTIEL EN BREF

C.-É. GODARD
S. GODARD

DUNOD

LISTE DES ABRÉVIATIONS UTILISÉES DANS CET OUVRAGE

- ABC: *Activity based costing* (Coûts à base d'activité)
- AN: Activité normale
- CA: Chiffres d'affaires (hors taxes)
- CD: Charges directes
- CIND: Charges indirectes
- CF: Charges fixes
- CFC: Charges fixes communes
- CFS: Charges fixes spécifiques
- CMP: Coût moyen pondéré
- CPPFV: Coût de production des produits finis vendus
- CS: Charges sociales
- CT: Court terme
- CU: Coût unitaire
- CV: Charges variables
- DEPS: Dernier entré, premier sorti
- HMA: Heures machines
- HMO: Heure de main-d'œuvre
- HMOD: Heure de main-d'œuvre directe
- HT: Hors taxes
- LT: Long terme
- MOD: Main-d'œuvre directe
- MP: Matières premières
- MSCV: Marge sur coût variable
- MSCS: Marge sur coût spécifique
- Mt: Montant
- Nat: Nature
- Nb: Nombre
- PCI: Prix de cession interne
- PCG: Plan comptable général
- PF: Produits finis
- Qtés: Quantités
- RP: Répartition primaire
- RS: Répartition secondaire
- SI: Stock initial
- SF: Stock final
- TF: Taux de frais
- TTC: Toutes taxes comprises
- TVA: Taxe sur la valeur ajoutée
- UO: Unité d'œuvre

Remarque: certaines fiches contiennent des abréviations spécifiques

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2020

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-080468-9

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

- FICHE 1** ■ Définition et objectifs du contrôle de gestion
- FICHE 2** ■ Le modèle des centres d'analyse
- FICHE 3** ■ Les coûts complets et leurs limites
- FICHE 4** ■ Les coûts complets et les stocks
- FICHE 5** ■ Les coûts partiels
- FICHE 6** ■ Le seuil de rentabilité
- FICHE 7** ■ L'imputation rationnelle des charges fixes
- FICHE 8** ■ Le coût marginal
- FICHE 9** ■ Les coûts à base d'activités
(méthode ABC : *Activity based costing*)
- FICHE 10** ■ La démarche budgétaire
- FICHE 11** ■ La prévision des ventes (fondements)
- FICHE 12** ■ La prévision des ventes (approfondissements)
- FICHE 13** ■ La prévision de la production
- FICHE 14** ■ La gestion des approvisionnements
- FICHE 15** ■ Les coûts préétablis
- FICHE 16** ■ L'élaboration des budgets d'investissement
et de financement
- FICHE 17** ■ Le budget de trésorerie
- FICHE 18** ■ Les documents de synthèse prévisionnels
- FICHE 19** ■ Le contrôle budgétaire
- FICHE 20** ■ La performance par le pilotage à court terme
- FICHE 21** ■ La performance par le recours au marché :
les coûts cibles

► Rôle, axes et outils

- Système d'informations fournissant des outils d'aide à la décision et permettant :
 - le calcul et la maîtrise des coûts ;
 - le contrôle et le suivi de l'activité ;
 - la mesure des performances ;
 - le pilotage en continu de l'organisation.
- Le contrôle de gestion sert à la prise de décisions stratégiques (long terme). Il permet également la transformation et l'application de ces décisions à moyen (gestion tactique) et court terme (gestion opérationnelle).
- S'articule autour de trois axes :

Axes	Principaux outils
Calcul de coûts	<ul style="list-style-type: none"> • Méthode des centres d'analyse (coûts complets) • Méthode ABC (coûts à base d'activités) • Coûts partiels: distinction des charges en fonction de leur comportement (fixe ou variable, direct ou indirect) • Coût marginal • Imputation rationnelle des charges fixes
Gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • Budgets et documents prévisionnels • Coûts préétablis • Calculs d'écart et suivi
Pilotage de la performance	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle budgétaire • Tableaux de bord • Reporting • Prix de cessions internes • Coûts cibles

- Le contrôle de gestion prend principalement appui sur la comptabilité analytique ou de gestion.

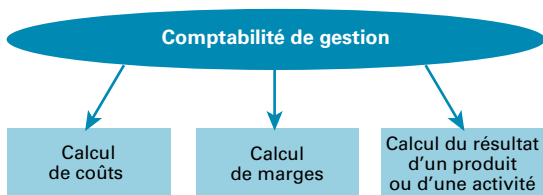
Compte tenu de son rôle et de ses axes, le contrôle de gestion est une discipline beaucoup plus large que la comptabilité analytique (ou de gestion) dont les fonctions sont :

- d'analyser les résultats par le calcul de coûts
- de fournir des évaluations à la comptabilité financière (stocks par exemple)

► Comptabilité de gestion et comptabilité financière

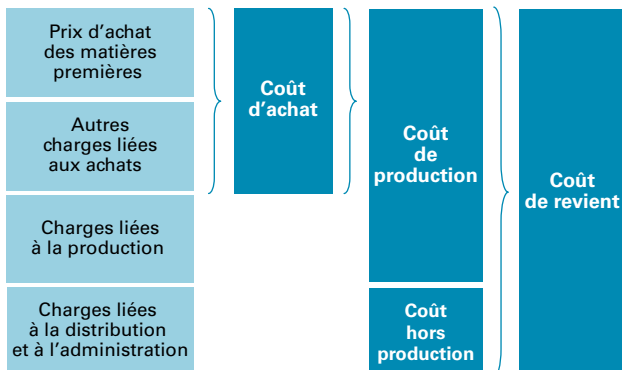
Liens avec la comptabilité financière	Différences avec la comptabilité financière
<ul style="list-style-type: none"> • Prend appui sur la comptabilité financière • Analyse complémentaire permettant de valoriser des éléments des documents de synthèse comme les stocks ou la production immobilisée 	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse facultative • S'intéresse au fonctionnement interne de l'entreprise et non aux flux externes • Permet d'expliquer la contribution de chaque produit à la formation du résultat global

Apports de la comptabilité de gestion



Éléments	Composantes
Coûts	<ul style="list-style-type: none"> • Principaux coûts : <ul style="list-style-type: none"> – le coût complet : comprend l'ensemble des coûts d'un produit de la phase d'approvisionnement en matières premières à la commercialisation du produit fini; – le coût variable : ne comprend que les charges liées à un produit qui varient avec l'activité; – le coût fixe : regroupe les charges n'évoluant pas avec l'activité. • Deux grandes méthodes : <ul style="list-style-type: none"> – la méthode du coût complet : permet de déterminer un prix de vente minimum pour un produit; – la méthode des coûts partiels : fait intervenir les coûts variables et fixes pour déterminer le seuil de rentabilité. <p><i>Remarque : le seuil de rentabilité correspond au chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice, ni perte</i></p>
Marges	<ul style="list-style-type: none"> • Marge = Prix de vente – Coût • Constituent des indicateurs de gestion ou de performance pour le service responsable du coût concerné (ex: marge sur coût d'achat pour le service des achats...) • Sert principalement dans la méthode des coûts partiels
Résultat par produit	<ul style="list-style-type: none"> • Résultat = Prix de vente du produit – Coût de revient • Mesure la contribution d'un produit au résultat global de l'entreprise

Base fondamentale de calcul du coût complet d'un produit en l'absence de stock



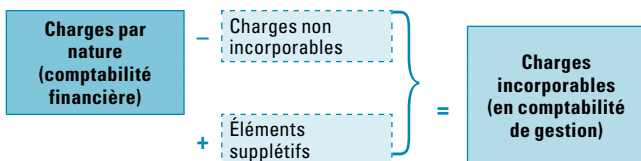
► **Objet du modèle**

- Déterminer des coûts complets et des résultats par produits.
- Contribuer à la prise de décision et au pilotage de l'entreprise (ex: prix par rapport au marché).
- Fournir des éléments d'évaluation pour la comptabilité financière (ex: les stocks).

► **Identification des charges et des produits à prendre en compte**

La période de calcul des coûts (mois, trimestre) influence le montant des charges et des produits retenus et requiert l'usage d'un prorata :

Charges ou produits annuels × prorata
(ex: 1/12 si calcul mensuel des coûts)



Charges non incorporables <i>À déduire</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Charges exceptionnelles (ex: pénalités, dotations aux provisions réglementées) et autres charges sans rapport avec l'activité courante de l'entreprise. • Différences entre: <ul style="list-style-type: none"> – les charges réelles (ex: électricité, assurance, intérêts d'emprunts) et les charges abonnées correspondantes pour la période de calcul des coûts; – les charges calculées et les charges d'usage (dotations aux amortissements) et étalées (dotations aux provisions) correspondantes pour la période de calcul des coûts.
Éléments supplétifs <i>À ajouter</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Charges absentes de la comptabilité générale: <ul style="list-style-type: none"> – rémunération de l'exploitant; – rémunération théorique des capitaux propres (capitaux propres × taux d'intérêt à long terme × prorata selon la périodicité du calcul de coûts).

Produits	Prise en compte
courants	<ul style="list-style-type: none"> • Lors du calcul des résultats analytiques (ex: le chiffre d'affaires d'un produit). <i>Voir fiche 3</i> • Lors du calcul du coût de production (ex: déchets revendus). <i>Voir fiche 3</i> • En soustraction des charges incorporables dans le tableau de répartition des charges indirectes (ex: certains produits financiers)
exceptionnels	Aucune car ils sont exclus du calcul des coûts

REMARQUE

Certains produits courants peuvent également être exclus du calcul des coûts.

► Traitement des charges directes et des charges indirectes

Charges	Traitement
directes	= Affectation à un coût
indirectes	= Imputation à un coût après répartition

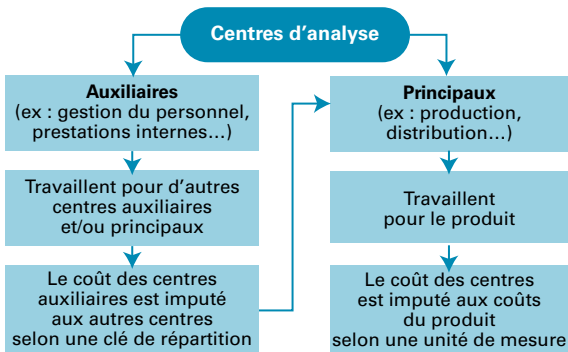
Par simplification, certaines charges directes peuvent être traitées en charges indirectes (frais accessoires d'achat, fournitures consommables...).

► Centres d'analyse et décomposition

- Un centre d'analyse est une division comptable réelle ou théorique de l'entreprise.
- Il regroupe des charges indirectes ayant un comportement homogène par rapport à une unité de mesure de l'activité du centre :

Centre	Unité de mesure	
opérationnel (ex: approvisionnement, production...)	physique	Unité d'œuvre (ex: kg, kW, m ² , HMOD, HMA...)
de structure (ex: administration...)	financière	Taux de frais (ex: CA, CPPFV...)

- L'unité de mesure permet d'imputer une fraction des charges d'un centre à un coût du produit.



► Répartitions primaire (RP), secondaire (RS), coût des unités d'œuvre (UO) et des taux de frais (TF)

- Les répartitions et le calcul du coût des UO/TF s'effectuent dans un tableau: modèle ci-après (pour l'imputation rationnelle des charges fixes, voir fiche 7).

Mise en équation en cas de **prestations réciproques** entre les centres auxiliaires lors de la RS.

Exemple: le centre auxiliaire prestations internes (X) travaille à 20 % pour le centre auxiliaire gestion du personnel (Y) et ce dernier à 10 % pour celui des prestations internes, soit:

$$\begin{cases} \text{Total RP de X} + 10\% \text{ de Y} = \text{Total X à répartir pour la RS} \\ \text{Total RP de Y} + 20\% \text{ de X} = \text{Total Y à répartir pour la RS} \end{cases}$$

Charges incorporables	Montant	Centres auxiliaires		Centres principaux					
		Prestations centres [PC]	Gestion moyens [GM]	Approvisionnement	Production	Conditionnement	Distribution	Administration	
Matières consommables									
Services extérieurs									
Impôts et taxes									
Charges de personnel									
Charges financières									
Dotations aux amortissements									
Totaux Répartition primaire	Total	Total PC	Total GM	Total	Total	Total	Total	Total	Total
Centre Prestations	0	- Total PC		Répartition secondaire : répartition du total des centres auxiliaires entre les centres principaux selon des clés					
Centres Gestion	0		- Total GM						
Totaux Répartition secondaire	Total	0	0	Total	Total	Total	Total	Total	Total
Nature UO ou TF									
Quantité UO ou TF				Kg	HM0D	HMA	100 € de CA	CPPFV	
Coûts UO ou TF (arrondi si nécessaire)									
Pour chaque centre : Total après répartition secondaire/quantité d'UO ou TF									

• En cas d'hésitation entre plusieurs clés (RP ou RS) et/ou de plusieurs UO/TF, il faut mener des **études statistiques** afin de choisir les plus représentatives (ex : coefficient de corrélation le plus proche de 1).