

# CONTRÔLE DE GESTION

## SOMMAIRE

<b>THEME 1 : CONTRÔLE DE GESTION, SUPPORT DE SIMULATION ET D'ACCOMPAGNEMENT DE LA STRATEGIE</b>	<b>3</b>
<b>1. PILOTAGE STRATEGIQUE</b>	<b>4</b>
1.1. Stratégie et contrôle de gestion	4
1.1.a. Généralités	4
1.1.b. Stratégie	4
1.2. Axes de pilotage de la stratégie	6
1.2.a. Généralités	6
1.2.b. Approche du Balanced ScoreCard	6
<b>2. RENTABILITE ET COÛTS</b>	<b>7</b>
2.1.a. Généralités	7
2.1.b. Charges incorporées au calcul des coûts	8
2.1.c. Méthode de coûts partiels	9
2.1.d. Rentabilité des actions stratégiques ou opérationnelles	13
<b>THEME 2 : CONTRÔLE DE GESTION, OUTIL D'OPTIMISATION DE L'ORGANISATION</b>	<b>16</b>
<b>1. GESTION DES STOCKS</b>	<b>16</b>
1.1. Approche globale des stocks	16
1.2. Outils d'aide à la gestion des stocks	16
1.3. Valorisation des stocks	17
1.4. Modèle de gestion des stocks	17
1.5. Le Juste à temps où comment supprimer les stocks	20
<b>2. GESTION DE LA QUALITE</b>	<b>21</b>
2.1. La démarche qualité	21
2.2. La recherche de l'amélioration continue	21
2.3. Les outils pour agir en priorité	23
<b>3. PILOTAGE DES PROCESSUS</b>	<b>25</b>
3.1. L'approche processus	25
3.2. Typologie des processus	25
3.3. Pilotage des processus	26
3.4. Formalisation des processus	27
<b>THEME 3 : CONTRÔLE DE GESTION, OUTIL DE CONTRÔLE BUDGETAIRE ET DE PILOTAGE</b>	<b>28</b>
<b>1. CALCUL DES ECARTS</b>	<b>28</b>
1.1. Principe d'élaboration des écarts	28
1.2. Contrôle budgétaire d'un centre de recette : Ecart sur C.A.	29
1.3. Contrôle budgétaire d'une centre de coûts : Ecart sur coût	31
<b>2. INDICATEURS PERTINENTS</b>	<b>32</b>
<b>3. CONCEPTION D'UN TABLEAU DE BORD</b>	<b>33</b>
<b>THEME 4 : CONCLUSION</b>	<b>35</b>

## **THEME I : CONTRÔLE DE GESTION, SUPPORT DE SIMULATION ET D'ACCOMPAGNEMENT DE LA STRATEGIE**

### **PREAMBULE**

« Contrôle de gestion » que de sentiments suscités à l'évocation de ces termes :

- « contrôle » synonyme de vérification auquel est associée invariablement une sanction.
- « gestion » qui, au mieux, est lié à « chiffres », au pire à « comptabilité ».

Certes le contrôle de gestion manipule des données chiffrées qui sont souvent issues des enregistrements comptables, mais il utilise aussi des données quantitatives et qualitatives dans une mission beaucoup plus large.

De nombreuses définitions du contrôle de gestion existent, nous en retiendrons une de Robert ANTHONY (1988), issue de l'ouvrage La Fonction contrôle de gestion chez Publi-Union :

*« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »*

En rapprochant le mot « contrôle » de son acception anglo-saxonne « control » signifiant maîtrise, il devient clair que le management de l'entreprise pourra d'autant plus agir ou réagir efficacement qu'il aura connaissance d'une information pertinente lui permettant une action ciblée.

Dans une vision opérationnelle et, quelle que soit la logique dans lequel il est mis en œuvre, le contrôle de gestion suit 3 phases :

- Avant l'action, la FINALISATION : fixation des objectifs et des moyens nécessaires pour les atteindre, clarifier les responsabilités et les critères de performance.
- Pendant l'action, le PILOTAGE : observation de l'enchaînement des tâches effectuées, prise de décisions correctives en cas de dérive
- Après l'action, la POST EVALUATION : évaluation des résultats atteints et prises de décision pour capitaliser sur la réussite et en ne répétant pas les erreurs.

En tant que futur manager appelé à évoluer au sein d'un comité de direction, l'objectif de ce support est de vous montrer différents aspects du contrôle de gestion qu'il vous sera donné de côtoyer au cours de votre carrière pour en comprendre le sens, les objectifs, la terminologie, les techniques. Il vous sera ainsi plus aisé de les adapter au mieux à votre environnement professionnel tout en prenant en compte le contexte économique concurrentiel et mondialisé dans lequel l'entreprise évolue.

Aucune entreprise ne peut aujourd'hui se passer d'un contrôle de gestion adapté à sa taille, à son marché et donc l'objectif global est :

## **Le pilotage de la performance de l'Entreprise**

## **I. PILOTAGE STRATEGIQUE**

### **I.1. Stratégie et contrôle de gestion**

#### **I.1.a. Généralités**

La finalité du contrôle de gestion n'est pas de définir la stratégie de l'entreprise mais de faciliter sa mise en œuvre. La mission du contrôle de gestion est donc de :

- S'assurer que les managers, par leurs décisions, agissent dans le sens de la stratégie définie par la Direction : c'est le sens du « contrôle stratégique »
- S'assurer que les résultats des actions opérationnelles sont conformes aux objectifs prévus pour engager au plus vite, en cas de dérive, des actions correctives.

Ainsi le contrôle de gestion agit comme un intermédiaire. Il formalise en quelque sorte un « contrat » entre la Direction qui fixe des objectifs aux différents managers à qui elle délègue le pilotage pour les atteindre. Les managers peuvent donc être jugés sur leurs résultats.

La raison d'être du contrôle de gestion est donc liée à la stratégie de la Direction :

*A quoi sert un GPS si son utilisateur ne connaît pas sa destination ?*

Une approche complète de la stratégie sortirait du cadre de ce support, nous nous limiterons à certains thèmes ayant un impact sur le contrôle de gestion.

#### **I.1.b. Stratégie**

Contrairement à des idées couramment répandues, ce n'est pas le client qui choisit une entreprise mais l'entreprise qui, dans une approche proactive, va recenser les savoir-faire dont elle dispose ou qu'il est nécessaire d'acquérir pour identifier :

- Les clients qu'elle décide de conquérir
  - Leurs attentes
  - L'offre « produits » ou « services » qu'elle va leur proposer
- } Approche MARCHÉ

Cette approche va permettre de déterminer un ou plusieurs D.A.S. (Domaine d'Activité Stratégique). Un DAS est un couple Produit/Client ayant des attentes homogènes.

Ces attentes clients vont se traduire en facteurs clés de succès (F.C.S.). Un facteur clé de succès est un élément essentiel permettant la décision d'achat d'un client.

*Par exemple, pour une Centrale d'achat dans la grande distribution, l'attente essentielle est le prix d'achat. Ainsi toute entreprise désireuse d'attaquer ce marché devrait maîtriser des FCS tels que : productivité, économies d'échelles, capacités de négociation, aides à la vente... .*

Toute entreprise qui fait le choix de se positionner sur un DAS doit traduire les attentes clients en facteurs clés de succès hiérarchisés et y répondre du mieux qu'elle peut. Ainsi, sur un marché concurrentiel, une entreprise qui maîtrise mieux que ses concurrents les FCS d'un DAS sera plus compétitive et aura ainsi un avantage concurrentiel.

Mickael PORTER, Professeur à Harvard a développé une typologie de stratégies génériques regroupant des FCS spécifiques hiérarchisés :

- Stratégie de Domination par les Coûts : le prix du produit est fixé par le marché et la compétitivité de l'entreprise se mesure dans sa capacité à maîtriser ses coûts de façon à ce qu'ils soient inférieurs à ceux des concurrents. Cette stratégie est aussi appelée stratégie de volume-prix.
- Stratégie de Différenciation : les produits peuvent se différencier par des caractéristiques auxquelles les clients sont sensibles. Les clients sont donc prêts à payer plus cher pour bénéficier de certaines caractéristiques proposées par tel ou tel concurrent. L'entreprise doit donc chercher à identifier les attentes des clients et chercher à les satisfaire pour augmenter la valeur perçue des produits. La compétitivité de l'entreprise se mesure dans sa capacité à maintenir un savoir-faire différenciateur pour l'entreprise par rapport à ses concurrents.
- Stratégie de focalisation : si les 2 stratégies ci-dessus concernent un marché large, certaines entreprises peuvent choisir de concentrer leurs ressources pour conquérir un segment de marché qui n'intéressera pas les acteurs importants du marché en raison de sa taille. Cette stratégie est aussi appelée stratégie de niche.

En synthèse, les facteurs clés de succès sont communs à tous les concurrents d'un DAS, il appartient donc à chaque entreprise d'identifier la stratégie sur le DAS et de combiner ses ressources pour disposer d'un avantage concurrentiel. Il est donc essentiel pour une entreprise d'organiser sa structure de façon à disposer des 3 éléments majeurs de l'avantage concurrentiel à savoir :

- Etre bien identifié (reconnu comme supérieur par les consommateurs)
- Etre difficilement imitable (protection par brevet, réseau, ...)
- Etre rare (pour le rendre lisible pour le client)

Un avantage concurrentiel, n'est cependant jamais acquis et peut être remis en cause par des innovations de concurrents, des chocs économiques ou politiques, des changements d'habitude de consommation des clients, .... Pour ne pas subir la stratégie des concurrents et définir la sienne de façon pertinente, l'entreprise doit donc suivre des indicateurs majeurs. Le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans la mise en œuvre de cette veille active du marché, des concurrents, des évolutions technologiques, ...

Dans le contexte économique stable ayant perduré jusqu'à la fin des années 80 où offre et demande s'équilibraient avec une intensité concurrentielle faible, le contrôle de gestion était essentiellement orienté sur des améliorations de productivité et sur des objectifs économiques et financiers.

Aujourd'hui, dans un contexte mondialisé où l'offre est supérieure à la demande et les cycles économiques raccourcis, la rentabilité des capitaux investis par les actionnaires doit être basée sur des stratégies globales où la prise en compte des éléments économiques et financiers s'avère insuffisante. En effet, la domination des indicateurs financiers risque de privilégier des solutions de gestion mesurables à court terme au détriment d'actions stratégiques pour l'avenir à moyen terme mais plus difficilement mesurables.

*Par exemple, dans une entreprise qui vend des affaires ayant nécessité depuis la consultation du client, l'établissement d'un devis, une négociation, un délai de fabrication, d'installation et de mise en*

service, l'indicateur financier des ventes facturées est une donnée précise mais connue trop tardivement pour permettre de réagir à temps et corriger une éventuelle baisse d'activité. Par contre, il peut s'avérer essentiel pour agir de construire des indicateurs adaptés depuis le début de la chaîne ayant conduit à la facturation :

- Le nombre de demandes de devis reçues des clients : le constat d'une baisse des demandes pourrait alerter sur l'adéquation de l'offre au marché en vue d'une révision de la stratégie de l'entreprise à moyen et long terme.
- Le nombre de devis transformés en commandes fermes : le constat d'une baisse de ce taux de transformation pourrait faire prendre conscience de carences dans les négociations commerciales dont l'entreprise devrait identifier les causes.
- Le respect du délai de livraison par rapport au contrat signé : une baisse de ce taux mettrait en évidence une baisse de productivité de l'entreprise, expliquer une insatisfaction clients,

L'obtention régulière et rapide de ces informations non existantes dans le système d'information comptable de l'entreprise permet d'identifier les causes d'un dysfonctionnement, le but étant d'anticiper en ciblant les actions d'amélioration de la performance de l'entreprise. Ces indicateurs créent donc un lien direct entre l'activité opérationnelle et la stratégie.

## **I.2. Axes de pilotage de la stratégie**

### **I.2.a. Généralités**

Dans les années 1990, 2 américains Norton et Kaplan ont mis en évidence que, pour une entreprise, la plus grande difficulté n'était pas de définir sa stratégie mais de parvenir à la décliner et l'exécuter. La définition d'indicateurs pertinents est donc cruciale pour suivre la stratégie visant à maîtriser les FCS associés au DAS choisi.

### **I.2.b. Approche du Balanced ScoreCard**

La méthodologie du Balanced ScoreCard (BSC) ou Tableau de Bord Prospectif (TBP) vise à piloter la stratégie par des indicateurs adaptés au travers des 4 axes suivants :

Axe « **Financier** » : qu'attendent de nous nos actionnaires pour nous maintenir leur confiance ?

Axe « **Client** » : qu'attendent de nous nos clients pour commander plus ?

Axe « **Processus internes** » : dans quels processus doit-on exceller pour satisfaire nos clients ?

Axe « **Apprentissage organisationnel** » : qu'attendent de nous nos salariés pour être motivés, impliqués et que l'organisation fonctionne bien ?

L'originalité de la démarche de Norton et Kaplan repose moins sur l'extension à 4 typologies d'indicateurs que sur l'équilibre primordial entre les axes et leurs liens de causalité qui peut se définir ainsi :

- l'entreprise aura des résultats financiers si ses clients sont satisfaits.
- Les clients seront satisfaits si les processus internes de l'entreprise fonctionnent bien.
- Les processus internes fonctionneront bien si les salariés sont formés, impliqués et motivés.

L'entreprise doit donc faire en sorte de répondre aux exigences de chaque axe de façon équilibrée car, privilégier un axe par rapport à un autre, entrainerait un déséquilibre qui nuirait à la performance financière finale.

Cette philosophie de pilotage étant la clé de voute entre la stratégie et le contrôle de gestion, il était important de la présenter à ce stade. La déclinaison opérationnelle sera effectuée lors de l'identification des indicateurs et l'élaboration des tableaux de bord.

## **2. RENTABILITE ET COÛTS**

### **2.1.a. Généralités**

Les techniques de calcul et d'analyse de coûts portent le nom de comptabilité analytique ou plus récemment de comptabilité de gestion. Si la comptabilité générale a un caractère obligatoire et que les documents de synthèses peuvent être connus de toute personne qui en fait la demande, la tenue d'une comptabilité analytique n'est mise en place dans les entreprises que dans la mesure où elle présente un intérêt pour améliorer les performances de l'entreprise. De ce fait, elle revêt une dimension confidentielle. Les éléments de la performance de l'entreprise sont des informations stratégiques qui pourraient être utilisées par tout concurrent s'il en avait connaissance.

La connaissance des coûts est indispensable pour prendre des décisions telles que :

- fixer un prix de vente (prix catalogue, établissement d'un devis, réponse à un appel d'offre, ...),
- gérer un portefeuille de produits (décider quels produits développer ou arrêter),
- choisir d'internaliser ou d'externaliser une fabrication,
- déterminer sur quels éléments faire porter les efforts de réduction des coûts,
- décider de lancer une nouvelle activité,
- etc ...

Dans ce cadre, la comptabilité analytique n'est qu'un outil parmi d'autres. Si la connaissance des coûts est nécessaire pour la prise de décision, il est nécessaire de prendre également en compte le cadre de référence des dirigeants, les aspects stratégiques, commerciaux, humains, etc ...

Ainsi la mise en place du contrôle de gestion nécessite de bien connaître l'organisation, sa structure car c'est sur ce modèle que va se construire le système de coûts.

Le contrôle de gestion va analyser, à partir des informations enregistrées en comptabilité générale, la consommation de ressources de toutes les parties de l'organisation dans le but de fournir les informations utiles à la prise de décision.

S'agissant d'une organisation à but interne, le contrôleur de gestion dispose d'une certaine liberté pour définir les reclassements de charges qui seront pertinents. Ces reclassements sont appelés des « objets de coût ». Ils peuvent regrouper des informations sur :

- Les produits : ventes, consommations en quantité ou en valeur, rentabilité, ...
- Les clients : types de produits achetés, chiffre d'affaire, rentabilité, ...
- Les secteurs géographiques : part de marché, ...
- Les activités, ...
- Les Domaines d'Activité Stratégiques, ...

Ces objets de coût pourront aussi permettre de mesurer la performance de l'entreprise par rapport à ses concurrents et ainsi globalement de prendre des décisions à différents niveaux de l'entreprise :

- Niveau stratégique : grandes orientations de l'entreprise à moyen et long terme
- Niveau tactique : choix optimum pour mettre en œuvre la stratégie de la Direction
- Niveau exécution : décisions opérationnelles au quotidien pendant l'année

### **2.1.b. Charges incorporées au calcul des coûts**

Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, l'essentiel des informations traitées par la comptabilité de gestion provient de la comptabilité générale, il est possible de retraiter quelque peu ces données afin d'améliorer la pertinence des calculs de coûts.

Certaines charges enregistrées en comptabilité générale ne concernent pas l'exploitation : ce sont des « charges non incorporables », elles sont donc déduites des charges de comptabilité.

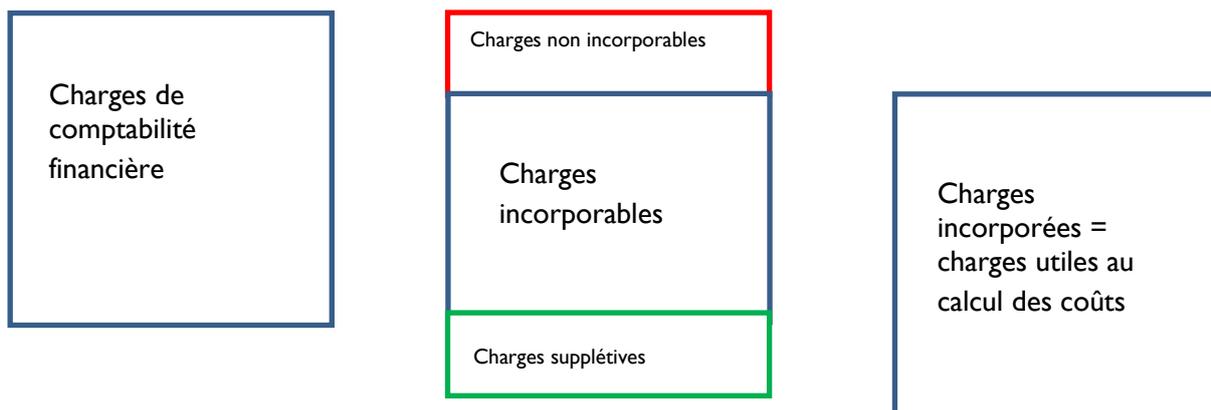
*Exemple : charges exceptionnelles, impôt société, ....*

Il reste donc les charges incorporables = charges de comptabilité – charges non incorporables

Inversement, certaines charges ne peuvent pas être enregistrées en comptabilité financière et pourtant sont utiles au calcul des coûts : elles sont appelées « charges supplétives »

*Exemples : rémunération des capitaux propres, rémunération du travail de l'exploitant individuel.*

Elles viennent s'ajouter aux charges incorporables pour constituer les « charges incorporées »



Ces informations devront par ailleurs être complétées par des données quantitatives qui seront obtenues grâce à un système de collecte d'informations spécifiques :

- quantités produites,
- heures travaillées par les opérateurs de production,
- taux de perte ou de rebuts,
- niveau d'activité, taux de charge des ateliers,
- etc ...

Ces bases étant posées, nous pouvons désormais nous attacher à suivre un double objectif :

- acquérir des techniques : calculer de couts partiels et des indicateurs de risques d'exploitation
- utiliser ces méthodes de façon opérationnelle pour la prise de décision d'action

### 2.1.c. Méthode de coûts partiels

Si la méthode du coût complet (non développée dans ce support) est très utile pour fixer un prix de vente ou valoriser des stocks, elle est surtout pertinente pour analyser les données du passé et n'est pas nécessairement souple et adaptée à la démarche prévisionnelle. Les méthodes de coûts partiels, par leur aspect simplificateur, permettent aisément à un manager de simuler des situations prévisionnelles pour faciliter sa prise de décision.

#### 2.1.c.1 Méthode du Coût Variable

La méthode du coût variable distingue 2 types de charges ou coûts :

Le coût variable (ou *direct cost*) est constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise *Exemple : les matières premières consommées, les commissions des représentants en pourcentage du chiffre d'affaires, ...* ou considérés par simplification comme variant avec l'activité même s'il n'y a pas une exacte proportionnalité avec l'activité, *exemple : les heures de main d'œuvre directe, l'énergie de production, ....*

Les charges fixes sont considérées comme un tout indissociable, comme des charges qui se rapportent non pas à des produits ou des activités, mais à une période de temps.

Pour chaque bien ou service, en retranchant au chiffre d'affaires les charges variables correspondant aux quantités vendues, on obtient une marge appelée marge sur coûts variables.

$$\text{Chiffre d'affaires} - \text{Coûts variables} = \text{Marge sur coûts variables}$$

Cette marge doit couvrir les charges fixes de l'entreprise et permettre de dégager un résultat analytique :

$$\text{Marge sur coûts variables} - \text{Charges fixes} = \text{Résultat analytique}$$

Dans une entreprise mono-produit la détermination de ce résultat peut se faire à l'aide d'un compte de résultat différentiel représenté comme ci-dessous :

<b>COMPTE DE RESULTAT DIFFERENTIEL</b>				
	Quantité	PV/Coût unit.	Total	%
<b>Chiffre d'affaires</b>				
<b>Charges Variables</b>				
<b>Marge sur Coûts Variables</b>				
		<b>Charges Fixes</b>		
		<b>RESULTAT</b>		

Dans une entreprise multi-produits la détermination de ce résultat peut se faire à l'aide d'un compte de résultat différentiel représenté comme ci-dessous faisant apparaître la marge sur coût variable de chaque activité ou DAS :

Désignation	Activité 1	Activité 2	Activité ...	Activité ...	Total
C.A.					
Coût Variable					
Marge SCV					
Taux de MSCV					
Charges fixes globales					
Résultat global					

Ainsi, chaque activité dégage une marge sur coûts variables qui permet d'absorber les charges fixes globales de l'entreprise. Toute activité présentant une MSCV positive participe à la couverture des charges fixes globales et au résultat analytique :

$$\text{Résultat analytique} = \sum \text{des MSCV} - \text{CF globales}$$

L'abandon éventuel d'une activité qui serait dictée par une décision stratégique aurait donc pour effet de réduire le résultat final du montant de la marge sur coûts variables déagée.

### 2.1.c.2 Méthode du Coût Spécifique

Pour affiner la contribution de chaque activité au résultat final, il peut s'avérer utile d'analyser de façon plus détaillée les charges fixes globales afin d'identifier leur nature. Suite à cette analyse, il est probable que certaines des charges fixes incluses dans le montant global seront spécifiques à l'une ou l'autre des activités et constitueront des charges fixes « spécifiques » affectées à une activité. S'il subsiste une masse de charges fixes non affectable, elle restera commune à l'ensemble des activités. Le compte de résultat différentiel intégrant ces charges spécifiques et les marges sur coûts spécifiques pourra être représenté comme ci-dessous :

Désignation	Activité 1	Activité 2	Activité...	Activité ...	Total
C.A.					
Coût Variable					
Marge Opérationnelle					
Taux de MSCV					
Charges fixes spécifiques					
Marge sur coûts spécifiques					
Charges fixes communes					
Résultat global					

La marge sur coûts variable (ou marge opérationnelle) reste inchangée. Vient s'ajouter le calcul de la marge sur coûts spécifiques à chaque activité :

$$\text{Marge sur Coûts variables} - \text{Charges fixes spécifiques} = \text{Marge sur coûts spécifiques}$$

Toute activité présentant une marge sur coûts spécifiques (MSCSp.) positive participe à la couverture des charges fixes communes et au résultat analytique :

$$\text{Résultat analytique} = \sum \text{des MSCSp.} - \text{CF communes}$$

Toute activité présentant une marge sur coûts spécifiques MSCSp. négative pèse sur le résultat final. L'abandon éventuel d'une activité qui serait dictée par une décision de gestion aurait donc pour effet d'améliorer le résultat final car en supprimant l'activité, les charges fixes spécifiques sont également supprimées. (Cependant, une décision de gestion qui améliore le résultat doit être également

analysée du point de vue stratégique car la suppression d'une activité pourrait avoir un impact négatif sur les décisions d'achat des clients dans les autres activités de l'entreprise)

Par ailleurs, la rentabilité des différents produits ou activités peut être appréciée en calculant le taux de marge sur coût variable (noté TMSCV) :

$$\text{TMSCV} = \text{MSCV} / \text{Chiffre d'affaires}$$

Du point de vue gestion, l'entreprise a intérêt à développer les activités présentant le taux de MSCV le plus élevé car pour 1€ de CA supplémentaire, ce sont celles qui dégageront le plus de marge sur coûts variables.

### 2.1.c.3 Analyse du risque d'exploitation

#### **Le seuil de rentabilité exprimé en chiffre d'affaires : $SR_{CA}$**

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires permettant à l'entreprise de couvrir la totalité de ses charges, donc sans perte ni bénéfice. Au seuil de rentabilité, le résultat est donc nul.

Cette définition entraîne trois relations trois relations qui permettent de connaître le seuil de rentabilité.

Lorsque le seuil de rentabilité est atteint :

1. les charges fixes + les charges variables sont égales au chiffre d'affaires ;
2. le résultat d'exploitation est égal à 0 ;
3. la marge sur coût variable « MCV » est égale aux total des charges fixes « CF ».

De ces relations, il est possible de déduire deux formules de calcul du seuil de rentabilité en CA :

$$SR_{CA} = \text{Charges fixes} / \text{taux de marge sur coût variable, soit : } SR = \frac{CF}{\text{TMSCV}}$$

$$SR_{CA} = \text{Chiffres d'affaires} \times \text{Charges fixes} / \text{Marge sur coût variable, soit } SR = \frac{CA \times CF}{\text{MSCV}}$$

#### **Le seuil de rentabilité exprimé en quantité : $SR_{Qté}$**

Le seuil de rentabilité est le plus souvent exprimé en euros, mais il peut l'être également en unités physiques (nombre de produits, tonnes, ...). Le seuil de rentabilité est donc la quantité pour laquelle l'entreprise ne fait ni perte ni bénéfice.

Il est possible d'en déduire la formule de calcul du seuil de rentabilité en quantité :

$$SR_{Qté} = \text{Charges fixes} / \text{Marge sur coût variable unitaire, soit : } SR = \frac{CF}{\text{MSCV unit}}$$

#### **La marge de sécurité**

C'est la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité :  $MS = CA - SR_{CA}$

Elle représente le volume de CA que l'entreprise peut perdre sans être en perte.

Plus la marge de sécurité est importante, moins l'entreprise est en zone de risque pour traverser une période de crise.

#### **L'indice de sécurité**

Pour faciliter les comparaisons entre 2 hypothèses ou entreprises, la marge de sécurité est souvent

rapportée au CA annuel. On parle alors d'indice de sécurité :  $IS = \frac{MS}{CA}$

Elle représente le pourcentage de CA que l'entreprise peut perdre sans subir de pertes.

Plus l'indice de sécurité est élevé, moins l'entreprise est en zone de risque pour traverser une période de crise.

### Le levier opérationnel

Le levier opérationnel est aussi appelé levier d'exploitation ou coefficient de volatilité. Il exprime le pourcentage de variation du résultat obtenu pour une variation en pourcentage du chiffre d'affaires.

*Exemple : Un levier opérationnel de + 2,5 signifie que pour une augmentation de 10 % du CA, le résultat augmentera de + 2,5 x 10 % = + 25 %*

Il représente donc l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires, d'où son nom de coefficient de volatilité.

Il peut se calculer de 3 façons :

-Levier opérationnel = marge sur coût variable / résultat soit  $LO = \frac{MSCV}{R}$

-Levier opérationnel = 1 / Indice de sécurité soit  $LO = \frac{1}{IS} = \frac{\Delta R}{R}$

-Levier opérationnel = Variation en % du Résultat / Variation en % du CA soit  $LO = \frac{\frac{R}{\Delta CA}}{CA}$

La pertinence de l'analyse de l'impact d'une modification des données d'exploitation sur le levier opérationnel s'effectue sous réserve d'hypothèses simplifiées :

- Prix de vente constants
- Conditions d'exploitations identiques tant pour les charges variables unitaires que pour les charges fixes globales.

### Le point mort

Il représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint.

- Si les ventes sont régulières, on proratisé au nombre de mois ou au nombre de jours :

**PM = SR / CA x 360** = nombre de jour pour atteindre le seuil de rentabilité

*Exemple : le CA annuel d'une entreprise est de 200 000 €.*

*Si son seuil de rentabilité est de 125 000€ le PM est de  $[125/200] \times 360 = 225$  jours*

*En considérant des mois de 30 jours (habituellement retenus) la date à laquelle est atteint le SR est :  $225 / 30 = 7,5$  mois soit le 15 Août de l'année*

Plus un seuil de rentabilité est atteint tôt dans l'exercice comptable, plus l'entreprise est à l'abri d'un retournement de tendance qui ferait chuter ses ventes.

Elle est donc plus tôt en sécurité.

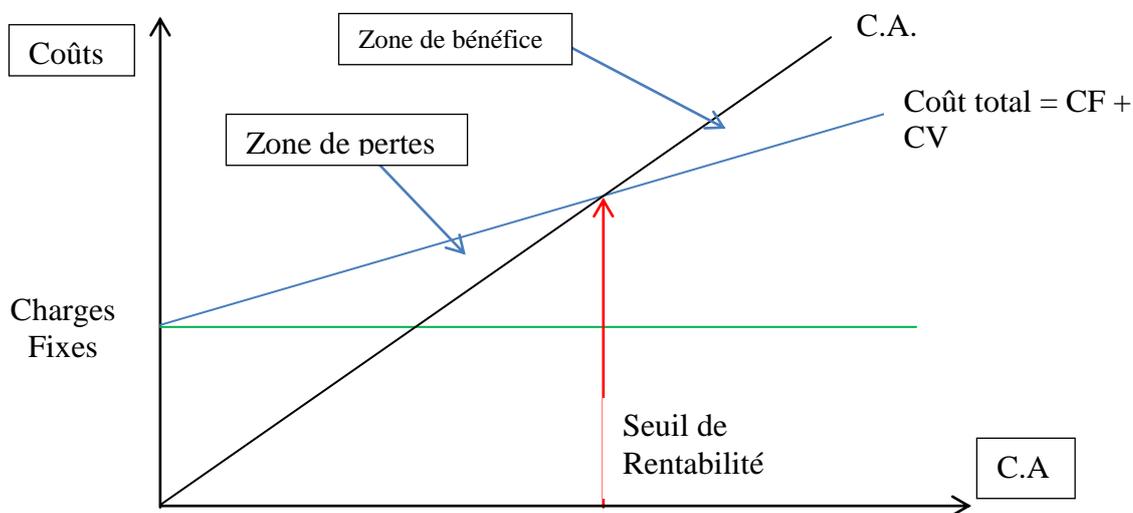
Si les ventes sont irrégulières (par exemple dans le cas d'une activité saisonnière), alors il faut cumuler les CA mensuels et déterminer au cours de quel mois le seuil est atteint. Pour calculer le jour exact d'atteinte du seuil de rentabilité, on considérera qu'à l'intérieur d'un même mois, les CA journaliers sont identiques pour calculer le prorata.

### Représentation graphique du seuil de rentabilité

On peut aussi trouver graphiquement le seuil de rentabilité.

On représente sur un même graphique la droite du chiffre d'affaires et la droite du coût total (charges variables + charges fixes), avec en abscisse le chiffre d'affaires.

Equation de la droite du CA	$Y_1 = aX_1$	a=quantités vendues $X_1$ =prix de vente unitaire
Equation du coût total	$Y_2 = aX_2 + b$	a=quantités vendues $X_2$ =coût variable unitaire b= montant des charges fixes



Tant que la droite du chiffre d'affaires se situe en dessous de la droite du coût total, l'entreprise se situe en zone de pertes puisque le CA ne permet pas de couvrir l'ensemble des coûts. Lorsque les deux droites se croisent, c'est-à-dire que le coût total est égal au chiffre d'affaires, le seuil de rentabilité est atteint, le CA est égal au coût total, le résultat est égal à 0. Lorsque la droite de chiffre d'affaires se situe en dessus de la droite du coût total, cela signifie que l'on est en zone de bénéfices, puisque le CA dépasse le coût total.

### 2.1.d. Rentabilité des actions stratégiques ou opérationnelles

La méthode des coûts partiels permet à toute entreprise de bâtir très simplement et d'identifier avec une visibilité immédiate, sa rentabilité à différents niveaux d'activité tout en calculant le risque d'exploitation correspondant à l'aide des indicateurs ci-dessus. Il est donc possible d'apprécier différentes hypothèses stratégiques ou d'exploitation dont nous allons détailler ci-dessous quelques exemples :

#### 2.1.d.1 Stratégie de croissance externe

L'intérêt d'une opération de croissance externe réside dans l'abaissement plus ou moins sensible du seuil de rentabilité : de manière évidente, alors même que les frais fixes pourraient augmenter, ils ne vont pas connaître le même rythme que l'accroissement de la marge, et l'opération de croissance externe devrait donc générer une augmentation de la couverture des frais fixes. Ainsi, et en première analyse, si l'opération de croissance externe venait à ne pas abaisser le seuil de rentabilité il serait opportun de s'interroger sur l'intérêt même de l'opération.

#### 2.1.d.2 Rentabilité d'une action commerciale

Le développement de l'entreprise passe, au départ, par l'activité commerciale. Elle doit être pilotée afin d'identifier les impacts des différentes actions envisagées. En effet, certaines actions sont beaucoup plus rentables que d'autres alors qu'elles génèrent moins de chiffre d'affaires ! Pour rester visible auprès des prospects et des clients, il faut mener des actions commerciales régulières. Qu'il s'agisse d'un emailing, de la participation à un salon professionnel, d'un achat de fichiers qualifiés pour une campagne de phoning ou d'une distribution de prospectus, il faut mesurer l'impact et l'efficacité de chaque support utilisé, connaître sa rentabilité.

Une action commerciale doit toujours être considérée comme un investissement qui deviendra la source directe d'un supplément de chiffre d'affaires et donc de marge sur coût variable supplémentaire.

Pour déterminer le seuil de rentabilité de l'action envisagée, c'est à dire le niveau de chiffre d'affaires minimum à partir duquel l'action commerciale couvre ses coûts, il faut connaître et calculer l'ensemble des coûts fixes et variables liés à l'action envisagée.

Il sera ensuite possible de calculer le seuil de rentabilité de l'action commerciale, c'est-à-dire le niveau minimum de CA à réaliser pour que cette action soit rentable par la formule suivante :

$$\text{SR de l'action} = \frac{\text{CF de l'action commerciale}}{\text{TMSCV global}}$$

*Exemple : une supérette envisage d'organiser un évènement promotionnel à l'occasion des vacances. Les coûts engagés pour cette animation seraient de 12 742 €HT et ils peuvent être assimilés à des coûts fixes. Sachant que le taux de marge sur coût variable de la supérette est de 42,18%, quel est le chiffre d'affaires minimum à réaliser pour que cette animation promotionnelle soit rentable?*

$$\text{SR action} = \frac{12\,742}{42,18\%} = 30\,209 \text{ €}$$

Dans cette hypothèse, il n'y a ni bénéfice ni perte. L'entreprise peut aussi vouloir déterminer le CA à réaliser en fixant une rentabilité minimum de l'action envisagée en utilisant la formule suivante :

$$\text{CA mini de l'action} = \frac{\text{CF de l'action commerciale} + \text{Résultat}}{\text{TMSCV global}}$$

*En reprenant l'exemple ci-dessus, la supérette souhaite connaître le CA à réaliser pour que l'action commerciale dégage un résultat de 4 000€.*

$$\text{CA à réaliser} = \frac{12\,742 + 4\,000}{42,18\%} = 39\,692 \text{ €}$$

#### 2.1.d.3 Fabriquer en interne ou avoir recours à la sous-traitance

Une entreprise en augmentation d'activité peut se poser la question d'externaliser sa production et ainsi transformer son coût total (CV + CF) en coût variable uniquement (quantité x prix d'achat). Dans la prise de décision, tant que la capacité de production de l'entreprise n'est pas saturée, on considère que les charges fixes de l'entreprise ne sont pas affectées par la décision de produire soi-même ou de faire appel à un sous-traitant : seules les charges variables évolueront proportionnellement à l'augmentation ou à la diminution du volume d'activité.

Ainsi du point de vue gestion, il est intéressant de recourir à la sous-traitance lorsque le coût de la sous-traitance est inférieur au coût variable de la production en interne à la condition que la capacité de production ne soit pas saturée. Si l'augmentation d'activité devait entraîner des investissements supplémentaires en raison de la saturation de la production, il y aurait lieu d'intégrer les charges fixes correspondantes dans le choix.

#### 2.1.d.4 Accepter ou non une commande exceptionnelle

Tant que la capacité de production n'est pas saturée, le calcul du coût variable permet de décider d'accepter ou de refuser une commande exceptionnelle.

En effet, on considère que les charges fixes ne sont pas affectées par la décision de produire ou pas une commande supplémentaire : seules les charges variables évolueront proportionnellement à l'augmentation du volume d'activité.

Date de mise à jour : Juillet 2014	<b>SUPPORT DE COURS</b>	

Ainsi, la commande exceptionnelle n'a donc à couvrir que les frais supplémentaires qu'elle génère, c'est-à-dire son coût marginal, égal au coût variable tant qu'aucun investissement supplémentaire n'est nécessaire.

Une commande supplémentaire peut donc être acceptée tant que le prix de vente obtenu est supérieur au coût variable des produits.

#### 2.1.d.5 Conclusion

De nombreuses situations de gestion peuvent s'analyser en termes de seuil de rentabilité. Le calcul du seuil de rentabilité est particulièrement utile pour les entreprises à charges fixes élevées (hôtellerie, transport aérien ou ferroviaire, industrie ...). Il permet d'évaluer les chances de rentabilité d'un projet ou le degré de risque d'une activité (plus on est proche du seuil de rentabilité, plus la sensibilité du bénéfice à une baisse du niveau d'activité est forte).

Attention toutefois à ne pas perdre de vue que l'aspect rentabilité financière d'une action n'est qu'un des aspects à envisager avant de prendre une décision :

- un produit peu rentable peut être un produit d'appel pour des produits très rentables (exemple : la faible rentabilité d'une imprimante vendue à bas prix sera compensée par la vente de cartouches d'encre spécifique)
- le recours à la sous-traitance peut faire perdre la maîtrise de la qualité, des délais et du savoir-faire,
- attention à l'impact que pourrait avoir sur la clientèle habituelle de l'entreprise l'acceptation, même à titre exceptionnel, d'un prix de vente particulièrement bas.

Cependant, les notions utilisées permet leur utilisation par des non-spécialistes.

Le calcul du seuil de rentabilité repose en effet sur des hypothèses fortement simplifiées. Dans la réalité, les charges fixes sont rarement totalement indépendantes de l'activité et les charges variables sont rarement totalement proportionnelles à l'activité.

On pourrait donc légitimement se poser la question de la fiabilité des calculs d'un modèle qui peut paraître simpliste. Dans une décision de gestion, un manager préférera toujours disposer d'une information même approximative mais obtenue rapidement plutôt qu'une information « dite exacte » mais qui demanderait du temps pour l'obtenir. En effet, entre temps, des paramètres ont pu changer, remettant en cause la fiabilité d'un calcul aussi précis.

Le seuil de rentabilité apparaît donc comme un outil de simulation efficace permettant d'apprécier le risque.

## THEME 2 : CONTRÔLE DE GESTION, OUTIL D'OPTIMISATION DE L'ORGANISATION

### I. GESTION DES STOCKS

#### I.1. Approche globale des stocks

Un stock est une matière, marchandise, produit en-cours ou fini entreposé à un endroit en vue d'une utilisation ultérieure. Il permet donc :

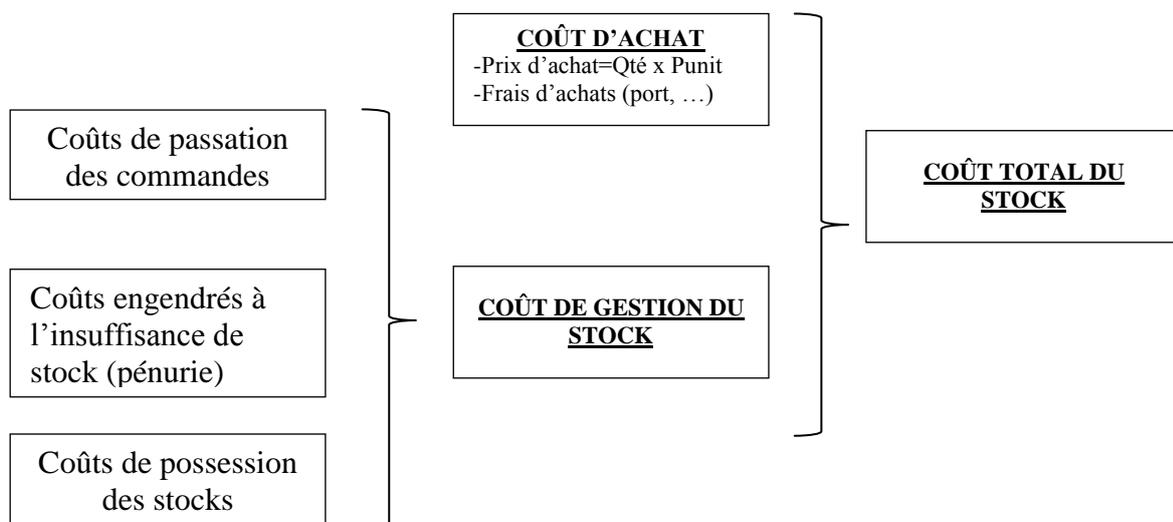
- de garantir la livraison à un client d'un produit même en cas de saisonnalité ou d'évènement exceptionnel
- la continuité de production en cas de défaillance d'un fournisseur, de temps de cycle de production différents. Le stock est aussi la conséquence d'une production par lots.
- de concilier le cycle de vente et cycle de production, cycle de production et impératifs des fournisseurs

#### I.2. Outils d'aide à la gestion des stocks

Le rôle de la fonction approvisionnement est de fournir les matières, marchandises, fournitures :

- En quantité suffisante
- En qualité constante
- Au moment voulu
- Au prix le plus bas

Ce rôle entraîne des coûts techniques qu'il est également nécessaire de minimiser.  
Les coûts engendrés par les stocks :



Calculer les coûts de gestion a également un coût d'obtention de l'information, l'entreprise doit donc faire un choix des articles à suivre en gestion selon les 2 principes suivants :

- Un petit nombre d'articles représente une part importante en valeur d'achat, ces articles sont à suivre en priorité pour optimiser les stocks

- Un grand nombre d'articles représente une part faible en valeur d'achat. Sur ces articles, la solution est d'éviter les ruptures en ayant des stocks de sécurité dont le coût sera moins élevé qu'un suivi précis en gestion.

### 1.3. Valorisation des stocks

Les produits, à leur entrée en stock, sont valorisés selon le cas :

- au **coût** d'achat des matières ou des marchandises achetées ;
- au **coût** de production des produits fabriqués.

Lorsque les produits sortent du stock, ils ont une valeur unitaire qui dépend de la méthode de valorisation des stocks retenue. Les principales méthodes sont :

- Méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) après chaque entrée : calcul du coût moyen pondéré après chaque entrée en stock ou sur une période.
- Méthode du Premier Entré Premier Sorti (PEPS) ou First In First Out (FIFO) : les éléments sortis en premier du stock sont les éléments qui avaient été rentrés en premier.
- Méthode du Dernier Entré Premier Sorti (DEPS) ou LIFO (Last In First Out)

Remarques :

1. Les entrées en stock se font toujours au coût d'achat et non pas au prix d'achat.
2. Ne pas confondre le coût d'achat des matières achetées (ce qui rentre en stock) et le coût d'achat des matières consommées (ce qui sort du stock).
3. Ne pas confondre le coût de production des produits fabriqués pendant la période avec le coût de production des produits vendus.

Exemple : Fiche de stock et valorisation des sorties selon la méthode CUMP

On achète 200kg de matières premières au prix d'achat unitaire de 40 € le kilo.

Les charges indirectes d'approvisionnement sont de 1 000 €.

Le stock initial de matières premières était de 20 kg et était évalué à 1 000 €.

Pour la fabrication du produit principal, on utilise 220 kg de matière.

Les 200 kgs de matières seront entrés en stocks pour une valeur totale de :

Prix d'achat :  $200u \times 40€/u = 8\ 000€$

Charges indirectes d'appro = 1 000€

Soit un total de 9 000 € pour les 200 kgs (ou  $9000/200 = 45 €$  par kilo de MP)

Le coût d'achat des MP achetées est donc de 9000€

Fiche de stocks de matières premières (CUMP)

Entrées	Qté	PU	Total	Sorties	Qté	PU	Total
Stock Initial	50	50	2500	Sorties de stock	220	46	10120
Achat	200	45	9000	Stock final	30	46	1380
Total	250	46	11500	Total	250	46	11500

CUMP = coût total / Qté totale

CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré permettant de valoriser les sorties de stock

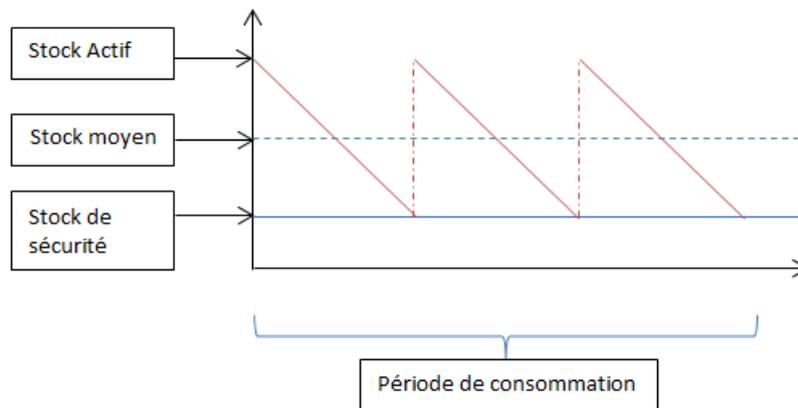
Le coût d'achat des MP consommées en production est de 10120€

### 1.4. Modèle de gestion des stocks

Typologie des stocks

- Stock Actif : il est égal à la consommation de produits entre 2 entrées en stock

- Stock Moyen : Le stock moyen peut être assimilé à un actif immobilisé qu'il faut financer à l'aide de capitaux qui ont, bien évidemment, un coût.  
*Posséder un stock qui varie régulièrement de 300 à 0, est équivalent à posséder en permanence un stock constant de 150.*  
Ce modèle théorique s'applique pour des stocks qui sont consommés régulièrement au cours d'un mois.
- Stock de sécurité : Le stock de sécurité est le stock qui permet de faire face aux aléas de la consommation ou du délai d'approvisionnement.
- Représentation graphique des stocks

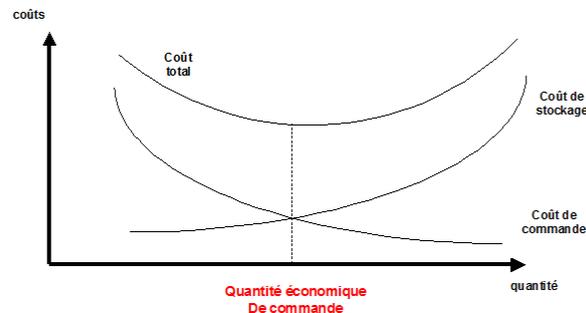


### Le modèle de WILSON sans pénurie

Tout modèle de gestion de stock optimisé vise à déterminer la quantité économique à commander qui minimise les coûts de gestion des stocks en cherchant à :

- réduire les coûts de passation (lancement) des commandes en **réduisant** le nombre de commandes d'un produit durant une période (une année par exemple).
- limiter le coût de possession (détention) du stock par un renouvellement (ou une rotation) rapide en **augmentant** le nombre de commandes. En effet, détenir un stock à un coût (location, amortissement des entrepôts, assurance des produits stockés, capitaux stockés, ..).

Ces deux objectifs sont contradictoires. D'un côté, il faudrait réduire le nombre de commandes pour limiter les coûts de passation de commandes, de l'autre, il faudrait augmenter le nombre de commandes pour diminuer le stock moyen et ainsi le coût de possession du stock.



Le modèle de Wilson remplit ce rôle et optimise le coût de gestion du stock en utilisant les paramètres suivants :

- $f$  = coût administratif d'une commande
- $N$  = nombre de commandes à passer pendant la période
- $C$  = consommation de la période
- $p$  = prix d'achat unitaire d'un article
- $t$  = taux de possession d'un article pendant la période

Le modèle de Wilson permet de calculer des données économiques optimisées\* :

- $Q^*$  = quantité économique par commande =  $\sqrt{\frac{2 \times C \times f}{p \times t}}$
- $N^*$  = nombre de commandes optimal à passer =  $\frac{C}{Q^*}$
- $T^*$  = délai optimal entre 2 commandes =  $\frac{360}{N^*}$
- $CG^*$  = coût de gestion économique du stock =  $\sqrt{2 \times C \times f \times p \times t}$

*Exemple : une entreprise prévoit des ventes annuelles de 10800 unités pour le produit A*

- Le coût de possession du stock est évalué à 8% par an
- Le coût de passation d'une commande est estimé à 40€
- Le prix unitaire d'achat du produit A est de 30€

$$\text{Quantité économique à commander } Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 10800 \times 40}{30 \times 0.08}} = 600 \text{ unités par commande}$$

$$\text{Nombre de commandes à passer } N^* = \frac{10800}{600} = 18 \text{ commandes à passer}$$

$$\text{Délai entre 2 commandes } T^* = \frac{360}{18} = 20 \text{ jours}$$

$$\text{Coût de gestion économique du stock} = \sqrt{2 \times 10800 \times 40 \times 30 \times 0.08} = 1440\text{€}$$

$$\text{Coût total du stock} = \text{coût d'achat} + \text{coût de gestion} = (10800 \times 30) + 1440 = 325\,440\text{€}$$

Cette méthode permet une approche économique de la gestion des stocks. Cependant, pour s'appliquer, elle suppose :

- que les ventes annuelles soient connues avec certitude
- que les sorties de stock (les ventes) soient régulières (ce qui n'est pas toujours le cas)
- que les délais d'approvisionnement soient stables
- que le prix d'achat unitaire soit indépendant des quantités commandées
- que les quantités commandées soient constantes
- que la pénurie, les ruptures de stock soient exclues

Ce côté théorique pourrait laisser planer un doute sur la pertinence des calculs. Néanmoins, il permet de comparer plusieurs situations. En effet, en figeant certains paramètres, le résultat est plus objectif au regard des seuls éléments utilisés pour le calcul.

### **1.5. Le Juste à temps où comment supprimer les stocks**

Le JUSTE A TEMPS ne conteste pas l'existence des fonctions du stock mais marque une rupture avec la démarche traditionnelle de gestion des stocks :

- dans une gestion de stock classique, l'objectif est d'optimiser le niveau des stocks dans un contexte technologique et organisationnel donné

- Le Juste-à-temps remet en cause bon nombre des fondements de la gestion industrielle classique. S'engager dans la démarche Juste-à-temps entraîne une véritable mutation culturelle pour l'entreprise et ses Hommes. Il faut produire et livrer :

- Les produits finis *juste à temps* pour qu'ils soient vendus
- Les sous-ensembles *juste à temps* pour être assemblés en produits finis
- Les matières premières *juste à temps* pour être transformées en sous-ensembles

L'objectif du Juste A Temps n'est donc pas simplement de réduire les stocks ; le Juste A Temps est une philosophie industrielle globale dont la réduction des stocks n'est que l'un des effets.

## **2. GESTION DE LA QUALITE**

### **2.1. La démarche qualité**

Dans la compétition actuelle, la qualité est devenue un enjeu majeur du management. Avec la version 2000 de la norme ISO 9001, le formalisme s'est assoupli et la qualité intervient comme un moyen de faire prospérer l'entreprise, et non comme une fin en soi avec pour objectifs :

- la satisfaction des clients et leur fidélisation
- la consolidation et l'amélioration du fonctionnement interne.

#### **L'analyse de l'environnement et du fonctionnement de l'entreprise :**

Cette étape permet d'identifier :

- les processus principaux de l'entreprise
- les typologies de Clients et leurs besoins ou attentes
- le niveau d'exigence attendu de la part des fournisseurs et partenaires clés
- les forces et faiblesses de l'entreprise (Analyse SWOT)

#### **La mesure de la satisfaction des Clients :**

La satisfaction des Clients doit être mesurée de façon factuelle et chiffrée pour que l'on puisse établir un plan de progrès précis avec des objectifs clairs. Il est conseillé de réaliser des mesures :

- ciblées (par exemple après une livraison)
- globales (par exemple, annuellement, une enquête de satisfaction)

Deux éléments essentiels sont mis en évidence : la rentabilité de l'activité et la satisfaction des clients. Comme évoqué dans le thème « Axes de pilotage », il y a un équilibre et une complémentarité, l'entreprise aura d'autant plus de résultats financiers que ses clients seront satisfaits de ses produits et prestations.

#### **La formalisation des plans d'actions :**

La formalisation, inhérente au principe d'amélioration continue, doit être comprise comme une aide et non pas une contrainte car elle permet de :

- communiquer (tableaux de synthèse, panneaux d'affichage, ...)
- avoir un suivi efficace au cours du temps (Action/ Responsable/ Délai/ Validation)
- recentrer les actions et réunions sur ce qui a été décidé avant de passer à la suite
- prendre des décisions à partir de récapitulatifs synthétiques clairs
- travailler en groupes pluridisciplinaires
- planifier les actions préventives
- capitaliser et conserver le savoir-faire, tant dans le domaine technique de l'entreprise que dans le domaine organisationnel.

#### **Le suivi :**

Des méthodes de suivi, comme les revues de direction et les audits internes, sont mises en place pour s'assurer que l'entreprise s'inscrit bien dans une démarche d'amélioration continue.

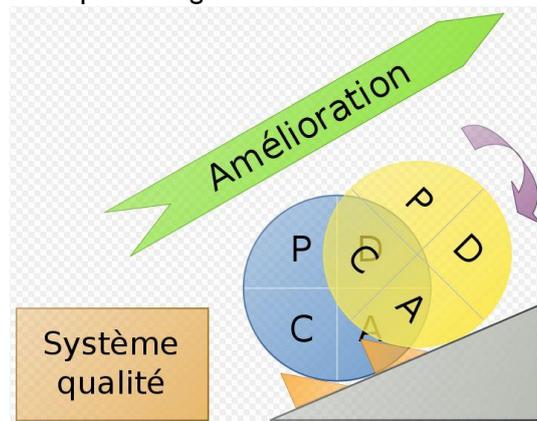
### **2.2. La recherche de l'amélioration continue**

L'amélioration continue est l'un des principes fondamentaux de la qualité décrits dans la norme. Il s'agit d'un changement comportemental à ancrer de façon pérenne dans l'entreprise et non pas d'une « lubie » de la Direction. Quelle que soit la taille de l'entreprise, l'amélioration continue :

- est indispensable pour que l'entreprise s'adapte en permanence à un environnement changeant ;
- constitue un levier de motivation du personnel qui se trouve responsabilisé sur le bon déroulement de son travail.

La méthode PDCA est également appelée roue de l'amélioration de la qualité ou roue de Deming, du nom de W. Edwards DEMING, statisticien et philosophe américain décédé en 1993. Cette méthode permet de maîtriser et d'améliorer un processus par l'emploi d'un cycle en quatre étapes visant à réduire le besoin de corrections.

Elle est couramment représentée par le diagramme suivant :



#### **P : PLAN**

Cette étape définit l'objectif. On identifie et on précise les besoins du bénéficiaire de l'œuvre. On inventorie les moyens nécessaires à sa réalisation, son coût et son planning

#### **D : DO**

C'est l'étape chantier. La construction

#### **C : CHECK**

C'est ici que l'on vérifie si le travail réalisé correspond aux besoins exprimés, dans les délais et les coûts précisés à la première étape

#### **A : ACT**

On recherche les dysfonctionnements et les pistes d'amélioration suite aux actions menées sur la période précédente. L'intérêt est d'analyser les mesures et de s'interroger sur les causes des écarts pour agir et s'approcher ensuite des résultats attendus...

...En définissant de nouveaux objectifs, nous sommes à nouveau à l'étape I

L'amélioration continue ne doit pas rester un concept, elle doit entraîner la mise en œuvre d'outils opérationnels pour agir. Ces outils sont multiples et pas uniquement destinés à l'amélioration de la qualité. Deux d'entre eux sont présentés ci-après.

### 2.3. Les outils pour agir en priorité

Il y a toujours de multiples façons d'agir, mais pour agir en priorité, il est nécessaire de sélectionner les actions les plus pertinentes et/ou qui donnent les meilleurs résultats.

#### Le diagramme de Pareto

##### But

Faire apparaître les causes les plus importantes qui sont à l'origine du plus grand nombre d'effets en partant du postulat que souvent 20% des causes sont à l'origine de 80% des conséquences.

##### Principe

Cette méthode simple, claire et efficace permet la prise de décision.

Ce diagramme est élaboré en plusieurs étapes :

- Lister les problèmes ou les effets à analyser
- Quantifier l'importance de chacun
- Classer ces pourcentages par valeurs décroissantes
- Déterminer le pourcentage de chacun par rapport au total
- Déterminer les causes principales sur lesquelles agir en priorité

Il peut être complété par la courbe des valeurs cumulées dont les points sont déterminés par l'addition des valeurs de tous les problèmes ou causes identifiés précédents, jusqu'à obtenir 100%.

Exemple : La DRH a recensé les causes d'accidents du travail ayant entraîné un arrêt de travail. Elle a ensuite calculé le nombre de fois où la cause est apparue.

On classe tout d'abord les données par ordre décroissant pour identifier le poids relatif de chaque cause et le pourcentage cumulé comme dans l'exemple ci-dessous :

	<i>Causes</i>	<i>Valeurs</i>	<i>% Relatif</i>	<i>% Cumulés</i>	
2/9	<i>Perte de contrôle d'une machine</i>	52	49,2%	49,2%	} 71,8%
	<i>Accident de plain-pied</i>	24	22,6%	71,8%	
	<i>Glissade en dénivelation</i>	14	13,2%	85,0%	
	<i>Soulèvement d'une charge</i>	5	4,7%	89,7%	
	<i>Chute d'un objet</i>	4	3,8%	93,5%	
	<i>Outils à main</i>	3	2,8%	96,3%	
	<i>Panne d'une machine</i>	2	1,9%	98,2%	
	<i>Appareils de levage</i>	1	0,9%	99,1%	
	<i>Fuite d'un produit</i>	1	0,9%	100%	
		106	100%		

On peut ainsi observer que 2 des 9 causes d'accident de travail (soit 22,2% des causes) représentent 71,8% des arrêts de travail. L'entreprise peut donc décider d'agir en priorité sur ces 2 causes pour réaliser des actions de prévention et ainsi être plus efficace pour réduire les arrêts de travail.

Comme cela est souvent le cas dans les observations statistiques de causes à effet, la loi des 80/20 où « environ » 80% des problèmes proviennent « d'environ » 20% des causes est donc mise en évidence. Une fois les causes sur lesquelles agir, il est nécessaire d'identifier pour chaque cause, les origines. C'est l'objet d'un autre outil qualité : le diagramme d'ishikawa.

## Le diagramme d'Ishikawa

Le diagramme est également appelé diagramme « causes/effets » ou diagramme en « arêtes de poisson » (en raison de sa forme).

### But

Analyser et visualiser le rapport existant entre un problème (effet) et les éléments déclencheurs à l'origine du problème.

Le diagramme d'Ishikawa est un outil graphique qui sert à regrouper les éléments homogènes, dans le cas présent, d'un défaut de qualité.

### Principe

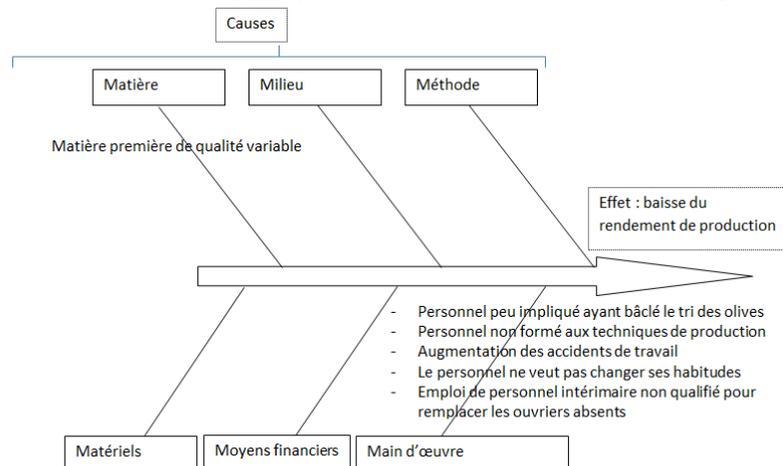
Le diagramme d'Ishikawa permet :

- De faire participer chaque membre à l'analyse dans une quête d'exhaustivité
- De stimuler par le travail de groupe
- De classer les causes liées au problème posé
- D'identifier des éléments pour l'étude de solutions adaptées

La construction du diagramme d'Ishikawa est basée sur un travail de groupe permettant d'identifier avec le plus d'objectivité possible l'origine du problème et ainsi de les classer en 7 grandes familles commençant chacune par la même lettre M : Matières, Milieu, Méthodes, Matériels, Main d'œuvre, Management, Moyens financiers. Ces 7 critères sont les plus utilisés comme point de départ de la réflexion. Une fois le diagramme représenté apparaissent les thèmes qui regroupent les origines du problème. Il est ainsi plus aisé d'agir sur la ou les causes pour corriger le défaut en donnant des solutions et en mettant en place des actions correctives pertinentes.

Ci-dessous un exemple de diagramme d'ishikawa :

*L'entreprise cherche à améliorer le rendement de production dont elle a observé une dégradation*



*Dans cet exemple, nous voyons que la baisse du rendement de production est issue de 2 domaines principaux liés à la « Matière » première et à la « Main d'œuvre ». En connaissant les thèmes qui sont à l'origine du problème, il sera plus aisé d'envisager des actions d'amélioration du rendement.*

Le diagramme d'Ishikawa permet d'analyser des problèmes ponctuels mais, dans une vision plus globale au niveau de la chaîne de valeur de l'entreprise, il sera utile d'avoir recours à une approche par les processus.

### **3. PILOTAGE DES PROCESSUS**

#### **3.1. L'approche processus**

Toute organisation regroupe divers processus reliés entre eux et qui doivent être en parfaite synergie pour que l'organisation soit performante. L'approche processus est une méthodologie destinée à maîtriser et améliorer le fonctionnement d'une organisation.

#### **3.2. Typologie des processus**

Au risque d'être un peu théorique, un processus peut se définir comme un ensemble d'activités en interactions qui transforment des éléments d'entrée (INPUT) en éléments de sortie (OUTPUT). En étant plus pragmatique :

*Un comité de Direction identifie un nouveau créneau suite à une étude de marché (INPUT) et lance un projet faisant intervenir plusieurs services de l'entreprise dans le but de proposer une nouvelle offre à la clientèle (OUTPUT). Le projet est un processus. S'agissant d'une vision d'avenir pour l'entreprise, il peut être considéré comme un **processus de management**.*

*Un atelier de fabrication confronté à une concurrence faisant chuter les prix se voit présenter lors d'un salon professionnel une nouvelle machine de production permettant une amélioration sensible de productivité (INPUT). Une analyse de l'intégration de cette nouvelle machine dans l'atelier est menée tant sur le plan technique, que physique ou humaine pour présenter à la Direction le moyen de réduire le coût de production (OUTPUT). Il s'agit d'un processus qui entre dans l'élaboration d'un produit ou service de l'entreprise et qui est qualifié de **processus opérationnel**.*

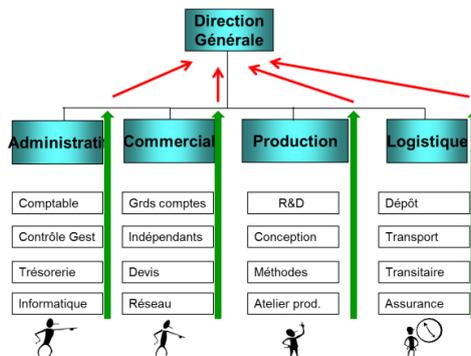
*Le service des ressources humaines de l'entreprise identifie des tensions sociales dans l'entreprise concrétisées par l'augmentation simultanée du turn-over et de l'absentéisme (INPUT). Il décide de mettre en place des entretiens individuels semestriels, une rencontre annuelle d'échange d'expériences entre commerciaux et agents de production. L'objectif (OUTPUT) est diminuer le risque social en étant à l'écoute des salariés et de mieux répondre à leurs attentes, d'établir une communication entre services traditionnellement peu miscibles. Il s'agit d'un objectif transversal à court terme permettant d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise sans être en prise directe avec l'élaboration du produit. Cette démarche représente un **processus support**.*

Ces 3 exemples mettent en évidence les 3 familles de regroupement de processus que l'on retrouve en entreprise. Ils interagissent pour créer de la valeur pour les clients :

- Processus de management pour déterminer la stratégie à moyen et long terme
- Processus opérationnel de conception, réalisation, logistique, vente, après-vente, ...
- Processus support qui assurent le bon fonctionnement de l'entreprise

### 3.3. Pilotage des processus

La vision processus est une démarche récente qui rompt avec le mode de fonctionnement traditionnellement basé sur la performance des fonctions ou des métiers.



Dans cette vision métiers, chaque Responsable cherche à rendre performant son service pour être reconnu par sa Direction ou en suivant ses propres objectifs.

Prenons un exemple pour illustrer cette vision :

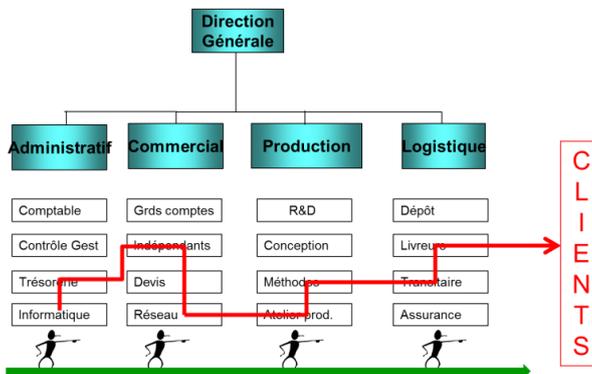
*Un responsable commercial a pour mission de réaliser du chiffre d'affaires. Pour cela, il motive ses commerciaux pour visiter plus de clients, baisser les prix de vente pour augmenter les volumes. Il va ainsi générer une augmentation de chiffre d'affaires qui satisfait la Direction.*

*Admettons que les capacités de production de l'entreprise soient proches de la saturation, cette augmentation des volumes fabriqués va entraîner le recours à des heures supplémentaires, des coûts de maintenance, peut être acquérir de nouveaux investissements. Le Responsable de production aura ainsi rempli sa mission de livrer dans les délais les commandes, ce qui satisfait sa Direction.*

*Au-delà de la satisfaction des Responsables fonctionnels et en ayant une vision globale de l'entreprise, nous pouvons remarquer que :*

- Des remises supplémentaires ont été consenties aux clients qui ne les demandaient pas forcément, ce qui est rarement réversible en situation de concurrence.
- Le prix de vente moyen par produit a baissé suite à l'application des remises
- Le coût de production moyen a augmenté
- En conséquence la marge dégagée est donc inférieure

Dans une vision plus moderne de performance des processus, les objectifs à long terme de la Direction Générale et à court terme des Responsables seront centrés sur les clients et leurs attentes. Nous retrouvons ici la notion de Domaine d'Activité Stratégique, chaque DAS regroupant des attentes clients homogènes qui feront l'objet d'un processus transversal aux différentes fonctions de l'entreprise.



L'entreprise performante sera celle qui sera capable de mettre en œuvre des processus (pouvant comporter des sous-processus) reliés entre eux en parfaite synergie pour répondre aux attentes des clients. Le processus étant transversal à l'organisation, la performance d'un service fonctionnel sera

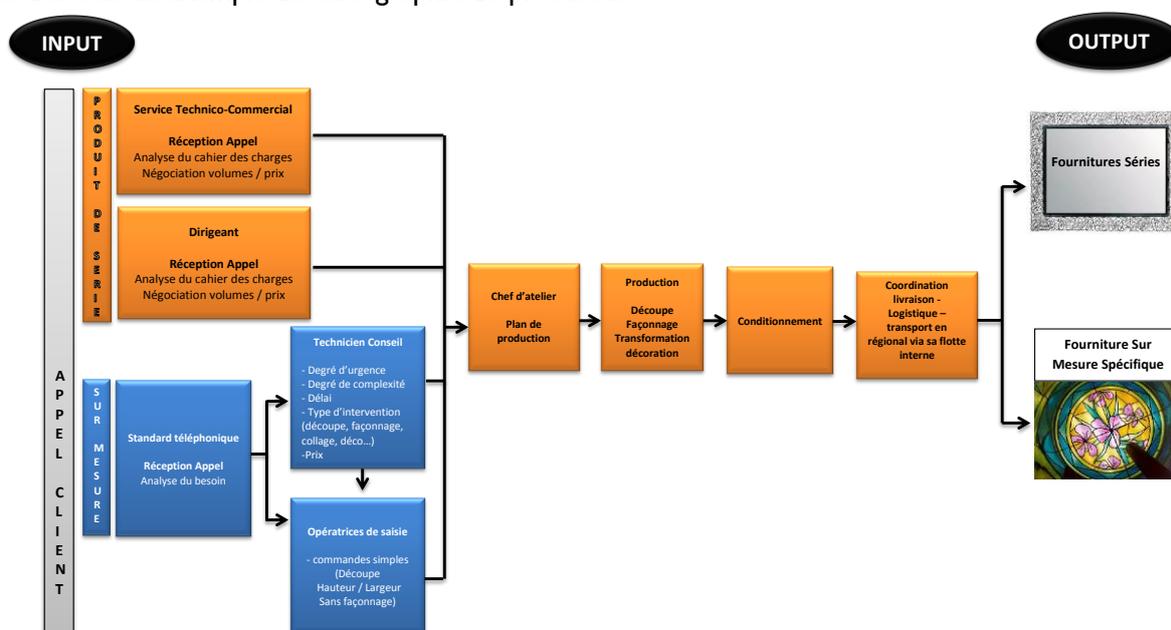
issue de la capacité de ce service à contribuer à la création de valeur pour le client au sein de chaque processus auquel il est associé.

### 3.4. Formalisation des processus

Pour être lisibles et faciliter la communication, les différents processus de l'organisation peuvent être représentés sous une forme schématique appelée « cartographie des processus ». Elle a pour but de faire bien comprendre l'enchaînement des tâches et le rôle de chacun par rapport aux autres. Pour cela il convient :

- d'établir une liste, la plus courte possible, de ces processus et de leurs entrées/sorties en restant à un niveau « macro » de fonctionnement global de l'entreprise ;
- de définir les fonctions à remplir, génériques et non nominatives, qui permettent de préciser clairement les rôles de chacun ;
- de découper et de hiérarchiser les processus en fonction de leur importance.

Ci-dessous un exemple de cartographie de processus :



Un processus n'étant pas figé de façon définitive, il doit être piloté pour suivre sa performance au moyen d'indicateurs pertinents. Par le calcul et l'analyse des écarts, l'entreprise pourra, en cas de dérive, agir dans une démarche d'amélioration continue et faire évoluer ses processus pour les adapter.

## THEME 3 : CONTRÔLE DE GESTION, OUTIL DE CONTRÔLE BUDGETAIRE ET DE PILOTAGE

### I. CALCUL DES ECARTS

#### I.1. Principe d'élaboration des écarts

La démarche budgétaire n'est complète que lorsqu'elle est exploitée au travers du contrôle budgétaire visant à identifier des écarts. Une entreprise se doit de confronter périodiquement ses réalisations avec des données de référence (budget ou réalisation des années précédentes) pour mettre en évidence des écarts qui déclencheront d'éventuelles actions correctives.

#### Les grands principes des écarts

- Un écart est la différence entre une valeur étudiée (VE) et une valeur de référence (VR)
- 

Valeur de Référence	Valeur Etudiée
Budget 2012	Budget 2013
Budget 2013	Réalisation 2013
Réalisation 2012	Réalisation 2013

- L'écart a donc un signe (+) ou un signe (-) en fonction des valeurs VE et VR

Comparaison VE et VR	Signe
VE > VR	(+)
VE < VR	(-)

- L'écart a un sens favorable (F) ou défavorable (D) au résultat de l'entreprise selon la nature de charge ou de produit analysé

Nature	Charge	Produit
Ecart de signe positif (+)	(D)	(F)
Ecart de signe négatif (-)	(F)	(D)

- Un écart global peut se décomposer en autant de sous-écarts qu'il y a de composantes possibles. Le CA d'un produit est égal à la quantité vendue X prix de vente unitaire, il y a donc 2 composantes au CA. Pour ce produit, un écart global entre le CA<sub>réel</sub> et le CA<sub>prévu</sub> peut se décomposer en 2 sous-écarts :
  - Un écart de CA lié aux quantités vendues
  - Un écart de CA lié au prix de vente unitaire
- Par convention comptable :  
un écart sur prix doit toujours être valorisé avec les quantités réelles

$$\Rightarrow \text{Ecart sur prix} = (\text{PVU}_{\text{réel}} - \text{PVU}_{\text{prévu}}) \times \text{Qtés réelles vendues}$$

un écart sur volume doit toujours être valorisé au prix de référence

$$\Rightarrow \text{Ecart sur volume} = (\text{Qtés réelles} - \text{Qtés prévues}) \times \text{PVU}_{\text{prévu}}$$

## 1.2. Contrôle budgétaire d'un centre de recette : Ecart sur C.A.

### Entreprise mono-produit

Produit A	Budget	Réel
Quantités vendues	1000 unités	900 unités
Prix de vente unitaire	20€	24€
Chiffre d'Affaires	20000€	21600€

Calcul de l'Ecart global sur CA = CA réel – CA budget = 21600 – 20000 = +1600 (F)

L'entreprise a réalisé un CA supérieur au budget, l'écart global est donc positif et, s'agissant d'un produit, cet écart positif est favorable au résultat de l'entreprise

#### Décomposition de l'écart global en 2 sous-écarts :

-Sous-écart sur prix de vente =  $(\text{PVU}_{\text{réel}} - \text{PVU}_{\text{prévu}}) \times \text{Qtés réelles} = (24-20) \times 900 = +3600$  (F)

L'entreprise a donc vendu à un prix de vente unitaire supérieur à celui budgété.

-Sous écart sur quantités =  $(\text{Qtés réelles} - \text{Qtés prévues}) \times \text{PVU}_{\text{prévu}} = (900-1000) \times 20 = -2000$  (D)

L'entreprise a vendu moins de produits que prévu.

### Entreprise multi-produits

Dans la plupart des cas, une entreprise vend plusieurs produits, et le calcul d'écart se fait alors sur l'ensemble des produits :

	Budget			Réel		
	Qtés <sub>budget</sub>	PVU <sub>budget</sub>	CA <sub>budget</sub>	Qtés <sub>réelles</sub>	PVU <sub>réel</sub>	CA <sub>réel</sub>
Produit A	1000	20,00	20000	900	24,00	21600
Produit B	9000	3,00	27000	9400	2,50	23500
<b>TOTAL</b>	<b>10000</b>	<b>4,70</b>	<b>47000</b>	<b>10300</b>	<b>4,38</b>	<b>45100</b>



Prix moyen de vente de l'entreprise tous produits confondus



Calcul de l'Ecart global sur CA = CA réel – CA budget = 45100 – 47000 = -1900 (D)

L'entreprise a réalisé un CA total inférieur au budget, l'écart global est donc négatif et, s'agissant d'un produit, cet écart négatif est défavorable au résultat de l'entreprise

#### Décomposition de l'écart global en sous-écarts :

-Sous-écart sur prix de vente =  $(\text{PVU}_{\text{réel}} - \text{PVU}_{\text{budget}}) \times \text{Qtés réelles}$

Produits	PVU <sub>réel</sub>	PVU <sub>budget</sub>	Qtés <sub>réelles</sub>	Ecart/prix
Produit A	24,00	20,00	900	+3600 (F)
Produit B	2,50	3,00	9400	-4700 (D)
<b>Total</b>				<b>-1100 (D)</b>

L'écart sur prix tous produits confondus est globalement défavorable au chiffre d'affaires

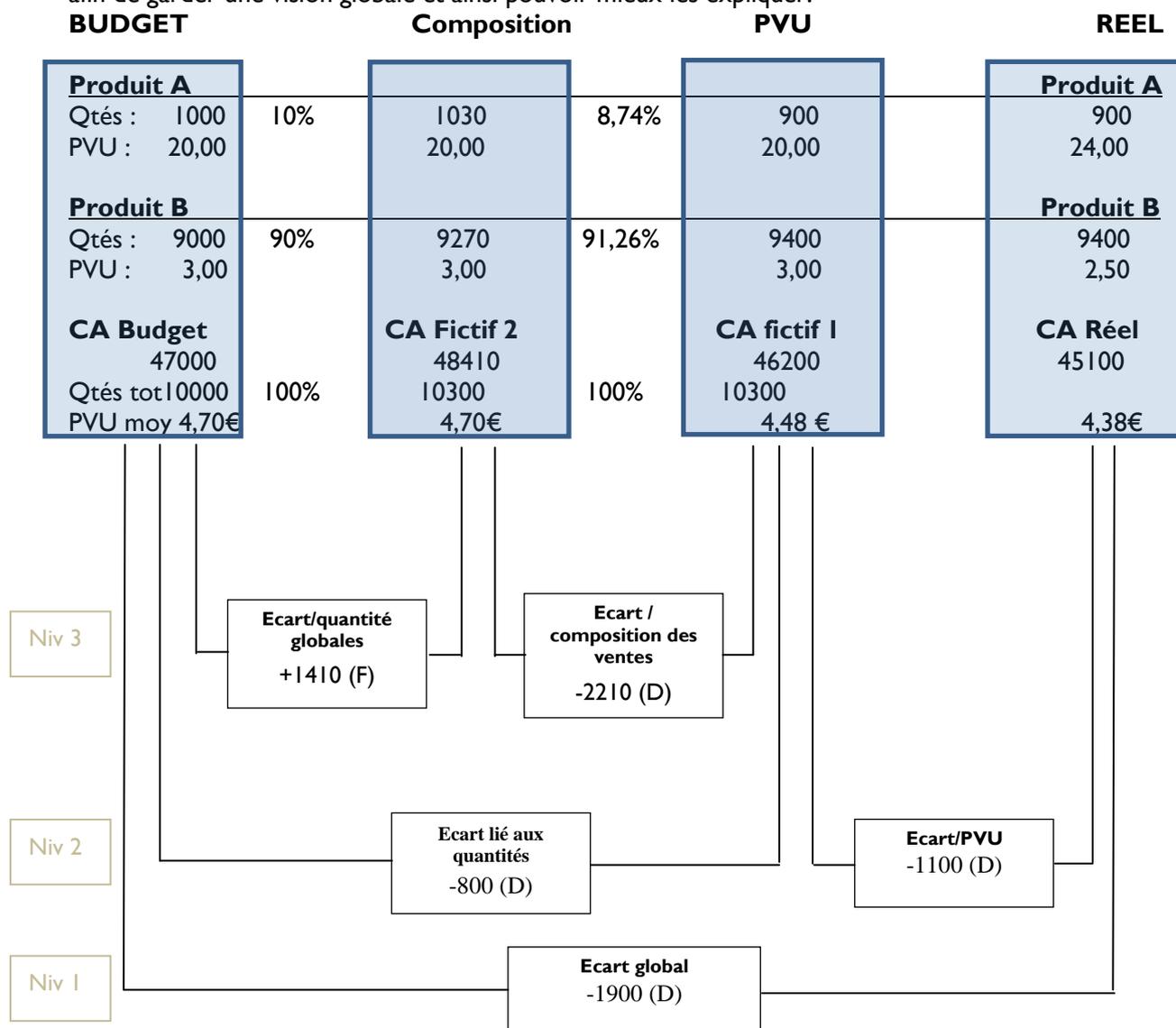
-Sous-écart sur volumes de vente =  $(\text{Qtés}_{\text{réelles}} - \text{Qtés}_{\text{budget}}) \times \text{PVU}_{\text{budget}}$

Produits	Qtés <sub>réelles</sub>	Qtés <sub>budget</sub>	PVU <sub>budget</sub>	Ecart/qtés globales
Produit A	900	1000	20,00	-2000 (D)

Produit B	9400	9000	3,00	+1200 (F)
Total				-800 (D)

L'écart sur volume tous produits confondus est globalement défavorable au chiffre d'affaires. En effet, l'entreprise avait prévu de vendre 10000 produits et réellement il en a été vendu 10300 unités. Nous ne pouvons donc pas nous contenter de ce sous-écart car il compte un paramètre supplémentaire qui n'existait pas en mono-produit. En effet, en plus de l'écart sur quantités globales vendues, nous devons prendre en compte l'écart de CA lié à la répartition des volumes de ventes entre les 2 produits appelé écart sur composition des ventes.

Pour ne pas perdre de vue, synthétisons sur un graphique la décomposition de l'ensemble des écarts afin de garder une vision globale et ainsi pouvoir mieux les expliquer.



Le CA a été globalement inférieur à celui prévu de 1900€.

Parmi les causes identifiées, les commerciaux ont vendu plus de quantités que prévu dans le budget ce qui a eu un impact favorable de 1410€ sur le CA. Cependant, ces quantités ont été vendues à un prix unitaire moyen (4,38€) inférieur à celui prévu (4,70€). Par ailleurs la proportion de vente des produit A devait être de 10% des ventes totales prévues, en réalité elle a été de 8,74% des ventes réelles et, s'agissant du produit au prix unitaire le plus élevé, cela a eu un impact négatif sur le CA global de 2210€. Le responsable commercial

pourra ainsi attirer l'attention de ses commerciaux sur l'origine de l'écart global pour qu'ils en tiennent compte dans leurs négociations futures.

### 1.3. Contrôle budgétaire d'une centre de coûts : Ecart sur coût

Le principe de calcul reste identique à celui des écarts sur recette, en tenant compte de l'impact inverse du signe positif ou négatif sur le résultat de l'entreprise !

Exemple : une entreprise avait prévu de fabriquer 1000 produits A au coût de revient unitaire de 17,10€. Les commerciaux en ayant vendu 900 unités, la production travaillant à la commande en a réellement fabriqué 900 et son coût de revient global a été de 16650€.

Les informations ci-dessus sont synthétisées dans le tableau ci-dessous :

Produit A	Budget	Réel
Quantités produites	1000 unités	900 unités
Coût de revient unitaire	17,10€	18,50€
Coût de revient total	17100€	16650€

Analysons les écarts sur coûts de production :

Calcul de l'Ecart global sur coût de production = Coût réel – Coût budget = 16650 – 17100 = -450 (F)  
La production a eu un coût de production global inférieur au coût budgété, l'écart global est donc négatif et, s'agissant d'une charge, cet écart négatif est favorable au résultat de l'entreprise

Décomposition de l'écart global en 2 sous-écarts :

-Sous-écart sur coût de revient =  $(CRU_{réel} - CRU_{prévu}) \times Qtés\ réelles = (18,5 - 17,1) \times 900 = +1260 (D)$

Cet écart étant positif, il est défavorable à l'entreprise, la productivité a été plus faible que prévue car le coût de revient unitaire est supérieur à celui budgété.

-Sous écart sur quantités =  $(Qtés\ réelles - Qtés\ prévues) \times CRU_{prévu} = (900 - 1000) \times 17,1 = -1710 (F)$

L'entreprise a produit moins d'articles A que prévu, elle a donc dépensé moins de charges, c'est donc favorable à l'entreprise.

En synthèse, l'entreprise ayant produit 10% d'articles A de moins que prévu, ses coûts de revient ont été inférieurs, mais cet impact positif a été partiellement compensé par un manque de productivité de ses ouvriers. Le Responsable de production en ayant ainsi localisé le manque de performance pourra prendre les mesures adéquates pour retrouver la productivité prévue.

## 2. INDICATEURS PERTINENTS

Un indicateur est une représentation chiffrée d'un phénomène que l'on veut mettre sous contrôle. Les éléments relatifs au SAV sont un objectif de qualité d'un distributeur de téléphonie. Le critère de qualité d'une entreprise de production peut être la compétitivité de ses coûts de production comparativement aux concurrents. Il n'y a donc pas de liste exhaustive et unique des indicateurs. Ils dépendent des objectifs qui lui sont assignés et des actions engagées pour atteindre chacun des objectifs, mais tous répondent à des caractéristiques identiques :

- Un indicateur doit être utile : correspondre à un objectif à suivre
- Un indicateur doit être utilisable : représenter de façon simple et lisible
- Un indicateur doit être utilisé par le Responsable dans sa prise de décision

Les indicateurs sont multiples, ils doivent surtout être adaptés aux objectifs mis sous contrôle et aux actions pour les atteindre. A titre d'exemple, quelques indicateurs sont présentés ci-dessous pour identifier la performance d'une entreprise. Ils sont déclinés selon les 4 axes du tableau de bord prospectif développé dans le thème I :

<b>Axe FINANCE</b> : Evolution du CA, des commandes, des financements, de la productivité	CA par activité, variation/N-1, mensuel et cumulé	k€, %
	Volume des commandes à 3 mois	Qté ou k€
	Volume total des commandes	" " "
	ROI	%
	Taux d'endettement	%
	Délais moyen règlement clients	Nb j de CA

<b>Axe CLIENT</b> : nouveaux client, rentabilité par DAS, évolution parts de marché, satisfaction	Taux de visite prospect/total de visites	%
	Ventes nouveaux produits/ventes totales	Qté ou k€
	Nombre de réclamations mensuelles	unité
	Répartition CA par DAS, par type de clientèle,...	%
	Taux de service	%
	Attractivité du marché (5 forces de Porter)	Nb/10

<b>Axe PROCESSUS INTERNE</b> : processus clés de création de valeur pour le client,	Amélioration du taux de rebut	%
	Réduction du temps cycle de production	%
	Nb de brevets déposés	unité
	Coût des interventions de SAV	€
	Taux de charge atelier fabrication	%
	Taux en-cours/total fabriqué	%

<b>Axe APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL</b> : performance du personnel, risques sociaux, attractivité de l'entreprise	VA par salarié	%
	Evolution masse salariale	% ou k€
	Poids de la Masse salariale dans la VA	%
	Turn over	%
	Absentéisme	%
	Nb réponses moyen aux offres d'emploi	unité

Les différents indicateurs choisis seront regroupés de façon homogène dans un tableau de bord de suivi.

### 3. CONCEPTION D'UN TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord est centré sur les points clés liés à la maîtrise des processus de l'entreprise qu'il doit donc refléter par ses indicateurs. Les indicateurs pertinents sont choisis en fonction des objectifs définis par la Direction qu'il est nécessaire de suivre de près pour éviter les dérapages.

Le tableau de bord est un instrument d'action à court terme. Il doit permettre :

- Le suivi des performances
- La bonne affectation des moyens
- Un diagnostic sur les points faibles de l'activité pour programmer des actions correctrices
- Le reporting aux différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise (le tableau est donc aussi un outil de communication et de dialogue)

Les différents acteurs du contrôle stratégique sont :

- La Direction qui, à partir des tableaux de bord des différents centres de profit, évalue la performance de l'entreprise, et peut ainsi prendre des décisions stratégiques adaptées.
- Les managers, dont l'objectif est de faire concorder les résultats de chaque centre de profit avec les objectifs communiqués par la Direction. Le tableau de bord lui permet de décider des mesures opérationnelles.
- Les collaborateurs opérationnels qui, à travers le document mesurent leur degré de performance, le tableau de bord devenant ainsi un outil de motivation

Pour assurer la cohérence de l'ensemble de la démarche visant à élaborer le contrôle stratégique des différents niveaux hiérarchiques et services de l'entreprise, il est nécessaire de décliner la stratégie choisie par la Direction en :

- **Objectifs** par Domaines d'Activité Stratégique ou par fonction support
- **Indicateurs d'objectifs** permettant de suivre l'atteinte de l'objectif
- **Actions** mises sous contrôle pour atteindre chacun des objectifs
- **Indicateurs d'actions** permettant de suivre le résultat de chaque action engagée

		Objectif	Indicateur Objectif	Actions	Indicateurs d'actions
DA S 1	Prestation de ctrl	Augmenter le volume d'activité	CA	Augmenter le volume d'activité par agence	CA/agence
				Augmenter le nombre d'agences	Nombre d'agences
		Augmenter la productivité	CA/pers	Tableau de bord CA/pers par agence	Analyse et plan d'action mensuels
		Développer un système de prospection	Structure en place en déc. 08	Démarcher en continu et de manière rationnelle	Contacts/semaine Visites /semaine Taux de réussite aux offres Délais de réponse et relances
		Etendre la couverture géographique	Taux de couverture réalisé/prévu	Développer la publicité Définir la structure type d'une agence * Définir les ressources type d'une agence *	Mailing et publipostage 2 agences nouvelles créées par an (à concurrence du plan stratégique de déploiement)
DA S 2	Conseil	Valider systématiquement les rapports de prestation de ctrl (avant l'en voi chez le client) et suggérer les actions à mettre en œuvre	CA supplémentaire généré/devis initial	Enrichir les diagnostics obligatoires par des suggestions de conseil	Réunion hebdo de suivi des affaires avec les experts conseil
		Identifier et certifier les compétences parmi les collaborateurs	10 ressources identifiées en déc. 08, réparties sur les régions	Effectuer une campagne de bilans de compétences	Planning d'entretiens et de bilans
				Réaliser des entretiens individuels ciblés	Planning d'entretiens et de bilans
				Jeter les bases d'une GPFC	Planning de déploiement
DA S 3	Formation	Recentrer sur le métier ctrl en construction	Editer un catalogue et une tarification de formation appropriés	Cibler les compétences en formation/pédagogie	Planning d'entretiens et de bilans
				Cibler les secteurs de formation à partir	Nombre de formations validées/secteur

Cette représentation permet d'avoir une vision d'ensemble du contrôle stratégique et de sa cohérence. L'ensemble peut ensuite être modélisé selon une forme adaptée, que ce soit à l'aide de graphiques, tableaux, couleurs, ...

Ainsi, au-delà de la pertinence des indicateurs choisis, la forme sous laquelle ils sont représentés aura une grande importance dans leur lisibilité. De cette lisibilité dépendra aussi leur utilisation par les Responsables.

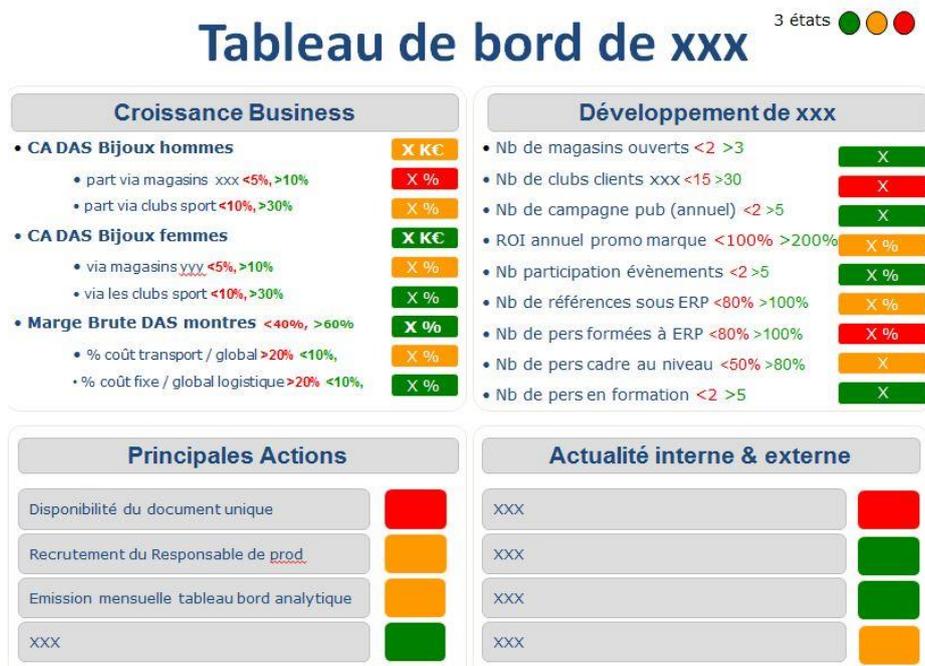
Un modèle papier ou informatique de tableau de bord adapté à chaque Responsable peut ensuite être construit en tenant compte de certains éléments qui le rendront plus lisible :

- Le tableau de bord doit offrir une structure claire et signifiante.
- Les indicateurs peuvent prendre la forme d'écart en valeur relative ou absolue
  - comparaison des réalisations aux objectifs (objectif ↔ réel)
  - comparaison des indicateurs dans le temps (mois N ↔ mois N-1 ; année N ↔ année N-1).
  - comparaison des indicateurs avec ceux des concurrents
- ajout de graphiques ou de clignotants (valeurs définies à l'avance et au-delà ou en deçà desquelles le responsable doit intervenir).

Les différents responsables opérationnels ou fonctionnels auront leur tableau de bord spécifique adapté. Pour éviter l'augmentation du nombre d'indicateurs dans les tableaux de bord des dirigeants, seuls seront transmis au niveau hiérarchique supérieur les indicateurs de synthèse permettant une vision globale.

A titre d'exemple, il vous est présenté ci-après différentes formes de tableaux de bord:

- Un tableau de bord visuel qui représente chaque indicateur chiffré par une couleur qui représente sa conformité ou sa dérive par rapport aux objectifs fixés :
  - Vert : l'indicateur informe de l'atteinte de l'objectif
  - Orange : l'indicateur reste dans une fourchette acceptable par rapport à l'objectif
  - Rouge : l'indicateur est en dérapage excessif par rapport à l'objectif



- Un tableau de bord plus classique :

TABLEAU DE BORD RH	N+1		N		Variation
	Valeur	%	Valeur	%	%

<b>Répartition des effectifs</b>					
Nb salariés total	125		118		+5,9 %
Dont CDI	92	73,6 %	82	69,5 %	12,2 %
Dont CDD	33	26,4 %	36	30,5 %	-8,3 %
Arrêts de travail	4		15		-73,3 %
<b>Dysfonctionnements sociaux</b>					
Cumul Nb jours d'absence maladie	25		36		- 30,6 %
Cumul Nb jours d'absence pour accident du travail	1		3		- 66,7 %
Turn over par démission	22		5		+340 %
<b>Egalité professionnelle</b>					
Répartition H/F	60/65		63/55		
Rapport Sal moyen H / Sal moyen F	1.17		1.38		
Nbre d'entretiens individuels réalisés	92		62		+48,4 %
<b>Masse salariale</b>					
Salaires bruts + charges patronales	3 250 000		2 832 000		+14,8 %
Heures supplémentaires	526		85		+519 %

## THEME 4 : CONCLUSION

Si tout semble opposer le contrôle de gestion et les pratiques managériales qui sont au cœur de votre cœur de métier, l'objectif de ce développement a été de les rapprocher. Nous connaissons tous des chefs d'entreprises capables instinctivement de prévoir les évolutions de leur marché et de s'y adapter. Cependant, les nouvelles dimensions des marchés, leurs incertitudes, ... rendent plus délicates pour l'entreprise, les approches intuitives de l'avenir. De plus, l'entreprise ayant une marge de manœuvre plus limitée, toute évolution sans préparation ni pilotage adapté constitue un risque pouvant avoir des conséquences graves.

Les stratégies d'entreprise sont en perpétuelle évolution et, pour réussir, les managers se doivent d'utiliser des méthodes d'élaboration, de mise en œuvre et d'évaluation de ces stratégies. Le contrôle de gestion s'est ouvert à ces nouvelles dimensions multicritères pour les rendre lisibles et motiver les acteurs.

Ainsi, si ce support a pu vous convaincre de la synergie entre ces deux matières et apporter une pierre à la construction de votre avenir de manager, il aura atteint son but !