

AXE 2 : GESTION COMPTABLE ET FINANCIÈRE

UE 11 – Contrôle de gestion

INTRODUCTION

La principale mission du contrôle de gestion est d'identifier et de maîtriser les sources de création de valeur dans un environnement économique devenu de plus en plus incertain.

Le contrôleur de gestion doit aider à la prise de décisions à court, moyen et long termes ; comme le directeur financier, il est un pilote de la performance et un gestionnaire des risques.

La fonction et le métier de contrôleur de gestion ont considérablement évolué. D'une fonction technique traditionnelle centrée sur les outils quantitatifs et monétaires, le métier de contrôleur de gestion évolue actuellement vers davantage de management et de leadership : fonctions de conseil et de communication afin d'accompagner la croissance de l'entreprise.

➤ Finalités du guide

Le guide pédagogique vise à expliciter l'esprit de la rénovation du DCG privilégiant un enseignement de la discipline par une contextualisation des enseignements en mettant en situation les étudiants, permettant une mise en perspective des notions et mécanismes ancrée dans un contexte professionnel.

Ce guide pédagogique présentera pour chaque thématique :

- le rappel du référentiel, comprenant sens et portée de l'étude, compétences attendues et savoirs associés ;
- des attendus et un cadrage des savoirs dans le développement des compétences requises ;
- quelques propositions de pistes d'exploitation pédagogiques et/ou de références spécifiques exploitables.

Ces dernières sont **indicatives**, ni impératives ni exhaustives. Elles ont vocation à **illustrer** une approche du référentiel centrée sur les compétences que les étudiants devront acquérir et mobiliser en vue de la certification de l'UE.

➤ Finalités de l'enseignement

L'UE 11 « Contrôle de Gestion » du DCG vise à former le candidat aux compétences spécifiques du métier de contrôleur de gestion. Ces compétences complètent celles de l'UE 7 de management et des autres UE de l'axe 2 "Gestion comptable et financière".

Le contrôle de gestion est contingent et la première partie (1- LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION ET L'IDENTIFICATION DU MÉTIER) a pour objectif principal de présenter cette contingence, ses implications en termes de positionnement dans l'organisation et de diversité de missions.

Le contrôle de gestion traite des informations et la comptabilité de gestion constitue un système d'information et d'aide à la décision qui permet d'éclairer les choix opérationnels et stratégiques. La deuxième partie (2- LA DÉTERMINATION ET L'ANALYSE DES COÛTS COMME RÉPONSE À DIFFÉRENTS PROBLÈMES DE GESTION) appréhende, dans un premier temps, les principes de construction d'un modèle de coût et les méthodes de calcul de coûts. Il s'agit d'analyser une situation de gestion pour aider le décideur. Dans un second temps, la prise en compte de l'avenir aléatoire permet d'introduire les outils mathématiques qui seront utilisés pour compléter l'étude du risque d'exploitation et qui seront repris pour le contrôle statistique de la qualité en quatrième partie.

Le contrôle de gestion vise à piloter une organisation. La troisième partie (3 - LA GESTION BUDGETAIRE) aborde les principes de structuration des organisations liés à la notion de pilotage et explique le processus budgétaire, les outils de la gestion budgétaire dans différents domaines (production, commercial, approvisionnements, gestion du personnel) afin d'apprécier la performance. Encore une fois, l'objectif est d'analyser une situation de gestion pour aider le décideur.

Le contrôle de gestion permet d'améliorer les performances de l'organisation. La quatrième partie (4 - LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES) présente les outils d'optimisation du rapport valeur/coût, de gestion de la qualité et de construction des tableaux de bord. Il s'agit ici de montrer toutes les démarches et techniques pour piloter des variables quantitatives ou qualitatives.

D'un point de vue pédagogique, il est essentiel de présenter toutes les compétences à l'aide d'un contexte organisationnel.

Un contexte permet de donner du sens pour comprendre un problème de gestion à résoudre. Pour contextualiser une situation professionnelle, il faut présenter l'entité avec ses caractéristiques : domaines d'activités, missions, effectif, structure, stratégie, données techniques, environnementales, comptables, problématiques de gestion, objectifs, etc.

1- LE POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION ET L'IDENTIFICATION DU MÉTIER (10 heures)

Sens et portée de l'étude

Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il constitue également un mode de régulation des comportements.

Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.

Problématisation

Il s'agit de positionner le contrôle de gestion par rapport aux autres outils d'aide à la décision et au pilotage, tant pour le management stratégique que pour le management opérationnel.

Comment appréhender le contrôle de gestion ?

Quel est le rôle d'un contrôleur de gestion et quelle est sa place dans une organisation ?

Comment définir et apprécier la notion de performance ?

Comment le contrôleur de gestion contribue-t-il à son pilotage ?

Que signifie la notion de pilotage ?

Comment les technologies numériques, l'évolution des organisations et de leur environnement impactent-elles le contrôle de gestion ?

Le rôle du contrôleur de gestion est-il modifié ?

Il convient de mettre en évidence les évolutions du contrôle de gestion et le besoin d'un pilotage permanent d'une performance globale pour les organisations de tout type.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> - Identifier le rôle et la place du contrôle de gestion en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service). - Distinguer les différentes définitions de la performance. - Caractériser la notion de pilotage. 	<ul style="list-style-type: none"> - Les notions de contrôle, contrôle stratégique et contrôle opérationnel. - Les notions de valeur, utilité, coût, pilotage et performance. - Le contrôle de gestion : définitions, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle. - Les missions du contrôle de gestion. - Les utilisateurs du contrôle de gestion. - Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation. - Les qualités attendues du contrôleur de gestion.

Attendus

Il s'agit de montrer la diversité des fonctions et rôles du contrôle de gestion et sa nécessaire adaptabilité aux différents facteurs de contingence d'une organisation.

Il convient de montrer que, selon les niveaux et les domaines de pilotage, les missions et les utilisations du contrôle de gestion seront différentes. Il en ressort des rôles variés pour les contrôleurs de gestion en relation avec les autres acteurs d'une organisation donnée.

Il est également nécessaire de positionner le contrôle de gestion par rapport aux autres formes de contrôle.

De la même manière, il faut préciser les niveaux d'action du contrôle de gestion au plan stratégique et au plan opérationnel.

Il s'agit de sensibiliser le candidat au fait que les ressources d'une organisation doivent être obtenues et utilisées avec efficacité et efficience afin de mieux orienter la stratégie et suivre les objectifs fixés par les dirigeants.

Démarche pédagogique envisageable

Analyser des offres d'emploi, des vidéos de présentation du métier, des présentations d'organisations, faire intervenir un contrôleur de gestion afin d'identifier le rôle et la place du contrôle de gestion.

Proposer des articles de fond sur le contrôle de gestion, ses évolutions, sa capacité à répondre aux besoins du décideur.

Présenter les différentes approches de la performance et illustrer les besoins d'informations (coûts, marges et résultats à calculer), en comparant des organisations de natures différentes.

2- LA DÉTERMINATION ET L'ANALYSE DES COÛTS COMME RÉPONSE À DIFFÉRENTS PROBLÈMES DE GESTION (80 heures)

Sens et portée de l'étude

Le calcul de coûts permet de répondre à des obligations légales (évaluation des stocks et des productions immobilisées), mais il est également un des outils du pilotage d'une organisation. Il doit permettre le diagnostic et l'aide à la prise de décisions.

Problématisation

Le choix d'une méthode d'analyse des coûts repose sur sa pertinence, c'est-à-dire sa capacité à répondre à un besoin particulier d'information en fonction des spécificités des organisations, tant au niveau stratégique qu'opérationnel.

Cette adéquation amène à se poser les questions suivantes :

- Quelles sont les informations utiles à la construction des modèles de coûts ?
- En fonction de la structure et de l'activité de l'organisation à piloter, quels sont les éléments à connaître en termes de coût(s), marge(s), résultat(s) ?
- Selon quels critères fonder des choix de marges, de prix ?
- Comment les différents modèles de coûts permettent-ils de piloter l'exploitation ?
- Quelle est la méthode adaptée au problème de gestion et /ou au contexte de l'organisation ?
- Quels sont les problèmes rencontrés et comment y remédier ?
- Comment identifier et mesurer le risque d'exploitation ?
- Comment appréhender un contexte aléatoire ?
- Comment prendre une décision de gestion en avenir aléatoire ? Quels sont les outils disponibles ?
- Sur quels critères choisir une loi de probabilité ?

Pour toutes les méthodes d'analyse des coûts, il s'agit de faire acquérir des compétences d'analyse des objectifs, des intérêts, des limites des outils, de leur aide à la prise de décision, de recul critique sur les outils, sans se focaliser sur le seul approfondissement des techniques.

2.1. La construction des modèles de coûts

Sens et portée de l'étude

Il s'agit d'appréhender les principales caractéristiques d'élaboration et de diffusion des informations produites par la comptabilité financière et de les retraiter afin de pouvoir les prendre en compte de façon pertinente en contrôle de gestion.

La modélisation des coûts doit être comprise et analysée en fonction des caractéristiques de la structure d'une organisation et de ses facteurs de contingence.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none">- Identifier les coûts, marges et résultats à calculer.- Justifier l'intérêt des différences d'incorporation.- Justifier la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs.- Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.	<ul style="list-style-type: none">- Définition d'un coût, d'une marge, d'un résultat.- Typologie des coûts.- Rôles de la comptabilité de gestion.- Sources d'informations de la comptabilité de gestion.- Réseau d'analyse comptable : la comptabilité de gestion est une représentation de l'activité de l'entité et de sa structure.- Produits et charges incorporés.- Distinction entre la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.

Attendus

À partir d'une situation contextualisée (entreprise commerciale, industrielle ou de service), d'un problème de gestion clairement défini et d'informations relatives au processus de production, il convient d'identifier les coûts/marges/résultats associés à une activité, un produit ou un service de l'organisation étudiée.

Pour cela, il est important de montrer la nécessité de sélectionner les informations à extraire du système d'information comptable pour les utiliser et les traiter dans un système de comptabilité de gestion. Il s'agit donc d'identifier les sources d'information disponibles, de vérifier leur cohérence, leur pertinence et de déterminer des retraitements nécessaires. Il s'agit également de mettre en évidence les charges incorporées, les charges non incorporables et les charges supplétives.

De la même manière, il convient de montrer les influences entre le type de configurations structurelles et la construction des coûts d'une entité.

Il est nécessaire de justifier la(les) démarche(s) adoptée(s) et les choix opérés notamment en matière de retraitements des données de la comptabilité financière pour obtenir les informations utiles à la comptabilité de gestion afin de répondre à la problématique de calcul de coûts, marges et résultats.

Cadrage

L'étude des différences d'incorporation sera essentiellement fondée sur la notion de contrôle de régularité du système mis en place et non focalisée sur les aspects techniques de la concordance.

Démarche pédagogique envisageable

À partir de situations contextualisées, il est possible de :

- faire découvrir les coûts directs/indirects, variables/fixes, visibles/cachés, réels/prévus, les marges et les résultats afin de sensibiliser à la diversité des types de coûts en fonction de la problématique de gestion à résoudre ;
- mettre en évidence les utilités des coûts pour aider les décisions et piloter les actions ;
- mettre en évidence la pertinence du choix des différents éléments nécessaires au calcul de coûts ;
- faire discuter sur les limites des outils et sur des pistes de préconisations.

2.2. Le choix d'une méthode de calcul de coûts

Sens et portée de l'étude

Les coûts comme outils de gestion sont reliés à diverses utilisations : aider la prise de décision, évaluer les conditions d'exploitation, déterminer une tarification, segmenter un marché, etc.

Compétences attendues	Savoirs associés
- Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné.	- Coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse
- Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion.	- Coûts complets calculés à partir du modèle à base d'activités.
- Calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées.	- Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure.
- Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.	- Coûts partiels : directs, variables, spécifiques, marginal.
	- Indicateurs du risque d'exploitation
	- Seuil de rentabilité.

Attendus

Il s'agit d'analyser une situation de gestion dans des contextes variés (aussi bien en termes d'organisation que de décisions) et de présenter des arguments pour aider le décideur.

Pour cela, il convient d'identifier et d'appliquer la méthode de calcul de coûts (complets ou partiels) appropriée au problème de gestion donné et/ou à l'organisation.

Au-delà de la maîtrise des techniques de calcul de coûts, l'analyse argumentée de la méthode retenue, le commentaire des résultats obtenus et la proposition de solutions sont fondamentaux.

Il est donc attendu de choisir une démarche adaptée à la situation de l'organisation, ses objectifs et son contexte, d'en connaître les différentes étapes principales.

L'évaluation des compétences portera sur une démarche totale (et non sur des petites questions segmentant la démarche)

De la même manière, au-delà de la maîtrise des calculs du risque d'exploitation, il est nécessaire de trouver des critères pour évaluer les solutions et proposer des pistes d'amélioration : appréciation du risque d'exploitation, proposition de pistes d'amélioration de la rentabilité, de diminution du risque à partir d'hypothèses de modification de structure, d'évolution du marché, etc.

L'analyse de la situation, du problème de gestion à traiter, de l'utilité des techniques, de leurs limites, la capacité à élargir le champ sont plus importants que les seuls calculs dans des cas pointus.

La production d'un argumentaire exige des qualités de structuration et de rédaction pour synthétiser des idées et des préconisations afin d'éclairer le décideur sur les choix à opérer.

Cadrage

Les coûts complets calculés à partir du modèle des centres d'analyse intégreront le cas des prestations réciproques, des productions en-cours et des produits joints (ou produits secondaires). Cependant, la finalité de l'étude de ce modèle sera de faire ressortir qu'il n'est pas nécessairement adapté au cas de productions différenciées et qu'il peut provoquer des phénomènes de subventionnement.

La méthode de l'imputation rationnelle sera utilisée pour étudier l'impact de la sous-activité ou de la suractivité, mais sans présenter le tableau de répartition des charges indirectes avec imputation rationnelle.

L'analyse marginale sera appréhendée pour répondre à une problématique de gestion (faire ou faire-faire, acceptation d'une commande supplémentaire, etc.), sans étudier sa modélisation mathématique.

Le risque d'exploitation en avenir certain sera apprécié en se fondant sur le seuil de rentabilité et sa date d'obtention, la marge de sécurité en valeur absolue et en valeur relative, le levier opérationnel et l'indice de prélèvement.

L'étude du seuil de rentabilité intégrera les modifications du taux de marge sur coûts variables et/ou des charges de structure, les variations saisonnières et la multi production.

Démarche pédagogique envisageable

À partir de situations contextualisées et d'informations relatives au processus de production, il est possible :

- de déterminer la méthode adaptée au problème de gestion et/ou au contexte ;
- d'identifier les coûts/marges/résultats associés à une activité, un produit ou un service de l'organisation étudiée.

Il s'agit d'exercer les capacités de choix, de contextualisation, de recul critique sur ces méthodes de calculs de coûts.

2.3. La prise en compte de données aléatoires

Sens et portée de l'étude

Il s'agit d'introduire l'aléa dans les modèles de contrôle de gestion en présentant les outils qui permettent de répondre à des problèmes de gestion en avenir aléatoire : risque d'exploitation, calcul du chiffre d'affaires, d'une marge et d'un résultat.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none">- Calculer et interpréter une espérance et un écart type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits.- Identifier la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités.- Déterminer et interpréter le seuil de rentabilité en avenir aléatoire.	<ul style="list-style-type: none">- Variables aléatoires discrètes et continues : fonctions de distribution et de répartition, espérance mathématique, variance et écart type.- Propriétés de l'espérance et de la variance pour le seul cas de variables aléatoires indépendantes.- Caractéristiques et modalités d'application des lois suivantes : binomiale, de Poisson, normale.- Approximation des lois.

Attendus

Il s'agit de sensibiliser à l'utilité des outils statistiques (espérance, variance, écart type, lois, approximations, variables aléatoires) afin de répondre à une problématique de gestion en avenir aléatoire.

Dans le cadre de situations de gestion, le candidat doit :

- justifier les choix opérés en termes de données et d'outils utilisés ;
- déterminer la loi de probabilité à appliquer ;
- calculer les probabilités attendues ;
- analyser les résultats obtenus et proposer des conseils argumentés au décideur pour l'aider au pilotage.

Cadrage

L'étude des probabilités ne doit être appliquée qu'à des problèmes de gestion.

L'analyse combinatoire, les probabilités conditionnelles, les probabilités composées et les corrections de continuité ne seront pas abordées.

En ce qui concerne le calcul des probabilités et/ou des paramètres, le candidat doit poser le problème à résoudre et expliciter la démarche à suivre, la résolution pouvant se faire par l'utilisation d'une table ou d'une calculatrice.

Démarche pédagogique envisageable

À partir d'une problématique de gestion exprimant un aléa, le candidat doit identifier, utiliser et interpréter les outils appropriés à l'analyse du risque.

Il est par exemple possible d'exprimer une variable aléatoire (un chiffre d'affaires, un résultat, etc.) à partir d'une ou plusieurs autres variables aléatoires (quantités vendues, chiffres d'affaires, etc.) pour déterminer la loi, les paramètres de cette variable aléatoire et calculer les probabilités attendues.

3- LA GESTION BUDGÉTAIRE (65 heures)

Sens et portée de l'étude

Le pilotage d'une organisation s'effectue souvent dans le cadre d'une organisation décentralisée et nécessite d'établir des prévisions, puis de les confronter à la réalité afin d'apprécier la performance.

Problématisation

Afin d'améliorer le pilotage et de responsabiliser les acteurs, de nombreuses organisations sont structurées en centres de responsabilités et ont mis en place une gestion budgétaire.

Pourquoi structurer une organisation en centres de responsabilités et sur quels principes ? Quels sont les avantages et les limites de cette organisation ?

Quels sont les différents centres de responsabilités et quels sont leurs indicateurs de performance ?

Qu'est-ce qu'une démarche budgétaire ? Quels sont les intérêts et limites de cette démarche ?

Quelles sont les relations entre la stratégie et la gestion budgétaire ?

Comment construire un budget ?

Quels outils utiliser pour mettre en œuvre une gestion et un contrôle budgétaire pertinents ?

Comment interpréter les écarts obtenus ?

Dans quelle mesure le contrôle budgétaire est-il un outil de pilotage et d'évaluation de la performance ?

3.1. La structuration de l'organisation et la gestion budgétaire

Sens et portée de l'étude

Il s'agit de montrer que la gestion budgétaire se calque sur la configuration structurelle d'une organisation et suit son évolution. Il est intéressant de montrer que plusieurs découpages sont possibles : par centres de responsabilité, par activité, par processus.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none">- Distinguer et caractériser les différents centres de responsabilités.- Proposer des indicateurs associés à un centre de responsabilités pour en évaluer la performance- Comparer plusieurs configurations budgétaires	<ul style="list-style-type: none">- Centres de responsabilités : définition, typologie, objectifs, moyens et évaluation de la performance.- Budget par centres, par activité, par processus.- Rôles et place des différents acteurs : motivation, direction par objectifs, évaluation des performances individuelles et collectives.- Négociation d'objectifs au sein de l'organisation : communication descendante et communication ascendante.

Attendus

Il s'agit de justifier l'intérêt d'une structuration en centres de responsabilités. Il convient d'apprécier l'adéquation entre le découpage de l'organisation, sa stratégie, sa structure et la nature de son activité.

Le candidat doit proposer des indicateurs adaptés au pilotage des centres de responsabilités en fonction de leur nature et de leurs objectifs.

De même, il convient de mettre en évidence que le processus d'élaboration des budgets est contingent à l'organisation et à sa stratégie. Ainsi, la démarche budgétaire peut conduire à différentes configurations budgétaires : par fonction, par activité, par processus, par projet.

Remarque : il peut être proposé de rattacher les premiers savoirs et compétences du point 3.2 à la présentation de la gestion budgétaire du point 3.1 :

- La compétence « Identifier une organisation budgétaire adaptée »
- Les savoirs associés :
 - o Les démarches et pratiques budgétaires
 - o Stratégie, planification, plans, programmes, budgets.
 - o Les enjeux et limites de la budgétisation.
 - o Les rôles des budgets dans l'organisation au regard de la stratégie adoptée

Cadrage

Les prix de cession internes seront étudiés uniquement en DSCG.

Les différentes configurations budgétaires sont seulement à comparer et non à construire.

3.2. Les outils et procédures de la gestion budgétaire

Sens et portée de l'étude

Les budgets constituent un mode de mise sous tension d'une organisation et permettent d'assurer une bonne maîtrise des délégations au niveau des entités locales lorsque le cadre global de la planification demeure pertinent. Il s'agit de montrer les liens avec la stratégie, la planification stratégique et opérationnelle ainsi qu'avec la comptabilité financière pour établir les comptes prévisionnels.

La gestion budgétaire englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation, de la budgétisation au contrôle budgétaire.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> - Identifier une organisation budgétaire adaptée. - Déterminer et appliquer une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur. - Élaborer et résoudre une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement. - Déterminer le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain et le stock optimal en avenir aléatoire. - Concevoir un budget des approvisionnements en tenant compte des solutions d'approvisionnement. - Déterminer et commenter une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions. - Rédiger une note de synthèse sur la politique salariale. - Distinguer l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée, établir le lien entre les deux et commenter. (cf ERRATUM) - Rédiger une note de synthèse sur les écarts calculés -Établir un bilan et un compte de résultat prévisionnel 	<ul style="list-style-type: none"> - Les démarches et pratiques budgétaires. - Stratégie, planification, plans, programmes, budgets. - Les enjeux et limites de la budgétisation. - Les rôles des budgets dans l'organisation au regard de la stratégie adoptée. - Les outils de construction de budgets dans les domaines : <ul style="list-style-type: none"> - commerciaux : segmentation de marchés, prévisions des ventes, politique de prix ; - productifs : optimisation, goulot d'étranglement, ordonnancement ; - des approvisionnements : modèles de gestion des stocks en avenir certain, modèles en avenir aléatoire, budgétisation des approvisionnements, implications du juste-à-temps ; - de la gestion du personnel : prévisions et analyse des variations (ou écarts) de la masse salariale. - Les procédures budgétaires pour mettre sous tension les acteurs. - Le contrôle budgétaire dans le cadre d'un centre de profit (analyse des écarts sur coûts, chiffre d'affaires, marge et résultat). - Le bilan et le compte de résultat prévisionnels.

Attendus

Le candidat doit percevoir les liens entre la démarche budgétaire et les choix managériaux.

Les compétences intègrent la maîtrise des techniques pour préparer les budgets (prévisions commerciales, programme de production, programme d'approvisionnement, masse salariale) ainsi que la capacité à analyser, comparer, argumenter pour analyser des situations et des écarts.

Pour l'ensemble des prévisions budgétaires (commerciales, production, approvisionnement, ressources humaines), il est nécessaire d'appréhender les outils et les méthodes avec un regard critique.

Le candidat doit connaître puis appliquer les étapes de la procédure budgétaire (prévision, construction, contrôle), l'interdépendance des budgets et comment les faire appliquer par les opérationnels non financiers.

Il est indispensable d'analyser les prévisions et écarts calculés au regard des objectifs fixés par l'organisation, sa stratégie, son positionnement. Cette analyse doit se faire par des commentaires et/ou la rédaction d'une note de synthèse en lien avec les aspects managériaux et peut déboucher sur des propositions à mettre en œuvre.

Cadrage

En ce qui concerne la budgétisation commerciale, le candidat doit savoir appliquer les méthodes d'analyse et de prévision des ventes : corrélation linéaire, ajustement linéaire par la méthode des moindres carrés, traitement des variations saisonnières par la méthode des rapports à la tendance, moyennes mobiles, ajustement exponentiel, ajustement puissance, lissage exponentiel.

Le candidat pourra utiliser la calculatrice pour choisir la méthode la plus adaptée à son problème et exploiter ses résultats.

Le candidat doit également savoir définir et calculer un prix psychologique.

Le candidat doit connaître et savoir appliquer les méthodes de gestion de production :

- exprimer un problème de programmation linéaire sous sa forme canonique ;
- résoudre graphiquement un problème de programmation linéaire à deux variables et améliorer la solution ;
- comprendre l'intérêt de la forme standard, savoir l'exprimer et interpréter les tableaux obtenus avec la méthode du simplexe. L'étude du simplexe sera focalisée sur l'interprétation des tableaux ;
- résoudre un problème de programmation linéaire dans le cas d'un goulot d'étranglement par la méthode de la marge par unité de facteur rare.

Le candidat doit savoir résoudre un problème d'ordonnement uniquement avec la méthode des potentiels métra (MPM) et/ou avec le diagramme de Gantt.

En ce qui concerne la méthode des potentiels métra (MPM), la suppression des redondances ne sera pas abordée.

Le suivi des délais (écart sur planning) et des coûts (écart sur coûts ou écart de performance) seront uniquement étudiés en DSCG.

En ce qui concerne les méthodes de gestion des approvisionnements :

- le candidat doit savoir déterminer le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain avec le modèle de Wilson et ses adaptations : prise en compte d'un stock de sécurité ou de tarifs dégressifs ;
- l'étude du modèle de Wilson se fera à l'aide d'une fonction à dériver et non uniquement par une formule ;
- dans un contexte aléatoire, la gestion des approvisionnements sera limitée au cas d'une demande avec période économique de réapprovisionnement fixée. L'étude pourra être complétée par le calcul de probabilité(s) de rupture de stock ;
- seuls les principes généraux de la méthode kanban seront abordés.

Le candidat doit savoir calculer et analyser les performances de l'entreprise par le calcul et l'étude de différents écarts par rapport aux budgets et objectifs.

Le candidat doit savoir s'adapter à des analyses d'écarts avec des décompositions particulières.

Démarche pédagogique envisageable

Pour résoudre des problèmes de prévisions commerciales ou de programmation linéaire, l'utilisation d'un solveur pourrait être développée en classe à effectif réduit.

ERRATUM :

Distinguer l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée, établir le lien entre les deux et commenter.

Dans la mise en œuvre du contrôle budgétaire d'un centre de profit, cet écart n'existe pas. Il est le résidu d'une analyse obsolète proposée par le plan comptable lors de sa réforme de 1982. Depuis 1999, il est admis que la comptabilité de gestion n'est plus du champ de l'autorité des normes comptables.

Dans une perspective partielle, on calculait (par exemple) un écart entre les consommations réelles de matières (en référence au volume réel de produits) et les consommations budgétées (en référence au volume prévu de produits). Cette donnée ne pouvait pas fournir d'informations sur les consommations (respect des prix et des quantités unitaires) puisqu'elle se référait à des volumes différents de produits.

Dans une première étape, on recalculait une enveloppe budgétaire adaptée au volume réel de produits avec l'hypothèse où l'entreprise respectait les standards de prix et de quantités. Cette donnée appelée consommation préétablie adaptée à production constatée permettait de mettre en œuvre la décomposition des consommations de matières.

Données réelles
Volume des produits 1000
Prix unitaire matière : 10
Quantité matière /produit : 2,1
Réal : 21 000 €
(2,1 unités x 10 €) 1000 produits

Ecart total = 6 600
(21 000 – 14 400)

Données budgétées
Volume des produits 900
Prix unitaire matière : 8
Quantité matière /produit : 2
Budget : 14 400 €
(2 unités x 8 €) 900 produits

Données recalculées
Volume des produits 1000
Prix unitaire matière : 8
Quantité matière /produit : 2
Consommation préétablie à la
production constatée : 16 000 €
(2 unités x 8 €) 1000 produits

Ecart relatif à la production constatée = + 5 000
(21 000 – 16 000)

Ecart relatif à la production prévue = + 1 600
(16 000 – 14 400)

L'analyse de l'écart sur la production prévue était problématique : un écart positif qui traduisait un volume de production supérieur à celui prévu (une bonne chose en tout état de cause) était jugé défavorable car il traduisait une consommation de matières supérieure à ce qui était prévue et un impact négatif sur le résultat. Cette décomposition négligeait totalement les gains en chiffre d'affaires et en marge que pouvait générer ce surplus de production.

4- LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES (45 heures)

Sens et portée de l'étude

Mettre en œuvre des outils et des méthodes qui viennent en complément de ceux qui ont une orientation financière, en particulier pour améliorer la qualité et limiter les délais. L'amélioration continue du rapport valeur/coûts peut aussi prendre appui sur des démarches d'étalonnage concurrentiel ou de reconfiguration, de gestion de la qualité totale.

Il s'agit de montrer toutes les démarches et techniques pour piloter en temps réel des variables quantitatives ou qualitatives, par exemple avec des tableaux de bord pour la production, pour les ressources humaines, pour l'environnement.

Problématisation

Il s'agit de présenter en quoi le contrôle de gestion permet le suivi et l'amélioration des performances des organisations :

- Comment mesurer la performance ?
- Pourquoi et comment le contrôle de gestion est-il devenu un outil de pilotage permanent ?
- Comment améliorer le rapport valeur/coût ?
- Comment appréhender la satisfaction du client en contrôle de gestion ?
- Comment intégrer le marché dans la détermination d'un coût ?
- En quoi le pilotage de la qualité permet-elle d'accroître la valeur perçue par le client ? Quels sont les outils de gestion de la qualité ?
- En quoi les tableaux de bord de gestion sont-ils adaptés au pilotage de la performance locale ?
- Comment élaborer des tableaux de bord de gestion qui intègrent les nouveaux enjeux relatifs à l'information de gestion ?

Au-delà des techniques des outils, ce sont les capacités à analyser leurs rôles, les apports et limites dans un contexte donné, à proposer des pistes d'amélioration qui sont essentielles à développer et sur lesquelles porteront les évaluations.

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> - Identifier les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné. - Exploiter les outils de gestion de la qualité. - Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés. - Concevoir un tableau de bord de gestion. - Commenter un tableau de bord de gestion. 	<ul style="list-style-type: none"> - Performance : définition, formes. - Méthode des coûts cibles. - Analyse de la valeur. - Étalonnage concurrentiel (<i>benchmarking</i>), reconfiguration des processus (<i>reengineering</i>). - Coûts liés à la qualité et à la non qualité, coûts cachés. - Contrôle statistique de la qualité, estimation ponctuelle et par intervalle de confiance d'une moyenne, d'une proportion. - Outils de gestion de la qualité. - Rôles et modalités du <i>reporting</i>. - Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.

Attendus

Il s'agit de relier la notion de performance aux variables non financières qu'il faut piloter : la qualité, le temps, les ressources humaines, la valeur perçue, l'environnement, etc.

Le candidat doit appliquer les outils nécessaires à une amélioration continue du rapport valeur/coût afin d'apporter des conseils sur les choix à opérer.

Le candidat doit appréhender la notion de qualité comme une démarche de progrès continu qui débouche sur la notion de qualité totale.

La conception de tableaux de bord de gestion doit se faire uniquement à partir de situations contextualisées afin de proposer des indicateurs en relation avec une problématique de gestion.

Cadrage

Seule la compréhension de la notion de coûts cachés est attendue.

Le calcul d'un intervalle de confiance ne sera étudié que pour une moyenne et pour une proportion. Les tests d'hypothèse ne seront pas abordés.