

INTRODUCTION GENERALE

Le contrôle de gestion est une discipline riche, complexe et en constante évolution. Il suit de très peu les transformations de la société. Or, l'essentiel des activités humaines est de plus en plus dominé par l'immatériel, la complexité et la quête effrénée de la performance. Les fonctions de direction et de contrôle se transforment, exigent des aptitudes conceptuelles importantes et une grande estime de la responsabilité. Dans ce contexte, il ne suffit plus de former les individus à un emploi, mais il faut leur donner les moyens de s'adapter à des situations et des environnements différents. Le contrôle de gestion, au delà d'un objectif de surveillance, s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prises de décision, de pilotage et d'évaluation de la performance. L'objet de ce cours a tout le moins pour vocation de montrer l'éventail des outils que met en œuvre le contrôle de gestion et sa portée. Dans cette perspective nous situerons le contrôle de gestion dans le management des organisations, et présenterons les outils traditionnels comme le budget destinés à supporter le processus décisionnel. Après une analyse des limites de ces outils, nous aborderons le contrôle de gestion dans ces nouveaux concepts qui servent de fondement à l'amélioration de la compétitivité des organisations.

CONTENU DU COURS

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Chapitre 2 : Gestion stratégique des coûts et management par activités

Chapitre 3 : Processus budgétaire dans les organisations

Chapitre 4 : Tableau de bord de gestion

LES OBJECTIFS DU COURS :

Les visées du contenu de ce cours sont entre autres de vous permettre de :

1. Définir le contrôle de gestion,
2. Comprendre son évolution,
3. Le situer dans le processus de management des organisations,
4. Définir et analyser les coûts dans un contexte de prise de décision
5. Comprendre et maîtriser le processus budgétaire,
6. Concevoir des tableaux de bord de gestion,
7. Définir et mesurer la performance dans les organisations.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

1. NORBERT GUEDJ & al., le contrôle de gestion pour améliorer la performance des entreprises, les éditions d'organisations, 2000 ;
2. Alazard C. et Sépari S, Contrôle de gestion DECF épreuve n°7, quatrième édition, DUNOD, 1998 ;
3. GOUJET, RAULET C, comptabilité analytique et contrôle de gestion, tome 2 DUNOD, 1996 ;
4. ANTHONY ROBERT N., la fonction contrôle de gestion, Publi-Union, 1993 ;
5. BOISVERT HUGUES, le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, éditions du Renouveau pédagogique 1991 ;
6. JEAN LOUIS MALO & JEAN CHARLES MATHE, l'essentiel du contrôle de gestion, les éditions d'organisation, 1998 ;
7. MARGERIN JACQUES, gestion budgétaire, les éditions d'organisation (1990) ;
8. LORINO PHILIPPE, l'économiste et le manager, édition la découverte (1989).

CHAPITRE 1 : GENERALITES SUR LE CONTROLE DE GESTION

A) **Environnement économique et technologie des entreprises** :

□ Evolution d'une économie de consommation/production de masse avec des produits standard vers une économie où la demande est + précise, dans laquelle les clients sont infidèles par rapport aux marques : **demande inconstante** ; Produits de plus en plus hétérogènes pour répondre aux besoins versatiles des clients = évolution quantitative : **demande hétérogène** ; Les organisations doivent pouvoir appréhender rapidement ces paramètres et répondre rapidement aux besoins des clients.

□ Mondialisation des échanges : extension du champ d'action des entreprises = intensification de la concurrence ; Produits homogènes sur l'ensemble des marchés mondiaux, au cycle de vie de + en + court ; Nécessité d'adapter le système d'organisation et de production pour rester réactif afin de gérer la complexité.

La stabilité : Elle peut également résulter de l'action des membres de l'organisation et ainsi revêtir un caractère politique du fait de ses retombées sur l'organisation concrète du travail. Renforcer ou diminuer la stabilité de l'environnement conduit à privilégier des paramètres de conception opposés tels que la standardisation progressive des procédés et l'ajustement mutuel par exemple.

La complexité du marché : L'enjeu est une plus ou moins grande centralisation de la prise de décision. Une grande complexité assurera une grande marge de manœuvre à ceux qui possèdent un savoir-faire important au sein de l'organisation. Ils ont donc intérêt à la renforcer pour échapper au contrôle et à la centralisation émanant de la hiérarchie pour conserver, voire renforcer, leur pouvoir.

L'hostilité du marché : Le renforcement de l'hostilité permet d'imposer une plus grande discipline de travail, la compétence ne suffit pas, et de ne pas déléguer le pouvoir.

L'hétérogénéité : La différenciation entre unités et niveaux hiérarchiques permet de limiter les jeux politiques car « elle légitime les positions que l'on occupe à l'intérieur de l'organisation, dans un contexte de lutte permanente visant à obtenir les ressources organisationnelles pertinentes. »

Dans ce contexte, on pourrait s'attendre à ce que le contrôle de gestion, parce qu'il comporte le terme de **contrôle** constitue un travail de vérification a priori ou a posteriori et se cantonne dans ce rôle. Il avaliserait ainsi un système de récompense ou de sanctions. Il n'en est rien. Le contrôle doit être entendu dans le sens **d'une maîtrise**, exercée sur l'organisation. Cette conception se traduit par le fait d'orienter les actions des individus vers des objectifs

déterminés, en contrôler effectivement le déroulement et évaluer les résultats obtenus, ainsi que le système de contrôle lui-même. Dans un tel contexte, le contrôleur de gestion ne peut se cantonner au rôle supposé de vérificateur : il gère tout un processus qui va de la préparation de la décision à son évaluation. Il implique par conséquent, une connaissance profonde de l'organisation, des rouages de la décision, des techniques et des supports d'information, des méthodes de travail appliquées dans l'entreprise et de l'homme. Le contrôle s'intègre donc dans le système d'information des organisations et doit servir à connaître l'environnement et les ressources internes afin de déterminer la stratégie et les objectifs organisationnels.

B) L'entreprise et sa gestion :

1) Evolution des théories en organisation :

a) L'approche rationnelle :

□ **Taylor** cherche à augmenter la productivité des entreprises, des ateliers de production en optimisant les tâches élémentaires, par la standardisation des procédés et la spécialisation des hommes. Il cherche à rajouter des systèmes de contrôle d'exécution, l'objectif étant d'obtenir des performances chiffrées en coût et en temps.

□ **Weber** s'est occupé de l'amélioration de l'efficacité administrative, dont les résultats sont difficilement mesurables. La mise en place et le suivi du contrôle reste dans les mains de la direction. Les responsables sont jugés a posteriori sur leurs résultats, soit par instauration de règlements, soit en comparaison aux normes quantitatives établies (méthode de calcul des coûts et analyse des écarts). Les outils de contrôle de gestion permettent de mesurer quantitativement activité et rendement en comparaison aux normes établies.

b) Les approches psychologiques et socio-économiques :

□ **Mayo** : travaux à la Western Electric ; mise en évidence du lien entre l'intérêt porté au ouvriers par leurs supérieurs et le niveau de productivité.

□ **Mac Grégor** : Opposition d'une théorie Y (satisfaction des ouvriers dans le travail, prise d'initiative, autocontrôle) à une théorie X (Taylor : l'homme n'aime pas travailler, absence d'initiatives).

□ **Maslow et Herzberg** : Pyramide des besoins : le travail par les besoins d'estime et d'accomplissement peut être une source de satisfaction pour les salariés.

□ **Trist et Emery** : tout n'est pas automatisable. Il existe de nombreux temps d'arrêts suite à certains aléas. D'où la nécessité de responsabiliser les groupes de travail. Le contrôle de gestion doit dépasser le rôle de sanction car c'est un moyen de stimulation des acteurs de l'organisation par l'autocontrôle qu'il permet. La gestion autonome se réalise grâce à des indicateurs opérationnels de suivi et à un système d'incitation (rémunération spécifique).

c) L'approche néo-classique de la décentralisation contrôlée (ou coordonnée) :

Pour faire face à la multiplication des activités, à la diversification géographique, **Sloan** préconise une réorganisation de la chaîne d'autorité grâce à une délégation coordonnée (responsabilisation individuelle du délégataire). Recherche d'un équilibre entre autonomie et synergie par un renforcement de la coordination des unités décentralisées. Délégation d'objectifs négociés et remise de ressources adaptées pour répondre à ces objectifs dans le cadre de processus d'anticipation (planification budgétaire). Auparavant, cela reposait sur des normes de travail quantitatives. Aujourd'hui, pour cause de complexité, il y'a une gestion autonome du couple objectifs - moyens.

d) L'approche systémique :

□ **Von Bertalanffy et Meleze** : mise en évidence de l'importance de la liaison des différentes composantes d'une organisation.

Définition du système comme un ensemble d'éléments finalisés et en interaction, ouvert sur l'extérieur. L'entreprise est décomposée en 3 sous – systèmes : les systèmes opérationnel, décisionnel et informationnel.

Le contrôle de gestion intervient en amont du système de pilotage et permet le lien entre les différents systèmes. C'est un outil indispensable de rétroaction sur les mesures engagées, ce qui améliore la réactivité de l'entreprise. C'est cette qualité de gestion de la complexité que ne présentaient pas forcément les méthodes traditionnelles.

e) L'approche décisionnelle et sociologique :

Remise en cause de la théorie classique de l'acteur rationnel.

A la décision unique et optimale, ils préfèrent la décision satisfaisante compte tenu de la disposition relative des informations issues d'un environnement partiellement connu, des capacités limitées à analyser ces informations dans le cadre de la rationalité limitée de la multiplicité des objectifs des différents individus qui composent l'organisation (**Cyert et March**).

Crozier : Toute tentative trop rationnelle de contrôle hiérarchique sans contrepartie risque de susciter une réaction de défense. Pour accroître les performances d'une organisation, Crozier prône la participation et l'intégration du personnel au processus de décision. De plus, suite à la mise en place d'un outil de contrôle, il est nécessaire d'intégrer le personnel à sa conception afin de lui démontrer l'utilité de cet outil de contrôle. Le contrôle de gestion devient donc un outil de suivi permanent pour aider avant la prise de décision, pour le choix de la réponse, pour sa mise en œuvre et son contrôle. C'est aussi un outil de médiation et d'animation entre les partenaires de l'entreprise.

1. Définition et objectifs du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Avant de faire le point sur celles-ci, il apparaît nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification du terme **CONTROLE** lui-même. Ce dernier fonde la spécificité du domaine et induit la définition du contrôle de gestion.

1.1. Définitions du contrôle de gestion

Le contrôle n'est pas la vérification, même s'il est nécessaire de vérifier en temps utile. Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système. Le contrôle de gestion est trop souvent réduit au calcul des coûts et à la gestion budgétaire. S'il est vrai que le management par les chiffres a assuré il y a quelques années, l'expansion mondiale de certaines grandes sociétés, de nos jours l'environnement a profondément changé et ne s'y prête plus. Le contrôle de gestion est encore mal cerné, aussi bien dans sa fonction que dans son contenu. Extrêmement vaste dans son champ d'action, varié dans ses attributions, son exercice se cache souvent sous des dénominations diverses dans l'entreprise : DFC, directeur des budgets etc. Ceci justifie qu'en préalable à toute étude à caractère technique, il est nécessaire de bien circonscrire la fonction contrôle de gestion. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, il s'agit d'un acte de management.

- ✚ « **Le management** est l'art de réaliser les objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, à travers la planification, l'organisation, la direction et le contrôle des ressources de l'organisation » D'après R.L. DAFT (1993°). En fait, il s'agit d'un processus qui avant une action l'oriente, en cours d'action l'ajuste et une fois l'action réalisée, évalue ses résultats pour en tirer les enseignements utiles.
- ✚ **Un processus** peut être défini comme un enchaînement d'activités organisés dans le temps et orientées vers un objectif commun. Ces activités correspondent respectivement à la finalisation, au pilotage et à l'évaluation.
- ✚ **La finalisation** consiste à définir des objectifs pertinents, c'est-à-dire accessibles et adaptés aux buts poursuivis. Elle implique ensuite la détermination des ressources en hommes, en matériel et en temps, ainsi que la manière dont ces ressources seront agencées de manière optimale. Elle nécessite enfin, de préciser les instruments de mesure de la performance.

✚ **Le pilotage** consiste à observer le déroulement des opérations, contrôler sa bonne exécution et faire le point sur les actions restant à mener, de manière à prendre éventuellement les mesures nécessaires en cas de dérives. Les décisions correctives qui en découlent peuvent porter sur les moyens à mettre en œuvre, mais peuvent aussi déboucher sur une remise en cause des objectifs si ceux-ci s'avèrent mal définis.

✚ **L'évaluation** est la mesure des performances atteintes. Son objet est de déterminer l'efficacité des responsables (ont-ils atteint leurs objectifs ?), l'efficacité des moyens mis en œuvre (quels résultats par rapport aux moyens engagés ?) et l'économie des ressources (c'est-à-dire le coût de ces dernières).

Qu'est ce que le contrôle de gestion donc ?

- pour certains, il s'agit de faire des économies, d'atteindre l'efficacité par la surveillance
- pour d'autres, il s'agit d'abord d'être efficace, et de piloter au mieux l'organisation pour lui faire atteindre ses objectifs.

Ainsi, selon KHEMAKHEN (2001), le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que si il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs.

Pour (C.Grenier, 1990), le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs. Mais dans la mesure où les modes en management tendent à mettre l'organisation sous tension par le biais d'une forte délégation et d'une responsabilisation grandissante des acteurs, le contrôle des comportements devient indispensable. Par conséquent, le contrôle de gestion devient ainsi, un système d'incitation dans lequel les individus trouvent le développement de l'entreprise et le leur. Dans un contexte d'économie ouverte marquée par la complexité et l'incertitude, les sources de performance sont nécessairement plus larges et la définition de Fiol & Lebas (1995) présentant le contrôle de gestion comme le management de la performance

individuelle et collective met l'accent sur la contribution centrale du contrôleur de gestion : l'aide au maintien et au développement de la performance.

Enfin, une synthèse des définitions est donnée par R.N. ANTHONY (1965), pour qui, le contrôle de gestion est le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs organisationnels. En somme, le contrôle de gestion n'est donc pas que le contrôle budgétaire, il doit aller plus loin, en s'assurant que les actions ont été menées de façon économique, efficace et efficiente.

1.2.Objectifs du contrôle de gestion

Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise :

- L'efficacité,
- L'efficience,
- L'économie.
 - a) *L'efficacité*
 - Elle se définit par rapport à un objectif donné ;
 - Elle indique à quel point l'objectif est atteint ;
 - Elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité
 - ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

b) L'efficience

- Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.
- Un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficient.

c) L'économie

- Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants :
 - Moindre coût ;
 - Quantité et qualité conforme à la norme établie ;
 - Moments et lieux opportuns
 - L'économie touche l'acquisition des ressources

- L'efficience, leur transformation.

2. Rôle du contrôle de gestion

Plusieurs rôles sont attribués au contrôleur de gestion selon la structure des organisations et le type de management :

a) *Dans l'optique traditionnelle*

Dans l'optique traditionnelle, le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de maîtrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes :

- concevoir le système d'information,
- contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité,
- faire fonctionner effectivement le système d'information,
- effectuer des analyses économiques dans le but d'améliorer la rentabilité de l'organisation,
- traduire en objectifs et en budget les propositions issues des analyses après leur adoption par la direction générale.

Autrement dit, ces tâches s'illustrent par :

- établir des plans à long terme et les budgets,
- contribuer au choix des méthodes de prévisions,
- établir une coordination du processus budgétaire,
- faire respecter les délais,
- analyser les résultats,
- proposer des actions correctives.

b) *Dans l'optique rénovée du contrôle de gestion*

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Dans ce concept, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus en plus vers le conseil. En outre, de la planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information financière, et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit :

- gestion par processus ou par activités,
- ré-ingénierie organisationnelle,
- l'apprentissage organisationnel (qualité totale...)

Autrement dit, Le contrôleur de gestion est gardien du temple. Il veille à la cohérence des méthodes, chiffre les arbitrages en matière de prix de cession internes, par exemple, garantit le suivi des actions engagées. A ce titre, il supervise le budget et analyse la cohérence des chiffres fournis, tout en s'assurant du respect des directives reçues. Il explique la formation du résultat par l'analyse des coûts, la détérioration de la marge. Il est également copilote. A ce titre, il met en place les outils de pilotage dont la fonction est de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance.

Le contrôleur explore les paramètres de l'organisation, puise dans la boîte à outils, produit et interprète les chiffres clés de l'activité, mène des analyse transversales, calcule des écarts entre les performances prévisionnelles telles qu'elles ressortent de la stratégie définie et mise en œuvre. Le contrôleur de gestion est communicateur et pédagogue au service de la performance, le contrôle de gestion anime une équipe et des groupes de réflexion, forme les utilisateurs à l'exploitation des documents, apporte une aide méthodologique dans le choix de nouveaux outils. Ces actions de communication et de formation des opérationnels permettent de faire accepter les divers changements et les nouveaux outils. Elles contribuent également à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux de la hiérarchie. Enfin, Le contrôleur de gestion vigie. C'est-à-dire qu'il n'est pas seulement réactif, mais proactif, jouant ainsi un rôle d'anticipation et pratiquant une veille technologique sur le management, un benchmarking des méthodes en se comparant aux pratiques des meilleures entreprises qu'elles soient concurrentes ou non, ce qui autorise une validation externe des objectifs.

3. Le système d'information de gestion : outil majeur du Contrôle de Gestion

Traditionnellement, les ressources de l'entreprise étaient définies comme se composant des bien, du capital et des hommes qu'elle met en œuvre. Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

- le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité ;
- la rapidité de réaction est, plus jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

□ **Davis** : L'information produite doit représenter des données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit. Elle a une valeur pour ses décisions et ses actions.

□ **Lucas** : Système d'information : ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. Le système d'informations à 3 finalités essentielles :

- le contrôle (le contrôle de gestion est un sous système informationnel au service du système de décision)

- la coordination

- la décision

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

- Système d'information du contrôle opérationnel

- Système d'information du contrôle stratégique

- Système d'information sur l'environnement

Le contrôle de gestion intervient essentiellement sur les 2 premiers et peu sur le système d'information sur l'environnement (indicateurs de satisfaction des clients, sur les meilleures pratiques de la concurrence. Dans toute organisation, le système d'information de gestion doit d'abord servir à connaître l'environnement et les ressources internes afin de déterminer la stratégie et les objectifs organisationnels, et contribuer ainsi à la définition de la sphère d'évolution de l'organisation.

Il consiste donc à organiser toutes les informations internes et externes pertinentes et utiles pour l'organisation, en les réunissant en un ensemble cohérent qui permet aux responsables de planifier, décider et contrôler. Le système d'information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins responsables et des acteurs de l'entreprise :

- système d'information stratégique pour les décideurs : celui-ci peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés ;

- système d'information pour les responsables opérationnels : il se traduira par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail ;

- système d'information pour les opérationnels destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce l'analyse des actions réalisées.

En résumé, le système d'information de gestion vise à :

- Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation ;
- Faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

4. Domaine et place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a été défini comme un système de pilotage de l'entreprise. Mais, il ne trouve pas toujours la place qu'il devrait occuper dans les entreprises et ne joue pas toujours le rôle qui lui est idéalement dévolu. C'est pourquoi, il apparaît utile que soient précisées son étendue et sa portée : comment s'exerce-t-il concrètement ? A quelles techniques fait-il plus particulièrement appel ?

a. Un champ d'intervention élargi

Fonction d'intégration par excellence, le contrôle de gestion nécessite en plus des outils traditionnels de la comptabilité analytique et budgétaire, la connaissance minimum des techniques de base propres aux différentes fonctions : production, ressources humaines, approvisionnement marketing etc. il recourt de ce fait, à une excellente, à une palette extrêmement variée d'instruments : comptabilité, mathématiques, probabilités, recherche opérationnelle, aux sciences de l'information et de la communication...Il a également un horizon temporel élargi, puisqu'il ne se limite pas seulement au court terme, mais s'intéresse au moyen/long terme. L'intégration de ces différents domaines est naturellement variable selon les organisations et les compétences des individus. En résumé, **le contrôle de gestion (management control) est construit pour aider le manager à maîtriser son domaine de responsabilité comme l'exprime le tableau ci-après :**

<u>Définir/atteindre des objectifs...</u>	à travers l'action d'autres personnes
<ul style="list-style-type: none"> - en organisant le système d'information de gestion - en organisant le cycle de planification - en organisant le suivi 	<ul style="list-style-type: none"> - en définissant, pour les centres de responsabilité et les processus, des couples ressources-résultats - en mesurant ex-post les contributions locales aux résultats globaux (performances) - en organisant la décentralisation pour la réactivité et la gestion stratégique

b. Place et exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise

La place et l'exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise dépendant de plusieurs facteurs, dont la taille n'est pas le moindre. La place du contrôleur de gestion, même si elle tend à subir autant de facteurs d'histoire, individuels et collectifs de contingences, semble tout de même entrer dans une phase de mutation profonde affectant et formalisant sa mission. De ce fait, le rôle du contrôleur de gestion et son influence sur le management semblent sensiblement s'accroître au sein des organisations gérées de façon matricielle ou par processus.

- Il permet d'informer les décideurs pour aider aux décisions et piloter l'action.
- Il permet de gérer la performance : soit par la délégation du couple objectifs/moyens, soit par l'optimisation du couple valeur/coût.
- Il doit aider à réguler le comportement des acteurs, à coordonner et à gérer le changement opérationnel. Le contrôle de gestion est donc un élément clé du contrôle organisationnel, outil d'aide à la décision, au pilotage de l'action, des performances et du changement, outil d'animation et de coordination. Il est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle vérification/sanction a posteriori devient un contrôle suivi/conseil. Pour **R. Anthony**, le contrôle de gestion est le processus par lequel des managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation. Le contrôleur de gestion est très souvent rattaché à la direction générale ou à la direction financière.

Le rattachement à la direction générale

Elle définit la stratégie et oriente souvent l'action du contrôleur de gestion, même si avec le temps, on se rend compte que le choix des indicateurs en collaboration avec le contrôle de gestion finit par orienter également la stratégie. En effet, les systèmes d'information et de tableaux de bords orientent bien évidemment à long terme comme à court terme les choix stratégiques. C'est la solution qui apporte le plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels.

Le rattachement au directeur financier

Cette solution présente plusieurs inconvénients. Elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière (« écran » plus ou moins opaque pouvant être généré aussi bien par son étiquette de financier que par la personnalité du directeur financier). Ceci peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il est à la fois juge et partie.

Le contrôle de gestion et la formalisation de l'organisation

L'organisation peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnés et finalisés. Elle s'appuie sur la structure mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d'information et des processus décisionnels.

La formalisation de l'organisation est le degré de précision dans la description des différents éléments de l'organisation. Le contrôle de gestion et la structure de l'entreprise forment un tout. Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s'inscrivent au sein des mécanismes de coordination. Leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.

On se demandera dans ce qui va suivre :

- Quelles sont les conditions qui favorisent l'efficacité organisationnelle ?
- Quelles interactions existent entre contrôle de gestion et organisation ?

Mode de spécialisation et contrôle de gestion

La spécialisation de la structure est le degré de division du travail dans l'organisation.

Le contrôle de gestion s'appuie sur le mode de découpage des activités de l'organisation

Dans le système classique de calcul de coûts, les charges sont regroupées par coûts fonctionnels plus ou moins détaillés. La notion de centre d'analyse s'appuie sur la division du

travail en activités homogènes. Les autres outils s'appuient sur le découpage de l'organisation et des responsabilités. On associe ainsi un couple objet/moyen à chaque centre de responsabilité.

Ex : le contrôle du budget respecte le découpage fonctionnel

La différenciation des centres de responsabilité engendre la spécialisation des outils du contrôle de gestion

Mode de coordination et contrôle de gestion

La coordination est le mode de collaboration institué entre les unités. On distingue ainsi 5 modes de coordination : supervision directe (responsabilité hiérarchique du travail des autres), standardisation des procédés (méthodes de travail planifiées), standardisation des qualifications (formation requise spécifique), standardisation des résultats (objectifs à atteindre spécifiés à l'avance) et ajustement mutuel (communication informelle).

Le degré de centralisation influe sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil dans les mains du dirigeant servant ses propres besoins. Mais c'est rarement un outil de contrôle ou d'autocontrôle des employés. Plus le degré d'autonomie des unités est important, plus on a besoin du contrôle de gestion. Ainsi, les objectifs et les utilisateurs du CG ne sont pas les mêmes selon si l'entreprise est centralisée ou décentralisée.

. La répartition des pouvoirs et le degré d'autoritarisme sont des fonctions clefs du volume et de la qualité des informations qui circulent entre le sommet stratégique et la base et entre les services.

LIKERT : l'autoritarisme exploiteur favorise les communications descendantes qui sont accueillies avec une certaine méfiance par les subordonnés, pour un retour d'information déformé.

Les modes de coordination informelle peuvent venir perturber l'efficacité du système.

Les jeux de pouvoir peuvent fortement influencer le mode fixation des prix de cession internes. La culture d'entreprise peut nuire à l'implantation ou au bon fonctionnement des systèmes de contrôle. Ph. D'Iribane montre ainsi que les Français ont plus tendance à accepter les pilotages bureaucratiques que contractuels.

Structures émergentes et contrôle de gestion

Dans l'optique d'une meilleure réactivité, les entreprises tendent à réduire le nombre de niveaux hiérarchiques tout en développant des modes de coordination transversaux. La valeur des biens et services se construit par une coordination efficace, une intervention convergente

des unités spécialisées. La CG constitue alors un outil de coordination et de convergence des comportements.

Lorsque l'on met en place des processus transversaux (management par groupe de projet par exemple), il faut être capable d'adapter les outils à ce nouveaux processus. Il faut adapter le système d'analyse pour cerner le coût et la valeur des activités attachées à chaque processus (méthode de calcul de coût à la base de l'activité ou ABC, par opposition à la méthode de calcul par centre d'analyse qui calcule les coûts par produits)

5. Quelques types de contrôle dans les organisations

➤ Contrôle a priori et contrôle a posteriori

Ce sont les formes les plus anciennes de contrôle. Situer le contrôle avant ou après l'action revient à se demander si la situation, après l'action, est irréversible ou non. Le contrôle de gestion emprunte ceux deux modalités.

- S'il s'agit d'autocontrôle, la réflexion du responsable de gestion précède et suit l'action : cette présence constante du système de références est une des forces du contrôle interne, si la réflexion n'étouffe pas l'action.
- S'il s'agit de contrôle externe, le contrôle a priori semble aller à l'encontre d'un fonctionnement souple et sans heurts de l'entreprise. L'exigence d'une autorisation préalable pour chaque acte du responsable paraît devoir conduire au ralentissement, voire à la paralysie de l'activité. Si l'on se trouve devant des situations répétitives telles les dépenses d'exploitation.
- Le contrôle a posteriori :
 - Il implique une intervention après l'action,
 - Il inclut les systèmes de contrôle conçus comme moyen de surveillance,
 - Ses outils habituels : l'analyse des écarts budgétaires, les ratios (comparaison des résultats avec des points de repère définis d'après des budgets ou des résultats passés).

➤ Contrôles préventifs :

- Les contrôles préventifs relèvent plus de la surveillance conçue comme étant une observation continue des organismes de gestion et donc de l'entreprises. Ce type de contrôles relève, dans une large mesure, du contrôle à priori. Bien conçus, ces contrôles sont intégrés dans les systèmes et deviennent des contrôles pro-actifs plutôt que de surveillance.

➤ Contrôle d'exécution :

Il consiste à surveiller l'exécution des opérations et à détecter les erreurs et les fraudes. L'objectif recherché par ce mode est la préservation du patrimoine et le maintien de systèmes de contrôle fiables.

➤ Le contrôle budgétaire classique :

Il a été conçu comme un instrument de surveillance des prévisions budgétaires qui servent de base à la formulation des plans budgétaires. Le processus de planification, qui va du sommet vers la base, est représenté au moyen d'une pyramide organisationnelle à trois niveaux :

- au sommet (contrôle stratégique), la direction est responsable de l'élaboration de la stratégie globale,
- au niveau intermédiaire (contrôle de gestion tactique), les cadres formulent des stratégies fonctionnelles qui découlent de la stratégie globale dictée par la direction.

6. Les limites du contrôle de gestion classique

Dans un environnement stable et prévisible, les techniques traditionnelles de contrôle de gestion étaient très pertinentes, très efficaces. Elles sont apparues au début du siècle dernier dans un contexte particulier (l'environnement simple et stable, structure centralisée et mécanique). Le contrôle de gestion classique est généralement conçu et pratiqué dans notre environnement comme un contrôle budgétaire. Or, il s'avère que les méthodes classiques d'élaboration des budgets, de décision budgétaire, d'analyse des écarts ne s'appuient pas suffisamment sur une connaissance solide des mécanismes profonds de formation des coûts et des résultats. Les entreprises qui pratiquent réellement et régulièrement l'analyse des écarts sur coûts et résultats, s'aperçoivent que les méthodes classiques ne permettent pas d'aboutir à une identification stimulante des causes profondes constituant de véritables leviers ou ressorts pour l'action. On se borne à constater des écarts sur des éléments symptomatiques (matières, main-d'œuvre, prix, quantités) et non sur des variables d'action. Ensuite il entraîne la surveillance du personnel. Or, on ne peut mettre en place un système de surveillance budgétaire sans se préoccuper de l'aspect humain ; il est impératif de connaître son impact sur le comportement du personnel.

Le contrôle axé sur la surveillance et le commandement est également limité en ce qui a trait à la recherche de l'économie. En effet, le souci de rentabilité ne repose plus sur l'analyse des écarts sur prix. Le contrôle budgétaire par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards préétablis est essentiellement un système policier. Le contrôleur de gestion est

bien souvent perçu comme le chien policier, le chien de garde de la direction, prêt à sauter sur ceux qui ne respectent pas leur budget.

Depuis quelques années, cette image de l'entreprise vue comme une machine avec son lot de techniques traditionnelles du contrôle de gestion tend à disparaître. L'environnement n'étant plus ce qu'il était, il nous faut repenser à la fois notre façon de voir les organisations et leurs systèmes de gestion. Désormais, c'est en établissant un climat d'apprentissage, en stimulant les gestionnaires par l'intermédiaire d'un leadership vigoureux et en les orientant au moyen d'une information intégrant les dimensions du coût et de la valeur et visant à établir les conditions menant à l'efficacité, l'efficience et l'économie que la direction des entreprises atteindra les objectifs fixés.

a. Les facteurs d'évolution du contrôle de gestion

Les facteurs suivants peuvent être retenus :

- La mondialisation de la concurrence,
- Le progrès technologique,
- L'accessibilité et la puissance de l'outil informatique,
- Les aspirations des employés,
- Les nouvelles pratiques en gestion.

b. Le renouveau du contrôle de gestion

Le renouveau du contrôle de gestion peut être résumé dans le tableau comparatif ci-après :

Le Contrôle de Gestion traditionnel	Le Contrôle de Gestion renouvelé
Surveiller	Stimuler
Programmer	Orienter
Réactif	Proactif
Méfiance	Confiance
Exécutants	Décideurs
Subalternes	Collègues
Directifs	Participatifs
Indicateurs financiers	Indicateurs physiques et financiers
Richesse consommée	Richesse produite et consommée
Maintenir les acquis	Gagner du terrain

Conclusion

Un bon système de contrôle de gestion devrait idéalement présenter les caractéristiques suivantes :

- Favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie,
- Produire rapidement l'information nécessaire,
- Orienter la gestion,
- Favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités,
- Etre peu coûteux,
- Etre facile à utiliser et à interpréter.

CHAPITRE 2 : GESTION STRATEGIQUE DES COUTS ET MANAGEMENT PAR ACTIVITE

Pour piloter et prendre des décisions de court terme, et long terme, le gestionnaire élabore et utilise des outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts. La pertinence de ses choix dépend de la nature et de la qualité des coûts envisagés.

I - Qu'est ce qu'un coût ?

Il se définit par « toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et d'en faire le total : coût d'un produit, coût d'une fonction, coût d'une activité » selon le SYSCOA. En d'autres termes, un coût est défini comme étant la somme des charges relatives à un élément défini (bien ou service) ; c'est-à-dire la consommation des ressources effectuées pour réaliser le bien ou le service. **Le coût correspond à une accumulation de charges :**

$$\text{Coût} = \text{charge A} + \text{charge B} + \text{charge C} + \dots + \text{charge N.}$$

La signification d'un coût est fonction des trois caractéristiques que sont :

- le champ d'application ;
- le contenu ;
- le moment du calcul ;

1°) Le champ d'application du coût

Le coût peut être calculé à divers niveaux du cycle d'exploitation. Ainsi, on peut déterminer :

- Coût d'approvisionnement ;
- Coût de fabrication ;
- Coût administratif et financier ;
- Coût de distribution ;
- Coût de revient.

2°) Le contenu du coût

Le coût peut être aussi calculé par objet ou par contenu :

- Les produits : une bouteille d'huile, une chaise, un journal,
- Les services : un séminaire, une séance de cours, une injection chez le médecin,
- Des programmes : programme de développement par secteur d'activité donné (PDDEB par exemple).

a) Le coût pertinent

Un coût est pertinent pour une décision s'il est susceptible d'être modifié par cette décision. Ainsi, lorsqu'il doit évaluer des propositions ou des projets, tous les coûts associés à chacune des possibilités sont jugés pertinents ; il en est de même du manque à gagner qui découlerait du rejet d'une proposition.

b) Le coût de renonciation

C'est le gain dont on accepte d'être privé en faisant un choix. Il s'agit du manque à gagner par rapport à la situation qui prévaut si l'on avait retenu un autre choix. Le coût de renonciation est toujours pertinent puisqu'il influe sur l'ensemble des décisions. Ce coût n'en est pas vraiment un, du point de vue de la comptabilité puisqu'il ne résulte d'aucune transaction de ressources. Par exemple, le coût de renonciation associé à un achat d'actions d'une entreprise donnée par la somme de 1.000 F sera de 80. F si l'investisseur avait pu obtenir un rendement de 8% au moyen d'un autre placement.

c) Le coût différentiel

Il distingue deux propositions, deux projets ou deux produits ; il est en effet établi dans les cas où il existe plus d'une possibilité de choix. Il correspond à la différence entre le coût total de chacun des deux produits, projets ou propositions.

Coût différentiel = Coût total choix A – Coût total choix B

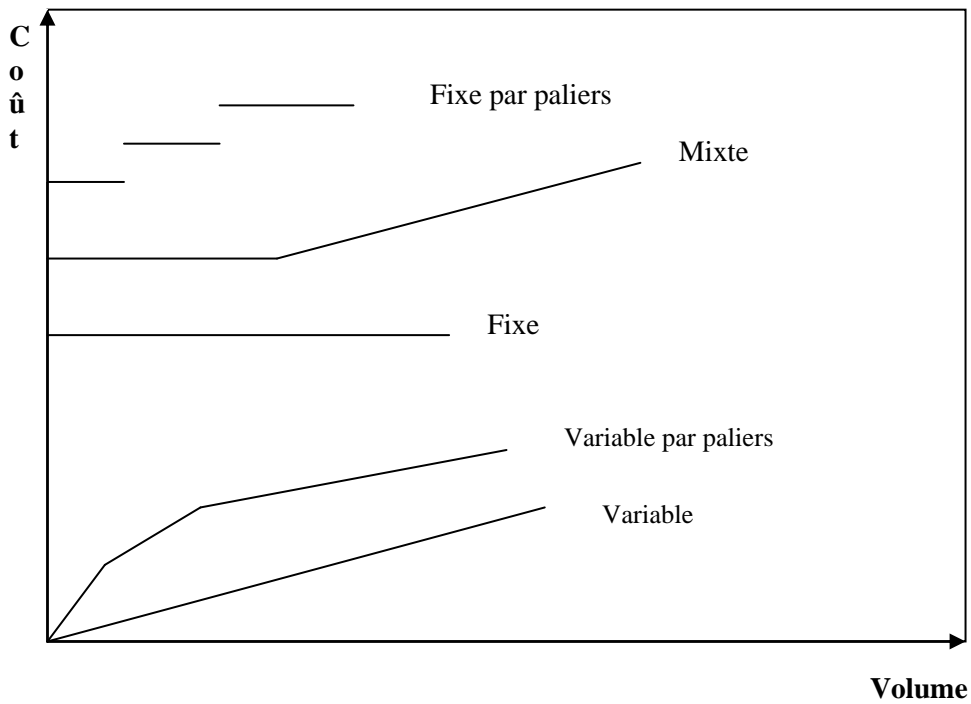
Il importe de prêter attention aux facteurs d'ordre stratégique et qualificatif avant de prendre une décision sur la base du coût différentiel.

2. Les coûts liés au volume d'activité :

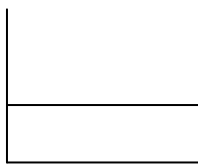
Pour analyser les décisions relatives au volume d'activités, on distingue :

- Les coûts variables : ils sont directement proportionnels au volume d'activité ;
- Les coûts fixes : ils ne dépendent pas du volume d'activité,
- Les coûts fixes par paliers : ils ne varient pas à l'intérieur d'un même palier ; mais lorsqu'un niveau d'activité est atteint, ils augmentent à un palier plus élevé,
- Les coûts variables par paliers directement proportionnels au volume : leur taux de proportionnalité change lorsqu'un niveau d'activité est atteint,
- Les coûts mixtes : ils comportent essentiellement une partie fixe et une partie variable, sans se rattacher à un schéma déterminé.

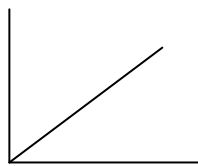
Comportement des coûts



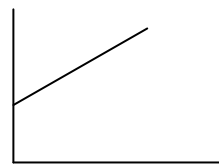
Exercice A : Décrivez le comportement du coût dans chacun des graphique suivant :



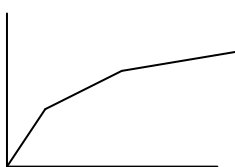
a



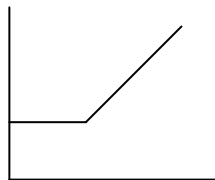
b



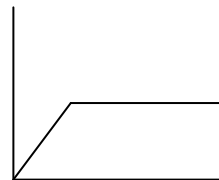
c



d



e



f

Exemple : Voici les coûts occasionnés par une activité de reprise d'examen dans un établissement scolaire.

Eléments de coûts	Année	2001	2002
Coûts rattaché à la reprise d'examens		52.000	54.120
Nombre d'étudiants ayant repris les examens		50	66
Coût moyen par étudiant		1040	820

Selon ces statistiques, le coût moyen de la reprise d'examen par étudiant diminue avec l'augmentation du nombre d'étudiants ayant repris l'examen. Cet établissement devrait-il inciter les étudiants ayant repris l'examen. Cet établissement devrait-il inciter les étudiants à reprendre des examens afin de réduire le coût moyen de cette activité ?

Justifiez votre réponse.

III/ Les méthodes de calculs des coûts

Le coût de revient est la somme de :

- le coût des matières et fournitures utilisées;
- le coût de la main-d'œuvre directe;
- les frais généraux

Plusieurs approches peuvent être adoptées pour déterminer un coût. Par exemple :

- *L'approche fondée sur les centres de coûts,*
- *L'approche fondée sur une analyse d'équivalence,*
- *L'approche fondée sur la somme des ressources engagées dans la production.*

Pour comprendre les méthodes de calcul, il faut d'abord examiner le fonctionnement des systèmes de production. La méthode de calcul du coût de production doit en effet refléter la réalité du régime de production établi, donc le mode de fabrication du bien ou du service.

⇒ **Le mode de fabrication**

Il existe différents modes :

- ✓ La fabrication sur commande :
 - Produits faits sur mesure ;
 - Unique, conforme au devis du client ;
 - Souvent vendu au moyen d'une soumission ;

Dès qu'elle reçoit les spécifications du client, l'entreprise établit un coût de revient prévisionnel qui servira de base à la préparation d'une soumission ou tout simplement à la proposition d'un prix client.

- ✓ La fabrication par lot

- Lot constitué de plusieurs unités répondant à un devis commun,
- Comporte des unités requérant des ressources et des procédés à peu près identiques,
- Entraîne un démarrage de la fabrication qui nécessite la préparation de la mise en course,
- Le processus de fabrication se subdivise en plusieurs étapes :
 - ✓ La fabrication uniforme et continue
- L'usine fabrique des quantités ou des volumes importants d'un seul produit,
- Le produit est souvent transformé plutôt qu'assemblé ou fabriqué,
- Le produit est fabriqué au cours d'une opération continue, ininterrompue.

Les nouvelles pratiques d'organisation de la production, en particulier dans les industries de pointe ont donné une impulsion au mode de fabrication uniforme et continue. On cherche ainsi à réduire le délai de fabrication d'une part, et la quantité de produits en cours de fabrication d'une part.

1. Les méthodes d'évaluation des coûts

a) La méthode de calcul du coût de revient de fabrication

La méthode de calcul fondée sur la somme des ressources engagées dans la production. Elle consiste à calculer le coût total de l'ensemble des ressources consommées sur une période donnée, puis à diviser la somme obtenue par le nombre total de produits fabriqués. Le coût de revient unitaire ainsi calculé est un coût moyen établi en fonction de la période étudiée.

Caractéristiques de la méthode :

- Elle est simple ;
- Bien indiquée dans le cas d'analyse de coûts historiques ;
- Difficile à appliquer aux produits complexes qui utilisent plusieurs pièces.

b) La méthode de calcul fondé sur les centres de coûts

Les coûts sont, dans un premier temps, accumulés dans un compte réservé au centre ; ils sont dans un deuxième temps repartis entre les produits qui passent par ce centre.

Caractéristique de la méthode :

- Elle rattache les coûts à des centres, puis aux produits,
- Elle fait intervenir une répartition simple par étapes,
- Elle ajoute une nouvelle dimension à la méthode de calcul fondée sur la somme des ressources engagées dans la production.

Difficultés de la méthode

- La détermination de la part des ressources de chaque compte consommée par un lot particulier,
- Il existe des centres de coûts qui n'entretiennent aucune relation directe avec les produits ; exemple : laboratoires de recherche.

c) La méthode de calcul fondée sur une analyse d'équivalence

Consiste à établir une équivalence entre les produits, avant d'appliquer l'une ou l'autre des deux méthodes précédentes.

d) La méthode du coût variable

Dans la méthode du coût variable, seul les coûts variables sont considérés comme des coûts du produit (ou de l'objet de coût). Les coûts fixes constituent intégralement des coûts de la période. Les coûts variables, directs et indirects sont rattachés à chacun des produits. Le problème à résoudre est celui de l'affectation des coûts variables indirects. Pour ce faire, une ou plusieurs méthodes de répartition sont utilisées. Cette somme est déduite de la marge sur coût variable pour avoir le résultat.

Ventes – CVD (coût variable direct) - CVI (coût variable indirect) = MSCV (marge sur coût variable)

Total MSCV – Coûts fixes = Résultat

e) La méthode du coût direct (direct costing)

Le direct costing simple repose sur la distinction entre charges fixes et charges variables. Il consiste à n'imputer aux coûts que les charges variables.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables		
Charges fixes		

Dans cette méthode, seuls les coûts directs, variables ou fixes, par rapport au produit (objet de coût) sont considérés comme des coûts de produits (ou de l'objet de coût). Les coûts de période regroupent l'ensemble des coûts indirects par rapport au produit. Ils sont traités globalement et non par produit (pas besoin de clé de répartition) ; ce montant est déduit de la marge sur coût direct globale pour obtenir le résultat.

Ventes – CVD – CFD = Marges sur coûts directs

Total marges sur coûts directs – coûts indirects = Résultats

f) La méthode du coût direct amélioré (direct costing amélioré)

Cette méthode associe les méthodes du coût direct et du coût variable. Dans un premier temps, les charges variables directs et indirectes sont affectées aux différents produits. On détermine une marge sur coût variable par produit, les charges fixes spécifiques à soustraire de la marge sur coût variable par produit. On obtient alors sa contribution. Dans cette méthode, chaque produit est donc évalué sur sa capacité à dégager une contribution à la couverture des charges fixes indirectes et à la réalisation d'un profil global.

$$\mathbf{VENTES\ NETTES - CVD - CVI = MSCV}$$

$$\mathbf{MSCV - CFD = Contribution}$$

$$\mathbf{Total\ contributions - CFI = RESULTAT}$$

g) La méthode du coût complet

Elle considère l'ensemble des charges comme des coûts de produits. Il n'y a pas de coût de période. Le problème posé par cette méthode est celui des modalités de répartition des coûts indirects entre les produits, que ces coûts soient variables ou fixes. La première étape consiste à distinguer les coûts directs des coûts indirects. Les coûts directs, de par leur définition même, ne posent de difficultés de rattachement. Par contre, il est nécessaire de mettre en œuvre des modalités plus ou moins sophistiquées pour imputer les coûts indirects aux différents produits (méthode de l'affectation globale, clés de répartition différenciées, méthode d'équivalence). Après avoir réparti suivant une modalité ou une autre les charges indirectes entre produits, il est possible de calculer un coût complet, et un résultat par produit.

$$\mathbf{VENTES\ NETTES - CVD - CVI - CFD - CFI = RESULTAT}$$

h) La méthode du coût complet avec imputation rationnelle

Son principe consiste à imputer au produit seulement la part de coûts fixes correspondant à un niveau normal d'activité préalablement défini. La différence entre les coûts fixes totaux et les coûts fixes affectés aux produits constitue alors un coût de période, appelé mali de sous activité, lorsque le niveau d'activité réel est inférieur au niveau d'activité normal ou boni de sur activité, lorsque le niveau normal d'activité est dépassé. La différence réside dans la définition de l'activité normale. L'idée de base est que les coûts fixes de l'organisation correspondent à la disponibilité d'une certaine capacité de production, résultant de choix d'investissement opérés antérieurement. Toutefois, dans le cas d'une sous activité structurelle, la référence à cette capacité nominale peut perdre de sa pertinence. La norme habituelle est l'activité prévue, résultant des hypothèses budgétaires.

$$\mathbf{RESULTAT = (VENTES\ NETTES - CVD - CVI - CFD\ avec\ imputation\ rationnelle)}$$

i) *La méthode du coût volume bénéfique (CVB)*

Le modèle du CVB permet d'étudier l'effet sur le bénéfice de :

- divers volumes d'out-put en fonction d'une structure de coûts et d'une combinaison out-puts donnés ;
- une modification de la structure de coûts en fonction de volumes et d'une combinaison d'out-puts donnés ;
- les changements dans la combinaison d'out-puts en fonction d'une structure de coûts et d'un volume.

Il s'agit en fait de répondre aux interrogations suivantes :

- quelle sera l'évolution du résultat si le volume d'out-put varie ?
- quelle sera l'évolution du résultat si la structure de coûts est modifiée ?
- quelle sera l'évolution du résultat si la combinaison change ?

Ainsi présenté le modèle :

- Le revenu total peut être calculé par l'équation suivante :

$$y' = b'x$$

y' = revenu total

b' = revenu ou prix unitaire

x = nombre d'unités vendues

- Le coût total peut être calculé par l'équation :

y = coût total

a = coût fixe

b = coût variable unitaire

x = nombre d'unité traitées

- Le résultat peut être calculé à partir de ces 2 équations :

$$y' - y = b'x - (a+bx)$$

$$\text{Résultat} = (b' - b)x - a$$

$(b' - b)$ = marge sur coûts variables unitaires.

Le modèle fait appel aux 4 notions suivantes :

▪ **Le point mort**

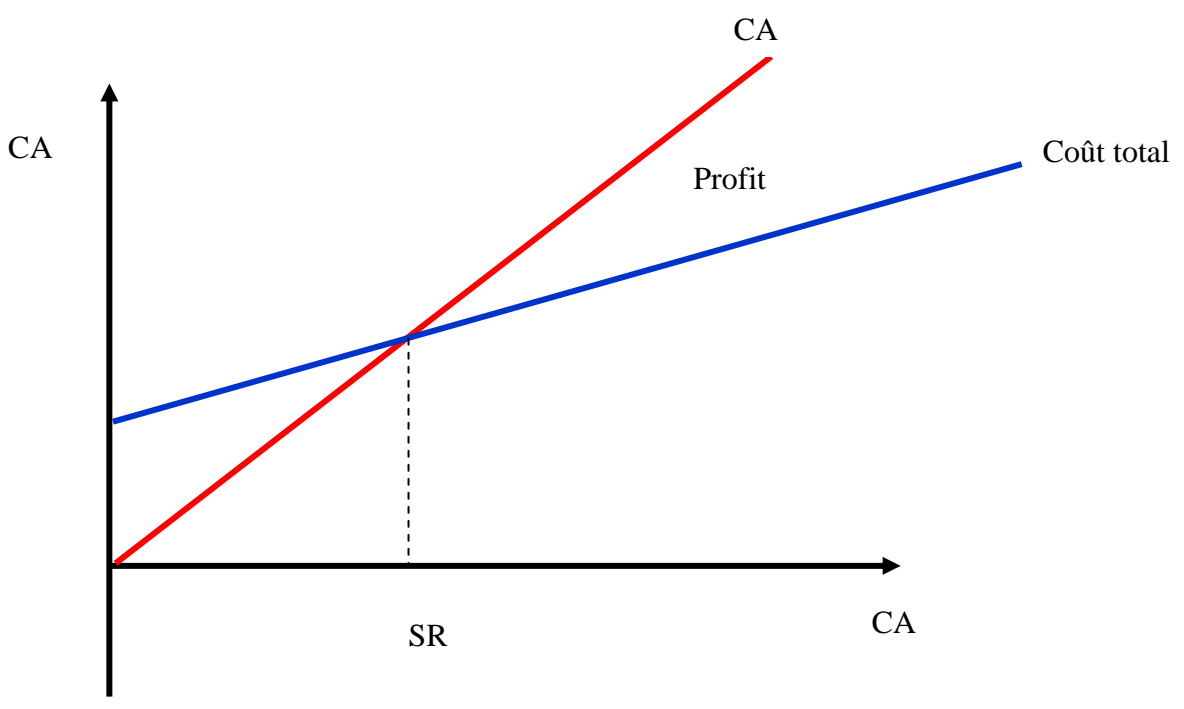
Il correspond au volume d'activité auquel l'entreprise a des revenus égaux aux coûts, c'est-à-dire qu'elle n'y enregistre ni bénéfice ni perte

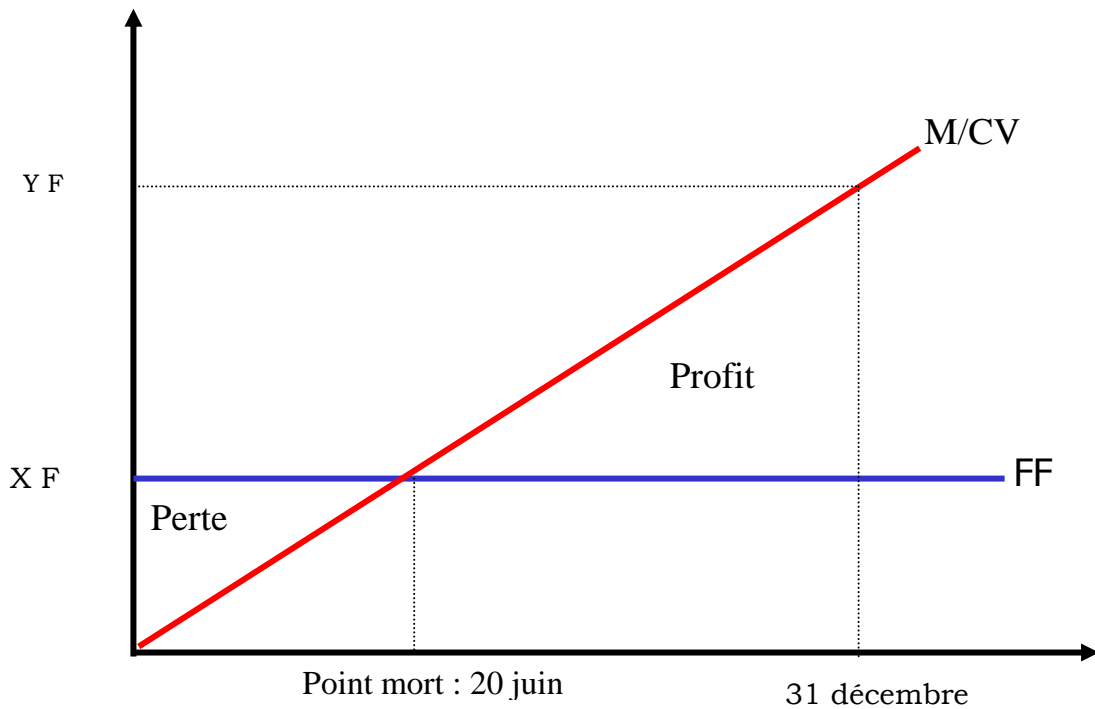
$$\text{Point mort en valeur} = \frac{\text{CA x Coûts fixes}}{\text{MCV globale}}$$

$$\text{Point mort en valeur} = \frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Taux de marge}}$$

$$\text{Point mort en quantité} = \frac{\text{Coûts fixes}}{\text{MCVu}}$$

$$\text{Point mort en jours} = 365\text{jrs} \times \text{SR}/\text{CA}$$





- **La marge de sécurité**

$MS = \text{volume d'activité atteint ou que l'on prévoit atteindre} - \text{volume d'activité correspondant au point mort. (CA - SR)}$.

- **Le bénéfice potentiel**

C'est le bénéfice maximum que vise l'entreprise lorsqu'elle fonctionne à pleine capacité. Bien que théorique et souvent difficile à atteindre à court terme (pour les raisons de turbulences de l'environnement), il demeure un repère important pour les gestionnaires les plus optimistes qui aiment prendre des risques calculés.

- **Le seuil d'indifférence**

C'est le niveau d'activité auquel 2 propositions portant sur la structure des coûts produisent le même résultat net.

EXERCICES D'APPLICATION :

CAS N°1 : L'entreprise de Mme SEREME est spécialisée dans la production et la vente de beurre de karité. Pour sa gestion elle utilise la méthode du coût variable.

Les renseignements concernant l'exercice N sont les suivants :

Fabrication et vente de beurre de karité	10 000 unités
Prix de vente du beurre de karité	500 f cfa
Coût variable de fabrication du beurre de karité	250 f cfa
Coût variable unitaire de commercialisation	50 f cfa
Charges fixes spécifiques	1 000 000 f cfa

L'activité de l'entreprise est irrégulière. Une étude statistique a permis d'obtenir les coefficients saisonniers ci-dessous :

Mois	J	F	M	A	M	J
Coefficients	1,0	0,9	1,2	1,3	1,1	1,0
Mois	J	A	S	O	N	D
Coefficients	1,5	1,6	0	0,8	0,9	1,2

Travail à faire :

1. Calculer la marge sur coût variable et le résultat de l'entreprise SEREME.
2. Déterminer le seuil de rentabilité.
3. Déterminer le point mort de l'entreprise.
4. Calculer la marge de sécurité et l'indice de sécurité.
5. Calculer l'indice de prélèvement
6. Indiquer quelle serait l'incidence sur le résultat d'un chiffre d'affaires supérieur de 10% aux prévisions initiales (à prix de vente constant).

CAS N°2 : La société MAROU assure la fabrication et commercialisation de trois produits G1, G2, G3. La clôture de l'exercice N, les données suivantes sont fournies par le service de comptabilité analytique :

Eléments	G1	G2	G3
Prix de vente unitaire	500	400	1 000
Quantité produite et vendue	800	375	1 800
Coût variable de production	250	320	750
Coût variable de distribution	50	20	120
Charges fixes globales	144 000		

Travail à faire :

1. calculer la marge sur coût variable et le résultat.

2. Déterminer le seuil de rentabilité (les ventes se répartissent régulièrement durant l'exercice).
3. Apprécier la contribution de chaque produit à la formation du résultat.

CAS N°3 : L'entreprise EVA spécialisée dans les bijoux exotiques fabrique et commercialise trois produits, Cannelle, vanille, et Orgeat. La comptabilité analytique a fourni, pour le premier trimestre de l'exercice N, les renseignements suivants :

	Cannelle	Vanille	Orgeat
Prix de vente unitaire	200	250	300
Quantité produite vendue	500	600	400
Coût variable unitaire de revient	100	125	225
Coût fixes unitaires spécifiques	50	80	5
Charges fixes communes non réparties	46 000		

Travail à faire :

1. Définir la notion de coût spécifique et indiquer son intérêt pour la gestion.
2. Calculer les marges et le résultat de l'entreprise EVA.
3. Apprécier la contribution de chaque produit au résultat de l'entreprise à partir des six critères suivants :

Critères	1 ^{er} rang	2 ^{ème} rang	3 ^{ème} rang
Taux de marge sur coût variable			
Marge sur coût variable			
Marge sur coût variable globale			
Taux de marge sur coût spécifique			
Marge sur coût spécifique unitaire			
Marge sur coût spécifique globale			

4. Indiquer le produit que doit privilégier l'entreprise si elle souhaite :
 - Accroître sa production de 1 % au cours du second trimestre de l'exercice N ;
 - Accroître son chiffre d'affaires de 10% au cours de ce même second trimestre.

Vous envisagerez les deux hypothèses suivantes

- 4.1. Les charges fixes spécifiques restent constantes.
- 4.2. Les charges fixes spécifiques varient proportionnellement à l'activité.

CAS N°4 : L'entreprise KANKA fabrique et vend deux produits Elo et Eloa. Pour le premier exercice N, vous disposez des informations suivantes :

- Achat de matières premières : 35 000 kg à 20 f cfa le kg ;
- Production : 20 000 Elo et 30 000 Eloa ;
- Consommation de matières : 0,5 kg pour une unité Elo et 2/3 kg pour une unité Eloa ;
- Ventes : 18 000 Elo à 60 f cfa l'unité et 22 000 Eloa à 36 f cfa ;
- Les achats de matières premières sont les seules charges directes et variables.

Travail à faire

Calculer les marges sur coût direct des produits Elo et Eloa sachant que les charges variables indirectes de production sont réparties sans ambiguïté aux quantités produites pour un montant de 600 000 f cfa et que les charges fixes s'élèvent à :

- 250 000 f cfa pour le produit Elo ;
- 150 000 f cfa pour le produit Eloa.

CAS N°5 : L'entreprise TINBO est spécialisée dans la fabrication de fenêtres en bois. Sa production mensuelle considérée comme normale est de 1 000 fenêtres.

Les charges mensuelles prévisionnelles de cette entreprise pour cette production sont les suivantes :

Charges variables : 11 000 f cfa	Charges fixes : 9 000 f cfa
----------------------------------	-----------------------------

Monsieur LOCRÉ, directeur de la comptabilité analytique de l'entreprise TINBO, vous communique les charges réelles suivantes relevées pour les mois de novembre et de décembre :

	Novembre	Décembre
Production	800	1 100
Coût total	17 800	22 400
Dont charges fixes	9 000	9 000

Travail à faire

1. Déterminer les coûts unitaires :
 - Sans imputation rationnelle des charges fixes ;
 - Avec imputation rationnelle des charges fixes.

Les calculs seront arrondis à deux chiffres après la virgule par excès.

Apprécier le niveau de ces coûts unitaires dans le cas de l'imputation rationnelle

IV / LA COMPTABILITE PAR ACTIVITE

La comptabilité par activité est une évolution remarquable des approches traditionnelles de la comptabilité fondées sur les produits et les services. En affectant les coûts aux produits et aux services selon les activités consommées pour produire, l'entreprise peut :

- éviter les erreurs d'évaluation de coûts causées par les systèmes comptables qui reposent uniquement sur un mode de répartition en fonction du volume ;
- améliorer considérablement le travail en termes de coûts, temps et qualité.

Le postulat de base de la comptabilité par activités est très simple. Elle reconnaît que les activités créent une demande d'activités. Les méthodes traditionnelles, au contraire, supposent que les produits et les services sont la cause des coûts.

La gestion par activités consiste à acquérir les connaissances et les habiletés requises pour être en mesure d'appliquer la comptabilité par activité d'une manière efficace en l'adaptant à une variété de contextes, autant dans les entreprises industrielles que de services. La détermination des coûts, la comptabilité des ressources, la comptabilité des activités, la gestion des coûts par activités, est au centre de ses préoccupations.

Deux objectifs :

- Augmenter la valeur des produits / services aux yeux des clients,
- Améliorer la rentabilité de l'entreprise.

1) Analyse des indicateurs d'activités

Prêter attention aux inducteurs des activités non essentielles ou non performantes (par exemple le déplacement des produits semi-finis d'un processus à un autre).

Pour éliminer une activité, il faut s'attaquer à son inducteur.

Exemple : l'élimination de l'activité déplacement des produits semi-finis d'un processus à un autre n'est possible que si on élimine la distance entre les processus. L'inducteur = distance.

La compréhension et la gestion des inducteurs est importante pour toute amélioration.

2) Mesure des facteurs clés de succès

L'analyse des activités et des inducteurs est périodique. Par contre, celle de la performance des activités est permanente. Partant, développer un système de mesure de performance axé sur l'amélioration continue au niveau des domaines clés. Ce système comporte trois étapes :

- Déterminer la mission au niveau des processus ou des activités :

- Améliorer la qualité,
- Réduire le temps de cycle,
- Améliorer le service aux clients,
- Améliorer la rentabilité et assurer la viabilité financière,
- Améliorer la sécurité,
- Améliorer l'implication des employés.
- Communiquer les objectifs : chaque agent doit comprendre l'importance de la mission définie et la relation entre chaque objectif et les activités ;
- Développer des mesures pour chaque objectif et les activités : ces mesures doivent indiquer comment chaque activité contribue à la mission. Elles doivent permettre d'évaluer la performance des activités et orienter les efforts d'amélioration.

3) Les principes de L'ABC :

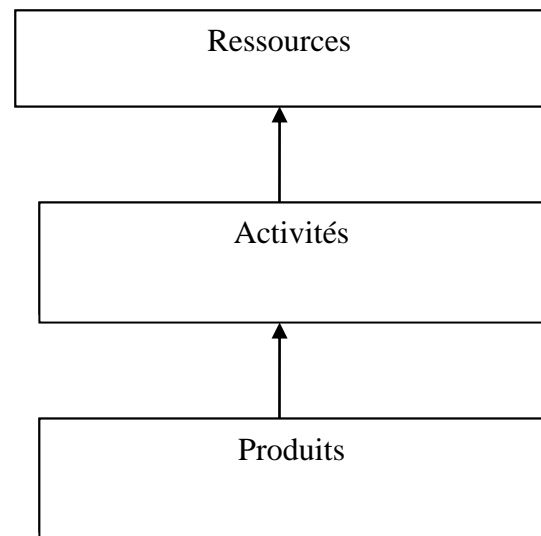
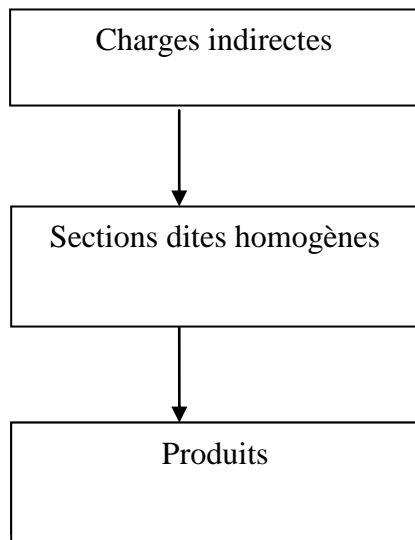
L'ABC devrait réconcilier les tenants des coûts complets et les tenants des coûts partiels puisqu'elle consiste à prendre le meilleur de chaque méthode : un coût complet d'une part, et pertinent d'autre part, ceci dans une optique stratégique de décision à moyen et long terme :

- politique de prix de ventes,
- choix de gamme,
- fabrication ou sous-traitance.

L'ABC permet de passer d'une logique traditionnelle d'absorption ou de répartition des coûts fixes par les produits à une logique de consommation de ressources via les activités.

D'une logique d'absorption de charges indirectes

à une logique de consommation de ressources via les activités



Des logiques opposées :

La comptabilité par activités vise à :

- « directifier » les charges indirectes ;
- « variabiliser » les charges fixes

La comptabilité rétablit une relation pertinente et logique entre les objets de coûts et les ressources nécessaires pour les produire en introduisant le concept d'activités. L'activité est logiquement au cœur de la méthode puisque ce ne sont les sections qui ont un comportement homogène mais les activités.

Les résultats attendus :

En plus de l'apport incontestable d'être une méthode plus fiable de calcul des coûts de revient, l'ABC permet de la mise en place d'un langage commun entre le contrôleur de gestion et les opérationnels au service :

- de l'analyse et de l'optimisation des activités et processus,
- du calcul de la rentabilité réelle des produits, clients, canaux de distribution,
- de la mesure et de l'analyse de la performance des activités supports et opérationnelles,
- de la définition et la mise en œuvre de nouvelles politiques de tarification des produits et services,
- de l'identification et de la gestion des ressources disponibles,
- de la simulation et de l'élaboration de budgets par activités.

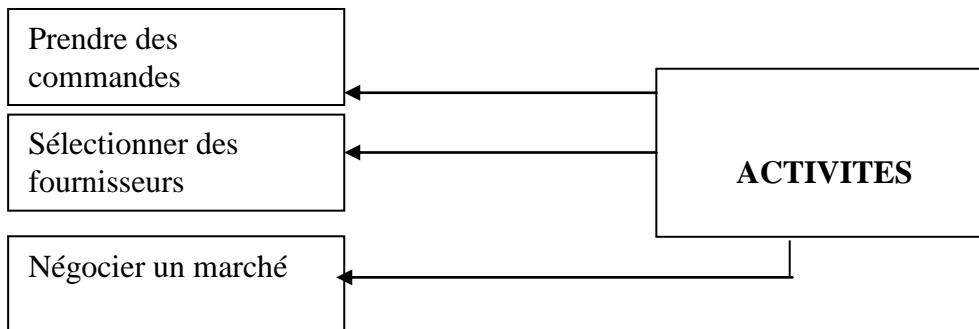
Quelques concepts :

Pour une bonne compréhension de la démarche de l'ABC, il nous faut définir les éléments suivants :

- les ressources,
 - l'activité,
 - le processus,
 - l'inducteur de ressources,
 - l'inducteur d'activité,
 - l'objet de coût.
- ◇ Les ressources : ce sont les éléments qui sont consommés par la production et la vente des objets de coûts. Ils correspondent aux charges retenues dans la comptabilité analytique (charges de personnel, loyers, électricité etc.).
- ◇ L'activité : c'est un ensemble de tâches élémentaires utilisant un certain nombre de ressources (temps/hommes ; machines, informations) concourant à l'obtention d'un résultat identifiable (une pièce tournée, une facture, une commande émise etc.) au bénéfice d'un client interne ou externe. Par exemple :
- prendre une commande ;
 - expédier une livraison ;
 - réceptionner une livraison ;
 - établir une facture ;
 - recevoir un client au guichet ;
 - élaborer un dossier de crédit pour un client
 - réaliser un tableau de bord etc.

La méthode ABC s'intéresse aux activités d'une fonction, et non à la fonction elle-même. La fonction est une partie de l'organisation hiérarchique de l'entreprise ; elle rassemble des personnes selon une logique métier qui exécute différentes activités. C'est l'essence même de la comptabilité par activité. Par exemple, les services n'ont pas un comportement homogène, leurs activités sont diverses et ne sauraient être mesurées à l'aune d'une même unité de mesure.

Fonction achats/ approvisionnement



✚ **Le processus** : il correspond au regroupement d'activités qui ont un lien entre elles et qui concourent à la production d'un bien, d'un service ou d'une prestation pour un client final externe ou interne. Un exemple de processus est le processus d'approvisionnement qui regroupe les activités suivantes :

- sélectionner les fournisseurs ;
- enregistrer les demandes d'approvisionnement du service production ;
- passer les commandes ;
- réceptionner les marchandises ;
- stocker les marchandises.

✚ **L'inducteur de ressources** : c'est la clé permettant de répartir les ressources consommées entre les différentes activités par exemple :

- nombre de personnes pour l'activité,
- Nombre de PC utilisés par l'activité concernée etc.

✚ **L'inducteur d'activité ou de coût** : il représente la clé permettant de répartir les activités consommées entre les différents objets de coût. En d'autres termes, c'est le déclencheur de l'activité, l'explication de la variation du volume de la fréquence de l'activité, par exemple :

➤ **Activité** : « éditer une facture ». A cette activité, plusieurs inducteurs d'activités sont possibles :

- nombre de livraisons
- nombre de clients
- nombre de facture
- nombre de lignes de factures.

Lorsque plusieurs inducteurs d'activité sont envisageables, trois critères de choix sont à considérer :

- l'inducteur qui prend le mieux en compte l'échelle de complexité du produit, service ou prestation ;
 - l'inducteur qui présente la meilleure linéarité entre la quantité d'inducteur d'activité et l'activité de base ;
 - et bien sûr, la facilité d'obtention de l'information.
- ✚ **L'objet de coût :** c'est ce que l'on veut valoriser. Il peut s'agir d'un bien, d'une prestation, d'un client, d'une combinaison d'éléments, d'un projet etc.

CHAPITRE 3 : PROCESSUS BUDGETAIRE

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outil de pilotage s'il leur est adjoit un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

1. LE BUDGET

1.1. Définition

- a) C'est un plan des activités futures d'une organisation. Il est exprimé principalement en termes financiers, mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières.
- b) Prévisions chiffrées de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée.
- c) Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établi sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières.

Dans l'organisation, le budget est la cheville ouvrière de :

- ◇ La planification : prévisions
- ◇ La communication : communication réciproques des attentes entre les responsables
- ◇ La coordination : cohérence et compatibilité des objectifs globaux et sectoriels
- ◇ Et du contrôle : comparaison prévision/réalisations, recherche d'inefficacités.

Comptabilité budgétaire : elle permet de

- D'anticiper l'avenir globalement et par secteur
- D'associer aux valeurs constatées les valeurs prévues ;
- D'analyser les écarts entre ces mêmes valeurs ;
- D'agir pour corriger les actions en cours ;
- D'actualiser les prévisions à l'horizon budgété en fonction des premiers résultats.

En somme, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées.

On distingue plusieurs modélisations de budget :

- Les budgets établis selon les activités (Activity Based Budgeting) ;
- Les budgets fondés sur les processus (Process Based Budgeting) ;
- Les budgets élaborés selon le comportement modélisé des coûts (coûts variables, coûts fixes, coûts mixtes etc.) ;
- Les budgets établis selon le degré d'analyse (direction par activité) préalable (Budget Base Zéro).

1.2. Rôles de budget

Le budget doit permettre :

- De préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- D'élaborer des plans à court terme ;
- D'estimer les revenus associés aux plans ;
- D'établir un plan d'investissement ;
- De déployer un plan de production ;
- De planifier les approvisionnements ;
- De prévoir l'embauche de main-d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- De dresser le budget de production ;
- D'établir le budget global ;
- D'assurer le suivi des plans ;
- De mesurer périodiquement dans quelle mesure les objectifs ont été atteints ;
- D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des gestionnaires ;
- D'intervenir pour rectifier les plans ;
- De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation.

1.3. Objectifs du budget

- a) Allouer des ressources aux centres de responsabilités ;
- b) Quantifier les plans ;
- c) Fixer des cibles de performances ;
- d) Coordonner les activités des différentes unités ;
- e) Diffuser (communiquer) les plans et objectifs de l'organisation ;
- f) Planifier et contrôler la performance organisationnelle.

2. Principes de base de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire obéit à certains nombre de principe de base dont :

- La totalité du système budgétaire
- Le Couplage du système budgétaire avec le système de décision et le style de management
- La contrôlabilité des éléments du budget
- La non remise en cause des politiques et stratégies
- Le contrôle par exception
- La motivation

a) Totalité du système budgétaire

Toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de :

- Préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis,
- Ne laisser aucune activité hors responsabilité.

b) Couplage du système budgétaire avec le système de décision.

- Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité ;
- Autant de budget que de centre de décision.

c) Contrôlabilité des éléments du budget

- Un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas ;
- La présentation du budget des centres de responsabilité doit séparer :
 - Les éléments dépendant du responsable du budget : ce sont les éléments contrôlables ;
 - Les éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action : ce sont les éléments non contrôlables. Dans ce cas, ces éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

d) Non remise en cause des politiques et stratégies

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle.

Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à :

- Détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnelle à moyen terme ;
- Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimée lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.

Il en va différemment lorsque l'entreprise n'est pas encore engagée dans le processus de planification. La stratégie de l'organisation est alors implicite et le budget s'inscrit dans un cadre stratégique non formalisé, parfois des plus flous.

e) Couplage du système budgétaire avec le style de management

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation.

- ✓ Lorsque la structure est très centralisée, les objectifs sont définis par la direction générale et les budgets sont établis selon la procédure descendante.
- ✓ Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative.

Le style de management intègre l'élément motivation : quel que soit le type de budgétisation, il est essentiel qu'il existe, à l'intérieur du système même, des forces de motivation qui poussent les responsables à :

- Accepter ou se fixer des objectifs ambitieux ;
- Réagir aux écarts et mener les actions correctives nécessaires à l'atteinte des objectifs.

Dans le style de management centralisé, on puisera généralement ces forces de motivation dans un système de « primes de budget » et de promotions destinées à inciter les responsables à réduire les écarts entre les objectifs et les réalisations, la convergence des objectifs particuliers vers les objectifs généraux étant assurée par le style descendant de la budgétisation. Dans le style de management participatif et décentralisé, les forces de motivation doivent avoir pour principal effet d'inciter les responsables opérationnelles à proposer des objectifs convergents avec les objectifs généraux de l'organisation et conformes à la stratégie. Cette incitation peut être développée matériellement et psychologiquement.

- ◇ Matériellement : par une prime de participation à la fois au résultat global de l'entreprise et à la « contribution » de ce centre budgétaire à ce résultat, selon une formule à définir qui aura l'avantage d'inciter les responsables du centre à éviter des comportements autonomistes et à développer, au contraire, l'esprit de solidarité.

- ◇ Psychologiquement, en développant une culture d'entreprise cohérente avec l'esprit et la logique d'une budgétisation participative intégrée dans le système de planification.

f) Contrôle par exception

L'analyse des écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte et permettre au pilote de l'unité concernée :

- De déceler les points de distorsion dans la réalisation du programme orienté vers les objectifs de l'unité ;
- D'imaginer et de conduire les actions correctives.

Les écarts ont ainsi pour but de fournir aux responsables une information exploitable : sélective et significative. Le principe de la gestion par exception : seuls les écarts significatifs (supérieurs à un seuil fixé et jugé comme admissible) sont analysés. Cette conception présente les avantages suivants :

- Elle met en lumière les points déterminants, ceux qui appellent une attention particulière en raison de leur répercussion par rapport aux objectifs ;
- Elle évite la dispersion de l'attention et la confusion qui résulte de la non hiérarchisation des problèmes ;
- Elle permet d'économiser du temps et donc de l'argent.

3. Les acteurs impliqués et leurs rôles

Au nombre des acteurs impliqués, on peut citer :

- **La direction générale :**

Elle établit les objectifs d'ensemble en s'assurant de leur comptabilité avec la mission, les intérêts de l'entreprise et des parties prenantes (associé, État, communauté, autres partenaires etc.), et les principales caractéristiques de l'environnement. Elle quantifie ces objectifs et les exprime en fonction de la performance attendue de chacune des unités administratives.

- **Le contrôleur de gestion :**

Il conçoit les documents de collecte d'informations budgétaires, rédige les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées. Il dirige les documents vers les unités concernées, les récupère, en fait l'analyse; consolide les budgets; Enfin, il participe, avec la direction et les responsables de budget en cause, à l'arbitrage budgétaire.

- **Les responsables des services :**

Sur la base des échanges qu'ils auront eus avec les membres de leur équipe de travail, le personnel de leur unité administrative, la direction de l'entreprise et leurs collègues, ils expriment, en les quantifiant, leurs objectifs, les actions à prendre pour les atteindre ainsi que les besoins en ressources pour réaliser les objectifs.

- **Le comité du budget :**

Véritable comité de sages pour les arbitrages budgétaires entre les divers responsables d'unités administratives, il a pour avantage d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront les choix de l'organisation, et de protéger le contrôleur, très souvent perçu comme le porteur de mauvaises nouvelles et comme celui qui "coupe".

4 Élaboration du budget

Les étapes de l'élaboration du budget s'articulent comme suit :

- a) *Études et analyses du contexte*
- b) *Fixation des objectifs annuels de l'organisation (service, département, etc.)*
- c) *Collecte, analyse et exploitation des données*
- d) *Le plan d'actions*
- e) *Budget des ressources*
- f) *Budget des charges*
- g) *Budget des investissements*
- h) *Budget général*
- i) *Budget de trésorerie*

5 Conditions de succès du processus du budget

- ◆ .Le budget est l'apanage de la direction générale
- ◆ .Par le budget, on utilise des chiffres pour gérer des comportements
- ◆ .Les objectifs sous-jacents sont réalistes et clairement exprimés
- ◆ .Les objectifs sous-jacents sont partagés
- ◆ .Un programme de formation approprié est prévu
- ◆ .Les hypothèses sous-jacentes sont soigneusement documentées
- ◆ .Le budget est utilisé pour se remettre en question
- ◆ .Le budget offre la flexibilité ;
- ◆ .Le budget permet une comparaison régulière avec les résultats réels
- ◆ .Le budget informe plus qu'il ne surveille

- ◆ .Le système d'encouragement est compatible avec les objectifs fixés au budget.

4. LES CINQ PHASES DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE

1: l'Envoi : LETTRE D'ORIENTATION BUDGETAIRE

Envoi par la Direction Générale aux différentes directions des objectifs et des axes stratégiques adoptés, avec les hypothèses retenues.

2: le Pré budget

Établissement du budget préliminaire de chaque entité, accompagné d'une note explicative

3: La consolidation

C'est le regroupement par le CG des différents budgets, auxquels sont ajoutées les réponses aux questions suivantes:

4: la négociation

Entre la Direction Générale et les centres de responsabilités d'où modification éventuelle du pré-budget.

5: L'Adoption

Adoption par les organes constitués (conseil d'administration, conseil de surveillance).

5. DEPLOIEMENT DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE

1. Le pré budget

Il est recommandé de construire un pré budget avant d'entreprendre la budgétisation par fonction et par centre de responsabilité.

Ce pré budget constitue :

- Un budget global, non mensualisé et non détaillé par centre de responsabilité ;
- Un budget établi sur la base de la première année du plan opérationnel à moyen terme ;
- Un budget préparé par le service chargé du budget (contrôle de gestion par exemple), avec la participation des spécialistes fonctionnels. Par exemple : le chiffre d'affaires est calculé par la direction du marketing, la masse salariale par la direction des ressources humaines ;
- Dans les entreprises organisées en divisions, la pré-budgétisation est souvent pratiquée par division (pouvant être considérée comme une PME).

Le pré budget est un budget doublement global :

- Il n'est pas mensualisé ;
- Il n'est généralement pas détaillé par produit ni même par activité.

2. But de la pré-budgétisation

- Eviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne soit anarchique ;
- Eviter que la construction des budgets détaillés, par centre de responsabilité, ne conduise pas à un budget général qui ne serait que la consolidation des budgets particuliers, élaborés de manière autonome, parfois sans référence aux objectifs de l'entreprise.

Pour ces raisons, le pré budget global est établi à titre de guide. Et c'est à la direction générale qu'il appartient d'impulser le processus budgétaire, même dans les structures décentralisées pratiquant un management participatif, à travers la lettre d'orientation générale.

3. Construction du pré budget

Construction du pré budget : le modèle de base

- Le modèle de calcul du point mort
- La méthode du coût variable.

Exemple

A construire de bas en haut		Chiffre d'affaire - Rabais Remises Ristournes accordées		%
	1	= CHIFFRE D'AFFAIRES NET		100
		- Coût variable de production des produits vendus - Coût variable de distribution		
	2	= Marge sur coût		
	3	Frais fixes <ul style="list-style-type: none"> • De production • De distribution • D'administration • Etc. 		
4	= Résultat (2-3)			

Contrairement à la comptabilité analytique qui déroule le modèle de haut en bas (allant du chiffre d'affaires au résultat, en gestion budgétaire, compte tenu du but incitatif et directif du pré budget, ce modèle doit être utilisé à partir de l'objectif de résultat, donc de bas en haut.

Pour les entreprises disposant d'un plan à long et moyen termes, ce modèle pourra être aménagé pour tenir compte de l'objectif de capacité d'autofinancement.

Exemple de budgétisation globale

Données de base

- Objectifs de capacité d'autofinancement	5000
- Dotation aux amortissements (base actuelle plus éventuellement dotation additionnelle pour investissements prévus)	3000
- Charges de structures (hors dotation)	20000
- Taux de marge (sur coût variable) moyen (actuel)	40%
- Taux d'impôt	50%

Calcul du chiffre d'affaires à réaliser

1. Calcul du résultat avant impôt (taux d'impôt = 50%)

CAF = Résultat + dotation aux amortissements

D'où Résultat net = CAF – dotations aux amortissements = 5 000 – 3 000 = 2 000

Résultat avant impôt = 2000 / 0,5 = 4 000

Eléments	Montants	%
Chiffres d'affaires	67 500	100
- Coût variable des produits vendus		60
= Marge sur coût variable	27 000	40
- Charges fixes (y compris amortissements)	23 000	
= Résultats	4 000	

4. Le budget de la fonction commerciale

Il peut être décomposé en deux sous budgets :

a. Le budget des ventes qui comprend deux sous ensembles :

- ◆ Le programme des ventes, établi en volume ;
- ◆ Le budget des ventes proprement dit, qui est la traduction du programme des ventes en unités monétaires.

b. Le budget des charges de commercialisation, décomposé en :

- ◆ Coûts variables de distribution
- ◆ Coûts fixes de la fonction commerciale

✓ Ventilation du budget des ventes

Le budget des ventes, en volume (programme) et en unités monétaires (budget proprement dit) abouti au chiffre d'affaires budgétisé.

Ce budget doit être ventilé :

- Par période mensuelle (éventuellement trimestrielle) ;
- Par secteur, par région et par pays ;
- Par produit ou par famille de produits, en distinguant les produits actuels et les produits nouveaux.

Selon les besoins de gestion, on peut envisager d'autres ventilations :

- Par couple produit marché, pour les produits vendus sur plusieurs marchés, avec généralement des différences de prix et de marge.
- Par canal de distribution : grossistes, agents, courtiers, distributeurs agréés...
- Par client ou par famille de client, avec une sous ventilation entre clients existants et clients nouveaux.

Pour passer du programme des ventes au budget des ventes, il est nécessaire de définir au préalable :

- Le tarif ou prix de vente
- Le barème des remises

Le tarif ou prix de vente : doit tenir compte des valorisations de tarif ou de prix en cours d'année.

Le barème des remises :

- Remises quantitatives : réduction sur facture traduite par un tarif dégressif en fonction des quantités commandées ;
- Remises hors facture (ou remise de fidélité ou de fin d'année ou ristournes).

c. Budget des charges commerciales

Parmi les charges commerciales :

- Certaines sont liées aux ventes : ce sont les charges variables.
- D'autres procèdent de la structure : ce sont les charges fixes.

Implication : tenir compte, dans l'élaboration du budget de ces charges, du critère de variabilité en prenant en considération, dans les prévisions, l'évolution à la fois de l'activité et de la structure commerciales, sans négliger la distinction entre les charges directes et les charges indirectes par rapport aux critères de ventilation (produits, segments d'activité, etc.).

- ❖ Charges variables de distribution (emballages et frais de manutention ; transport sur ventes, commissions sur ventes, etc.) ;

- ❖ Charges fixes de commercialisation (procéder à une ventilation entre : charges directes et charges indirectes, afin de faciliter les analyses en termes de marges sur coût variable et de contribution selon la méthode du direct costing amélioré).

5. Budget de la fonction production

Le budget de production, en économie de marché, est établi de manière subséquente à celui des ventes, de telle sorte qu'il respecte les contraintes de commercialisation.

Il existe cependant une interdépendance entre les deux budgets. S'il n'est pas concevable de déterminer le programme de production en ignorant les possibilités de commercialisation, il est également exclu d'établir des objectifs de vente sans tenir compte du potentiel de fabrication. Le programme initial des ventes devra être révisé si la capacité directe et indirecte (y compris donc le potentiel de sous-traitance) ne permet pas de satisfaire la demande de la fonction commerciale. De même, si le programme de production, tel qu'il a été construit à partir du programme des ventes, engendre une sous utilisation de la capacité de production, cela peut entraîner, de la part de la direction générale, une remise en cause des objectifs de vente initiaux. Si le budget de production doit tenir compte des contraintes de distribution, il doit également respecter les contraintes spécifiques de la fonction de production en place, augmentée éventuellement de la capacité supplémentaire résultant de la réalisation des investissements prévus dans le budget des investissements, ainsi que du potentiel de sous-traitance dont bénéficie l'entreprise.

Les principales contraintes de production sont :

- Main-d'œuvre : disponibilité, qualification, etc. ;
- Moyens matériels de production : disponibles, investissements, location ;
- Matières premières, fournitures (approvisionnement) ;
- Utilisation de la capacité de production ;
- Respecter les contraintes de commercialisation.

L'organisation de la production et la construction du programme de fabrication dans les conditions optimales, compte tenu des contraintes, nécessite souvent l'utilisation de technique variées, avec le recours, en particulier, à la recherche opérationnelle et à la programmation linéaire.

⇒ Prise en compte de la politique de stockage

Si le programme de production, en quantité physique découle du programme des ventes, les deux ne sont pas totalement identiques. En effet, les quantités à produire dépendent également de la politique de stockage et de l'objectif de stock final des produits finis.

Programme des ventes
 + Objectif de stock final
 - Prévision de stock initial

= Programme de production

Exemple :

Prévisions de ventes du mois de mai :	5 000 unités
Stock au 1 ^{er} mai :	100 unités
Objectif de stock au 31 mai :	500 unités
Programme de production pour mai :	5 400 unités

⇒ **La programmation linéaire comme technique de gestion de la production**

Elle permet de répondre à l'interrogation suivante : le programme des ventes déterminé en amont par la direction commerciale permet de saturer les contraintes productives et ce, de façon optimale en termes de résultats attendus. Sous cette forme, le problème a deux aspects qui seront envisagés successivement :

- Assurer, si possible le plein emploi des capacités productives ;
- Choisir une combinaison de production qui maximise la rentabilité.

6. Le budget de la fonction approvisionnement

La fonction a pour mission de satisfaire les besoins en matières premières, composants, fournitures ou services divers, nécessaires à la réalisation des opérations industrielles ou commerciales de l'entreprise. L'approvisionnement commence par l'expression d'un besoin à satisfaire par un acte d'achat et se termine après que la commande ait été livrée, reconnue conforme en quantité et en qualité, stockée ou remise au service utilisateur et que le fournisseur ait été payé.

a. Le budget des approvisionnements

Il peut être décomposé en deux sous budgets :

- Le budget des achats

Il comprend lui-même deux sous ensembles :

- Le programme des achats ;
- Le budget des achats proprement dits, qui est la traduction en unités monétaires du programme des achats.
- Le budget des frais d'approvisionnement

❖ **Le budget des achats**

C'est un budget « résultant », autrement dit, il dépend :

- Pour les marchandises, du budget des ventes ;

- Pour les matières, du budget de production.

Sont but est d'assurer une gestion optimale des stocks, en évitant :

- La rupture des stocks, génératrice de manque à gagner ;
- Leur gonflement, générateur de frais financiers.

❖ Programme et budget des approvisionnements

Afin que les ateliers puissent disposer des matières et fournitures nécessaires lorsqu'ils en auront besoin, il convient d'établir le programme des approvisionnements ainsi que le budget correspondant. De même que pour passer du programme des ventes au programme de production, il avait été nécessaire de définir et d'intégrer la politique de stockage des produits finis, pour passer du programme de production au programme des approvisionnements, il convient de fixer préalablement une norme de stockage au niveau des matières premières et de prévoir le stock départ.

⇒ Mensualisation du programme et budget annuels

La mensualisation du programme d'approvisionnement implique, comme préalable que le budget des ventes pour les marchandises et le budget de production pour les matières aient été eux-mêmes mensualisés.

Lorsque la consommation est régulière, les dates de commande reviennent à intervalle régulier et les quantités à commander sont fixes. Le problème consiste alors à déterminer le nombre de commandes optimal, celui-ci pouvant être calculé mathématiquement, de telle sorte que soit minimale la somme des deux éléments suivants :

- * le coût de possession des stocks
- * le coût de passation des commandes.

Lorsque la consommation est irrégulière, le stock doit être surveillé. En particulier, le risque de rupture de stock, due à une demande supérieure aux prévisions, implique la constitution d'un stock de sécurité permettant de faire face aux aléas. Ce stock de sécurité peut être déterminé mathématiquement sur la base :

- * Du coût de possession ;
- * Du coût de rupture ;
- * De la probabilité de rupture.

Mais, dans la pratique, le stock de sécurité est le plus souvent déterminé empiriquement sur la base d'un pourcentage du stock minimum (par exemple, 25 ou 50%).

Le stock minimum est lui-même égal à la quantité de matières à consommer pendant la période correspondant au délai d'approvisionnement. Le stock de sécurité implique que l'on

ait prévu, en outre, le cas d'une commande à exécuter d'urgence, le stock minimum devant alors être augmenté d'une marge de sécurité qui constitue le stock de sécurité.

⇒ **Importance de la classification des matières et des marchandises**

Qu'il s'agisse de la budgétisation des approvisionnements ou de leur contrôle, il est important de connaître la répartition des consommations de matières, de fournitures et de marchandises.

1) Loi 20/80

Si on classe les matières et les marchandises consommées par ordre croissant de valeur, on constate généralement qu'environ 20% de la nomenclature représentent sensiblement 80% de la valeur totale des consommations. Dans ces conditions, il est de bonne gestion :

- De budgétiser et de contrôler rigoureusement les produits et les matières dits 20/80.
- De budgétiser et de contrôler les marchandises et les matières dites 80/20, de manière plus approximative, avec des commandes déterminées empiriquement.

2) Méthode ABC

Cette méthode s'inspire du même esprit et des mêmes soucis d'économie, mais elle partage la nomenclature en trois groupes, A (10% de la consommation en nombre de produits, 65% de la consommation en valeur), B(25/25) et C(65/10).

⇒ **Politique d'approvisionnement**

La définition de la politique d'approvisionnement constitue un préalable à la budgétisation.

Exemple de cadence d'approvisionnement

Matières	Cadence des commandes	Stock de sécurité
A	Mensuelle	1 mois
B	Trimestrielle	2 mois
C	Annuelle	3 mois

Budget des frais d'approvisionnement

1) Eléments principaux du budget des frais d'achat et de réception (coût de passation des commandes).

- Salaires et charges des services d'achat et de réception ;
- Frais de déplacement des acheteurs (auprès des fournisseurs, foires, congrès....)
- Frais de communication (téléphone, fax....)
- Loyers ou amortissement concernant les locaux utilisés, les matériels et mobiliers.
- Etc...

2) Eléments principaux du budget des charges liées aux stocks (coût de possession des stocks)

- Salaires et charges des services de gestion des stocks et de magasinage ;
- Loyer de l'argent immobilisé dans les stocks ;
- Loyers ou amortissement concernant les locaux, installations et matériels utilisés, y compris les moyens de manutention ;
- Frais d'éclairage, de chauffage et d'entretien des locaux ;
- Entretien des stocks et du matériel, y compris le gardiennage ;
- Frais d'assurance des stocks, des locaux, des matériels et moyens de manutention ;
- Pertes éventuelles par coulage ou détérioration ;
- Etc.....

Cette approche globale pourra être complétée et affinée selon deux directions principales :

- Par famille d'articles et de matières, lorsqu'il existe des disparités importantes de coût d'acquisition ou de stockage entre les articles ou matières achetées ;
- Par service, dans une optique de budgétisation et de contrôle par centre de responsabilité, lorsque la fonction approvisionnement est structurée en plusieurs unités de gestion (service achats, service réception, magasin, gestion des stocks, etc...).

Le modèle de gestion des stocks de Wilson

<p>Objectifs Minimiser le coût de gestion des stocks qui comprend le coût d'obtention des commandes et le coût de possession du stock.</p>	<p>Hypothèses Ventes ou consommations régulières Docilité du fournisseur Unicité du tarif du fournisseur</p>
<p>Paramètres C = consommation annuelle en quantité ; Ca = coût d'obtention d'une commande t = taux de possession du stock par an p = coût d'un article</p>	<p>Inconnues Q = quantité économique Ou N = nombre de commandes, avec $N = C/Q$</p>

Budget des frais d'approvisionnement

Nature des charges	Achats	Magasin
Salaires	120.000	60.000
Matières consommables		10.000
Assurance (vol, incendie)		150.000
Transport	250.000	
Electricité	5.000	4.000
Fournitures de bureau	10.000	6.000

Frais de télécommunication	5.000	
Amortissements	35.000	70.000
TOTAL	200.000	300.000
Unité d'œuvre	Commande	Valeur moyenne du stock
Nombre d'unités d'œuvre	8	10.000.000
	25.000	3%

Le coût de passation (ou d'acquisition) d'une commande (Ca), comme l'illustre le tableau ci-dessus, est égal à :

$$\frac{\text{Total du budget « Achats »}}{\text{Nombre de commandes prévues}}$$

Le taux comptable de possession (t) a été défini par la formule :

$$\frac{\text{Total du budget « Magasin »}}{\text{Valeur moyenne du stock ;}} \times 100$$

Il convient de lui adjoindre, pour en faire un taux complet :

- Le coût financier de l'investissement que représente le stock ;
- Et le coût de dépréciation du stock (obsolescence).

Exemple :

- Coût de l'investissement = 5%
- Coût de la dépréciation = 2%.

On aurait un taux complet de possession du stock de :

$$3\% + 5\% + 2\% = 10\%.$$

Soit C = Consommation (consommation annuelle)

Soit N = Nombre de commandes

Le stock moyen (SM) est donné par la formule

$$\frac{C}{2N}$$

Plus N augmente, plus le nombre de commandes augmentent (et donc le coût total de passation des commandes), mais plus le stock moyen diminue (et donc le coût de possession du stock).

On peut donc écrire :

$$\text{Coût total de passation des commandes} = Ca \times N = Nca$$

$$\text{Coût de possession du stock (Cp)} = \frac{C}{2N} \times \frac{t}{100} = \frac{Ct}{200N}$$

(à minimiser)

L'inconnue étant N, on remarque que le produit des deux coûts est constant :

$$NCa \times (Ct/200N) = CaCt/200$$

Pour que la somme des deux coûts soit minimale, il suffit que les deux termes soient égaux :

$$NCa = Ct/200N$$

$$N^2 = Ct/200Ca$$

$$N = \sqrt{\frac{CT}{200Ca}}$$

Exemple :

Une entreprise, ayant calculé son coût d'acquisition des commandes $Ca = 60$ F et son taux de possession des stocks $t = 12\%$, cherche la cadence d'approvisionnement la plus rentable pour une matière M1, dont la consommation annuelle C représente 16.000 F (1.000 unités à 16 F).

La formule donne :

$$N = \sqrt{\frac{16.000 \times 12}{200 \times 60}}$$

$$N = 4$$

On peut obtenir ce résultat par un tableau :

Cadence N	Ca	Cp	Coût total
½	30	1920	1950
1	60	960	1020
2	120	480	600
3	180	320	500
4	240	240	480
5	300	192	492
6	360	160	520
7	420	137	557
8	480	120	600

9	540	106	646
10	600	96	696
11	660	87	747
12	720	80	800

8. Le budget de la fonction administration

a. Contenu de la fonction administration

La fonction administration est souvent définie comme l'ensemble des activités particulières qui, dans toute organisation, coordonne les autres activités (commerciales, techniques, sociales, etc.). Elle est également comme une fonction de production d'informations. Réduite à la direction dans les petites entreprises, elle regroupe, dans les grandes entreprises, de nombreux services ou départements : comptabilité, contrôle de gestion, études et planification, recherche et développement, service juridique...ainsi que certaines directions fonctionnelles (direction des ressources humaines, direction financière...et la direction générale proprement dite).

b. Caractère général des charges administratives

Ce sont des charges réputées fixes.

Le plus souvent, la budgétisation de ces charges consiste en une reconduction des frais engagés au cours de l'exercice précédent et de l'année en cours, majorés pour tenir compte de la tendance observée dans le passé, tendance pratiquement toujours à la hausse, et des augmentations de prix et de salaires prévisionnelles. Il convient de lutter contre cette pratique, en recourant notamment :

- A l'analyse de la valeur au niveau des services de la fonction administrative ;
- Aux cercles de qualité ;
- A la base du budget à base zéro ou par activité.

c. Structure du budget d'administration générale

Ce budget comprend :

- Les budgets de fonctionnement du siège et des services centraux ;
- Le budget de recherche et développement ;
- Le budget de publicité générale (ou de notoriété) ;
- Le budget des frais financiers ;
- Et l'ensemble des budgets qui sont sous la responsabilité de la direction.

Chacun de ces sous budgets doit être décomposé en charges de structure (dont la réduction ne peut résulter que des décisions de licenciement et/ou de désinvestissement) et en charges modulables.

9. Le budget des investissements

Il répond à trois objectifs :

- Calculer avec précision le montant des investissements prévus ;
- Affecter les ressources nécessaires à leur financement ;
- Déterminer un responsable pour chaque projet d'investissement.

En principe, il existe un plan d'investissement à moyen terme qui a été quantifié en valeur monétaire et dans lequel les projets sont repartis année par année.

Le budget des investissements consiste, pour l'exercice à venir, à :

- Reprendre les investissements de l'année en cours qui ne seront pas terminés au début du prochain exercice ;
- Retenir les projets à engager au cours de ce même exercice.

Pour chaque projet, il s'agit ensuite de préciser :

- Son découpage en tranches successives ;
- La date de mise en service retenue ;
- Le planning des travaux, établi sur la base d'un compte à rebours à partir de la date de mise en service ;
- Les coûts prévisionnels, eux-mêmes détaillés par tranche et par nature de charges (matériel acheté, travaux sous traités, travaux réalisés par l'entreprise, transport, etc.).

⇒ L'évaluation des projets d'investissement

- Les critères d'origine comptable : taux de rentabilité moyenne comptable

$$\frac{\text{Bénéfice}}{\text{Investissements}}$$

Le numérateur peut être :

- Le bénéfice brut d'exploitation
- Le bénéfice net d'exploitation après amortissement
- Le bénéfice après impôt.

Le dénominateur peut être :

- Le montant de l'investissement initial ;
- La valeur moyenne des immobilisations au cours de la durée de vie du projet ;

- La valeur nette des immobilisations annuelles dans le cadre de la recherche d'un taux annuel de rentabilité.

Le taux de rentabilité comptable peut donc être calculé par la méthode globale qui suit :

Total des bénéfices dégagés au cours de la durée de vie du projet

Investissement initial ou moyen

Critère de choix : l'investissement ayant le taux le plus élevé.

Exemple :

Un investissement d'une valeur de 250.000.000 a une durée économique de 5 ans. Les comptes d'exploitation prévisionnels en découlant montrent les résultats nets suivants (en millions de F) :

	An1	An2	An3	An4	An5
Résultat net	40	30	20	10	0

La valeur résiduelle de l'investissement = 0.

$$T = \{ (40 + 30 + 20 + 10 + 0) / 5 \} / (250 / 2) = 16\%.$$

- Le critère du délai de récupération des capitaux investis

Cette méthode répond à la question de savoir : en combien d'années ou de mois le montant investi est récupéré. C'est donc un calcul en temps où l'entreprise choisit l'investissement qui se rembourse le plus vite. La période de remboursement est déterminée soit sur la base des bénéfices nets comptables, soit sur la base des flux nets de trésorerie, ce qui est plus sûr et plus significatif (résultat net avant affectation + dotations aux amortissements + provisions de type durable). Exemple :

Années	Investissements	Cash flow	Cash flow cumulé
0	250		
1		90	90
2		80	170
3		70	240
4		60	300
5		50	350

On voit que l'investissement est récupéré entre la 3^e et la 4^e année, plus précisément après 3ans et 2 mois.

- Les méthodes fondées sur l'actualisation

L'actualisation permet de rendre comparable des flux de trésorerie survenant à des périodes différentes. La formule d'actualisation d'une somme F dégagée au terme de n années a une valeur présente égale à :

$$\frac{F}{(1 + t)^n}$$

t étant le taux d'actualisation mesurant le coût des capitaux mis à la disposition de l'entreprise.

Exemple :

Un projet d'investissement est caractérisé par des flux nets de trésorerie dégagés à la fin de 5 années successives :

Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
1.000 F	2.000 F	2.500 F	3.000 F	5.000 F

Investissement : 10.500 F

Coût de financement de cet investissement : 8%.

- Taux interne de rentabilité

La formule générale du calcul du TIR repose, comme la VAN, sur les techniques d'actualisation. Elle permet d'évaluer la rentabilité et le risque liés aux investissements sans faire intervenir de données exogènes comme le taux d'actualisation choisi arbitrairement dans le cadre de la VAN. Il s'agit donc de rechercher le taux qui rend équivalents investissements (actualisés) et rentrées nettes de trésorerie (actualisées), et comparer ce taux de référence, de manière à n'investir que si :

Taux interne > taux de référence

9.2. La budgétisation des investissements

a) Budget d'investissement

Un investissement peut être budgétisé de trois manières différentes :

- Par la date d'engagement ;
- Par la ou les dates de règlement ;
- Par la ou les dates de réception (réception provisoire, réception définitive).

b) Budget de financement

Parallèlement au budget d'investissement, doit s'élaborer un budget de financement, afin d'avoir l'équilibre Investissement = Financement

Le financement sera décomposé en :

- Autofinancement

- Capital
- Emprunts et/ou leasing
- Subventions
- Dons
- Etc.

Ensuite, le projet de financement sera découpé par année, chaque année étant découpée en sources de financement.

10. Le budget de trésorerie

a. Un budget résultant

Dans l'ordre logique de la budgétisation, le budget de trésorerie est le dernier. De même que le budget des ventes constitue généralement le goulot d'étranglement n°1 et doit par conséquent, être étudié en premier, de même le budget de trésorerie constitue la conséquence (et dans une certaine mesure la condition) de tous les autres budgets ; il est étudié en dernier.

b. Objet

L'objet du budget de trésorerie est de traduire, en termes monétaires (encaissements et décaissements), les charges et les produits générés par les différents budgets : ventes, production, approvisionnement, investissements, fonctionnement.

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- S'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements, en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou des mois donnés.
- Connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et d'encaisse, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

Trois problèmes se posent :

- o Comment prévoir la trésorerie : comment les ventes vont-elles se transformer en liquidités et comment les charges vont-elles se traduire en exigibilité ?
- o Comment budgétiser la trésorerie : comment établir un ou plusieurs tableaux d'ensemble de l'évolution de la trésorerie et comment ajuster les liquidités et les exigibilités ? (politique financière, période du budget, révision du budget).
- o Comment contrôler la trésorerie : le contrôle portera sur les deux composantes de la trésorerie : liquidités et exigibilités. Il visera à mettre en évidence les écarts et à en situer les responsables. Une saine gestion de la trésorerie aura un double objectif :
 - Eviter de laisser stériles les excédents pendant les périodes d'aisance financière ;
 - Prévenir les déficits pendant les périodes de restriction.

- Loyer : selon le contrat de bail ;
 - Assurance : généralement, la prime annuelle est réglée à une date donnée ;
 - Eau, gaz, électricité, téléphone : selon politiques des fournisseurs.
- 5)Transport et déplacements (administratifs, sur ventes, sur achats) ;
- 6)Publicité : voir les contrats et leurs conditions ;
- 7)Frais financiers : voir politique financière de l'entreprise et conditions bancaires.
- 8)Ne pas oublier que les dotations aux amortissements et aux provisions ne sont pas des charges décaissables ;
- 9)TVA : selon la loi en vigueur.

ETABLISSEMENT DU BUDGET DE TRESORERIE

Survenant après l'approbation des autres budgets, il nécessite plusieurs étapes indispensables qui permettent un bouclage de la démarche budgétaire finalisée par les documents de synthèse prévisionnels :

- La collecte des informations ;
- La préparation des budgets partiels de trésorerie ;
- L'élaboration et l'ajustement du budget récapitulatif de trésorerie.

a) Collecte des informations

Le budget de trésorerie relie des informations budgétaires d'exercices différents.

Les éléments nécessaires pour élaborer le budget de l'année en cours sont :

- Le bilan de l'année précédente ;
- Tous les budgets approuvés de l'année en cours ;
- La connaissance des modes de règlement de l'entreprise ;
- Les décaissements et encaissements exceptionnels qui n'entrent pas dans le cadre d'un budget précis.

Il est impératif de s'assurer de l'exhaustivité des informations collectées et également de leur fiabilité. Il est alors possible d'organiser la phase de préparation des budgets partiels.

b) Les budgets partiels de trésorerie

Ces budgets sont établis généralement en montant hors taxes. Les encaissements et les décaissements doivent être exprimés toutes taxes comprises. Par ailleurs, l'application des règles fiscales en matière de TVA oblige à un calcul particulier pour déterminer le montant de la « TVA à décaisser » du mois qui sera payable le mois suivant (ou selon la législation fiscale en vigueur. C'est pourquoi il est fréquent d'établir trois budgets partiels :

- Un budget des encaissements ;

- Un budget de TVA ;
- Un budget des décaissements.

❖ **Le budget des encaissements**

- Tenir compte du chiffre d'affaires TTC et du montant de la TVA facturée du mois.
- Tenir également compte des décalages d'encaissements induits par les modes de règlement, sans oublier les créances clients figurants au bilan de l'année précédente.

❖ **Le budget de TVA**

Ce budget permet le calcul du décaissement de la TVA selon les règles de droit.

Exemple :

TVA due du mois M = TVA facturée du mois M

- TVA récupérable sur immobilisations du mois M
- TVA récupérable sur achats du mois M ou M-1 (selon la fiscalité en vigueur).

La « TVA due » d'un mois donné est payable dans le courant du mois suivant (ou selon la législation fiscale en vigueur).

Attention : ne pas omettre les données du bilan de l'exercice précédent (TVA récupérable et TVA due ou crédit de TVA).

❖ **Le budget des décaissements**

Il regroupe les dépenses figurant dans les budgets de charges et d'investissements, selon leurs modes de règlement. Ces règlements sont repris pour leur montant TTC.

On y retrouve les montants de la « TVA due » obtenus dans le budget de TVA.

Attention : ne pas omettre le règlement des tiers (fournisseurs) pour des dettes contractées au cours de l'exercice précédent et dont le paiement est étalé sur l'exercice en cours du fait des modes de règlement.

Exemple:

La Société RACINE fabrique et commercialise un seul produit & au prix de 5 000 f HT. La vente du produit est assurée par des vendeurs rémunérés par des commissions indexées sur un pourcentage du chiffre d'affaires. La fabrication d'un produit nécessite :

- 10kg de matières premières à 50f le kg,
- 500f de frais variables de fabrication.

Les frais fixes de fabrication comprennent des salaires et des loyers qui s'élèvent à 1050000f par an. L'inventaire physique au 31/12/2006 a dénombré 350 kg de matières premières et 1000 unités produit &.

Le bilan au 31/12/2006 de la Société se présente comme suit :

<i>Immobilisations</i>	<i>1 200 000</i>	<i>Capital</i>	<i>2 150 000</i>
<i>Matières premières</i>	<i>460 000</i>	<i>Emprunts</i>	<i>270 000</i>
<i>Stocks produits finis</i>	<i>270 000</i>	<i>Fournisseurs</i>	<i>20 000</i>
<i>Clients</i>	<i>470 000</i>	<i>Etat, TVA à payer</i>	<i>30 000</i>
		<i>Commissions aux vendeurs (charges sociales)</i>	<i>30 000</i>
<i>Disponibilités</i>	<i>100 000</i>		
<i>Total</i>	<i>2 500 000</i>	<i>Total</i>	<i>2 500 000</i>

Pour l'exercice 2007, les prévisions sont :

- achats de matières premières : 5000kg tous les 2 mois, le premier achat ayant lieu en janvier ;
- production de 200 unités d'articles par mois,
- ventes : 780 unités, les coefficients saisonniers mensuels se présentant comme suit :
- de janvier à février : 0,6
- mars à avril : 1, 8
- mai à juin : 1,6

Vous disposez également des renseignements suivants :

- ✓ règlements : les clients règlent 50% de leurs achats au comptant et le solde par crédit à un mois ;
- ✓ les fournisseurs sont payés en moyenne 50% comptant et 50% crédit à un mois ;
- ✓ les frais fixe de fabrication se répartissent à peu près uniformément sur les 12 mois de l'année. Les commissions aux vendeurs sont réglées le mois suivant celui des ventes correspondantes. Elles représentent 8% du chiffre d'affaires réalisé chaque mois.
- ✓ Emprunts : il doit être amorti de 38 000f en février et 72 000f en mai.
- ✓ Investissements : il est prévu l'acquisition d'un matériel de production en février dont la valeur est de 250 000 f HT. Il est envisagé de payer 25% en mai et juin.
- ✓ Appliquer un taux de TVA de 18%

Travail à faire : Présenter les budgets partiels mensuels de recettes, de TVA, de dépenses, et de trésorerie pour les six (6) premiers mois de l'exercice 2007.

III. LE CONTROLE BUDGETAIRE

Le suivi de la performance budgétaire : c'est un élément important de l'organisation par centres de responsabilités (obligation de rendre compte). Il implique généralement une comparaison de la performance actuelle à celle budgétisée, afin de voir, en temps réel, où et comment les opérations sont conduites.

Contrôle de la performance : il s'agit ici de considérer le sens des écarts budgétaires et de prendre les mesures correctives appropriées. Lorsque l'écart est favorable, aucune mesure corrective n'est requise, mais l'analyse des causes de l'amélioration de la situation pourrait suggérer des pistes de décision.

Le contrôle budgétaire : c'est un ensemble de techniques et de procédés mis en place pour assurer à l'organisation un rendement optimal de chacun de ses responsables et de ses employés. Le fonctionnement du système s'articule autour de deux axes principaux :

- le budget;
- le programme d'encouragement (d'incitation ou de motivation)

Il a été conçu comme un instrument de surveillance des prévisions budgétaires qui servent de base à la formulation des plans budgétaires. Le processus de planification, qui va du sommet vers la base, est représenté au moyen d'une pyramide organisationnelle à trois niveaux:

- au sommet (contrôle stratégique), la direction est responsable de l'élaboration de la stratégie globale;
- au niveau intermédiaire (contrôle de gestion tactique), les cadres formulent des stratégies fonctionnelles qui découlent de la stratégie globale dictée par la direction.
- à la base (contrôle opérationnel ou d'exécution), les cadres fixent les plans détaillés et en assurent l'exécution. Le système d'information achemine en sens inverse l'information permettant de surveiller l'exécution de ces plans.

L'analyse des écarts par postes budgétaires

L'analyse peut être faite à plusieurs niveaux :

- ***Sur chiffre d'affaires***

- **Ecart global = Chiffre d'affaires réel - chiffre d'affaires prévu**
- **Ecart sur prix = (Prix Réel - Prix Prévu) x Niveau d'activité réel**
- **Ecart sur volume (ou sur quantité) = (Volume Réel - Volume Prévu) x Prix Prévu**

- *Sur matières et fournitures*
- **Ecart global = charges réelles - charges prévues**
- **Écart sur prix ou coût** = (Prix Réel - Prix Prévu) x Quantité réelle
- **Écart sur quantité** = (Quantité réelle - Quantité prévue) x Prix Prévu
- **Écart global** = Coût réel - Coût budgétisé
- **b) Écart sur taux** = (Taux Réel - Taux Prévu) x Temps réel
- **c) Écart sur temps** = (Temps réel - Temps Prévu) x Taux prévu

CHAPITRE IV : LE TABLEAU DE BORD DE GESTION

L'environnement de plus en plus concurrentiel dans lequel évoluent les entreprises, oblige les gestionnaires à mettre en place une gestion rigoureuse orientée vers la performance, et à un suivi permanent des activités et des ressources. Ils sont appelés à une meilleure évaluation des résultats. Le choix d'un outil qui permet de répondre à ces préoccupations a porté sur le tableau de bord. Elaborer cet outil nécessite d'abord l'acceptation de tous les acteurs de l'organisation et constitue une base de communication pour tous. C'est de façon synergique que l'on définit sa composition, sa période de définition et enfin sa compréhension. Il n'existe pas un type de tableau défini pour les entreprises ni un tableau de bord « prêt à porter » : il doit être adapté aux besoins de son destinataire. Il est présenté de plusieurs manières en fonction des besoins exprimés. La compréhension peut connaître une divergence selon le milieu et le temps. Tout cela dépend des objectifs fixés au départ, de la destination de l'outil. Il faut aussi que son contenu permette d'atteindre la performance souhaitée.

1-/ LA DEFINITION ET LES PRINCIPES DE CONCEPTION D'UN TABLEAU DE BORD

Selon D. BOIX & B. FEMINIER, « *le Tableau de Bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir* ».

Outil privilégié de contrôle et de suivi, le tableau de bord permet une visualisation des processus, du fonctionnement et des actions d'un service. Il doit être construit en prenant en compte les objectifs poursuivis et les exigences des utilisateurs. Les finalités sont souvent différentes mais complémentaires. Elles visent à optimiser les modes de production à travers un meilleur suivi des processus et des procédures, à disposer d'informations fiables pour éclairer la prise de décision.

Le système de contrôle dans la définition d'un tableau de bord, évoque la plupart du temps, selon SELMER, une critique ou une inspection, accompagné souvent de suspicion, plutôt qu'une aide à la prise de décision. Il doit être rapporté au sens anglo-saxon où le contrôle se traduit par la maîtrise des activités. Il doit donner à ses responsables les éléments nécessaires à la réussite de l'entreprise dans sa gestion quotidienne. C'est un contrôle en permanence de l'activité pour atteindre les objectifs fixés par les responsables. Il portera sur un suivi des résultats attendus, à travers des indicateurs de performance et un suivi de plans d'actions permettant de les atteindre avec des indicateurs de pilotage.

Cet outil a pendant longtemps servi dans les entreprises aux évaluations financières. Le souci des dirigeants était d'aboutir à de bons résultats financiers qui permettent de juger l'entreprise. C'est un système traditionnel de mesure de performance, essentiellement fondé. Des critiques soulevés sur le reporting financier sont fondés. Ils démontrent que la focalisation sur des informations financières conduit à des risques élevés pour optimiser des résultats financiers à court terme au détriment de la compétitivité à moyen et long terme de l'entreprise. Ce constat a conduit à la conception du « balanced scorecard » encore appelé tableau de bord prospectif par NORTON et KAPLAN en 1992. Leurs préoccupations étaient de rééquilibrer la vision des dirigeants en leur fournissant non seulement des indicateurs financiers, mais aussi des indicateurs sur la maîtrise de leurs processus, la satisfaction de leurs clients, etc.

2-/ LES OBJECTIFS DU TABLEAU DE BORD

Les entreprises sans cesse confrontées à une concurrence croissante sont tenues à une adaptation quasi permanente de leurs politiques commerciale, financière, de production et sociale. Les objectifs du tableau de bord répondent à ces préoccupations et comme l'indique son nom, il donne une orientation à l'entreprise. Il est élaboré pour permettre une synthèse rapide des actions en cours, prendre des mesures préventives à l'encontre d'un évènement qui s'annonce. Il anticipe, alerte pour prévenir des dysfonctionnements et conduit à des prises de décisions. La réalisation de cet outil n'est possible que si l'entreprise a une définition claire de ses objectifs et dispose d'une vision. Le contenu de l'outil dépend des missions de l'entreprise. C'est en fonction des objectifs qui caractérisent cet outil et ceux de l'entreprise que les indicateurs sont déterminés. Il doit véhiculer des indicateurs pertinents avec un nombre limité et qui sont régulièrement mis à jour.

3-/ LE ROLE ET LES CARACTERISTIQUES D'UN BON TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison mais le système d'information qu'il constitue est aussi en fait un outil de dialogue, de communication et d'aide à la décision. Il permet le contrôle permanent des réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire, attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il permet de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître les anomalies qui peuvent influencer les résultats de l'entreprise. Il doit enfin servir d'outil de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Selon les auteurs, un bon tableau de bord obéit à la règle des « 3U » :

- Il est avant tout **UTILE**, permet au responsable d'évaluer une situation dans la perspective de décider des actions à entreprendre ;
- Il est ensuite **UTILISABLE**, le responsable doit pouvoir facilement en extraire une information exploitable, à travers un support synthétique ;
- Il est enfin **UTILISE** : à travers la dimension d'animation, le tableau de bord peut devenir un véritable outil au service du management d'une structure.

4-/ LES FONCTIONS D'UN TABLEAU DE BORD

Dans la définition des fonctions, P. VOYER indique que le tableau de bord permet, de façon régulière et même constante, de mesurer, de cerner, de suivre les clientèles. Il constitue un avertisseur, un outil de prise de décision face aux problèmes d'écarts, de variations ou de tendances entre le prévu, le voulu, le réalisé et le vécu. Il peut indiquer au gestionnaire la nécessité d'entreprendre une analyse plus approfondie dans le système d'information de gestion. Les gestionnaires peuvent être informés sur l'essentiel des paliers inférieurs et peuvent aussi transmettre à leur tour des indicateurs pertinents aux paliers supérieurs. Un système rigoureux d'indicateurs permet d'améliorer sensiblement la mesure de la performance et rend crédible les évaluations qui en sont tirées. Le tableau de bord favorise la communication, l'échange d'informations entre les gestionnaires, stimule la discussion en permettant de cerner le dialogue sur la performance. Il motive l'ensemble du personnel par l'utilisation d'informations plus objectives pour l'évaluation du rendement. Il contribue à la formulation des objectifs de l'organisation.

5-/ LES COMPOSANTES DU TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord comprend beaucoup d'informations essentielles à la bonne marche de l'organisation. Une organisation est constituée de plusieurs services qui traitent la partie financière, logistique et humaine. Une cohérence des informations doit être établie afin de répondre aux besoins de chaque responsable. Les informations sont agrégées et représentatives pour être ressorties dans le tableau de bord. Elles servent d'outil de mesure de performances et sont encore appelées indicateurs de performance.

Chaque auteur dans sa démarche d'élaboration de tableau de bord définit les indicateurs pouvant être utilisés selon les besoins de l'organisation. Ce qui signifie qu'il n'existe pas une liste exhaustive d'indicateurs.

Pour VOYER, « un indicateur comme est un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation ».

Qui parle d'information significative fait cas d'une information qui peut permettre de donner un sens à la gestion matérielle, financière et humaine d'une organisation. Elle peut être obtenue à partir des estimations effectuées sur une population donnée (chiffres, matériel logistique, acteurs, clients, fournisseurs, etc.). Les opérations obtenues à partir de ces informations ressortent dans un tableau de bord sous forme d'indicateurs. Il existe plusieurs types d'indicateurs et le choix doit porter sur ceux pertinents.

5.1. Les indicateurs

L'identification d'un indicateur permet, lors de la conception d'un tableau de bord, de déterminer l'objet à mesurer et de préciser la collecte d'indices représentatifs à effectuer. De multiples nomenclatures peuvent être utilisées pour distinguer ou regrouper ces indicateurs.

5.2. Les caractéristiques d'un bon indicateur

Nous cherchons à respecter plusieurs critères, selon Pierre VOYER que nous regroupons en quatre volets, pour nous assurer de la valeur optimale et de sa maturité :

- 1) Sa pertinence,
- 2) La qualité et la précision de sa mesure,
- 3) Sa faisabilité,
- 4) Sa convivialité d'interprétation et d'utilisation.

1) La Pertinence de l'indicateur

L'indicateur doit correspondre à une préoccupation, à un objectif ou à une attente. Il doit avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion.

2) La qualité et la précision de sa mesure

L'indicateur doit être bien formulé, précisément défini, ses paramètres bien établis et le tout bien documenté.

3) La faisabilité

C'est la possibilité de mesurer ou la disponibilité des données. S'assurer que quelqu'un assume la responsabilité d'alimenter, de produire et de fournir les indicateurs.

4) La convivialité d'interprétation et d'utilisation

C'est la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur.

6-/ LA MAINTENANCE D'UN TABLEAU DE BORD

A certains moments, le tableau de bord ne répond plus aux attentes des responsables, entraînant une non utilisation de certains de ses indicateurs. Dans ces conditions, son actualisation selon ces auteurs nécessite une attitude de veille et trois éléments à savoir les objectifs, les indicateurs et les procédures doivent constamment être révisés en vue de leur adaptation à l'environnement. La personne habilitée à déclencher les phases d'actualisation est le responsable du contrôle de gestion et il est parfois utile d'avoir une structure permanente pour veiller sur la maintenance du tableau de bord.

7-/ L'UTILISATION DE TABLEAU DE BORD

Les tableaux de bord étant destinés aux utilisateurs, il leur revient de les alimenter. Toute personne est utilisatrice si elle se sert de cet indicateur comme un instrument d'éclairage, de pilotage, d'orientation.

Un tableau de bord n'est pas fait uniquement par et pour les dirigeants. Il doit permettre de communiquer sur la stratégie de la structure et de montrer comment à chaque niveau, chaque unité, structure ou service peut mener à bien cette stratégie. Ce qui signifie que la vision de l'entreprise doit être porteuse des valeurs de la structure et non imposée.

8-/ LES DEMARCHES D'ELABORATION DE TABLEAU DE BORD

En fonction des informations dont dispose la structure, est défini le tableau de bord tout en respectant les besoins essentiels de chaque responsable.

Sa conception consiste à concilier des exigences contradictoires :

- retenir peu d'indicateurs mais tous ceux qui sont essentiels ;
- personnaliser le document pour son destinataire tout en respectant une présentation homogène au sein de la société ;
- agréger les informations en passant d'un niveau à un autre et ainsi faciliter le dialogue entre les responsables de ces différents niveaux en ciblant la communication sur les indicateurs contractuels.

Ceci explique qu'il n'existe pas de maquette qui s'adapte à toutes les entreprises. Il est ensuite défini un mode de présentation pour engager le caractère opérationnel.

La fréquence de sa définition dépend du phénomène à observer et de la durée du cycle de décision et d'action de l'unité. S'organiser pour produire et utiliser la meilleure information possible constitue pour tous les gestionnaires une exigence incontournable. Quant à la pertinence de l'outil, il revient finalement de remettre en question l'importance même de la bonne information. Dans le processus, il appartient aux différents acteurs de veiller à une meilleure sélection des paramètres clés. Connaître l'organigramme et son contenu est précieux de même que la structure hiérarchique. Il faut effectuer une étude de l'information existante afin d'effectuer le choix des indicateurs. Connaissant la nature des informations qui seront contenues dans le tableau de bord, il reste à déterminer leur mode de présentation pour donner à l'outil un caractère aussi opérationnel que possible.

7.1. La démarche d'élaboration de KAPLAN ET NORTON

Selon KAPLAN ET NORTON, le tableau de bord est comme une boussole qui guide l'entreprise, fondé sur une série de relations de cause à effet dérivé de la stratégie.

Les étapes pour le construire sont les suivantes :

1) La définition de la stratégie

La définition claire de la stratégie est une première étape que doit suivre la direction pour construire un tableau de bord prospectif. Sa définition respecte quatre axes qui sont les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

A partir de la stratégie définie par la direction, il faut passer à une étape plus détaillée qui va être répercutée au niveau des centres de responsabilité.

2) La définition des objectifs

La démarche élaboration de tableau de bord par une définition directe des indicateurs indique souvent une incohérence avec le contexte et les objectifs de la structure.

Il faut donc mener au préalable une réflexion sur les missions et les objectifs de la structure afin d'identifier les aspects qu'il faut surveiller.

Il s'agit de construire un outil de gestion de la performance en lien avec la stratégie. La construction s'articule autour des quatre axes du tableau de bord : l'axe financier, l'axe clients, l'axe processus interne et l'axe apprentissage organisationnel. Pour chacun des axes, il faut délimiter les indicateurs dont les informations sont collectées selon la périodicité choisie et leurs mesures à prendre en considération.

2-1) *Axe financier*

Le tableau de bord prospectif s'appuie toujours sur les indicateurs financiers pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées.

2-2) *Axe clients*

C'est un axe qui comprend les indicateurs permettant aux entreprises d'établir des mesures clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélité, conservation, acquisition et rentabilité, qui sont parfaitement adaptées aux segments visés.

2-3) *Axe processus interne*

Cet axe révèle des différences fondamentales entre la démarche du tableau de bord prospectif et celle des systèmes classiques de mesure de la performance. Le tableau de bord prospectif en plus des indicateurs financiers, ajoute des indicateurs de qualité du rendement, du volume de production et de durée des cycles pour le rendre complet.

2-4) *Axe apprentissage organisationnel*

Il comprend les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer la croissance à long terme.

Enfin, l'entreprise doit déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau pour un pilotage dynamique de l'entreprise.

3) Evolution des rôles du tableau de bord

Le tableau de bord est, dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information qu'il constitue en fait aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la décision.

a) Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

b) Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Pour l'efficacité d'une telle communication, il est important que l'emboîtement de type « gigogne » décrit dans la première partie soit respecté.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

c) Le tableau de bord, aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaires.

5) Les limites des tableaux de bords traditionnels

Cette évolution des rôles vers un outil de diagnostic, de dialogue, de motivation, de suivi de changement ne correspond pas toujours à la pratique traditionnelle des tableaux de bord conçus et utilisés seulement comme des reporting financiers.

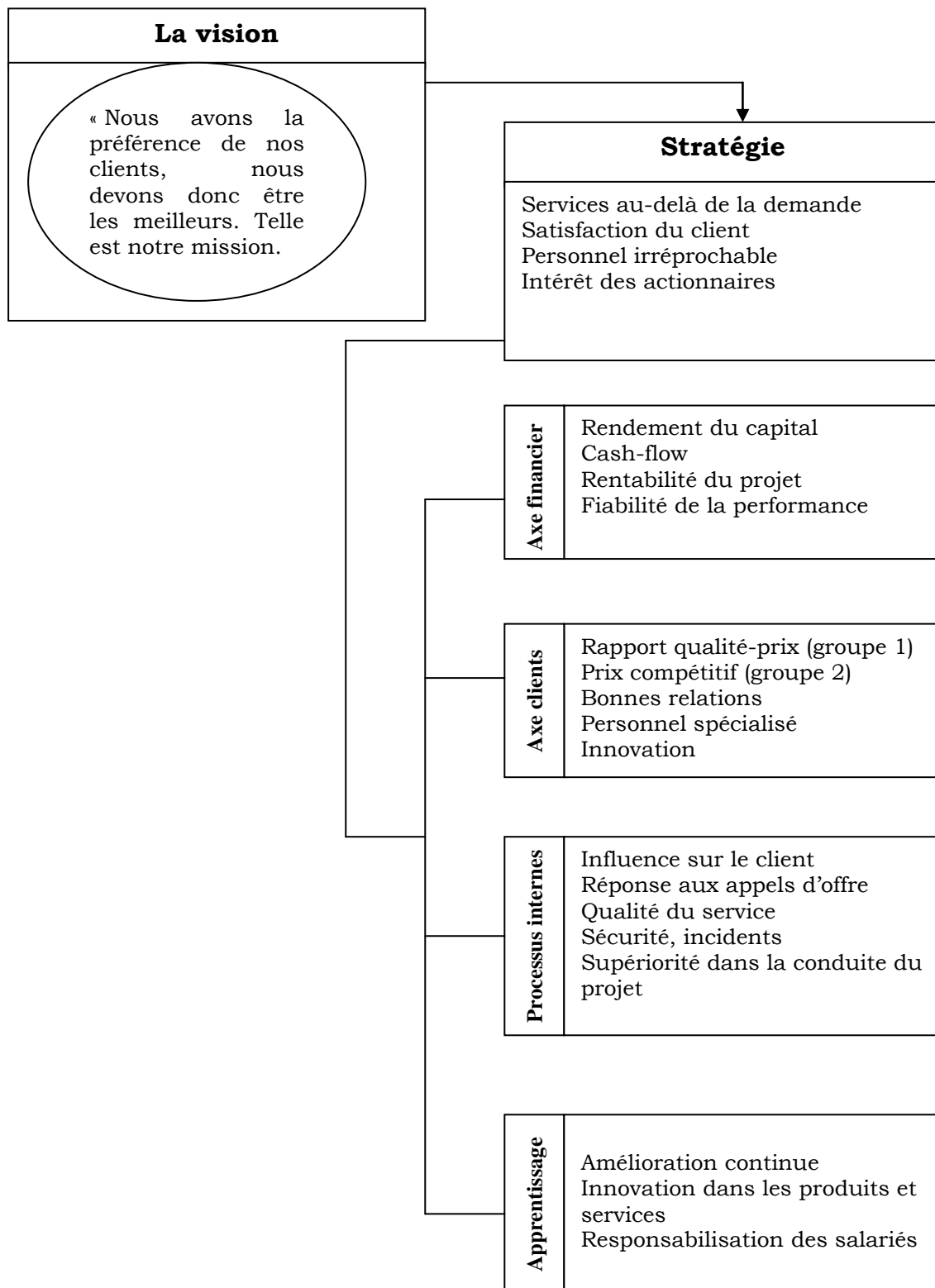
Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises :

- il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- l'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- la périodicité du tableau du bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.

- la conception des tableau de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utilisés mais plutôt centralisée loin du terrain.
- les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.
- les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans soucis de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (*benchmarking*).
- les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale.
- les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

Ainsi des réflexions ont été menées pour faire évoluer la conception traditionnelle des tableaux de bord.

LES OBJECTIFS STRATEGIQUES DU TDB



CONCLUSION

Gérer une entreprise ou une organisation consiste avant tout à la conduire vers l'objectif fixé, en choisissant la trajectoire la plus favorable et la plus conforme à sa vocation. Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit relever les défis permanents qui sont lancés aux individus qui la composent et à l'entité qu'elle représente. L'entrepreneur s'efforce donc de faire coïncider au mieux le savoir faire et les aspirations de chacun avec les buts qui ont été déterminés au niveau global. Pour arriver à atteindre ces résultats, le chef d'entreprise doit se doter d'instrument de pilotage rapide et synthétique facilitant la prise de décision. Le tableau de bord répond à ce besoin, en présentant aux décideurs de tous les niveaux et de toutes fonctions, les informations qui leur sont indispensables pour apprécier leur performance eu égard aux objectifs fixés. Pour piloter l'irrégulier et l'imprévisible, il est donc indispensable de mettre en place dans toutes les fonctions et à tous les niveaux de responsabilité, un réseau de tableau de bord. Chaque manager doit pouvoir ainsi décider des actions correctives qui lui appartiennent et simultanément rendre compte de ses résultats au niveau supérieur.