

# **SYLLABUS\_**

## **I Elément constituant : Contrôle de gestion**

Durée : 60 Heures

### **II Objectif Général :**

L'objectif de ce cours est de renforcer chez chaque participant ses connaissances en contrôle de gestion. Il s'agit d'aider les auditeurs à :

- connaître, et maîtriser les concepts de base du contrôle de gestion ;
- maîtriser les différents outils du contrôle de gestion ;

### **III Objectifs spécifiques :**

A la fin de ce séminaire de formation chaque participant sera capable :

- d'animer la navette budgétaire dans son entreprise ;
- d'animer un service de contrôle de gestion ;
- de démontrer ses capacités à donner des conseils au sommet stratégique et d'aider les décideurs à des prises de décision rationnelle ;
- ...

### **IV Méthode pédagogique :**

La pédagogie utilisée sera l'andragogie qui sera associée à pédagogie active.

La présentation théorique sera accompagnée de diapositives et d'exemples pratiques relatés par les participants à partir de leurs propres expériences.

Des études de cas seront traitées en groupe et des discussions en groupe sur des articles ou sujets seront favorisées.

Un fascicule sera mis à la disposition des apprenants.

Le cours sera renforcé par de la documentation tirée sur des ouvrages et des articles écrits par de grands spécialistes du contrôle de gestion.

### **V Mode d'évaluation :**

L'évaluation se fera sous forme de contrôle continu qui représente 40% et d'un examen final représentant 60%. L'objectif est d'évaluer le niveau des connaissances acquises.

## **VI Contenu du programme indicatif :**

Le programme s'articulera autour six chapitres qui se présentent comme suit :

### **Chapitre I : PRESENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION**

Section I : Le sens du contrôle de gestion

**Section II : Le contenu du contrôle de gestion**

### **Chapitre II : LE BUDGET UN OUTIL ESSENTIEL DU CONTROLE DE GESTION**

**Section I : Le processus budgétaire**

Section II Le Découpage par centres de responsabilité

**Section III : la construction budgétaire.**

### **Chapitre III LES OUTILS DE SUIVI DU CONTROLE DE GESTION**

**Section 1 : le suivi budgétaire par l'analyse des écarts**

**Section 2 : le suivi budgétaire par l'analyse de la performance**

Chapitre IV : LE TABLEAU DE BORD

**Section 1 : Présentation du TB**

**Section 2 : Méthode de construction du TB**

**Section 3 : Les différentes sortes de TB**

### **Chapitre VI : FONCTION ET PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTREPRISE**

**Section 1 : Les domaines d'intervention du contrôleur de gestion**

**Section 2 : la place et l'organisation d'un service de contrôle de gestion**

## Bibliographie

**Jean Louis Malo et Jean Charles Mathé : L'essentiel du contrôle de gestion, édition d'organisation , 200 pour l'édition de poche ;**

**Norbert Guedj : Le contrôle de gestion pour améliorer les performance de l'entreprise ,édition d'organisation**

**Alazard (D) et Separi (S) ,Contrôle de Gestion ;Dunod ,4 ème édition ,1998 ;**

**Boisselier (P) , Contrôle de Gestion, Editions Vuibert,1999 ;**

**Bouquin Henry ,la comptabilité de gestion ,Presses Universitaires de France, Que sais-Je N° 3175, 1994 :**

**Gervais Michel ,Contrôle de gestion,Economica ,6<sup>ème</sup> édition 1997 ;**

**El Hadji Faye ;le contrôle de gestion par l'analyse des coûts et le système budgétaire ; Presses Universitaires de Dakar ,2003**

## **CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION**

### **Introduction**

**Idée de base :** Le contrôle de gestion n'est pas que de la technique comptable, il est aussi et surtout du management .

**L'auteur le plus connu en contrôle de gestion** (Robert N. ANTHONY) commence d'ailleurs son dernier ouvrage (« La fonction contrôle de gestion » Publi-Union 1993, version originale en anglais : 1988) en définissant ainsi successivement :

- l'organisation ;
- le management ;
- et le contrôle de gestion.

**L'organisation :** « groupe de personnes travaillant ensemble pour atteindre un ou plusieurs buts » p.12

**Le management :** « les managers choisissent des stratégies pour atteindre ces buts, décident des tâches à accomplir pour mettre en oeuvre ces stratégies et des ressources à utiliser pour ces tâches ; communiquent les stratégies et les tâches aux membres de l'organisation ; s'assurent que les activités des différentes parties de l'organisation sont coordonnées ; sélectionnent les individus en fonction de leurs compétences et essaient d'établir des relations conviviales entre eux ; ils évaluent la manière dont les individus réussissent et prennent des actions correctives lorsque le besoin se fait sentir. Un manager est responsable des résultats d'autres personnes. Il prend des décisions et persuade les autres de les appliquer » p.12.

**Le contrôle de gestion :**

**« Processus par lequel les managers influenceront d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies. » p. 35**

Cette définition nous semble générale, elle ignore les outils par lesquels le manager doit influencer les autres membres de l'organisation. Elle reste vague et ne permet pas de connaître une activité aussi complexe que le contrôle de gestion. A cette fin, il nous semble nécessaire de visiter différentes approches du contrôle de gestion pour lui trouver un sens et lui donner un contenu.

### **Section 1 : SENS DU CONTRÔLE DE GESTION**

Il n'existe pas une définition universelle du contrôle de gestion, mais plusieurs approches du contrôle de gestion qui s'expliquent par des pratiques différentes dans les entreprises mais aussi par le contexte. C'est pourquoi pour connaître cette activité, il nous semble nécessaire de la présenter dans son apparence comme dans son essence pour lui donner un sens. Mais, il est essentiel d'abord de présenter de manière conceptuelle l'expression contrôle de gestion.

#### **1 Définitions :**

Pour définir de manière simple le contrôle de gestion en tant qu'activité, il est nécessaire d'appréhension les deux mots clé qui composent cette expression .Ils s'agissent des notions de **contrôle** et de **gestion**.

Le mot **contrôle** selon A.Mikol renvoie à une double idée :

- une idée de vérification dans son sens anglais,
- et une idée de maîtrise d'une situation dans le sens anglo-saxon.

Pour Ansoff, le terme **Gestion** renvoie fondamentalement à trois niveaux de gestion : niveau stratégique, niveau encadrement ou tactique et niveau exécution ou opérationnel.

- Au niveau stratégique, gérer signifie mettre en place des objectifs et œuvrer pour les atteindre. (C'est le domaine des plans stratégiques).
- Au niveau tactique ou de l'encadrement, c'est le domaine des plans opérationnels pluri-annuel. (demande d'explications supplémentaires)
- Alors qu'au niveau exécution c'est-à-dire au niveau opérationnel, gérer veut dire essayer de mettre en œuvre des actions pour atteindre des objectifs fixés dans des conditions optimales (c'est-à-dire au moindre coût).

**Ainsi, R.N Antony** (1965) en dressant la typologie des différents types de contrôles correspondant au découpage de la structure organisationnelle effectué par I. Ansoff, place le contrôle de gestion au deuxième rang, après la planification stratégique et avant le contrôle opérationnel.

Il le définit comme le processus qui consiste à définir des objectifs pour l'entreprise, des changements dans cette dernière, des ressources utilisées avec les politiques qui doivent gouverner leur acquisition, leur utilisation et leur mise à disposition.

Il s'agit de mettre en place un plan stratégique et le traduire en actions puis en moyens ou ressources et en assurer le suivi grâce à un système de contrôle centré sur l'objectif. Dans cette optique le contrôle gestion peut être assimilé au système budgétaire.

Il s'agit alors de chercher à maîtriser une situation et de la diriger vers le sens désiré.

Tout contrôle donc vise à mesurer les résultats des actions par rapport aux objectifs pour s'assurer s'il y a concordance ou discordance. Il a en conséquence pour finalité un retour en amont pour rectifier les décisions prises auparavant.

Mais, cette définition est loin d'être partagée ce qui nous oblige à présenter d'autres approches du contrôle de gestion pour lui trouver un sens.

## **2 Le contrôle de gestion : du sens strict au sens large**

Le Contrôle de Gestion est selon R.Nifle, est difficile à définir, à cause des pratiques diverses au sein des entreprises et des conceptions exposées dans les différents ouvrages qui recouvrent des notions variées.

Parfois l'expression contrôle de gestion est assimilée à la gestion quand elle est prise au sens large, tantôt au contraire, elle est interprétée d'une manière tellement restrictive qu'elle se limite à la méthode ou à des outils standardisés : c'est-à-dire au calcul des coûts ou à la gestion budgétaire.

Au sens strict, H. Bouquin conçoit que « le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes notamment grâce au contrôle d'exécution. ». Il le réduit donc au contrôle d'exécution et le situe ainsi au niveau opérationnel et de l'encadrement: c'est un contrôle qui cherche à s'interroger sur l'utilisation des moyens compte tenu des objectifs.

Pris au sens large le contrôle de gestion est défini par le Conseil National de la comptabilité de France en 1982 en ces termes : « **contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive** ». Cette approche fait penser que le contrôle de gestion est le contrôle organisationnel.

C'est deux approches ne sont pas partagées par Jean Louis Malo et Al qui pensent que le contrôle de gestion n'est donc pas le contrôle budgétaire, mais il n'est pas aussi tout le contrôle organisationnel (**c'est contrôler l'entreprise et tous les acteurs qui s'y trouvent**). Car ce dernier comme le montre C.Grenier « l'organisation est construit dans le but d'assurer la coordination d'intérêts et de comportements multiples. »

L'analyse de ces différentes conceptions du contrôle de gestion montre que le contrôle de gestion ne se définit pas a priori, mais il doit être appréhendé comme une réalité sociale car à chaque conception de l'entreprise correspond en effet une approche particulière du contrôle de gestion.

Mais, pour des raisons liées à la compréhension de la suite et en situant dans la dynamique de contrôle il peut être appréhendé comme **est le processus mis en œuvre au sein d'une entreprise pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.**

## **Section II : LE CONTENU DONNER AU CONTRÔLE DE GESTION**

Donner un contenu au contrôle de gestion c'est montrer la différence entre celui –ci et les autres activités qui lui ressemblent .Mais aussi c'est le caractériser et décrire les étapes d'un

processus de contrôle qui permettent de mieux l'appréhender. (Caractériser le contrôle de gestion et les différentes activités et fonctions qui sont en relation ou qui lui sont juxtaposés)

## 1 Le contrôle de gestion et les autres fonctions et activités.

Pour une meilleure connaissance du contrôle de gestion il est à notre avis nécessaire de l'éclairer en traçant ses frontières par rapport à d'autres fonctions ou processus qui existent dans l'entreprise qui lui sont juxtaposées ou utilisant parfois des démarches qui lui sont similaires.

### 1-1 Contrôle de gestion et audit interne

L'audit interne et le contrôle de gestion sont des fonctions très proches aux frontières difficiles à cerner. Cela est dû au fait comme le note J. Renard que **les deux fonctions ont suivi une évolution comparable.**

Le contrôle de gestion est passé de l'analyse des coûts en passant par le système budgétaire avant d'aboutir au pilotage de toute l'organisation.

De même, l'audit interne a débuté avec le contrôle des comptes avant de passer à l'assistance au management pour la maîtrise des risques liés aux opérations courantes et non courantes de l'organisation.

D'ailleurs Marc Joanny montre que « progressivement l'audit interne et la contrôle de gestion dépassent l'état de simple direction fonctionnelle au profit d'une aide à (la prise de décision) l'optimisation de l'entreprise. »

Pour J. L. Malo le contrôle de gestion d'aujourd'hui met l'accent sur les caractéristiques suivantes :

- le champ du contrôle de gestion reste le système d'information ;
- la recherche de la performance.

Tandis que W. Bishop conçoit que l'audit interne est aussi parfois orienté vers le contrôle de performance ou l'audit de performance.

Ces deux caractéristiques selon J. Renard permettent d'identifier des similitudes, des différences et des complémentarités entre les deux fonctions.

#### 1.1.1 Au niveau des ressemblances :

Celles-ci se retrouvent aux niveaux suivants :

- les deux fonctions s'intéressent à tous les processus et ont un caractère universel comme le note J. Renard;(les **deux fonctions sont essentielles dans toutes les structures**)
- le contrôleur de gestion comme l'auditeur interne ne sont pas des opérationnels, ils alertent, suggèrent, proposent des solutions et ne disposent d'aucun pouvoir opérationnel ;(**le contrôleur ou l'auditeur ne doit pas faire partir des individus participants aux différentes opérations de la structure : ils doivent être indépendants**)
- les fonctions ne sont pas anciennes, sont en pleine évolution donc sujets à plusieurs incertitudes ;(**elles sont récentes**)

- les deux fonctions sont rattachées à des niveaux hiérarchiques élevés ce qui leur permet d'être indépendantes. (ne pas les rattacher au niveau opérationnel mais au niveau du staff du directeur général)

#### Au niveau des différences :

Les différences se situent à plusieurs deux niveaux .Il y a des différences au niveau des objectifs, au niveau du domaine d'intervention, au niveau des outils et de la périodicité des interventions dans les processus.

- Différences dans les objectifs

L'audit interne utilise le contrôle de régularité ou le diagnostic du contrôle interne pour maîtriser les activités alors que le contrôle de gestion cherche la maîtrise mais en s'appuyant sur le système d'information et des procédures. Le rôle du contrôle de gestion c'est donc de veiller au respect des équilibres classiques en alertant sur les dérapages entre réalisations et prévisions. (doit contrôler ce qui est fait par rapport aux normes mais aussi de contrôler ces normes là. sur ceux l'audite s'interroge sur la conformité des normes)

Le contrôleur de gestion est alors le concepteur du système d'information de l'entreprise comme le note J. Renard .Il participe également à la mise en place des structures par contre l'audit interne est appelé à juger de telles actions plutôt que de participer à leur exécution ou leur élaboration. (par contre le contrôleur de gestion doit s'attarder uniquement au contrôle de ce qui est fait par rapport aux normes de plus l'auditeur ne doit pas intervenir lors de la nomination d'un quelconque intervenant dans la structure)

- Des différences dans les domaines d'intervention

Il est évident que les deux fonctions cherchent à couvrir toutes les activités bien que les approches ne soient pas les mêmes.

Le contrôleur de gestion réalise ses analyses sur la base de données le plus souvent chiffrées en comparant les informations prévues aux informations réalisées.

Alors que l'auditeur interne va plus loin en s'intéressant aux aspects aussi complexes comme la sécurité, la qualité, les aspects sociaux etc. (il doit avoir une démarche hypothético déductive)

- Des différences dans la répartition et dans le temps des interventions

L'auditeur exécute ses missions suivant un planning qui s'étale généralement sur l'exercice sur la base d'une analyse préalable des risques. (auditeur doit faire un planning d'analyse en début d'année)

Par contre, le contrôleur de gestion ne planifie pas ses interventions qui sont dictées par les événements et plus souvent pour faire face aux urgences. Ce qui est différent des interventions de l'auditeur interne qui sont ponctuelles si l'on considère un processus donné donc ses travaux ne sont pas dictés par les urgences ni par la contingents aux urgences mais il effectue ses diligences sur la base d'un programme systématisé. (le contrôleur de gestion fait un contrôle permanent ce qui n'est pas le cas de l'auditeur)

- Différence dans la démarche

L'auditeur effectue ses diligences sur la base d'une démarche spécifique et systémique s'appuyant sur des normes de la fonction.

Par contre, le contrôleur de gestion évolue dans un univers non normalisé utilise une démarche originale à sa fonction en s'appuyant sur des informations issues des opérationnels notamment et le plus souvent des données du système budgétaire souvent analytiques et déductives. (l'audit est une approche basée sur des normes par contre le contrôle ne l'est pas)

### 1.1.3 L'audit interne et le contrôle de gestion deux fonctions complémentaires

Au niveau de la qualité de l'information, l'audit interne assure au contrôle de gestion la fiabilité et la pertinence de cette dernière grâce à l'évaluation des procédures. Ensuite, il valide les procédures pour permettre au contrôleur de gestion de travailler avec des informations générées par les opérationnels et véhiculées à travers les procédures.

Il faut souligner que la fonction contrôle de gestion peut être même évaluée par l'auditeur interne comme il le fait pour les autres fonctions.

Parallèlement, l'auditeur interne peut trouver au niveau du contrôleur de gestion des clignotants lui permettant d'intervenir dans tel ou tel processus s'il y a des risques ou dysfonctionnements. Le contrôleur de gestion peut ainsi attirer l'attention de l'auditeur sur certains points faibles à prendre en compte dans son programme d'audit.

#### Illustration

Comment concevoir les rôles respectifs de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion dans le fonctionnement du magasin de pièces de rechange d'une usine importante ?

## **1. 2 Contrôle de gestion et contrôle interne**

Le contrôle interne est perçu comme l'ensemble des mécanismes ou dispositifs mis en place dans une entreprise pour en assurer la sécurité de ses actifs et de son patrimoine. L'organisation de ce contrôle interne est souvent assurée dans le cadre de la loi ou de processus mis en place par les dirigeants pour assurer la coordination des activités dans l'entreprise.

Il a donc pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. Le contrôle interne constitue donc un outil très précis pour la maîtrise des risques. Puisque qu'un contrôle interne défaillant est le signe de l'existence d'un risque non encore manifesté et constitue alors une alerte pour le contrôleur de gestion.

Le contrôle interne consiste en l'organisation rationnelle de la comptabilité et des services administratifs visant à prévenir les erreurs, les fraudes et les détournements.

En conséquence, le contrôle interne est un système.

Contrôle interne et contrôle de gestion sont alors différents le premier étant un système alors que le second une fonction.

## 2 Les caractéristiques du contrôle de gestion

Pour caractériser la fonction il est nécessaire de répondre aux questions et affirmations ci-dessous.

### 1 - 2 Contrôle de gestion : maîtrise ou vérification ?

Fondamentalement, le but c'est de maîtriser une évolution pour s'acheminer vers un avenir souhaité.

### 1-3 Contrôle de gestion : contrôle de régularité ou contrôle d'opportunité ?

Le contrôle de gestion a pour rôle parfois de contrôler la régularité dans la mesure où il cherche à s'assurer du respect de certaines règles.

Lorsqu'il est exercé comme un contrôle d'opportunité, il cherche à s'assurer que la bonne décision a été prise. Il s'agit fondamentalement de s'assurer par exemple que le choix d'un investissement qui a été pris est le meilleur possible parmi d'autres. (le **contrôle de gestion exerce non seulement le contrôle de régularité mais aussi le contrôle d'opportunité**)

### 1- 4 Contrôle de gestion : contrôle interne ou externe ?

CAMMAN et NADLER (1977 : 66) en étudiant le contrôle de gestion pensent que le contrôle de gestion peut prendre la forme d'un contrôle interne et d'un contrôle externe.

Quand il prend la forme d'un contrôle externe, il a pour objet de mesurer la performance des individus de façon à pouvoir les sanctionner. Il se caractérise par un style de gestion directif qui ne laisse aucune initiative aux individus.

Pour ces auteurs, les entreprises qui sont dirigées de cette façon se caractérisent par un climat de faible participation des employés.

L'information y est agrégée et est peu fiable car le système de promotion ou de la carrière incite généralement les employés à transmettre parfois des informations non fiables pouvant pousser les dirigeants à des prises de décisions irrationnelles.

Par contre, lorsqu'il devient contrôle interne selon ces auteurs, il vise à responsabiliser les employés et cherche à mesurer les performances de façon ouverte. C'est un contrôle qui favorise un style de direction participatif des subordonnés.

C'est un contrôle qui met plus l'accent sur l'orientation des actions vers le futur plutôt qu'aux sanctions.

Les données chiffrées y sont moins utilisées et les indicateurs de performance plus difficiles à mettre en place.

Fondamentalement, et de façon générale le contrôle de gestion est interne. C'est une forme d'auto contrôle et dans la réalité les entreprises mettent le plus souvent en place une fonction contrôle de gestion

(Notes : lorsque le contrôle de gestion est établi depuis l'extérieur il n'est pas fiable)

## 2- 5 Le Contrôle de gestion ,un contrôle préventif et de détection

Il s'agit d'un contrôle pro-actif ou ex-anté destiné à analyser les processus pour anticiper avant que les risques ne surviennent. C'est un contrôle non répressif qui relève de la veille sur toute l'organisation et son environnement.(c'est un contrôle qui anticipe sur les évènements, en vu d'une vision prospective)

## 2-6 Le contrôle de gestion contrôle à priori et à posteriori ?

Fondamentalement, le contrôle de gestion est à la fois un contrôle à priori et à posteriori. Un contrôle à priori intervient avant l'action. Il est donc un contrôle préventif et introduit souvent des lourdeurs dans les activités. En contrôle budgétaire, c'est le système d'engagement prévisionnel qui est utilisé. Cependant, il faut souligner que lorsque le contrôle de gestion est réalisé en externe ce type de contrôle nécessite une autorisation préalable car les actes ne se déroulent pas souvent sans heurts.

S'il s'agit de contrôle à posteriori, le contrôleur intervient après l'action, la réflexion du décideur précède ou suit l'action. Ce type de contrôle a besoin le plus souvent d'un référentiel, d'un guide et implique un système de contrôle conçu comme moyen de surveillance. Il est parfois peu efficace parce que non anticipatif. Ce type de contrôle est réalisé en comptabilité budgétaire au moment de l'engagement définitif des factures ou des opérations déjà dénouées.

---

## 3 Le processus de contrôle de gestion.

En matière de gestion prévisionnelle le processus de contrôle se déroule en sept étapes qui sont présentées ci-dessous.

### 3 -1 La fixation des normes .

Pour contrôler une action, un processus ou une décision, il est souvent plus facile de le faire par rapport à un référentiel qui est pré-établi ou par rapport à un usage habituel connu.

Le premier travail du contrôleur de gestion consiste à **définir des normes**. Celles-ci doivent être pertinentes, comprises et acceptées par les opérationnels et les décideurs.

C'est un exercice difficile qui doit déboucher surtout sur la mise en place d'indicateurs de performance qui permet d'instaurer un système de sanction - récompense.

Il y a une forte tendance aujourd'hui vers la normalisation des actions dans l'entreprise.

### 3.2 Contrôle de conformité :

Cela consiste à comparer les normes et les réalisations pour faire apparaître les écarts. Cet exercice doit être fait dans des délais suffisamment rapprochés pour pouvoir permettre aux dirigeants de prendre avec rapidité les décisions qui s'imposent lorsque celles ci s'avèreront nécessaires.

### 3.3 L'analyse des écarts :

C'est le diagnostic. Il permet au contrôleur de gestion de s'interroger sur l'origine des écarts. Il s'agit de s'assurer sur la cause déterminante de l'écart, faire notamment la différence entre causes internes et externes.

Lorsqu'il s'agit de causes internes, une simple décision de gestion peut être suggérée pour corriger l'écart. Exemple : un écart constaté sur la consommation plus élevée que d'habitude du téléphone peut être réglée par une simple mesure qui régleme l'utilisation du téléphone ou un système de « ges-compte ».

Lorsque l'écart est significatif et d'origine externe, les solutions ne sont pas faciles à trouver immédiatement et un diagnostic externe approfondi doit être fait et les solutions peuvent même obliger l'entreprise à revoir sa stratégie.

### 3.4 Le conseil ou la recommandation.

Un écart est observé et analysé ; des causes ont été détectées ; il y a donc un problème : il s'agit maintenant de proposer des solutions pour le résoudre.

Le contrôleur de gestion doit chercher au maximum à donner des solutions pertinentes aux risques de ne pas perdre sa crédibilité auprès des dirigeants et des opérationnels. Le contrôleur de gestion ne doit pas donner d'ordre mais simplement suggérer des décisions à prendre aux décideurs. Il peut cependant chercher à associer au maximum les opérationnels dans le choix des solutions pour favoriser leur prise charge par les

opérationnels .Car, il faut que ceux-ci se sentent directement impliqués pour les pousser même à s'approprier eux-mêmes la résolution de l'écart.

### 3.5 La prise de décision .

C'est la phase de l'ordre ; s'il y a accord entre le contrôleur de gestion et le responsable. Il est du ressort du Directeur ou des responsables de l'encadrement .La rationalité de la décision doit être recherchée au maximum pour pouvoir être exécutée et solutionner le problème soulevé.

### 3.6 La correction de l'écart .

C'est celle de l'action corrective. Elle doit être faite en temps opportun et doit permettre de solutionner le problème de manière efficace et efficiente conformément aux normes.

### 3.7 Le suivi des corrections.

Il ne suffit pas seulement pour le contrôleur de gestion de détecter des écarts et de proposer des solutions pour les résoudre mais aussi, il s'agit d'en assurer le suivi pour s'assurer que les décisions prises ont été correctement exécutées conformément à la norme précédemment établie.

En cas de changements dans l'environnement, le contrôleur de gestion doit procéder à l'actualisation des normes. Et dans le cas d'une persistance des écarts il doit même s'interroger sur la pertinence de la norme.

Après avoir pris connaissance avec le contrôle de gestion, il est venu le moment de prendre connaissance avec ses outils pour pouvoir utiliser cette activité dans l'entreprises.

Il s'agit de ;

- des prix de cession interne ;
- du système budgétaire ;
- et du tableau de bord.

## CHAPITRE II : LE BUDGET : INSTRUMENT ESSENTIEL DE GESTION PREVISIONNELLE DES ORGANISATION

### **1 Définitions et généralités**

Comme le disait Fayol, gérer c'est administrer qui peut signifier prévoir et « prévoir, c'est déjà supputer (**estimer à quel chiffre monte une somme, évaluer une quantité suivant certaines données**) l'avenir et le préparer : prévoir c'est agir ». Le budget est un outil essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'entreprise la rentabilité souhaitée.

Le système budgétaire est fondé sur l'idée d'une mise à la disposition des opérationnels d'un certain nombre d'outils utiles au processus de management. Il s'agit :

- de la définition d'objectifs clairs, précis et réalistes ;
- la préparation de plans d'actions économes ;
- un suivi rapide centré sur l'objectif grâce à la communication régulière des résultats suite à un rapprochement entre ce qui fait et ce qui devrait être fait.

Un budget est donc un système prévisionnel à court terme comprenant des plans, des budgets et un processus de contrôle. Dans cette optique le budget est conçu comme un plan destiné à l'affectation des ressources et l'assignation des responsabilités.

Le contrôle du budget permet d'assurer le suivi des exécutions budgétaires et effectue des rapprochements des résultats réels aux prévisions budgétaires afin de rechercher les causes d'éventuels écarts, d'en informer les différents niveaux hiérarchiques pour leur permettre de prendre les mesures correctives éventuellement, et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Ainsi, le système budgétaire doit naturellement être coordonné avec la procédure de planification sur la forme (c'est-à-dire au niveau de la définition des documents et des calendriers) comme sur le fond c'est-à-dire au niveau des choix d'objectifs et de plans d'action en vue d'assurer la cohérence entre les choix pour le court terme et les choix pour le long terme. L'objet de la planification est d'analyser et de prévoir l'événement pour identifier les besoins de l'entreprise à terme et choisir la manière de les satisfaire. Autrement dit, il s'agit d'étudier et de choisir une stratégie puis de fournir des réponses concrètes à des questions opérationnelles mettant en jeu l'avenir de l'entreprise. **(la fixation des objectifs doit être cohérent avec les différentes actions que nous menons pour les atteindre)**

## **Section 1 : le processus budgétaire : présentation**

### **1 Qu'est ce que le budget**

Le budget est défini comme l'ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise exprimées en unités physiques concernant son prochain exercice. **Il est donc prévision chiffrée relatif à un plans d'action.** Il est alors comme le note H. Bouquin l'embryon de la planification et permet la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète.

En d'autres termes, le budget est la traduction comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels.

### **2 Les caractéristiques du budget**

Le budget doit présenter fondamentalement les caractéristiques suivantes :

- il doit être réaliste c'est-à-dire prendre en compte les contraintes de l'environnement interne et externe de l'entreprise ; **(toujours faire des prévisions suivant nos sources de revenus)**

- il doit être conçu de manière à favoriser une incitation à mieux faire pour réaliser des performances ;(doit être source de motivation)
- il doit être conçu suivant le principe de la totalité budgétaire c'est –à –dire couvrir l'ensemble des activités (toutes les activités doivent être prévues ou budgétisés dans une entreprise;)
- il doit être articulé au plan stratégique.(il doit avoir une cohérence entre le plan stratégique et le budget)

### 3 Les Fonctions du budget :le rôle

Dans la gestion de l'entreprise, le budget peut jouer les rôles suivants:

- celui d'instrument de coordination ;
- celui d'un instrument de communication : le processus budgétaire s'il est bien mené est peut offrir l'occasion aux décideurs de pouvoir communiquer avec les opérationnels ;(c'est le directeur générale qui dirige l'entreprise de ce faite il adresse une lettre d'orientation à l'instar du tableau de bord pour informer la base )
- celui d'un outil de gestion prévisionnelle ;(traduire en chiffre ce qu'on a l'intention de faire)
- celui d'un instrument de contrôle : il permet au gestionnaire de prendre des décisions en fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation.(si on sais ce que l'on fait on sera ensuite capable de le contrôler )
- celui d'un instrument du plan de trésorerie. Le plan de trésorerie découle du budget de trésorerie. Il permet ainsi de rechercher le financement du cycle d'exploitation ( budget des achats et des recettes.(planifier ou prévoir les encaissement et les décaissement)

### 4 Les pré-requis

Le budgétaire est un outil qui permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs notamment en facilitant le couplage de celle-ci avec l'environnement et l'intégration des différentes fonctions.

Mais, pour que le budget soit efficace il faut que les préalables ci-après soient remplis.

- il faut disposer d'une structure organisation adaptée ou procéder à la structuration de l'organisation ou découpage en centres de responsabilité ;(il faut avoir une organisation adapté au budget)
- la formulation d'une stratégie ;(exemple le budget est l'embryon du plan stratégique)
- la prévision des objectifs et des moyens ;(il faut disposer des outils de prévisions)
- la possibilité de contrôle à priori ;(lorsqu'on a le budget il faut toujours avertir celui qui en est chargé avant tout décaissement)
- le système de suivi des réalisations au jour le jour;
- et une possibilité de contrôle à posteriori.(toujours contrôler le prévisionnel a ce qui est réalisé)

Tous ces éléments sont des pré-requis pour la mise en place d'un système budgétaire. Il s'agit :

- de comptes prévisionnels qui permettent de fixer des objectifs aux chefs de centre de responsabilité ;
- une possibilité de contrôle à priori sur les actions en dehors des délégations ;
- un rapprochement entre objectifs c'est- à –dire prévisions et réalisations pour surveiller l'activité et évaluer en même temps les responsables ;
- un système de sanction –récompense, pour motiver les individus.

Mais, pour cela, faudrait –il disposer d'une structure organisationnelle adaptée.

## **Section 2: Le découpage par centres de responsabilité : une adaptation de la structure.**

Avant de traiter du découpage par centre responsabilité,il est nécessaire de faire un bref rappel sur les formes de la structure car comme le disait Fayol : les entreprises les plus performantes sont celles qui sont les mieux organisées.

### **1 les formes de la structures**

Une organisation peut être modélisée de deux manières selon Mintzberg:

- soit elle est perçue comme un ensemble de flux ;
- soit comme un ensemble de relations et d'espaces de pouvoir (hiérarchies, fonctions, espaces e de compétences ou de responsabilité etc .

C'est la deuxième façon que nous considérons.

La structure c'est la répartition de l'ensemble des tâches dans une entreprise et ce sont les tâches qui sont regroupées en fonctions. Et ces dernières forment l'organigramme qui est l'armature de l'organisation et détermine son allure. Elle constitue l'ensemble des relations entre les différentes unités, dépend de l'activité et des objectifs et conditionne la cohésion de l'organisation.

Quatre types de structures fondamentalement sont identifiés :

- la structure fonctionnelle ;
- la structure divisionnelle ;
- la structure matricielle ;
- la structure multidimensionnelle ou organisationnelle de Mintzberg.

C'est cette dernière qui est utilisée aujourd'hui par les grandes organisations et qui nous semble la plus adaptée à la gestion prévisionnelle .

Il faut noter les structures multidimensionnelles ont été mises en place pour pallier les insuffisances de la structure fonctionnelle qui présentent les faiblesses suivantes :

- des problèmes de coordination résultant de la déficience de l'information ;
- faible degré de réactivité par rapport aux mutations de l'environnement à cause de la présence de normes souvent figées ;
- etc.

C'est à suite de plusieurs essais et d'erreurs que les structure multidimensionnelles ont vu le jour .Il s'agit de structures appelées aussi « Staff and line ». Elles présentent de nombreux avantages qui sont :

- réduction des interdépendances car les échanges d'informations pouvant se faire à l'intérieur d'une même division ;
- une délimitation claire des responsabilités ;
- une séparation des tâches de direction et celles dites opérationnelles ;
- les échanges d'informations de manière horizontale et aussi en vertical puisque les chef de division ou l'encadrement recevait d'une large délégation d'autorité dans leur domaine.

Ce pendant cette structure comporte aussi des risques comme :

- des difficultés pour contrôler la délégation accordée aux chefs de division ;
- des difficultés pour mettre en place un système de motivation qui pousse les chef de division à dépasser leurs objectifs ce qui oblige à mettre sur place un système de sanction –récompense fondés sur des résultats financiers ;

- une grande taille qui les rend complexes et ne facilite pas le contrôle de l'application des décisions.

C'est à cause de cela d'ailleurs qu'il est souvent nécessaire de l'adapter au système budgétaire d'où le découpage par centres de responsabilité.

## **2 les différents centres de responsabilité**

Le centre de responsabilité est défini comme un sous- ensemble de l'entreprise qui dispose d'une délégation d'autorité pour acquérir et utiliser des moyens humains et matériels dans le but :

- d'atteindre un objectif spécifique, daté et quantifié ;
- dans le cadre d'un budget ;
- et soumis à un suivi incitatif et sanctionné.

Le contrôle budgétaire s'appuie parfois sur une structuration de l'entreprise en centres de responsabilités qui définit pour chaque élément de coût, de chiffre d'affaires et d'actif la personne chargée d'en assumer la maîtrise.

Chaque centre de responsabilité dispose des outils classiques de contrôle à savoir :

- un objectif ;
- un budget ;
- et des rapports qui permettent de suivre ces objectifs.

La structuration en centres de responsabilités doit être adaptée à chaque entreprise compte tenu de son organisation générale en fonctions et en divisions de produits ( ou géographiques ). La structuration doit également être adaptée à la stratégie de l'entreprise c'est - à -dire à l'orientation que la Direction Générale veut donner par rapport à certains marchés et certaines activités.

Le découpage en centre de responsabilité a pour but d'identifier les décisions que chacun à autorité de prendre et les conséquences qu'elles entraînent sur les coûts, le chiffre d'affaires et les actifs de l'entreprise. Par conséquent les types de centres de responsabilité varient selon la nature de leur objectif.

Ce pendant toutes les entreprises n'ont pas la même conception des centres de responsabilité.

Il y a celles qui considèrent les centres de responsabilité comme des sections de la comptabilité analytique qui établissent un budget, en assure le suivi mais sans disposer d'une réelle responsabilité.

Par contre, certaines entreprises conçoivent la notion de centres de responsabilité de façon plus large en les considérant comme des mini-entreprises qui sont à l'intérieur de l'entreprise et qui entretiennent des relations clients – fournisseurs. Ces relations pouvant même parfois être matérialisées dans le cadre d'un contrat comme celui qui existe entre la maison-mère et la filiale d'une société multinationale. Il est possible alors de transmettre les effets du marché et de la concurrence à l'ensemble des activités de l'entreprise ou parfois réguler l'activité des centres de responsabilités. Il va sans dire que, les délégations d'autorité seront plus larges et le système d'évaluation des performances très développées ce qui conduit à l'utilisation des prix de cession interne ou prix de transfert.

Ce pendant, comme le note Anthony Dearden, dans management control system, le découpage par centre de responsabilité en favorisant l'esprit de compétition peut provoquer ce pendant des dysfonctionnements dans l'entreprise.

Et, on distingue les centres de coûts, les centres de revenus (ou de recettes ou de chiffres d'affaires), les centres de profit et les centres d'investissement.

### 2.1 Un centre de coût :

Un centre de coûts est un centre de responsabilité qui ne peut maîtriser que ses coûts. Les actions à entreprendre n'entraînent que des coûts : Exemple : un atelier de fabrication, un service de statistique, un service de comptabilité.

Les centres de coûts peuvent être regroupés en deux catégories :

- un centre de coût productif dont on mesure l'output ( ne serait ce qu'en quantité ) pour mettre en rapport avec les moyens pour trouver la productivité.
- un centre de coût discrétionnaire dont l'output n'est pas mesurable et dont le niveau des coûts est laissé à la direction des responsables (exemple : service de comptabilité).

### 2.2 Un centre de Revenu :

Un centre de revenu est un centre de responsabilité dont l'output essentiel est le chiffre d'affaires. Exemple : un service commercial. Le contrôle d'un centre de revenu repose essentiellement sur le suivi de l'objectif de chiffre d'affaires. A partir d'un système d'information rapide qui permet d'avoir les données les plus fraîches possibles sur les

tendances du marché et les résultats par section géographique. Les centres de revenu génèrent des coûts que l'on tentera de maîtriser en utilisant des forfaits pour les déplacements par exemple.

### 2.3 Un Centre de profit :

Les centres de profits ont à la fois la maîtrise de leurs coûts et leurs chiffres d'affaires. Le responsable est sensé contrôler les coûts et les recettes. Le critère de performance est donc le résultat.

Exemple : une filiale, une division de produits, une division géographique.

La mission d'un centre de profit est de trouver l'équilibre optimum entre le chiffre d'affaires et les coûts. Ces dirigeants tenteront d'une part d'augmenter le chiffre d'affaires en maintenant les coûts constants ou au moins en maîtrisant leur rythme de croissance par rapport au chiffre d'affaires et d'autre part de réduire leurs coûts en maintenant le chiffre d'affaires constant.

En pratique le profit d'un centre est généralement mesuré de manière analytique par la contribution du centre à la couverture des frais de siège et au bénéfice.

### 2.4 Un Centre d'investissement :

Un centre d'investissement est un centre de responsabilité qui est chargé de maîtriser ses coûts, son chiffre d'affaires et ses actifs. On peut donc dire qu'un centre d'investissement est un centre de profit à qui on a délégué l'autonomie concernant la gestion de ses actifs. L'objectif d'un centre d'investissement est souvent défini en terme de rentabilité des investissements qui peut être définie comme le rapport entre le profit et l'utilisation des fonds investis mesurés par les actifs utilisés. Mais ici il faut prendre l'investissement au sens financier et non au sens comptable c'est-à-dire le considérer comme l'ensemble des actifs utilisés (immobilisations, stocks, comptes clients etc...).

Après ces préalables, il est temps de savoir comment se construit un budget.

### Section 3 : La construction budgétaire.

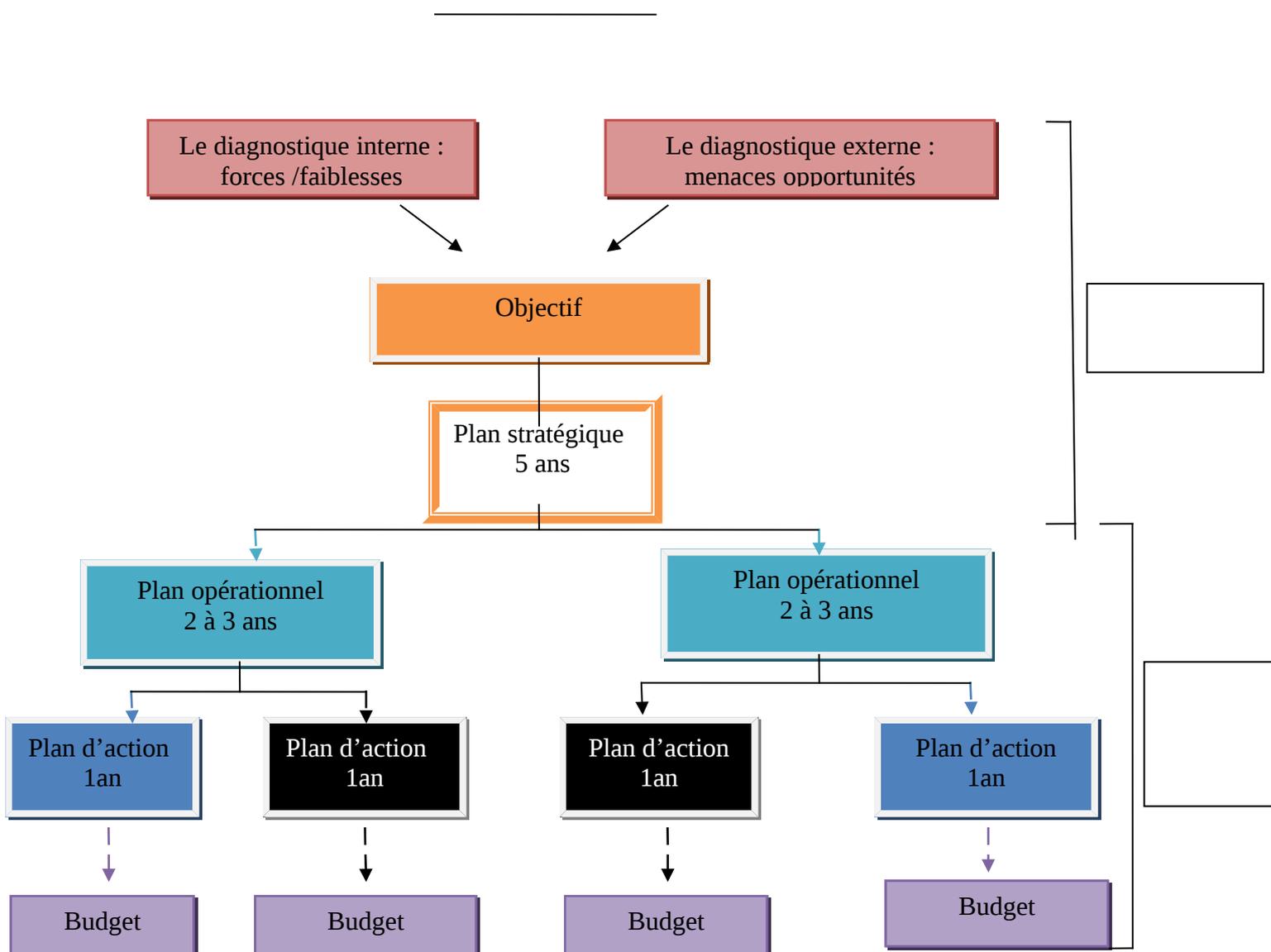
C'est la mise en cohérence et en forme comptable sans qu'il soit encore question de contrôle à priori ou à posteriori.

L'élaboration classique des différents budgets est faite suivant deux processus :

- un processus vertical ;
- et un processus horizontal.

Mais, il y a aussi le cas particulier du budget Base Zéro ( BBZ ) qui sera traité.

#### 1 le budget élaboré à partir d'un processus vertical



L'élaboration du budget se déroule en quatre phases qui se présentent comme suit :

- le plan stratégique ;

- le plan opérationnel et pré- budgets;
- plans d'action;
- et budgets spécifiques par centre de responsabilité.

### 1 .1 Le plan stratégique :

La stratégie c'est la manière dont l'entreprise investit des ressources au mieux de ses avantages compétitifs et de la finalité qu'elle poursuit compte tenu des changements attendus dans son environnement.

La planification stratégique ou à long terme est souvent conçu comme un processus par lequel les dirigeants d'une entreprise déterminent les objectifs globaux à atteindre pour une période de cinq ans et plus ainsi les que stratégies qui permettent l 'acquisition,l'utilisation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisations desdits objectifs.

Le plan stratégique résulte de la confrontation entre le résultat des activités et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise en terme de savoir-faire, de ressources humaines et de finances par rapport aux menaces et opportunités de l'environnement externe..

Il est élaboré au niveau de l'état major après préparation par la Direction financière et comptable ou le plus souvent par le service de planification et contrôle. C'est à laide du plan stratégique que la Direction générale fixe :

- l'objectif pour l'exercice à venir (objectifs financier et objectifs d'activité ) ;
- formule des hypothèses et prévisions sur l'environnement ;
- formule une première approche des politiques que l'état major compte mettre en œuvre.

L'objet de la planification est d'analyser et de prévoir l'événement pour identifier les besoins de l'entreprise à terme et choisir la manière de les satisfaire. Autrement dit, il s'agit d'étudier et de choisir une stratégie puis de fournir des réponses concrètes à des questions opérationnelles mettant en jeu l'avenir de l'entreprise. La planification opérationnelle poursuit les objectifs suivants :

- assurer la viabilité de l'entreprise et sa rentabilité pour les actionnaires ;
- développer un portefeuille d'activités porteur d'avenir ;
- choisir les investissements pour adapter les capacités de l'entreprise en fonction de l'évolution de ses marchés ;
- adapter les structures de l'entreprise ;
- former et motiver son personnel ;

- s'assurer que les financements à long et moyens termes sont réalistes par rapport aux cash flow prévisibles de l'entreprise.

La procédure de planification peut être donc décomposée en deux phases permettant de définir d'une part le plan stratégique et d'autre part le plan opérationnel et plan d'action qui sont traduits en budget.

En conséquence le plan stratégique doit être **SMART**.

### 1.2 Le plan opérationnel.

C'est un outil qui permet d'articuler le court terme et le long terme. Le diagnostic à court terme permet d'identifier les problèmes à résoudre dans les domaines de la production, de la commercialisation ou de la logistique.

La définition des axes de travail pour résoudre ces problèmes se fait par rapport à la réflexion stratégique et débouche sur des programmes pluriannuels d'actions qui peuvent être considérés comme un portefeuille de projets.

La sélection entre ces programmes est opérée en fonction de la stratégie pour servir de point de départ au chiffrage des résultats prévisionnels pour les trois années considérées. Le plan opérationnel est un outil qui articule le plan stratégique et les plans annuels (budgets). Il doit être établi à partir des centres de responsabilité suivant une démarche analogue à celle du budget :

- orientation de la Direction Générale et confirmation des stratégies par fonction ;
- établissement des plans d'actions sectoriels et des besoins d'investissements en commençant par les plans de vente. Ces plans d'action permettent de mettre en évidence les objectifs à atteindre, les hypothèses d'environnement, les actions et les plans de rechange en cas d'écarts sur les hypothèses, les moyens nécessaires, le calendrier et les responsabilités en jeu.
- la synthèse sous forme de compte prévisionnel par les services chargés du budget ou du plan.
- la négociation entre les centres de responsabilités et la hiérarchie.
- la description détaillée des différents plans d'actions ( plan d'action commerciale, plan de production, plan des autres activités, plan d'investissement, plan de financement et plan des effectifs ).

L'élaboration du plan opérationnel est nécessaire avant l'élaboration du budget. En pratique beaucoup d'entreprises choisissent le 2<sup>ème</sup> trimestre de l'année pour le processus de

planification opérationnelle. Ainsi chaque année elles déplacent l'horizon du plan antérieur en le rallongeant d'une année : ce qui aboutit à une planification glissante.

### 1.3 Plans d'action et budgets.

Les plans d'action sont construits par les chefs de centre de responsabilité à partir du modèle de fonctionnement de son centre de responsabilité.

Une fois les plans d'action déterminés, ils fixent les objectifs à atteindre pour chaque cadre ou service de façon concrète.

Le centre de responsabilité procède ensuite à la synthèse budgétaire de ses plans d'action qu'il rapproche au pré- budget avant de transmettre les plans d'action et les propositions budgétaires à la Direction générale par l'intermédiaire du service planification /contrôle pour étude et avis.

Les budgets jouent un rôle central dans la gestion prévisionnelle. Ils constituent la courroie de transmission qui assure le couplage de l'activité courante avec les plans opérationnels.

Les budgets sont alors l'embryon de la planification qui permettent la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète.

#### **Remarque :**

Si la culture budgétaire est insuffisante au niveau de l'entreprise ou si le budget est trop serré, la traduction physique n'est pas correctement faite et les décisions de la Direction Générale peuvent apparaître comme technocratiques.

Et dans ce cas, le système budgétaire au lieu d'être un outil pour garantir la performance peut se transformer en fardeau pour l'entreprise.

## 2 L'élaboration du budget à partir des fonctions

Il s'agit ici de partir de la typologie dressée par H. Fayol qui distingue les six fonctions essentielles dans une organisation et d'établir un budget pour chaque fonction avant de centraliser.

Il y' aura alors le budget de la fonction vente, approvisionnement, production, investissement et des administrations et des supports logistiques.

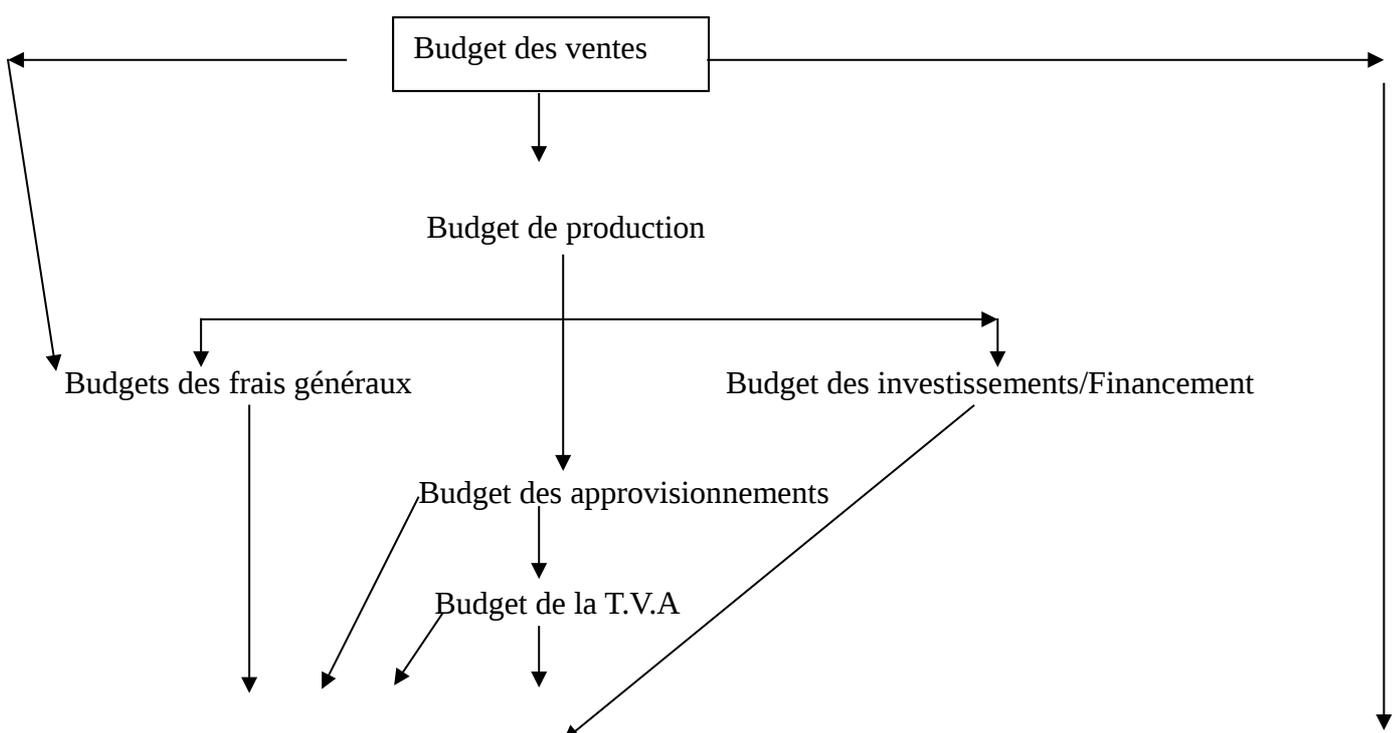
Il y aura les budgets suivants :

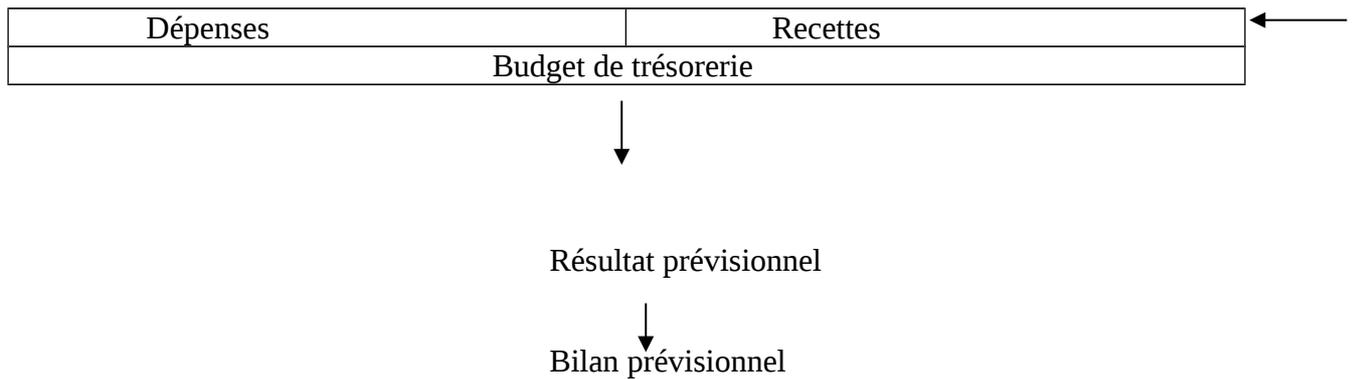
- budget des ventes ;(suivant ;la loi de jean baptiste Say ;l'offre crée sa propre demande)
- budget des approvisionnements ;
- budget de la production ;
- budget des investissements ;
- et budget des fais généraux.

A ces différents budget,il faut y ajouter celui de la TVA qui découle des autres budget avant la réalisation des documents de synthèse comme le budget de trésorerie, le compte d'exploitation prévisionnel et le bilan prévisionnel.

Il faut souligner que la construction des différents budgets est faite à partir du budget des ventes. C'est celui –ci qui détermine l'activité de l'entreprise.

Et l'élaboration des budgets passe par les séquences suivantes :





**2.1 le budget des ventes** (on doit donner les quantités par mois suivant les Articles que l'on dispose)

**Retenons** : toujours partir de la prévision mensuelle pour atteindre le budget annuel)  
 (expliquer les fluctuations suite à la variable explicatif des ventes)

C'est le point d'ancrage des autres budgets (ils commandent l'élaboration des autres budgets). Le budget des ventes doit être réalisé par la fonction commerciale qui doit procéder au chiffrage en volume et en valeur des ventes tout en précisant les prix unitaires par produit ou famille de produit, par zone géographique par période (mois, trimestre) et par représentant. La confection du budget des ventes par exemple repose sur des estimations grâce à des techniques de prévisions telles que :

- **l'étude de marché qui vise la clientèle potentielle ;**
- la corrélation qui montre qu'un événement est fonction d'un autre événement, par exemple les achats de biens d'équipement augmentent lorsque la durée des crédits est plus longue ;
- la technique des moyennes mobiles qui ambitionne de saisir l'évolution à court terme par extrapolation du passé récent corrigé des proportions spécifiques telles que les proportions saisonnières ;
- la tendance à long terme ou tendance qui repose sur le principe que le futur n'est qu'une extrapolation du passé.

Etant donné que l'évolution des ventes d'une entreprise dépend généralement des deux phénomènes suivants :

- pour une part d'éléments indépendants de son action (comportement de la concurrence, évolution de la conjoncture économique) ;
- pour une autre de son action en matière commerciale (politique de prix, budget publicitaire, budget de la force de vente).

Une prévision précise peut donc rarement résulter d'une simple extrapolation du passé ; celle-ci peut néanmoins constituer une première étape dans le processus de prévision. Il est ainsi généralement utilisé les méthodes de prévision ci-après.

### 2.1.1 Méthodes de prévision fondées sur une extrapolation des tendances passées.

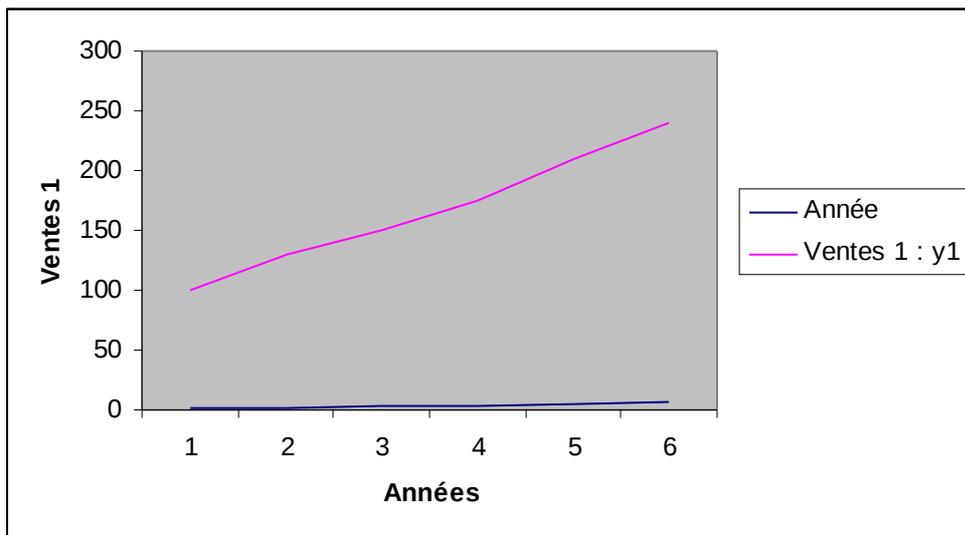
Cette méthode peut s'appuyer sur une tendance linéaire ou bien sur une tendance exponentielle. Elle est traitée à partir de cet exemple.

Considérons les deux tableaux d'évolution des ventes suivants :

Année	1	2	3	4	5	6
Ventes 1 : $y_1$	100	130	150	175	210	240
Ventes 2 : $y_2$	100	120	148	182	230	290

#### 1.1.1 nous supposons que les ventes suivent une Tendance linéaire

En reportant les données Ventes 1 sur un graphique, on obtient la représentation suivante :



La disposition des points sous forme de nuages fait penser à une tendance linéaire. C'est-à-dire une droite linéaire. Et l'équation de la droite d'ajustement peut être recherchée par la méthode des moindres carrés.

#### ➤ Détermination des paramètres d'un ajustement linéaire

L'équation de la droite d'ajustement prend la forme d'une fonction affine du type  $y = ax + b$  Avec  $a$  comme coefficient directeur,  $b$  niveau incompressible des vente qui ne dépend pas de la variable  $x$  qui peut être le temps.

Le coefficient directeur  $a$  est calculé à partir de la formule suivante :

$$a = \frac{\sum X_i Y_i}{\sum X_i^2} \quad \text{avec } X_i = x_i - \bar{x} \quad \text{et} \quad Y_i = y_i - \bar{y}$$

$$\sum X_i^2$$

Cette formule prend en compte les écarts aux moyennes et devient

$$\text{Coefficient directeur } a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}$$

$$\text{Ordonnée à l'origine } b = \bar{y} - a \bar{x}$$

Le tableau de calcul serait le suivant :

	$x_i$	$y_i$	$x_i y_i$	$x_i^2$	$y_i^2$
	1	100	100	1	10 000
	2	130	260	4	16 900
	3	150	450	9	22 500
	4	175	700	16	3 025
	5	210	1 050	25	44 100
	6	240	1 440	36	57 600
Somme	21	1005	4 000	91	181 725
Moyenne	3,5	167,5			

$$a = \frac{4000 - 6 \times 3,5 \times 167,5}{91 - 6 \times 3,5^2}$$

$$= a = 27,5714 \text{ et } b = 167,5 - 27,5714 \times 3,5 = 71$$

L'équation de la droite d'ajustement s'écrit donc :  $y = 27,514 X + 71$ .

La validité de l'ajustement peut être vérifiée par le coefficient de corrélation qui s'obtient à partir de formule :

$$r = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \cdot \bar{y}}{\left[ \sum x_i^2 - n \bar{x}^2 \right]^{1/2} \left[ \sum y_i^2 - n \bar{y}^2 \right]^{1/2}}$$

$$r = 0,9968$$

Cette valeur proche de 1 atteste d'une bonne corrélation et confirme donc la validité de l'ajustement linéaire.

### Remarque : Utilisation on d'un tableur

Les mêmes résultats peuvent être obtenus directement sur tableur.

Avec EXCEL 5, Y et X désignant respectivement les zones contenant les valeurs de x et de y la fonction :

DROITEREG (Y ; X ; VRAI ; VRAI) donne les résultats suivants :

Valeur de a	Valeur de b
27,5714	71,0000
1,0973	4,2734
0,9937	4,5904

↑  
Valeur de r<sup>2</sup>

On vérifie bien  $r = \sqrt{0,9937} = 0,9968$ .

Les trois autres paramètres sont significatifs de la valeur de l'ajustement mais leur étude dépasse le cadre de cet ouvrage.

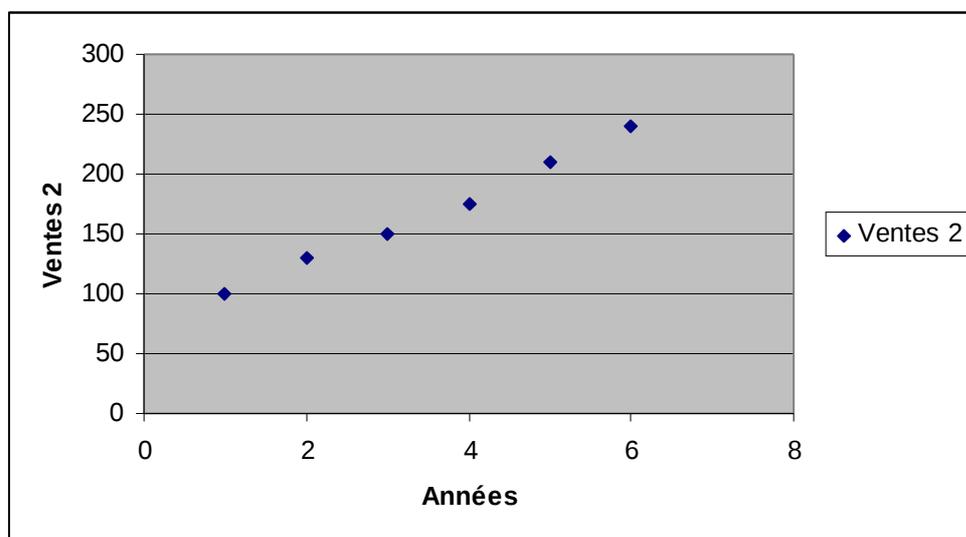
#### a) Utilisation de l'ajustement linéaire pour la prévision

La tendance linéaire manifeste incite à utiliser la droite d'ajustement afin de prévoir les ventes de l'année 7 soit :  $y = 27,5714 \times 7 + 71 = 264$ .

Il faut toutefois rester attentif aux évolutions de la conjoncture qui pourraient perturber la tendance.

#### 1.1.2 Tendance exponentielle

La représentation graphique de la série Ventes 2 est la suivante :



- Détermination des paramètres de l'ajustement

On voit qu'une droite, quelle qu'elle soit, rendrait mal compte du phénomène d'accélération des ventes. L'allure de la courbe fait davantage penser à une tendance exponentielle.

Une telle courbe a une équation de la forme :  $y = B.A^x$ .

L'année figure en exposant, lorsque  $x$  augmente de 1,  $y$  est donc multiplié par un facteur constant  $A$ . On peut vérifier que c'est bien sensiblement le cas sur la série  $y^2$  :

Année	1	2	3	4	5	6
Ventes 2 : $y^2$	110	130	152	178	240	300
$y_i / y_{i-1}$		1,18	1,17	1,17	1,35	1,25

Afin de calculer les paramètres d'un tel ajustement, il suffit d'écrire l'équation :  $y = B.A^x$  sous forme logarithmique :  $\log y = x \log A + \log B$ .

En posant  $\log A = a$  et  $\log B = b$ , on est donc ramené à un ajustement linéaire entre  $\log y$  et  $x$ . Pour calculer les valeurs de  $a$  et  $b$ , il suffit de remplacer dans les formules de l'ajustement linéaire  $y$  par  $\log y$ .

$$a = \frac{\sum x_i \log y_i - n x \cdot \log y}{\sum x_i^2 - n x^2} \quad \text{et} \quad b = \log y - a x$$

Le tableau de calcul est le suivant :

	$x_i$	$y_i$	$\log y_i$	$x_i \log y_i$	$x_i^2$
	1	110	2,0414	2,0414	1
	2	130	2,1139	4,2279	4
	3	152	2,1818	6,5455	9
	4	178	2,2504	9,0017	16
	5	240	2,3802	11,9011	25
	6	300	2,4771	14,8627	36
Somme	21	1110	13,4449	48,5803	91
Moyenne	3,5	185	2,2408		

On trouve  $a = 0,092841$ . Puisque  $a = \log A$ ,  $A = 10^a = 1,2384$ .

$b = 1,8973$  soit  $B = 10^b = 78,95$ .

L'équation de la courbe s'écrit :  $y = 78,95 \times 1,2384^x$ . elle montre que sur chaque année, les ventes sont multipliées par 1,2384 ce qui correspond à un taux d'accroissement annuel de  $1,2384 - 1 = 23,83\%$ .

**Remarque :Utilisation d’un tableur.**

Sur le tableur EXCEL, la fonction LOGREG (Y ;X ;VRAI ;FAUX) fournit les valeurs suivantes :

	Naissance du produit
Vache à lait Rentabilité du produit	↘ Poids mort Vieillessement du produit

Valeur de A	Valeur de B
↘ 1,2384	78,9459
0,0046	0,0180
0,9981	0,0193

**Utilisation de l’ajustement exponentiel pour la prévision.**

En appliquant les mêmes principes que précédemment, pour l’année 7, on aurait  $y_2 = 78,95 \times 1,2384^7 = 353$ .

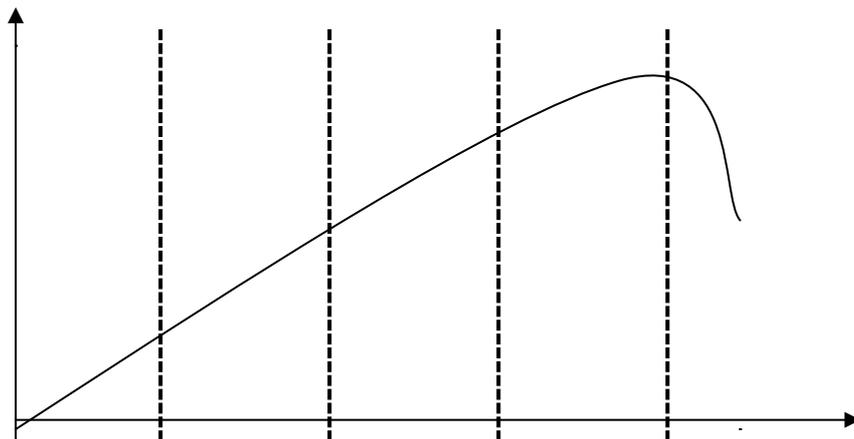
Il y a lieu d’envisager ce résultat avec les mêmes précautions que dans le cas précédent.

**C. Prise en compte du cycle de vie du produit**

Indépendamment des variations liées à la conjoncture, le choix d’un certain type de fonction (linéaire, exponentielle ou autre) pour prévoir l’évolution de la tendance peut s’appuyer sur la notion de cycle de vie du produit.

Le schéma suivant met en évidence les différentes phases de ce cycle :

**Matrice BCG**



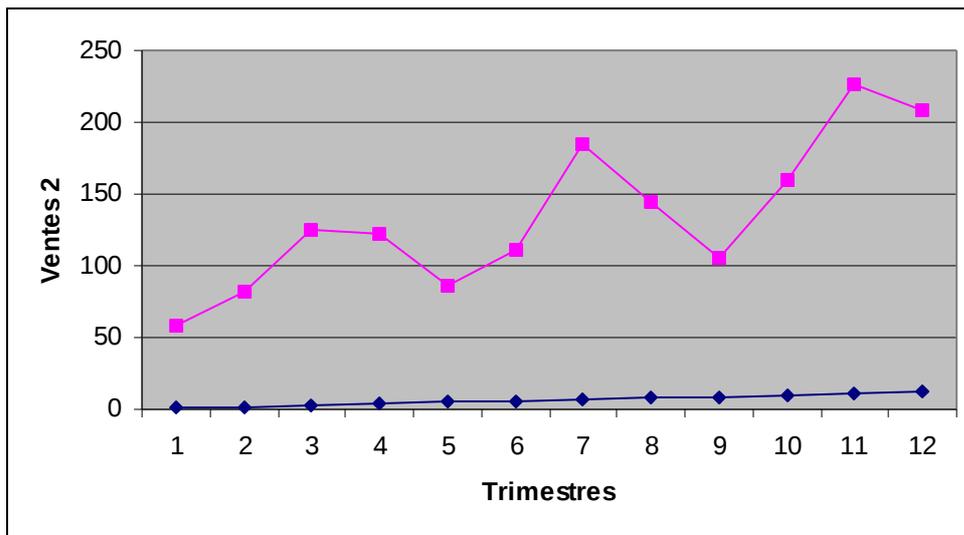
Aux différentes phases du cycle de vie correspondront des fonctions d'ajustement différentes ; il est donc important pour la prévision de bien identifier dans quelle phase se situe actuellement le produit.

### 1.2 Prise en compte des phénomènes saisonniers.

Observons l'évolution des ventes d'une entreprise sur douze trimestres consécutifs :

	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
Année N – 2	58	82	125	122
Année N – 1	70	110	165	150
Année N	100	140	222	219

Le graphique ci-dessous montre clairement une tendance générale à la hausse représentée par une droite de tendance (ou « trend ») avec des variations au-dessus ou au-dessous de cette tendance en fonction des saisons. Ainsi les premiers et seconds trimestres se situent plutôt au dessous de la tendance alors que les troisième et quatrième se situent en dessus.



### A. Détermination d'une série corrigée des variations saisonnières

On définit des coefficients saisonniers par le rapport :

$$\frac{\text{Données observées (ou données brutes)}}{\text{Tendance (ou données ajustées)}}$$

Supposons ces coefficients connus à priori <sup>(1)</sup>.

En divisant les données observées par le coefficient du trimestre, on obtient une série corrigée des variations saisonnières.

#### • APPLICATION AUX DESAISONNALISATIONS

Soient les coefficients saisonniers suivants :

Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
0,6	0,9	1,22	1,14

L'établissement de la série corrigée des variations saisonnières se présenterait ainsi

Trimestre x	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Données observées : $y_i$	58	82	125	122	86	111	185	145	105	160	226	209
Coefficient saisonnier : $C_t$	0,6	0,9	1,22	1,14	0,5	0,7	1,15	1,07	0,5	0,7	1,15	1,07
Série corrigée des variations saisonnières : $y'_i = y_i / C_t$	97	91	102	107	172	159	161	136	210	229	197	195

Ces données traduites sur un repère orthonormé avec les ventes comme ordonnée et les données du trimestre comme abscisses permettent de constater des variations saisonnières sur un graphique, qui présente une évolution beaucoup plus régulière que les données brutes

En procédant à un ajustement sur cette série, on pourra avoir une prévision de la tendance des ventes et passer de là aux prévisions par trimestre.

- **APPLICATION AUX PREVISIONS**

La droite d'ajustement de  $y'$  a pour équation  $y' = 10,095x + 84,72$

Afin de prévoir les ventes de l'année N+1, donc des trimestres 13,14,15,16, on procédera aux calculs suivants :

Trimestre x	13	14	15	16
Prévision de la tendance : $y' =$	216	226	236	246
Coefficients saisonniers $C_t$	0,7	0,9	1,25	1,15
Prévision des ventes par trimestre : $y = y' \times C_t$	151	203	295	283

**B. Détermination de la tendance à partir des moyennes mobiles.**

Afin d'éliminer l'effet des variations saisonnières, on peut remplacer chaque valeur de la série par une moyenne calculée sur des valeurs représentant un ensemble correspondant à une durée d'une année centrée sur la date de chaque valeur.

Ainsi pour des données trimestrielles, on calculera :

$$y'_i = \frac{1/2 y_{i-2} + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + 1/2 y_{i+2}}{4}$$

En coefficientant  $y_{i-2}$  et  $y_{i+2}$  par 1 / 2, chaque trimestre de l'année est représenté dans le calcul avec la même pondération et la valeur calculée est centrée sur la période i.

- **APPLICATION A L'EXEMPLE**

Trimestre x	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
Données observées : $y_i$	58	82	125	122	86	111	185	145	105	160	226	209
Moyenne mobile : $y'_i$			100	107	119	129	134	143	154	167		

### Remarque :

Parallèlement, les charges de la fonction commerciale doivent aussi être chiffrées. Il s'agit des dépenses suivantes:

- les frais des structures existantes qui sont généralement reconduites ;
- les dépenses entraînées par les actions de progrès ; qui sont évaluées soit à l'aide de « standards » soit par calculs statistiques.

Le budget de la fonction commerciale est obtenu en faisant la sommation des budgets des recettes et celui des dépenses.

## 2.2 Le budget de production

Le budget de la production dépend de celui des ventes mais doit prendre d'un certains nombre de contraintes comme la limitation de la capacité de production ( machine et MOD) et la limitation de la capacité de stockage.

Alors, la construction du budget de production consiste à fixer le volume et le coût de production de la fabrication de manière à répondre aux trois objectifs suivants :

- utiliser au mieux le potentiel de l'entreprise ;
- satisfaire les ventes possibles ;
- laisser subsister un bénéfice entre le prix de vente et le coût de production majoré des frais de distribution.

Le problème ici se situe au niveau de la détermination de l'optimum de production en fonction du nombre de produits à fabriquer et des contraintes à prendre en compte.

Il s'agit d'une résolution d'inéquations sous contraintes qui peuvent être résolues par la méthode graphique, de substitution ou par la méthode du simplexe.

**Illustration** (il ne faut pas produire moins mais il ne faut pas produire peu suite au coût de stockage)

L'entreprise E fabrique deux produits A et B et utilise à cet effet deux atelier X et Y.

Les temps en heures - machines par unité de produit et par atelier sont donnés dans le tableau ci-après avec les capacités disponibles.

	Atelier X	Atelier Y
Produit A	5 heures	6 heures
Produit B	6 heures	4 heures
Capacité journalière	1 800 heures	1 400 heures

On considère que la production de A ne peut dépasser 300 unités par jour .

Les marges sur coûts variables 10 000 F CFA pour A 5000 F CFA pour B

On aura alors le système d'équation suivant :

$$5A + 6B \text{ inférieur ou égal à } 1800$$

$$6A + 4B \text{ inférieur ou égal à } 1400$$

$$A \text{ inférieur ou égal à } 300 \text{ ( contrainte )}$$

### 2.3 Le budget des approvisionnements.

La confection du budget des approvisionnements consiste à chiffrer les apports nécessaires à l'activité de l'entreprise. Ces apports concernent les marchandises, les matières premières, les produits semi-finis, les matières consommables, et les emballages. En rapport avec ce budget on doit faire attention à des notions telles que stock de sécurité ( qui tend aux quantités nécessaires à la fabrication pendant le délai réel normal de réapprovisionnement ) et de stock de précaution qui tient compte d'un retard éventuel dans le réapprovisionnement ou d'une consommation plus importante pendant le délai de réapprovisionnement.

**NB : Le budget des approvisionnements tient compte des frais indirects d'achats après répartition des sections auxiliaires.**

### 2.4 Le budget des investissements

Il se prépare en déterminant le coût des éléments d'actif immobilisé nécessaire à l'entreprise ( frais d'établissement, immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, etc.. ). L'analyse portera surtout sur les moyens de production avec l'évaluation des dépenses et recettes générées par les nouvelles acquisitions. Plusieurs méthodes peuvent être employées à cette occasion :

- la méthode de récupération du capital ou paye back period ;
- la méthode financière classique : le revenu obtenu est comparé au capital investi,
- La méthode des flux de trésorerie actualisée ( VAN, TRI )

## 2. 5 Le budget de la T.V.A

Ce budget est construit par les comptables ou contrôleurs à l'aide des prévisions de charges, de produits et d'investissements faites dans les budgets précédents.

Le budget de la T.V.A est obtenu en faisant la sommation des prévisions de la T.V.A collectée et de la T.V.A déductible. il faut noter que la collecte et le paiement de la T.V.A affectent la trésorerie de l'entreprise.

Le budget est établi en tenant compte du fait que la T.V.A du mois X est à payer au mois (X + 1) .Et que dans certains cas la T.V.A déductible peut être supérieure à la T.V.A collectée ce qui entraîne un crédit de T.V.A.

## 2.6 Les documents de synthèse :

Les budgets des fonctions sont récapitulés dans des documents dits de synthèse qui offrent une vision globale des activités sur un an.

Il s'agit des documents ci-après :

- le budget de trésorerie ;
- le compte d'exploitation prévisionnel ;
- le bilan prévisionnel.

### 2.6 -1 Le budget de trésorerie (il sagit de prévoir ce qu'on va décaisser ou encaisser par mois, par trimestre ect)

Il s'obtient en chiffrant par période ( mois ou trimestre, par semestre ) le solde des recettes et des dépenses de toute nature compte tenu des délais obtenus ou accordés. Il a pour objet de dégager le solde de la trésorerie par mois ou trimestre de façon à pouvoir déceler les risques de défaillance, de cessation de paiement ou de situations de trésorerie oisive.

La politique de trésorerie a pour but de trouver les moyens nécessaires au fonctionnement de l'activité de l'entreprise qui proviennent des sources suivantes:

- encaissements des ventes, produits tels que les redevances pour brevets, les subventions, les cessions d'immobilisations ,les augmentations de capital ,etc pour le budget des recettes;
- Décaissements suite aux crédits accordés par les fournisseurs ou les banques ,les achats de matières premières, les autres charges toutes taxes comprises les décaissements liés à des investissements, ceux liés à la T.V.A à payer ,etc pour le budget des décaissements.(les reprises sous provisions et d'amortissements ne font pas partir des décaissement)

Le budget de trésorerie est établi en reportant à chaque période ,la trésorerie antérieure comme trésorerie initiale. La trésorerie finale s'obtient en faisant le solde de la trésorerie initiale et de la trésorerie de la période (encaissements – décaissements).

## 2.6 .2 Le compte d'exploitation prévisionnel et le bilan prévisionnel

Après l'établissement des budgets et vérification de leur cohérence il faut dresser les états récapitulatifs. Ces états sont généralement :

- le compte de résultat prévisionnel
- le bilan prévisionnel.

Ces documents obligatoires pour les sociétés nationales et les établissements publics renseignent à l'avance sur les risques.

## 3 le Budget base zéro :(adopté lorsque les charges administrative sont très élevés)

C'est un outil de gestion basé sur la remise en cause permanente de la structure organisationnelle. Son objectif est de relier les moyens alloués au service rendu en contre – partie. Il s'agit de traiter les charges discrétionnaires comme des moyens attribués à des projets pour la réalisation d'objectifs précis.

### 3. 1 Le principe de la méthode :

C'est en réalité plus qu'un plan opérationnel à deux ou trois ans qu'un programme annuel. Son originalité résulte du fait qu'elle oblige les services administratifs à élaborer des plans d'action par « unité de décision ».

Son principe consiste donc :

- à définir des « unités de décision », les différentes activités exercées par chaque unité ,et ses ressources de l'exercice précédent ;
- demander à chaque responsable de découper son activité en missions indispensables et en missions proposées en supplément ;
- préparer les budgets à partir des prévisions et objectifs globaux ;
- classer les propositions budgétaires en fonction des objectifs de l'entreprise ;

## 2 Les avantages de la méthode :

C'est de maîtriser le coût des services fonctionnels ou centres de décision en évitant qu'il y ait un glissement des objectifs initiaux vers de nombreux objectifs spécifiques. Il s'agit aussi d'actualiser la planification stratégique. Elle permet l'orientation rationnelle des ressources par les dirigeants avec négociation entre dirigeants et cadres. Et enfin, permet de réaliser des économies.

## 3 inconvénients du BBZ :

Le BBZ entraîne des lourdeurs en augmentant les tâches administratives du fait qu'il faut découper l'entreprise en plusieurs unités d'analyse. Le BBZ offre la possibilité aux cadres de faire des manipulations à l'aide de propositions fantaisistes pour mieux faire passer des intérêts personnels qui ne correspondent pas forcément à ceux de l'entreprise.

De plus, elle est d'application difficile dans le cas d'une rigidité de la structure organisationnelle.

Et enfin, le BBZ permet un retour à la routine dans la mesure où ,il est difficile d'imaginer de nouvelles variantes d'une année à l'autre et le changement de « règle du jeu » dans l'affectation des ressources n'apporte des gains que pendant une courte période.

### **Questions de compréhension**

- 1 Définir le terme budget
- 2 quelle est l'utilité d'une gestion budgétaire ?
- 1 Quelle différence faites vous entre « contrôle de gestion et gestion budgétaire ?

### **Réponses**

- 1 Le budget est entendu comme l'expression chiffrée des plans d'action correspondant aux objectifs définis par la stratégie.
- 2 La gestion budgétaire permet de détecter les dysfonctionnements ou perturbations ,situer les responsabilité des et trouver des solutions pour permettre à l'organisation de faire face .A cet effet la gestion budgétaire :
  - réalise le chiffrage des prévisions tout en décrivant l'avenir ;
  - calcule les écarts entre prévisions et réalisations.
- 1 Le contrôle de gestion vise à piloter l'organisation en cherchant à s'assurer que les actions menées et les décisions sont conformes aux objectifs. Alors que la gestion budgétaire est un outil du contrôle de gestion.

### Exercice1 :

Le bilan de la Société anonyme « Amidon », après affectation du résultat, se présente ainsi en milliers de francs) :

<b>ACTIF</b>	<b>BRUT</b>	<b>Amort</b>	<b>Net</b>	<b>PASSIF</b>	<b>Net</b>
Actif immobilisé	18400	3600	14800	Capitaux propres	15470
Matières premières			1020	Fournisseurs dettes en c. (a)	2100
Autres approvisionnements			230	Etat (b)	380
Produits finis			2060	Fournisseurs d'immobilisation ©	3820
Clients			1876		
Disponibilités			1784		
<b>TOTAL</b>			21770	<b>TOTAL</b>	21770

-Les dettes envers les fournisseurs d'approvisionnement sont réglées :

- pour moitié à 30 jours
- pour moitié à 60 jours

-Les dettes envers l'Etat comprennent 80 000 F d'impôts sur les sociétés à régler le 15/4, le reste étant de la TVA à payer courant janvier.

-450 000 F de dettes envers les fournisseurs d'immobilisations sont à rembourser le 31 mars

Les prévisions pour les 6 mois à venir sont les suivantes :

➤ Achats HT :

- Matières premières : 1 200 000 F par mois avec un paiement à crédit de deux (2) mois ;
- Autres approvisionnements : 123 000 F par mois réglés au comptant

➤ Ventes HT :

- 3 550 000 F par mois réglés : 40% au comptant, 60% à 30 jours fin de mois
- Les ventes du semestre entraînent une sortie de produits finis qui s'élève à 18 000 000F

➤ Charges liées à la production :

- Matières premières utilisées pour les six (6) mois.....5 560 000
- Autres approvisionnements utilisés pour les six (6) mois.....618 000
- MOD par mois .....1 210 000
- Autres charges mensuelles HT.....567 500
- Dotation aux amortissements pour les six (6) mois.....670 000

➤ Investissements :

Acquisition d'immobilisation en février pour 1 800 000 F HT réglés comme suit :

-1/3 au comptant

-1/3 dans deux mois

-1/3 dans quatre mois

➤ Désinvestissements

En janvier la société doit procéder à la vente d'un matériel :

-Prix d'acquisition.....720 000 F HT

-Amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession .....325 000 F

-Prix de vente au comptant.....300 000 F HT

Travail à faire :

- Etablissez le budget de trésorerie pour le premier semestre (n+1).

NB : TVA 18%

**Correction :**

**1- Budget de trésorerie**

**a- Budget des achats**

	J	F	M	A	M	J
Achats matières premières						
Autres approvisionnements						
Total HT						
TVA 18%						
Total TTC						

**b. Budget des ventes**

	J	F	M	A	M	J
Ventes HT	≡					
TVA 18%						
Ventes TTC						

**c- Budget de TVA**

TVA collectée						
TVA déductible/matières						
TVA déductible/immob						
TVA déductible/charges						
Crédit de TVA reportée						
TVA à décaisser						
Crédit de TVA à reporter						

**d- Budget des encaissements**

	J	F	M	A	M	J	Bilan
Ventes au comptant							
Ventes à 30 jours							
Clients							

Cession d'immobilisations							
Total encaissements							

### e-Budget des décaissements

	J	F	M	A	M	J	Bilan
Achats comptant							
Règlement achats 60 jours							
Dettes fournisseurs							
Salaires nets							
Charges sociales							
Autres charges							
TVA à décaisser							
Investissements							
Décaissements							

### f-Budget de trésorerie

	J	F	M	A	M	J
Encaissements						
Décaissements						
Flux nets de trésorerie						
Trésorerie initiale						
Trésorerie finale						

## 2-Budget Général

### -Détermination des variations de stocks

Rappels : Variations de stocks = stock final – stock initial

$$\text{Stock final} = \text{SI} + \text{Entrées} - \text{Sorties}$$

➤ Matières premières :

-Stock final=

-Variation de stock=

➤ Autres approvisionnements :

-Stock final=

-Variation de stock=

➤ Produits finis:

-Stock final=

-Variation de stock=

### **-Compte de résultat prévisionnel**

<b>Charges</b>	<b>Montants</b>	<b>Produits</b>	<b>Montants</b>
Achats de matières premières Variation de stock de m.prem. Achats d'autres approvisionnements Variation de stock d'autres approv. Charges de personnel Autres charges <hr/> Dotations aux amortissements Valeur comptable des cessions		Ventes de produits finis Variation de stock de produits finis Produits des cessions d'immob.  <b>Résultat</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

### **Bilan prévisionnel**

<b>ACTIF</b>	<b>Brut</b>	<b>Amort</b>	<b>Net</b>	<b>PASSIF</b>	<b>Net</b>
Actif immobilisé				Capitaux propres	
Matières premières				Résultat	
Autres approvisionnements				Fournisseurs dettes...	
Produits finis				Etat	
Clients				Fournisseurs d'immob.	
Disponibilités					
<b>Total</b>				<b>Total</b>	

### **Exemple 2**

La société « NOVIS » établit chaque semestre des états financiers prévisionnels. Le bilan au 31/12/n-1 est présenté en annexe. Des différents budgets présentés, on tire les renseignements suivants :

#### **Budget des ventes**

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Quantité	600	600	750	800	1000	1200

Le prix de vente unitaire hors taxes est de 30 000 F(TVA18%)

#### **Budget des approvisionnements**

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Quantité	600	700	800	1000	1200	800

Le prix d'achat unitaire hors taxes est de 20 000 F(TVA18%).

Les achats de fournitures diverses et services extérieurs s'élèvent à 1 000 000 F hors taxes par mois et sont réglés comptant (TVA18%)

#### **Budget des investissements**

Il est prévu l'acquisition d'une camionnette de livraison pour le 1<sup>er</sup> mars . Le règlement s'effectuera pour moitié fin mars et pour le solde fin juin.

Prix d'acquisition 7 500 000 F hors taxes (TVA18%)

#### **Renseignements complémentaires**

- Le règlement des clients s'effectue 60%comptant  
40% à 30 jours fin de mois
- Le règlement des fournisseurs s'effectue à 30 jours fin du mois
- Les salaires nets s'élèvent à 4 000 000 F par mois et sont payés en fin de mois.
- Les charges sociales représentent 50% des salaires nets et sont payées le 15 du mois suivant.
- Les dotations aux amortissements du semestre s'élèvent à 3 000 000 F.

#### **Travail à faire :**

1. Présenter mois par mois, pour le 1<sup>er</sup> semestre :
  - Le budget des recettes,
  - Le budget des dépenses.
2. Présenter le budget de trésorerie
3. Présenter le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel.

#### **Annexe : Bilan au 31/12/n-1**

<b>ACTIF</b>	<b>Brut</b>	<b>Amort</b>	<b>Net</b>	<b>PASSIF</b>	<b>Net</b>
Actif immobilisé	40 000 000	8 000 000	32 000 000	Capital	23 000 000
Marchandises (620u)			12 400 000	Résultat	3 000 000

Clients (1)			5 930 000	Emprunt (2)	13 558 000
Autres créances			2 418 000	Fournisseurs (3)	14 825 000
Disponibilité			4 060 000	Autres (4)	2 425 000
<b>Total</b>			<b>56 808 000</b>	<b>Total</b>	<b>56 808 000</b>

(1) Exigible en janvier

(2) Remboursable par trimestrialités de 1 362 000 F : une payable en mars. Une autre en juin.

(3) A payer en janvier

(4) Dont charges sociales de décembre dues en janvier 2 000 000 F.

## **Correction**

### **Budget de TVA**

	J	F	M	A	M	J
TVA collectée						
TVA déductible/matières						
TVA déductible/immob						
TVA déductible/charges						
Crédit de TVA reportée						
TVA à décaisser						
Crédit de TVA à reporter						

### **Budget des encaissements**

	J	F	M	A	M	J	Bilan
Ventes au comptant							
Ventes à 30 jours							
Clients							
Cession d'immobilisations							
Total encaissements							

### **Budget des décaissements**

	J	F	M	A	M	J	Bilan
Achats 30j							
Fournitures diverses							
Dettes fournisseurs							
Remboursement emprunts							
Salaires nets							
Charges sociales							
Autres Charges							
TVA à décaisser							
Investissements							
Décaissements							

### Budget de trésorerie

	J	F	M	A	M	J
Encaissements						
Décaissements						
Flux nets de trésorerie						
Trésorerie initiale						
Trésorerie finale						

### Compte de résultat prévisionnel

Charges	Montants	Produits	Montants
Achats de marchandises		Ventes de marchandises	
Variation de stock de marchandises			
Charges de personnel			
Autres charges			
Dotations aux amortissements			
		<b>Résultat</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

### Bilan prévisionnel

<b>ACTIF</b>	<b>Brut</b>	<b>Amort</b>	<b>Net</b>	<b>Passif</b>	<b>Net</b>
Actif immobilisé				Capitaux propres	
Marchandises				Résultat	
Clients				Emprunts	
Autres créances				Fournisseurs	
Disponibilités				Autres	
<b>Total</b>				<b>Total</b>	

# Thème : BUDGETS

## Entreprise MBelgor

L'entreprise MBelgor a rassemblé ses prévisions budgétaires concernant le premier semestre de l'exercice N (toutes les sommes sont en kF). Ces prévisions sont communiquées en annexe 1.

1. Etablir les budgets :
  - des encaissements sur ventes ;
  - de TVA,
  - des décaissements d'exploitations.
2. Etablir le budget de trésorerie d'exploitation.
3. Etablir le budget de trésorerie hors exploitation.
4. Etablir le budget de trésorerie globale.  
En utilisant les données communiquées en annexe 2 :
5. Etablir le compte de résultat prévisionnel au 30/06/N.
6. Dresser le bilan prévisionnel au 30/06/N.

### Annexe 1 Prévisions exercice N

### Budgets

	Ventes	Commandes MP	Livraisons MP	Charges de Production	Charges de Distribution
J	16 000	8 300	9 500	3 300	1 500
F	18 000	9 200	8 300	3 500	1 700
M	22 000	11 400	9 200	4 000	2 000
A	19 000	8 200	11 400	3 900	1 900
M	18 000	8 300	8 200	3 700	1 700
J	17 000	9 000	8 300	3 600	1 600

Les charges de production intègrent les amortissements pour 600/mois. Le reste est composé des charges de personnel pour 70% et de charges diverses pour 30%. Les charges de personnel comprennent les cotisations sociales patronales qui représentent 50% des salaires bruts (les cotisations salariales représentent quant à elles 15% des salaires bruts).

Toutes les charges décaissables (à l'exception des charges de personnel) ainsi que les achats et les ventes supportent la TVA au taux normal.

### *Budget des investissements*

- Installation d'un équipement en mars : coût HT = 20 000 (règlement 50% à l'installation, 50% 2 mois après).
- Cession d'une machine en avril, prix de cession 4 000 HT, règlement en mai.

### *Budget des emprunts*

- Souscription d'un emprunt en avril, montant = 10 000.
- Remboursements d'un emprunt chaque mois : 500 (dont intérêt = 100).

### *Divers*

- Acomptes d'impôt sur les sociétés mars : 1 500  
Juin : 1 500
- Solde de l'impôt N-1                    15 avril :    200
- Dividendes à verser                    30 mai :    600

Les délais de règlements habituels sont les suivants :

- Ventes aux client :    20%    comptant  
                                  30% à 30 jours  
                                  50% à 60 jours
- Achats de MP            20% à la commande  
                                  80% à 60 jours
- Salaires nets :            chaque fin de mois.
- cotisations sociales :    avant le 10 du mois suivant.
- Charges de distribution: au comptant

### **Données externe du bilan au 31/ 12/N-1**

- Clients :                    31 356 dont 19 296 payables en janvier et le reste en février
- TVA à payer :            744
- Fournisseurs :            18 090 dont 8 924.40 payables en janvier et 9165.60 en février
- Dettes sociales :        1 365 payables en Janvier
- Disponibilités :         150
- Concours bancaires :    500

### **Annexe2 : Données complémentaires pour la réalisation des documents** **De synthèse prévisionnels**

- Coût de production des produits vendus: 70% du CA
- Coût des matières consommées            : 50% du CA
- Machine cédée en Avril :                    9000kF
- Amortissement au 30/04/N :                6000 KF

**Bilan au 31/12/N-1(en KF)**

<b>Actif</b>	<b>Montant</b>	<b>Passif</b>	<b>Montant</b>
Immobilisation (v nette) (Amortissements : 19500)	51 365.60	Capitaux propres	57 145
Stocks	21 000	Emprunts	27 500
MP	9 000	Fournisseurs	18 090
Produits	12 000	Etat	944
Clients	31 356	TVA à encaisser	744
Fournisseurs (Acomptes)	2272.40	IS	200
Disponibilités	150	Actionnaires dividendes à verser	600
		Dettes sociales	1365
		Concours bancaires	500
	106 144		106 144

## Entreprise Diamagueune

L'entreprise Diamagueune, qui fabrique des accessoires de navigation pour bateaux de plaisance et a une activité fortement saisonnière, est cliente du cabinet comptable depuis longtemps. Ses fournisseurs et ses clients sont exclusivement situés en France.

L'entreprise Diamagueune a, depuis plusieurs années, des problèmes de trésorerie ; aussi, vous demande-t-on d'établir, au 31 décembre N, les prévisions de trésorerie pour le 1<sup>er</sup> semestre N+1, à partir des informations fournies en annexes 1, 2 et 3.

1. Présenter le budget de la TVA pour le premier semestre N+1
2. présenter le budget de trésorerie pour le premier semestre N+1
3. Etablir le compte de résultat et le bilan prévisionnels avant impôt sur les sociétés, au 30 juin N+1
4. Proposer, sous forme de tableau, l'équilibrage de la trésorerie, mois par mois, pour le premier semestre N+1, en précisant le détail des moyens de financement utilisés.
5. Le dirigeant de l'entreprise Diamagueune souhaitant avoir des informations sur la possibilité de régler la TVA par obligations cautionnées, préparer une courte note sur ce mode de règlement.

### Annexe 1 Bilan simplifié au 31 décembre N

Immobilisations	1 160 000	Capitaux propres	1 065 000
Stocks		Emprunts et dettes <sup>2</sup>	400 000
Matière première (400 kg)	16 000	Fournisseurs et comptes rattachés	185 000
Produits finis (1000 unités)	350 000	Dettes fiscales et sociales <sup>3</sup>	210 000
Clients et comptes rattachés <sup>1</sup>	325 000		
Disponibilités	9 000		
	<b>1 860 000</b>		<b>1 860 000</b>

<sup>1</sup> 10 000 F de créances douteuses nettes

315 000 F d'effets à recevoir

<sup>2</sup> dont 20 000 F d'intérêts courus

<sup>3</sup> 50 000 F de TVA à décaisser

125 000 F d'impôts sur le bénéfice

35 000 F de charges à payer en janvier

Renseignements sur le bilan au 31 décembre N :

- les effets à recevoir seront encaissés en janvier
- les fournisseurs seront réglés moitié en janvier, moitié en février
- le poste emprunts et dettes concerne un seul emprunt dont l'échéance est au 30 juin et qui est remboursé par annuités constantes de 80 000 F

### Annexe 2 Renseignement concernant l'exploitation courante pour le premier semestre N+1

- le taux de la TVA applicable à l'ensemble des opérations est le taux normal
- l'entreprise utilise la méthode du premier entré, premier sorti pour la valorisation des stocks

#### 1. Prévisions des ventes

24 000 articles à 400 F pour l'année N+1

Les coefficients saisonniers trimestriels déterminés statistiquement sont les suivants :

- premier trimestre : 0,5
- deuxième trimestre : 1,8
- troisième trimestre : 1
- quatrième trimestre : 0,7

A l'intérieur de chaque trimestre, le rythme des ventes est régulier. Les conditions de règlement des clients sont les suivants : 50% au comptant et 50% par traite à 30 jours fin de mois.

## **2. Prévisions des achats de matières premières**

- 9 000 kg par mois au cours du premier trimestre
- 12 500kg au cours du deuxième trimestre

Prix d'achat du kg : 40 F hors taxes. Les fournisseurs sont réglés de 50% à 30 jours et 50% à 60 jours.

## **3. renseignements concernant la production**

- Premier trimestre : 1800 articles par mois
- Deuxième trimestre : 2500 articles par mois

Le coût de production d'un article se décompose de la façon suivante :

- Matière première : 5kg
- Frais variables de fabrication : 100 F HT dont le règlement s'effectue le mois même.
- Frais fixes de fabrication : ils sont estimés à 516 000 F pour le semestre et comprennent 50% d'amortissement. Les frais décaissés régulièrement sur le semestre ne sont pas soumis à la TVA.

## **4. Autres renseignements**

- les frais administratifs non soumis à la TVA s'élève à 60 000 F par mois et sont réglés pour 2/3 le mois même et 1/3 le mois suivant.
- Les représentants perçoivent une commission, décaissée le mois suivant de 5% du montant des ventes hors taxes.
- Les deux premiers acomptes d'impôt sur les sociétés à verser aux dates limites s'élèvent respectivement à 50 000 F et 70 000 F.(avril, juin, octobre)

## **Annexe 3 Informations sur les instruments de crédit**

Le dirigeant d'entreprise Diamagueune a obtenu de son banquier :

- la possibilité d'escompter des effets par tranche de 10 000 F jusqu'à un plafond de 500 000 € au taux annuel de 11%
- une autorisation de découvert de 400 000 F au taux mensuel de 1,8%. Les agios sont prélevés en compte le mois suivant. Tout découvert entraîne un décompte d'intérêt calculé pour le mois.
- Ces différentes formes de crédit sont cumulables, et le dirigeant de l'entreprise cherche systématiquement à en minimiser le coût.

## La GOREENE

Le Chef comptable de la GOREENE a établi les budgets d'exploitation globaux relatifs au prochain exercice (N)

Dans la perspective d'améliorer le système de gestion prévisionnelle, le PDG de la GOREENE a demandé au Chef comptable d'établir le budget de trésorerie pour le prochain semestre en tenant compte des renseignements figurant en annexes 1 et 2.

1. Etablir pour le premier semestre :
  - le budget de la TVA (TVA au taux normal)
  - le budget des encaissements
  - le budget des décaissements
  - le budget de trésorerie
2. Conclure

### Annexe 1

#### 1. Opérations d'exploitation

##### a. Activité commerciale

- Activité annuelle prévisible : vente de 72 000 escabeaux à 75 F HT l'unité. Les coefficients saisonniers seraient les suivants :

Janvier à mars	0,9	juillet à octobre	0,9
Avril à juin	1,4	novembre et décembre	0,75

- Les clients règlent en moyenne comme suit :  
25% comptant, 50% à 30 jours, 25% à jours.

- Les représentants perçoivent une commission de 5% du chiffre d'affaires HT, le règlement de ces commissions s'effectue le mois suivant

##### b. Activité industrielle

L'activité de production de l'entreprise est régulière sur l'ensemble de l'année et s'étend sur douze mois

- les achats mensuels s'élèveraient à 120 000 F HT. Les règlements aux fournisseurs s'effectuent ainsi : 40% comptant, 60% à 60 jours.
- La rémunération du personnel s'élèverait annuellement à 1 500 000 F et les charges sociales à 600 000 F. Les salaires sont réglés le mois même et le paiement des charges sociales s'effectue le mois suivant.
- Toutes les autres charges s'élèveraient annuellement à 1 362 000 F dont 162 000 F d'amortissement. La TVA sur ces frais, non comprise naturellement dans le montant précédent, s'élèverait en moyenne 10 600 F par mois.  
On supposera que ces charges sont réglées au comptant.

#### 2. Opérations d'investissements

L'entreprise envisage d'acquérir un nouveau matériel de production d'une valeur, hors TVA récupérable, de 320 000 F. Ce matériel pourrait être livré courant janvier. Les modalités de règlement prévues sont : 82 720 F à la livraison, le solde en 6 versements égaux, tous les mois à partir de février.

### 3. Opérations de financement

- Début juin de l'année précédente, la GOREENE avait obtenu de son banquier un crédit à moyen terme de 300 000 F au taux de 11% remboursable en 5 ans par amortissements constants le 31 mai de chaque année.
- Le PDG de la GOREENE a fait savoir à sa société qu'il souhaitait le remboursement d'une partie des avances faites par lui : 300 000 F en février ; 200 000 F en novembre.
- L'assemblée générale des actionnaires de la GOREENE se réunit chaque année au mois de mars et les distributions de dividendes sont mises en paiement le mois suivant. Comme les années précédentes, on envisage de distribuer 60 000 F de dividendes (hors avoirs fiscaux).

### 4. Imposition

Le montant du premier acompte s'élève à 22 630 F et celui du second à 32 700 F. Ils seront payés quelques jours avant la date limite.

## Annexe 2

### Bilan au 31/12N-1

Actif		Passif	
Actif immobilisé		Capitaux propres	
Immobilisations corporelles	1 412 340	Capital	400 000
		Réserves	450 660
Actif circulant		Résultat <sup>2</sup>	94 000
Stock et en cours	248 180		
Créances :		Dettes	
Créances clients et comptes rattachés <sup>1</sup>	402 640	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	300 000
Autres	28 160	Emprunt et dettes financières divers <sup>3</sup>	728 000
Valeurs mobilières de placement	75 000	Dettes fourniss. et comptes rattachés <sup>4</sup>	160 000
disponibilités	242 600	Dettes fiscales et sociales <sup>5</sup>	276 260
	2 408 920		2 408 920

<sup>1</sup> Créances à 30 jours.....301 040  
à 60 jours.....101 600

<sup>2</sup> Affectation prévue  
En réserve..... 34 000  
Distribué.....60 000

<sup>3</sup> Avance en compte courant du PDG...700 000  
Intérêts courus non échus sur prêt...28 000

<sup>4</sup> Dettes à 30 jours.....79 000  
à 60 jours.....81 000

<sup>5</sup> Personnel, dette provisionnée  
pour congés payés.....132 000  
sécurité sociale.....60 000  
Etat, impôt sur les bénéficiaires à payer...20 140  
Etat, TVA à décaisser.....29 120  
créanciers divers,  
commissions à payer aux représentants..35 000

## CHAPITRE III : LES OUTILS DE SUIVI DU CONTRÔLE DE GESTION

Le suivi du management d'une organisation par le contrôle de gestion peut se faire à l'aide de deux outils :

- l'analyse des écarts ;
- l'analyse de la performance.

Section 1 : L'analyse des écarts outil de suivi budgétaire

L'analyse des écarts en contrôle de gestion se fait aussi bien au niveau des charges qu'au niveau des produits.

### 1 L'analyse globale des écarts

(la différence entre le prévisionnel et la réalisation)

Cinq différentes approches sont proposées pour observer les écarts entre les données budgétaires et les résultats réels. Les quatre premières serviront à juger globalement les progrès accomplis au regard des objectifs de départ et à repérer les éléments les plus préoccupants. La cinquième, quant à elle, permettra l'identification des causes des écarts repérés. Nous verrons donc :

1. L'analyse de la marge de manœuvre disponible ;
2. L'analyse de la répartition des charges ;
3. L'analyse des écarts par postes budgétaires ;
4. L'analyse financière des écarts ;
5. L'analyse détaillée des écarts.

#### 1.1. L'analyse de la marge de manœuvre disponible. (toujours faire un inventaire avant la fin d'un projet)

L'analyse de la marge de manœuvre disponible mesure en pourcentage l'écart entre l'objectif budgétaire à atteindre et l'objectif réalisé à une date donnée. Elle permet de repérer très rapidement les endroits où les efforts devront porter. Elle est particulièrement utile là où la relation entre le niveau des charges et le niveau d'activité est difficile à établir, là où on ne contrôle que des charges ou encore dans les petites unités administratives, là où un très petit nombre de personnes sont, conjointement, responsables de l'ensemble des charges de l'unité.

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultats 9 mois	Disponibilités 3 mois (25%)	Disponibilités en %
Salaires	300 000	225 000	235 000	65 000	22 %
Publicité	14 500	10 875	13 975	525	4 %

### 1.2. L'analyse de la répartition des charges (faire le lien entre

On obtiendra, avec l'analyse de la répartition des charges, le même genre de renseignements qu'avec l'analyse de la marge de manœuvre disponible. En mettant en relation chacun des postes avec le chiffre d'affaires, en suivant l'évolution de cette relation à travers l'exercice, les éléments mal contrôlés, ceux qui menacent le bénéfice de l'exercice, seront mis en évidence. Implicitement, à la base de cette analyse, on suppose que, dans l'ensemble, chacun des postes des états financiers devrait connaître une progression comparable à celle du chiffre d'affaires. Les postes qui ne suivent pas la règle seront placés sous observation.

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	En % des ventes	Résultats 9 mois	En % des ventes	Ecart
Chiffre d'affaires	450 000	337 500	100 %	312 000	100 %	
Salaires	300 000	225 000	66,7 %	235 000	75,3 %	8,6 %
Publicité	14 500	10 875	3,2 %	13 975	4,5 %	1,3 %

### 1.3. L'analyse des écarts par postes budgétaires (c'est ce tableau qui est utilisé pour réaliser le tableau de bord d'une entreprise : quelles sont les réalisations par rapport à la prévision

L'analyse des écarts par postes budgétaires sert aussi aux fins de l'identification des écarts. Elle exprime en pourcentage et en valeurs absolues les écarts entre les données budgétisées à un moment de l'exercice et les données réelles à cette même date.

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultats 9 mois	Ecart Global	Ecart en %
Chiffres d'affaires	450 000	337 500	312 000	- 25 500	- 7,6 %
Salaires	300 000	225 000	235 000	10 000	4,4 %
Publicité	14 500	10 875	13 975	3 100	28,5 %

### 1.4. L'analyse financière des écarts

On l'utilise simplement pour comparer la situation réelle des principaux ratios d'analyse financière avec la situation prévue. Cette analyse est particulièrement importante lorsque l'organisation doit respecter un certain nombre de clauses restrictives que ses bailleurs de fonds lui auraient imposées ; c'est l'analyse la plus appropriée à l'analyse des écarts par poste de bilan.

Postes de charges	Prévu 12 mois	Prévu 9 mois	Résultats 9 mois	Ecart Global
Chiffre d'affaires	450 000	337 500	312 000	
Charges totales	387 800	290 850	302 375	
Bénéfice net	62 200	46 650	9 625	
Actif total	1 000 000	1 000 000	900 000	
Rendement actif	6,2 %	4,7 %	1,1 %	- 3,6 %
Bénéfice net/Ventes	13,8 %	13,8 %	3,1 %	- 10,7 %
Ventes/Actif total	0,45	0,34	0,35	0,01

### **1.5. L'analyse détaillée des écarts**

Cette fois nous allons pousser l'analyse des causes des écarts identifiés. Il s'agit de :

- Repérer les véritables responsables (personnes, activités) des écarts identifiés,
- Sensibiliser les responsables à leur réalité,
- Et obtenir leur propre appréciation de la situation.

Cela se fait bien souvent en décomposant ces écarts en deux composantes principales : les écarts sur prix et les écarts d'efficacité.

L'objectif n'est pas ici de relever tous les écarts possibles, mais plutôt d'indiquer les modalités d'analyse à l'aide d'écarts les plus fréquemment observés et de montrer que, lorsqu'on décèle un écart, on peut pousser l'analyse pour obtenir plus d'informations. Par exemple, si l'écart sur la contribution des ventes est significatif, on peut se demander s'il provient d'une variation dans la combinaison des produits ou bien du volume des produits vendus. De même, si l'écart sur le volume des produits vendus est significatif, on peut se demander s'il est dû à une variation dans le volume de marché ou bien à une modification de la part de marché de l'entreprise.

#### **1.5- 1 Les écarts sur revenus (ou sur chiffre d'affaires)**

Ils expliquent l'impact sur le bénéfice net des modifications des paramètres reliés aux ventes ou au niveau d'activité de la société. Ils se composent essentiellement d'écarts sur prix et sur volume de vente.

#### **1.5.1.1 L'écart sur prix de vente**

Il mesure l'impact sur le bénéfice net prévu d'un prix de vente réel différent du prix de vente prévu.

$$\text{(Prix Réel – Prix Prévu) x Volume de vente Réel}$$

#### **1.5.1.2 Ecart sur volume d'affaires**

$$\text{Ecart sur volume} = \text{(Volume de Vente Réel – Volume de Vente Prévu) x Prix Prévu}$$

#### **1.5.1.3 L'écart sur volume de la contribution des ventes**

Il mesure l'impact sur le bénéfice net prévu d'une quantité réellement vendue différente du volume de vente.

$$\text{(Volume de vente réel – Volume de vente prévu) x Marge sur Coût Variable Unitaire Prévue.}$$

A son tour l'écart sur volume de ventes peut s'expliquer par une variation générale de la demande pour le produit en cause de même que par une variation de la part de marché obtenue par l'entreprise. C'est ainsi qu'on pourra calculer un écart sur volume du secteur d'activité et un écart de part de marché.

**1.5.1.4 Ecart dû à la combinaison des produits vendus :** impact d'une variation du secteur du marché sur l'entreprise

**(Combinaison Réelle – Combinaison Prévue) x Volume Réel x Marge sur Coûts variables  
Unitaires Prévue.**

**Écart dû au volume des produits vendus : lorsque le chiffre d'affaire baisse cela peut se  
représenter par une diminution des parts des marchés**

**(Volume Réel – Volume Prévu) x Combinaison Prévue x Marge sur Coûts Variables  
Unitaires Prévue.**

**L'écart sur volume du secteur (ou du marché)**

Il mesure l'effet sur le bénéfice net d'une variation générale de la demande pour les produits  
de l'entreprise.

**(Volume de vente Réel du Secteur – Volume de vente Prévu du Secteur) x (Part de  
Marché Prévue) x (Marge sur Coût Variable Unitaire Prévue).**

**L'écart de part de marché.**

L'écart de part de marché mesure l'effet sur le bénéfice net d'une variation de la part de  
marché détenue par l'entreprise pour ses produits. Il s'obtient ainsi :

<b>(Part de Marché Réelle – Part de Marché Prévue) x (Volume de vente du Secteur Réel) x (Marge sur Coût Variable Unitaire Prévue).</b>
---

L'analyse des résultats des ventes par rapport aux prévisions prend en compte trois  
paramètres : le prix, la quantité vendue et la marge sur coûts variables. Lorsqu'il y a deux ou  
plusieurs produits, la combinaison de produits influence inévitablement sur le prix moyen d'une  
unité vendue et, finalement, sur le montant des ventes.

De plus, à un prix donné, la quantité vendue correspond à une part de marché, elle-même déterminée par l'action des concurrents ainsi que par le volume total du produit consommé par le marché. Lorsqu'on procédera à l'analyse des écarts de revenus, on ne pourra mettre de côté ces deux autres variables que sont la part de marché et le volume total du marché pour un produit donné. En fait, lorsque des écarts significatifs sont décelés, on est forcément amené à rechercher les facteurs qui sont à l'origine des prévisions et à établir des relations causales entre ces facteurs et les écarts observés.

L'objectif n'est pas ici de relever tous les écarts possibles, mais plutôt d'indiquer les modalités d'analyse des revenus à l'aide des écarts les plus fréquemment observés, et de montrer que, lorsqu'on décèle un écart, on peut pousser l'analyse pour obtenir plus d'informations.

### 1.5- 3 La responsabilité des écarts sur chiffre d'affaires.

Au premier chef la responsabilité des écarts sur chiffre d'affaires devrait revenir au responsable des ventes et, au bout du compte, aux vendeurs eux-mêmes. Cette responsabilité pourrait toutefois être partagée avec le responsable de la production ainsi qu'avec le concepteur des produits ou le responsable des approvisionnements pour des problèmes de qualité qui nuiraient à la vente des produits de la société.

Plusieurs phénomènes peuvent être à l'origine des écarts sur volume de ventes :

- une conjoncture économique défavorable,
- une guerre de prix initiée par un concurrent,
- une mauvaise stratégie commerciale ;
- un cycle de vie de produits plus court que prévu,
- des prévisions trop optimistes,
- une promotion déficiente,
- une politique de rémunération des vendeurs inadaptée,
- des problèmes de qualité des produits ou encore de service à la clientèle.

Suivant le phénomène en cause, le soin doit être laissé aux experts pour redresser la situation. La responsabilité du contrôleur concerne davantage l'identification des écarts, du responsable et des causes possibles de l'écart.

Exemple :

L'entreprise Vidéo 2000 assemble deux modèles de magnétoscopes, un modèle ordinaire qu'on prévoit de vendre à 200 \$ et un modèle de luxe dont le prix de vente est de 400 \$. On a vendu le premier de ces deux magnétoscopes au prix de 210 \$ et le coût variable de fabrication est respectivement de 100 \$ pour le modèle ordinaire et 160 \$ pour le second. Le second est vendu, au prix de 405 \$. Il n'y a pas eu des écarts sur coûts. Voici les prévisions de ventes et de parts de marché pour les deux magnétoscopes.

	Modèle ordinaire	Modèle de luxe	Total
Ventes prévues	100 000	50 000	150 000
Volume du marché prévu	800 000	500 000	1 300 000
Ventes réelles	93 000	60 000	153 000
Volume du marché réel	900 000	480 000	1 380 000

#### 1.5 -3 Les écarts sur postes de charge.

Sachant que le niveau de certaines charges dépend directement du niveau d'activité de l'organisation et que d'autres sont peu sensibles aux variations de ce niveau d'activité, deux étapes peuvent marquer la démarche d'analyse des écarts sur charges :

Première étape : étudier le comportement des charges variables, en prenant bien soin d'isoler la portion de leur variation qui résulte uniquement de la modification du niveau d'activité. Raison : le responsable de la modification du niveau d'activité est bien davantage responsable de la variation de la charge qui en résulte que le responsable de la charge lui-même.

Deuxième étape : l'analyse des charges fixes.

1. 5- 3 –1 Les écarts sur charges variables. :(qui varie avec l'évolution de l'activité ) Une fois que l'on aura isolé la portion de la variation de la charge variable exclusivement due à la variation du niveau d'activité, on conduira la même analyse que dans le cas des écarts sur chiffre d'affaires. En effet, pour la plupart d'entre elles, les charges variables sont le résultat de la consommation d'une quantité donnée de ressources, lesquelles ont été acquises à un prix donné. Là encore nous aurons un écart sur quantités utilisées et un écart sur prix.

**Retenons** :la sommes des charges constitue un coût

#### 1. 5-3-1-1 L'analyse des écarts sur coûts des matières premières.

Elle vise à déterminer si la norme a été respectée.

L'écart sur coût des matières premières se compose de multiples écarts :

- Ecart sur coûts des matières premières

Il s'obtient en faisant la différence entre coût réel et coût budgétisé.

$$\text{Ecart sur matières premières} = \text{Coût réel} - \text{Coût budgétisé}$$

Pour que la comparaison soit valable, le coût budgétisé doit être celui que l'on obtient à partir du budget révisé pour le volume atteint.

- Ecart sur prix :

$$\text{(Prix Réel} - \text{Prix Prévu)} \times \text{Quantité réelle}$$

- Ecart sur quantité : ou écart de productivité

$$\text{(Quantité réelle} - \text{Quantité prévue)} \times \text{Prix Prévu}$$

L'écart sur quantité peut être expliqué par deux écarts, le premier dû à la combinaison des matières premières (différentes matières premières, à des prix différents), le deuxième au volume des matières.

- Ecart sur combinaison des matières premières.

$$\text{(Combinaison Réelle} - \text{Combinaison Prévue)} \times \text{Quantité Réelle} \times \text{Prix Prévu}$$

Cet écart dégage l'effet dû à la variation de la combinaison des matières.

- Ecart dû au volume des matières

$$\text{(Quantité Réelle} - \text{Quantité Prévue)} \times \text{Combinaison Prévue} \times \text{Prix Prévu}$$

Cet écart dégage l'effet dû à la variation du volume de l'ensemble des matières. Ces deux écarts sont illustrés par l'exemple suivant.

Exemple : Le ketchup aux tomates.

La recette de base du ketchup d'une conserverie qui transforme des tomates à la tonne est la suivante.

	Quantité de matières	Prix unitaire de la matière	Coût par tonne de ketchup
Tomates rouges	1,8 t	100 \$/t	80 \$
Tomates vertes	4,4 t	50 \$/t	20 \$
Total	1,2 t		100 \$

Durant un mois, l'entreprise a fabriqué 5 000 t de ketchup aux tomates avec 3 800 t de tomates rouges au coût de 400 000 \$, et de 2 500 t de tomates vertes au coût de 110 000 \$.

Calculs :

#### 1.5-4 L'analyse des écarts sur coût de la MOD

- Ecart sur coût de la MOD.

$$\text{Coût de la M.O.D} = \text{Coût réel} - \text{Coût budgétisé}$$

Pour que la comparaison soit valable, le coût budgétisé doit être celui que l'on obtient à partir du budget révisé pour le volume atteint.

- Ecart sur taux.

L'écart sur taux s'obtient ainsi :

$$(\text{Taux Réel} - \text{Taux Prévu}) \times \text{Temps Réel}$$

- Ecart sur temps.

$$(\text{Temps Réel} - \text{Temps Prévu}) \times \text{Taux Prévu}$$

Cet écart peut être expliqué à l'aide de deux écarts, le premier dû à la productivité de la MOD et le deuxième au rendement des matières premières.

#### **1.5-5 L'analyse des écarts relatifs aux frais généraux variables de fabrication**

Il se compose de deux écarts lorsque ces frais varient en fonction d'une variable autre que le nombre d'unités produites : écart sur rendement et écart sur dépenses. Si les frais généraux varient en fonction du nombre d'unités, il n'y a qu'un écart sur dépenses.

- Ecart sur frais généraux variables de fabrication.

L'écart sur frais généraux se calcule de la manière suivante :

$$\text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu}$$

- Ecart de rendement

Il est calculé comme suit :

$$(\text{Volume Réel} - \text{Volume Budgétisé}) \times \text{Taux Prévu}$$

- Ecart sur dépenses

Cet écart se calcule de la manière suivante :

$$(\text{Taux Réel} - \text{Taux Prévu}) \times \text{Volume Réel.}$$

**THEME : ECARTS SUR RESULTAT – ANALYSE STRATEGIQUE**

La SARL Bricohone est une entreprise de distribution installée dans un bourg situé à 40 km d'une grande agglomération. Les marchandises vendues sont regroupées dans les trois rayons : droguerie ,bricolage, et jardinage.

Une grande surface s'est ouverte en décembre N à la périphérie de l'agglomération et se situe à 28 km du point de vente de Bricohone. Par ailleurs, à la suite de l'inauguration récente d'une voie rapide ,des zones pavillonnaires sont en cours de réalisation à proximité du bourg. Le gérant de la SARL souhaite analyser les résultats de l'année N+ 1 en faisant apparaître les écarts par rapport aux prévisions et aux résultats de l'année N.

Vous disposez des données suivantes :

- 1 Résultat de l'année N
- 2 Objectifs pour l'année N+1
- 3 Résultats de l'année N+1

### 1- Résultat de l'année N

	<b>Droguerie</b>	<b>Bricolage</b>	<b>Jardinage</b>	<b>Total</b>
Chiffre d'affaires	1 350 000	1 200 000	450 000	3 000 000
Coût d'achat des M/ses vendue	1 012 500	840 000	328 000	2 181 000
Marge brute	337 500	360 000	121 500	819 000
Frais généraux				630 000
Résultat				189 000

### 2- objectifs de l'année N+1

- Augmenter de 5% le chiffre d'affaires global.
- Ramener la part du rayon droguerie à 30% du chiffre d'affaires total en maintenant son taux de marge . En effet , les possibilités d'action sont réduites pour ce rayon ,directement concurrence par la grande surface.
- augmenter la part du rayon jardinage en l'amenant à 25% du chiffre d'affaires total tout en augmentant le taux de marge de deux points du fait des efforts d'amélioration des services de proximité.
- Adapter le rayon bricolage de façon à atteindre un objectif de résultat de 200 000 F ,sachant qu'il faut prévoir une augmentation du budget publicité entraînant une hausse de 5% des frais généraux.

### 3- Résultat de l'année N +1

	<b>Droguerie</b>	<b>Bricolage</b>	<b>Jardinage</b>	<b>Total</b>
Chiffre d'affaires	1 134 000	1 296 000	810 000	3 240 000
Coût d'achat des M/ses vendue	861 840	972 000	591 300	2 425 140
Marge brute	272 160	324 000	218 700	814 860
Frais généraux				714 860
Résultat				100 000

#### Travail à faire

- 1 . Quel est le rôle de la gestion budgétaire dans la société Bricohone ?
2. Caractériser la stratégie de Bricohone.
- 3 . Analyser l'écart entre les résultats réalisés en N et en N + 1 .
- 4 . Analyser l'écart entre les résultats réalisés et prévus de l'année N +1.

#### Section 2 : le suivi budgétaire par pilotage de la de performance

## Définition de la notion de performance :

Plusieurs termes servent à désigner la performance, du moins sous certaines formes :

- **l'efficacité** ; c'est le fait d'atteindre ses objectifs
- **l'efficience** ; c'est le fait d'atteindre ses objectifs en étant rationnel dans l'utilisation des ressources
- **l'économie** . : c'est le fait d'atteindre ses objectifs à moindre coût
- **la durabilité** : c'est le résultat des deux premiers mais dans le long terme (en respectant les valeurs sociales)

L'analyse de la performance implique plusieurs niveaux qui se présentent comme suit :

### **1 Les différents niveaux d'analyse**

Aboutissement du processus de contrôle, la mesure de la performance mérite d'être effectuée avec le plus grand soin, faute de quoi elle engendrera de multiples dysfonctionnements. Cela implique que l'on distingue plusieurs niveaux d'analyse.

- le produit ou l'activité ou le processus ; ( se baser sur la satisfaction des clients)
- l'individu ; ( voir si les individus qui sont dans l'entreprise sont satisfaits, l'atteinte des objectifs)
- le groupe ; (voir si le groupe est performant par rapport à ses filiales)
- l'unité, la division, le département ou le centre de responsabilité ; ( se baser sur les performances de chaque centre de revenu)
- l'organisation dans son ensemble.

### **2 L'analyse de la performance dans les centres de responsabilité**

De manière générale, leurs responsabilités ont à leur charge des ressources, des processus d'exploitation et des résultats.

Ne pas perdre de vue que ces éléments de responsabilité sont influencés par d'autres personnes, par des politiques et stratégies organisationnelles et des facteurs externes. Partant, la mesure de la performance du responsable ne peut résulter d'un indicateur unique, qui ne mesurerait par exemple que les résultats. (pour mesurer la performance d'un chef de centre

de responsabilité il faut bien fixer les critères de performance. De plus un indicateur ne suffit pas pour mesurer la performance d'un chef de ce fait il faut fixer plusieurs critères)

Prêter donc attention à :

- L'effet des hypothèses et des écarts qui ont pu restreindre la marge de manœuvre et donc la performance de responsable ;
- Vérifier si ces hypothèses d'exploitation ont été choisies hors de l'intervention du responsable ou par concertation avec lui (principe de contrôlabilité) ;
- Le respect de diverses contraintes.

Il faut noter alors que L'évaluation de la performance portera sur :

- Les informations ;
- Les ressources humaines ;(est ce que le chef dispose des ressources humaines qui lui permette d'atteindre ses objectifs)
- Les ressources techniques ;( est ce que l'individu dispose des moyens pour atteindre ses objectifs)
- Les ressources financières ;
- Les actions qui relèvent du responsable ;( identifier les actions qui incombent au vendeur par exemple)
- Sur les hypothèses qu'il a proposées

Le choix des critères est important car ,il s'agit de partir de la réalité, rechercher des critères qui la représentent, proposer des mesures, les rattacher à des normes.

### **3 Les indicateurs de performance**

De manière générale on peut retenir deux grandes catégories d'indicateurs de performance :

- Les indicateurs témoins
- Les indicateurs guides.

#### **3-1 Les indicateurs témoins**

Ils s'agit d'indicateurs qui se comportent des clignotants et qui ont les particularités suivantes .:

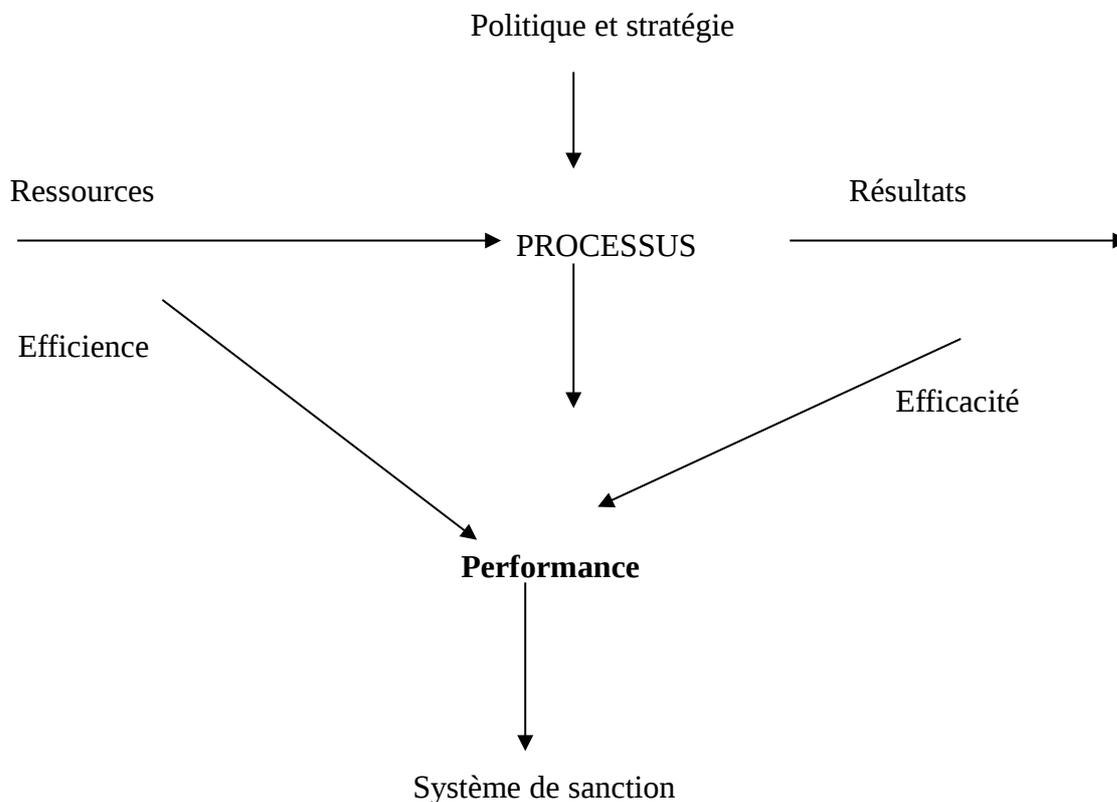
- ils sont obtenus à posteriori ;
- ils décrivent des résultats (la performance passée).

Exemple : coûts, délais, temps d'attente, la qualité des soins.

Les indicateurs financiers traditionnels (le bénéfice net, le RCI, le RNR) sont des témoins de la performance financière de l'entreprise au cours de la période à laquelle ils se rapportent. Ils influent aujourd'hui encore sur l'élaboration des stratégies et sur la performance des cadres par le biais des systèmes de rémunérations. (permette de nous orienter sur nos choix à l'avance)

### 3-2 Les indicateurs guides

Ils décrivent des causes ou des déterminants de la performance, lesquels procurent un guide et une orientation vers l'atteinte de la performance. Ils interviennent à priori et indiquent la direction à prendre pour atteindre la performance. Ils sont rattachés à la fois aux processus et à leurs intrants. Les indicateurs de coûts d'un système de comptabilité par activité (CPA) appartiennent à ce type. Ces indicateurs peuvent toutefois être rattachés à des divisions et à des unités administratives. Leur choix est fonction de la logique et de la stratégie.



#### **4 l'évaluation de la performance**

L'évaluation est faite par rapport à plusieurs niveaux qui sont les suivantes :

- l'évaluation par rapport aux concurrents ou performance relative ( entreprise du même secteur , dans d'autres pays ou éclatement du monopole) .
- évaluation par rapport aux pairs ou autres entreprises.
- évaluation par rapport au passé ;
- évaluation par rapport au budget ;
- évaluation par rapport aux objectifs.( c'est le faite de fixer des objectif et de vérifier l'atteinte de ces objectif)

##### 4- 1 Aspects comportementaux de la performance

L'évaluation de la performance doit prendre en compte les aspects suivants :

- relation entre rémunération et performance : concurrence entre les objectifs des managers et ceux de l'entreprise.
  - ne pas perdre de vue l'aspect gestion des bénéfices quand on prend les profits comptables comme base de mesure.
  - tenir compte de l'un des principes de contrôle les plus cités qui est que les individus doivent être responsables seulement des résultats qu'ils peuvent contrôler. En pratique ,ce principe semble ignoré. Et le plus souvent des managers sont tenus pour responsables des éléments sur lesquels ils n'ont que peu ou pas de contrôle du tout . Ce qui compte est que les résultats aient été ou non atteints.
  - apprécier les conséquences, favorables et défavorables ,de tenir les managers responsables de ce qu'ils ne contrôlent pas : comportements dysfonctionnels : « game playing » ,démotivation ,turnover , aversion du risque, routine.
- « When managers are held accounting for uncontrollable but relevant cost and revenue factirs,they pay attention to these factors” (Kenneth A. Maerchant ,How and why firms disregard the controllability principle? ) .

##### 4-2 Mise en place d'un système de mesure de la performance

Elle suppose une réflexion préalable sur les modalités ;

- de fixation des objectifs ;
- de mesure des résultats ;

- de détermination des sanctions.

La réflexion doit aussi porter sur les règles du jeu ou de fonctionnement connues et admises par tous ceux qui auront à les appliquer : les évaluateurs et les évalués :

Exemple :

- objectifs ;
- moyens ;
- nature de l'évaluation : supérieur hiérarchique, pair, consultant ou structure de contrôle externe, etc.
- période d'évaluation ;
- type d'évaluation : subjective, statistique, analyse comparative (en précisant la référence) ;
- etc.

### **CAS : ECART SUR MARGE – CENTRE DE RESPONSABILITE**

La société Le Brack est une importante PME qui fabrique et distribue des meubles. Lors de ses débuts, elle s'était limitée à un modèle unique d'armoires traditionnelles. Puis, progressivement, elle a élargie sa gamme en introduisant dans son processus de production la fabrication des fauteuils et des tables de lignes contemporaines.

Tous ces meubles sont produits dans une usine ,situé à Thiaroye en quelques kilomètres de Dakar .La distribution est assurée par des magasins implantés dans des centres commerciaux de quatre grandes agglomérations urbaines : Dakar ,Thies et Kaolack.

L'objectif de la société Le Brack est de poursuivre sa progression sur le marché des meubles contemporains et de réaliser une marge avant frais commerciaux et administratifs de 41 % pour l'année à venir.

L'introduction des nouveaux produits s'est accompagnée, il y a deux, ans, d'une formation de la structure de gestion .Des centres de responsabilité ont été créés :

- un centre de coût pour l'unité de fabrication de Thiaroye ;
- des centres de chiffres d'affaires pour les unités de distribution.

Le centre de coût a pour mission de fabriquer sur commande des unités commerciales, au moindre coût compte tenu de la qualité exigée. L'indicateur de performance de ce centre est le respect des coûts standard.

Les unités commerciales ont un objectif de chiffre d'affaires à réaliser. L'indicateur de performance est le respect de cet objectif. Une partie de la rémunération des responsables et de ces centres est indexés sur le chiffre d'affaires encaissé, ce qui accroît leur motivation et les incite à lutter contre les impayés.

Les objectifs des centres de responsabilité pour le dernier trimestre étaient les suivants :trouver les indicateurs de performeScan system nownce de chaque centre de responsabilité

Calculer les performances de chaque centre de responsabilité

### Unité de production

	Coût unitaire standard
Fauteuils	600
Tables	1 920
Armoires	4 675

### Unités de distribution

	Prix	Quantité à vendre	Chiffres d'affaires
Fauteuils	1 500	18 000	27 000 000
Tables	3 200	9 000	28 800 000
Armoires	5 500	3 000	16 500 000
<b>Total</b>		<b>30 000</b>	<b>72 300 000</b>

Les réalisations constatées à posteriori pour le même trimestre ont été les suivantes :

### Unité de production

	Quantités produites	Coût unitaire
Fauteuils	13 500	590
Tables	7 500	1 910
Armoires	10 500	4 660

### Unité de distribution

	Quantité vendue	Chiffres d'affaires
Fauteuils	13 500	20 250 000
Tables	7 500	23 625 000
Armoires	10 500	55 650 000
<b>Total</b>	<b>31 500</b>	<b>99 525 000</b>

La direction est inquiète de l'insuffisance de la marge du dernier trimestre, alors même que l'on constate de bonnes performances des centres de responsabilité.

#### Travail à faire

1. **Montrer la contradiction apparaissant entre la marge de l'entreprise et les performances des centres.**

calculer l'écart sur marge de la société pour le trimestre  
Evaluer les performances des centres de responsabilités sur la base des indicateurs utilisés par la société Le Brack.

2. **Analyser l'écart sur marge de la société.**

- 2.1 Mener l'analyse en mesurant le volume des ventes par le nombre de meubles vendus.
- 2.2 Mener l'analyse en mesurant le volume des ventes par le chiffre d'affaires.
- 2.2 Laquelle de ces deux analyses vous semble la plus pertinente ?

3 proposer une nouvelle organisation reposant sur la notion de centre de profit.

## Thème : Système d'incitation et mesure de la performance

Début N-1, la société Dialawaly a mis en place un nouveau système de mesure des performances pour le calcul des primes versées aux directeurs des centres de profit. Dans système précédent, la prime était de 3% du résultat d'exploitation du centre de profit. Le nouveau système est du résultat d'exploitation du centre de profit. Le nouveau système est décrit dans l'annexe 1. Vous disposez en annexe 2 des éléments nécessaires pour le calcul des primes en N-1 et N.

1. Quel est l'objectif du nouveau système par rapport à l'ancien ?
2. Calculer le montant de la prime pour les deux directeurs, pour les périodes N-1 et N, avec l'ancien système, puis avec le nouveau. Commenter
3. Quel est l'intérêt de ce nouveau système ? Quelles en sont les limites ?

### **1.1.1 Annexes 1 : Système de calcul des primes**

La prime est égale à 2% du résultat d'exploitation.

- Elle est diminuée des coûts des défauts de fabrication qui dépassent 2% du résultat d'exploitation (uniquement la partie qui excède 2% de ce résultat). Le coût des défauts concerne la production : les reprises de fabrication et les mises au rebut.

- Elle est augmentée de 2000 F si le coût des retours sur vente (en période de garantie) est inférieur à 1,5% des ventes, sinon elle est diminuée de la moitié du montant du coût des retours qui dépassent 1,5% des ventes.

- Elle est augmentée de 2000 F si plus de 98% des livraisons se font dans les délais, de 1000F si le taux se situe entre 96% et 98% inclus, de rien si le taux est inférieur à 96%.  
Si le calcul donne une prime négative, la prime est nulle et le montant négatif n'est pas reporté sur la période suivante.

## 1.2 Annexe 2 Résultat des centres de profit A et B

2	Centre A		Centre B	
	N-1	N	N-1	N
<b>3 Période</b>				
Chiffre d'affaires	2000	2200	1400	1500
Résultat d'exploitation	230	220	170	210
Coûts des défauts de fabrication	5	5	3	4
Coûts de retour sur ventes	40	35	22	6
Taux de livraison dans les délais %	95%	97%	98,2%	96,5%

NB : Toutes les données sont en KF sauf le taux de livraison dans les délais.

## Chapitre IV : LES AUTRES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION

### Section 1 : La comptabilité analytique au service du contrôle de gestion.

#### 1 La comptabilité analytique, de gestion ou de management

L'entreprise selon les auteurs de l'approche systémique est définie comme un ensemble de structures en inter relation.

Von Bertalanffy en 1968 et Françoise Rey plus tard en analysant la théorie des systèmes, conçoivent l'entreprise comme un système finalisé ouvert et adaptatif qui évolue dans un univers dynamique.

Le fonctionnement logique de ce système adaptatif selon Firiceli (1983) est la quête perpétuelle de la survie dans un environnement complexe et en perpétuelle mutation.

Cet objectif de survie oblige l'entreprise à utiliser deux types d'informations :

- une information produite par la comptabilité financière qui enregistre les échanges de l'entreprise et de son environnement qui se traduit par la confection d'états financiers publiés.
- la seconde est générée par une « comptabilité dite interne », non normalisée, secrète comme le note Richard (1996) destinée aux dirigeants.

L'information financière produite par la comptabilité générale est introvertie rétrospective. Elle est essentiellement destinée aux tiers (Etat, clients etc...) au marché. Donc, elle est peu propice à la prise de décision et au pilotage de l'organisation.

Pour prendre des décisions rationnelles, analyser les performances économiques de son organisation, le dirigeant d'entreprise a parfois besoin d'études synthétiques du résultat final (produits et charges) en se plaçant dans des conditions d'exploitation.

La comptabilité de gestion parfois comptabilité de management ou analytique est un système d'information qui vise l'analyse des charges en particulier dans l'optique du calcul de la notion de coût.

Elle offre donc cette possibilité au dirigeant car la plupart des décisions dans l'entreprise sont fondées sur des démarches de coûts.

## 2 : La comptabilité de management : définitions et évolutions

### 2.1 Définitions

Henri Bouquin (comptabilité de gestion, 2000) note que la comptabilité de gestion est difficile à définir de manière précise car l'énumération des finalités et des usages est souvent préférée à une approche classique conceptuelle.

D'ailleurs, le Conseil National de la Comptabilité en France tente une définition en 1996 « la comptabilité de gestion est destinée en premier aux besoins de l'entreprise ; elle est une partie de son système d'information ; elle fournit une modélisation économique de l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aide à la prise de décision ».

Pour le plan comptable SYSCOA (p 779) la comptabilité analytique peut être définie comme un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels peuvent être classés en deux principales .... ».

L'analyse de ces deux tentatives montre bien qu'on cherche à insister sur les rôles et les objectifs plutôt que sur une définition précise.

### 2- 2 Les enjeux de la comptabilité de gestion

Dès qu'il s'est agi de l'utilité de cette technique ou outil du contrôle de gestion on a vu apparaître un système de classement par objectifs et par destination, l'un et l'autre pouvant être consigné dans un même tableau.

Le classement par objectifs que nous retenons est tributaire du développement historique de la technique, laquelle s'est assignée au tout début des objectifs simples, puis, il a progressivement complexifié ses méthodes pour arriver à la situation actuelle.

Jean Louis Malo en citant J.M.Clark « Studies in the economics of overhead cost » university of Chicago Press, 1923,p 51-54 note dix utilisations possibles de la comptabilité de gestion :

- aider à la détermination des prix de vente ;
- aider à fixer la barre en dessous de laquelle on ne peut plus faire de remise ;
- déterminer les produits les plus profitables ;
- gérer les stocks ;
- les valoriser ;
- contrôler l'efficacité des processus de production ;
- contrôler l'efficacité des différents départements de l'organisation ;
- détecter les pertes, les gaspillages et les couplages ;
- identifier les coûts productifs des autres ;
- servir à la présentation des états financiers.

De manière générale la comptabilité de gestion comme le note Henry Bouquin à pour objectifs de mettre en place un processus de mesure des performances et des méthodes d'aide à la prise de décision.

## **Section 2 : Les prix de cession interne au service du contrôle de gestion**

Les entreprises multinationales adoptent généralement des structures par divisions ou par centres de responsabilité. Les divisions ou les centres de responsabilité sont localisées à des endroits différents et se gèrent comme des entités autonomes. Lorsqu'elles ou ils se fournissent des prestations réciproques le système de management pose souvent des problèmes.

En conséquence le système de contrôle de gestion mis en place utilise le plus souvent les prix de cession interne pour assurer la coordination des divisions et évaluer leur performance. C'est un exercice complexe et il n'est pas toujours facile de trouver une méthode adéquate pour fixer les prix de cession entre divisions se fournissant des prestations réciproques. C'est pourquoi, il est nécessaire de savoir d'abord ce que c'est un prix de cession interne avant d'aborder la manière dont ils sont fixés.

### 1 : Définition et utilité des prix de cession interne

Il s'agit ici de définir ce que c'est un prix de cession interne et son utilité dans la maîtrise d'une grande organisation.

#### 1.1 Définition

Dans les structures multinationales le processus de fabrication d'un produit est long et passe par plusieurs divisions ou centre de responsabilité avant d'atteindre le stade final. Il est alors possible de concevoir des produits intermédiaires qui peuvent être transférés d'une division à une autre. Ce produit peut subir d'autres transformations avant d'être apte à être livré au client. Il est possible de concevoir aisément l'existence de prix de vente entre divisions entretenant des relations d'affaires.

Les prix de cession interne sont les prix auxquels une unité de société livre un bien ou un service à une autre unité de la société.

Un prix de cession interne est donc un prix qu'une division, un atelier ou centre de responsabilité ou service facture à une autre division ou centre de responsabilité le produit intermédiaire qu'elle lui transmet.

#### 1.2 Utilité des prix de cession interne

La structure en centres de responsabilité oblige à définir des règles pour valoriser les échanges qu'ils effectuent entre eux. En effet, à partir du moment où les centres sont jugés sur leur performance, toute cession interne se traduira par une recette pour le centre prestataire et un coût pour le centre récepteur c'est - à - dire une incidence opposée sur le résultat de chacun

d'eux. Le prix de cession interne influence donc le niveau de performance des centres de responsabilité et par la même la pertinence du système de contrôle adopté.

Les prix de cessions internes orientent également les choix faits par le responsable budgétaire à propos de l'utilisation des ressources.

Dans les entreprises recourant à une forte décentralisation de la décision, il est nécessaire de veiller à ce que le mode de détermination de ces prix de cessions internes ne remet pas en cause l'autonomie conférée au département. Il en résulte que la fixation d'un prix de cession interne revient toujours à trouver un habile équilibre entre les contraintes suivantes :

- fournir une mesure objective et réaliste des performances de chaque centre de responsabilité ;
- faire en sorte que les buts poursuivis par les centres restent compatibles avec ceux poursuivis par l'entreprise ;
- préserver l'autonomie accordée aux responsables des centres et des unités décentralisées.

## **2 : La problématique de la fixation des prix de cession interne.**

La fixation de prix de cession interne entre divisions se fournissant des prestations réciproques ne déroule pas souvent des difficultés. Un prix fixé à un niveau élevé peut entraîner la performance du vendeur mais aussi peut provoquer une absence de performance chez l'acheteur.

Il y a trois méthodes utilisées pour déterminer le niveau des prix de cession :

- les prix par référence aux coûts ;
- les prix fixés par référence au marché ;
- et les prix négociés.

### 2.1 Les prix par référence au marché

Il s'agit ici d'un prix fixé par référence au prix d'un produit similaire qui est vendu sur le marché et dont le tarif est public.

Dans le cas où , la division prestataire vend une certaine quantité du produit concerné à des clients externes alors qu'elle décide de vendre le reste à une autre division , le prix de cession fixé au même niveau que le prix de vente aux clients externes.

Cette méthode de référence au marché ne peut être utilisée que lorsque le marché existe.

Elle a le mérite de l'objectivité car les tentions du marché entrent dans l'entreprise. Dans cette même logique d'objectivité, on laisse les filiales la possibilité d'acheter à l'extérieur.

### 2.2 Le prix de référence aux coûts

C'est un prix qui se réfère au coût de production complet ou au coût variable ou au prix de revient. Il peut s'agir de coûts réels ou de coûts budgétés.

L'inconvénient de ce procédé est que le vendeur ne fait pas de bénéfices mais en plus, il pénalise l'acheteur.

### 2.3 Le prix de cession négocié

C'est lorsqu'il est laissé la possibilité aux divisions de négocier librement les prix de cession entre elles. Elles peuvent choisir entre d'acheter ou de vendre en interne ou de traiter avec les tiers. Dans ces négociations les divisions peuvent s'appuyer sur leur connaissance de la structure des coûts et des prix du marché mais ne sont pas obligés d'établir des relations explicites entre le prix interne et le prix externe. Ce procédé est souvent utilisé lorsque le prix de cession est volatil et subi des variations constantes. Le prix de cession interne est ici l'expression concentrée du processus de négociation entre divisions acheteuses et vendeuses.

En conclusion, la méthode adoptée doit être choisie de manière que chaque responsable puisse prendre des décisions rationnelles pour l'ensemble de l'entreprise.

Le système de prix de cession interne doivent contribuer à l'application de la stratégie et contribuer à la réalisation des objectifs.

Pour cela, la méthode doit être adaptée à la structure organisationnelle et favoriser la convergence des intérêts, la motivation et l'incitation à l'effort. Les divisions fournisseurs doivent être incitées à baisser les coûts et celles vendeuses à une utilisation des produits avec efficience.

## **Illustration: Fixation d'un prix de cession, résolution d'un conflit**

Une société comprend plusieurs divisions organisées autour des lignes de produits. L'un des produits vendus à l'extérieur par la division A, un composant très évolué, pourrait être intégré dans la fabrication d'un des prochains produits de la division B.

Chaque division constituant un centre de profit, la cession interne du composant de la division A à la division B doit être valorisée à l'aide d'un prix de cession interne. En matière de prix de cession interne, la société utilise systématiquement le prix du marché.

1. Dans cette affaire, un prix de cession interne égal au prix du marché assure-t-il la convergence des intérêts des divisions et de l'entreprise ?
2. Le directeur général de l'entreprise doit-il arbitrer ce conflit ?
3. Quel est le prix de cession interne maximal acceptable par le directeur général de la division B ?
4. Quel est le prix de cession interne minimal acceptable par le directeur général de la division A ?
5. Comment le directeur général peut-il arbitrer ce conflit ?
6. Si l'investissement commercial qu'évoque le directeur de la division A est de 20£ par unité nouvelle vendue pour développer les ventes du composant, quelles sont les conséquences pour la fixation du prix de cession si les ventes du composant peuvent augmenter de :
  - hypothèse 1 : 200 unités (montant minimal selon la direction de A) ;
  - hypothèse 2 : 500 unités (montant maximal)
7. A partir de quel niveau de ventes des composants faut-il décourager la production du nouveau produit ? Conclure.

### Annexe                      Informations sur les divisions

La division A vend 1500 unités du composant à l'extérieur au prix de 500£ l'unité. Elle peut produire 2000 unités sans difficulté, sans investissement supplémentaire. Le coût variable du composant est 300£. Les charges de structure spécifiques à cette production sont absorbées par les 1000 premières unités produites et vendues.

La division B souhaite vendre et produire 500 unités du produit nouveau intégrant le composant (il n'est pas prévu de le vendre en quantités plus réduites). Elle est donc très intéressée par la capacité de production inemployée de la division A. Compte tenu de la concurrence, ce produit ne pourrait être vendu plus de 800£. En plus du composant, ce produit supporterait un coût variable unitaire de 350£ mais aucune charge fixe spécifique.

Le directeur général de la division B refuse d'acheter à la division A le composant au prix du marché. Selon lui, il n'y a pas de fournisseur externe pour ce composant et la division A doit favoriser le développement du nouveau produit. Il préfère donc renoncer éventuellement à la fabrication qui est pour lui marginale, si on ne baisse pas le prix.

Le directeur général de la division A estime qu'il est impossible de modifier les règles de la société en matière de prix de cession interne sans s'engager dans un processus de remise en cause plus global. Selon ses propos : « il ne faut pas admettre d'exception pour confirmer la règle ! » Par ailleurs, il vend actuellement que 1500 unités de ce composant mais, selon lui, il n'est pas impossible que la démarche externe progresse de plusieurs centaines d'unités à court terme moyennant un investissement commercial.

## **CHAPITRE V : La restitution de l'information par le Tableau de Bord.**

### Section 1 : présentation du Tableau de Bord

#### 1 Définition

Le Tableau de Bord ( TB) est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles présentées de façon synthétique destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilités. Il permet :

- une vue d'ensemble ;
- la détection des perturbations ;
- la prise de décisions et d'orientation de la gestion dans le but d'atteindre les objectifs issus de la stratégie globale de l'entreprise ;

Le tableau de bord est un document dynamique et non statique, il est un document personnalisé, il comporte des clignotants qui donnent des alertes, il ne doit pas être étouffé car c'est un élément qui contribue à la prise de décisions pertinentes.

### 3 Les objectifs du Tableau de Bord :

Le tableau de bord de par sa conception même est un instrument de contrôle et de comparaison. En tant que système d'information il est aussi un outil de dialogue, de communication et d'aide à la décision.

#### Section 2 La conception du tableau de bord

L'élaboration du TB répond à 3 principes :

- le principe de cohérence avec l'organigramme ;
- le principe de contenu agrégé , synoptique et convergent ;
- le principe de rapidité d'élaboration et de transmission

##### 1 Cohérence avec l'organigramme

L'intégration des TB tient compte de la cohérence de l'organigramme

###### 1 -1 Intégration verticale

Les tableaux de bord s'emboîtent les uns dans les autres en suivant les lignes hiérarchiques : c'est le principe de GIGOGNE.

Les TB s'élaborent selon deux processus menés en parallèle :

- l'un ( top down ) commence par un TB de la direction ; les autres TB en sont déduits en descendant successivement les niveaux hiérarchiques ;
- l'autre ( bottom up ) commence par les niveaux inférieurs. Chaque responsable définit seul les informations dont il a besoin pour gérer son centre de responsabilité .Il emboîte ensuite son TB dans celui de son supérieur hiérarchique.

La validation des informations part du bas et procède par niveaux successifs. Il est par exemple inconcevable qu'un directeur général dispose du résultat d'un département avant le directeur du département.

###### 1-2 Intégration horizontale :

Le TB d'un responsable informe sur des éléments qui sont hors de sa responsabilité directe mais qui sont nécessaires à la conscience des responsabilités communes et à la vision transversale de l'entreprise. Les indicateurs sont alors partagés entre plusieurs TB. La cohésion transversale est nécessaire pour que les informations venant de centres de responsabilité similaires puissent s'additionner au niveau supérieur.

## 2 Contenu agrégé, synoptique et convergent

Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles, celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné :

- donner à chaque responsable les indicateurs pertinents par rapport à son champ d'application ;
- procéder par addition successive d'informations cohérentes entre elles pour agréger des indicateurs de plus en plus synthétiques ;
- servir de support aux reportings mensuels, chaque responsable faisant remonter au niveau supérieur son TB accompagné de ses commentaires et analyses.

Le TB doit pouvoir être consulté d'un seul coup d'œil.

**NB** : rapidité d'élaboration et de transmission :

Dans ce domaine la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

.Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans les tableaux de bords « FLASH ».

### 2 Les différentes sortes de tableau de bord :

Il existe différentes sortes de tableau de bord.

Le tableau de bord de gestion, le tableau de bord de projet, le tableau de bord des processus, le tableau de bord stratégique.

#### 2-1 Tableau de bord de gestion

Ce Tableau de Bord vont chercher la mise sous contrôle de différents secteurs d'activités dans l'entreprise et des différentes fonctions dans l'entreprise.

## 2 – 2 Tableau de bord de projet

Un projet est un ensemble coordonné d'actions concourant à la réalisation d'un objectif autonome dans le cadre d'une mission précise et dans lequel on peut identifier un déroulement. Il est unique et souvent complexe.

## 2 – 3 Tableau de bord de processus :

Définir la notion de processus est délicat. On raisonne couramment en terme de fonctions, de mission, d'activités ou de tâches. Un processus est une suite d'activités qui, à partir d'une ou plusieurs entrées (input ), produit un résultat ( output ) représentant une valeur pour le client externe d'abord puis interne. L'activité est un ensemble de tâches élémentaires qui contribuent à l'accomplissement d'une « finalité opératoire ».

Un TB de processus permet de suivre globalement l'amélioration du processus en termes d'efficacité et d'efficience. Il est complété par un TB pour chaque fonction impliquée dans le processus.

## 2 – 4 Tableau de bord stratégique :

On peut définir la stratégie comme l'art de construire des avantages durablement rentables, d'utiliser le temps pour se constituer des atouts, des priorités. La stratégie est au service des finalités de l'entreprise. Elle permet :

- d'assurer une rentabilité durable des activités ;
- de garantir la pérennité de l'organisation ;
- de préserver l'emploi du personnel et des dirigeants
- de conduire le développement et de soutenir la croissance ;
- d'anticiper les mutations de l'environnement afin d'y adapter l'entreprise.

## 3 Le tableau de bord et les autres outils de pilotage :

Il existe 3 sortes d'outil de pilotage:

- les outils prévisionnels (Plan stratégique, Plan opérationnel, Budget ....) ils servent à étudier le futur de façon à s'y insérer au mieux en fonction des opportunités de l'environnement et de son propre savoir-faire

- les outils de suivi des réalisations ( comptabilité générale, comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les données statistique, le tableau de bord,...) mesurent, analysent les performances a posteriori. A la différence des autres, le tableau de bord analyse les résultats réels avec les objectifs fixés au départ.

-les outils d'appui (benchmarking, la reengineering, le budget à base zéro, reporting....) comparent les résultats aux objectifs afin d'interpréter les écarts et prendre des mesures correctives. Ils aident le manager a pouvoir, en fonction des besoins et des circonstances, mettre en œuvre des actions correctives.

#### 4 Les limites des tableaux de bord traditionnels :

Dans la réalité actuelle des entreprises plusieurs insuffisances apparaissent dans leur TB à savoir :

- Il n'y a pas de TB adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un TB unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- Le TB est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- L'objectif du TB reste trop souvent celui du contrôle sans une aide au changement ou aux améliorations.
- La périodicité du TB est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.
- La conception des TB est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser 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 TB sont conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking).
- Les TB 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.

## CONCLUSION

En tant qu'image d'une organisation, le tableau de bord doit être le reflet le plus fidèle possible. Il est avant tout un outil conçu et réalisé pour le responsable.

Orienté vers l'action le tableau de bord répond aux spécificités de la fonction de responsable.

- piloter : définir et donner les orientations d'action compte tenu des évolutions internes et externes (passées et à venir) de l'unité gérée.
- animer : faire partager et suivre les orientations définies, par l'équipe dont il a la responsabilité.

Le tableau de bord n'a d'utilité que si le responsable est capable de donner à travers l'action du sens à la mesure.

## **THEME : Tableau de bord**

La S.A Garage du Walo est une entreprise implantée à Thiaroye et dont l'objet social est principalement :

- l'achat et la vente de véhicules neufs et de véhicules d'occasion ;
- les travaux de réparation en mécanique ;
- la vente de pièces détachées, d'accessoires et de pneumatiques.

Agent exclusif d'une grande marque ,ce garage a connu une rapide expansion depuis sa création en 1975. Le ralentissement des immatriculations de véhicules neufs et les politiques de remise inévitablement accordées aux clients ont ,depuis quelques années ,limité à la fois son expansion et sa rentabilité.

Soucieux d'un meilleur suivi de l'activité ,le Directeur du garage Monsieur Cheikh N'Diaye vous confie l'élaboration d'un tableau de bord mensuel. Il vous expose les conditions d'exploitation du garage.

« la vente de véhicules neufs est l'objet premier de notre activité ;réussir implique de gagner de nouveaux clients, mais aussi fidéliser les personnes qui ont déjà acquis un véhicule neuf chez nous ;la qualité du service ne s'arrête pas à la signature du bon de commande !

Pour vendre ,il faut souvent assurer la reprise du véhicule que possède le client ;la proposition de prix de reprise est faite par le vendeur de véhicules neufs.

A partir du moment où il est repris ,le véhicule passe sous la responsabilité du secteur

« occasion ».Selon son état ,nous proposons nous-mêmes ce véhicule à la revente ou nous le

cédons à un marchand d'occasions ; nous ne voulons pas risquer des frais importants sur les véhicules en état douteux ( nous accordons une garantie de six mois sur nos occasions ). L'atelier opère une remise en état des véhicules revendus par nos soins.

Et puis , nous devons éviter de conserver des véhicules trop longtemps car le stock de véhicule coûte cher ! Pour mieux amortir les coûts fixes du secteur et proposer un meilleur choix à nos clients, nous achetons nous-même des véhicules d'occasion.

Mais l'activité d'occasion n'est pas qu'une contrainte gérée pour vendre du neuf. Vous savez que nos marges sont laminées par les remises que nous cédon pour ne pas laisser trop de champ libre aux importateurs de véhicules « venant de France » . Toutes les activités doivent alors participer à la couverture des charges communes et au dégagement de la marge , y compris la vente d'occasions, la réparation et la vente d'accessoires.

Je vous ai parlé de la réparation : un secteur difficile à gérer car le client , a priori insatisfait de la panne de son véhicule , doit être servi dans les meilleurs délais et dans le respect, tant des tarifs standard, que des engagements du devis ; nous ne devons pas nous tromper en établissant celui-ci . Il faut savoir répondre aux pointes de la demande sans entretenir pour autant un excédent de mécaniciens.

Le magasin d'accessoires dégage des taux de marge importants ; le vendeur de véhicules neufs doit aussi savoir provoquer l'achat de compléments : toit ouvrant , radio , etc. »

## **4 Travail à faire :**

### **1 Définir les missions et facteurs du succès de chacune des activités du garage :**

- 1 – 1 vente de véhicules neufs ;**
- 1 – 2 Vente de véhicules d'occasion ;**
- 1 – 3 Réparation en mécanique ;**
- 1 – 4 Magasin d'accessoires.**

### **2 Proposer un modèle de tableau de bord pour le garage.**

## **CHAPITRE VI : LE CHAMP D'APPLICATION ET LA PLACE**

### **DU CONTROLE DE GESTION :**

#### **Section I LES FONCTIONS DU CONTRÔLEUR DE GESTION :**

Dans le portefeuille du contrôleur de gestion on va trouver :

#### **1. L'analyse des coûts c'est- a -dire des frais :**

Dans l'analyse des coûts le contrôleur de gestion se préoccupera

- des coûts liés à la structure organisationnelle existante.
- et de coûts pouvant résulter des modifications dans l'organisation de l'entreprise ou de sa production.

**Exemple : Coût futur d'un nouveau produit ; coût futur d'un nouveau service.**

## **2. Le domaine des budgets et des plans a moyen terme :**

Dans ce domaine, les interventions du contrôleur de gestion se présentent souvent sous l'aspect prévisions à court terme ou gestion budgétaire :

### **2.1 - Dans le domaine des budgets :**

La méthode budgétaire comprend plusieurs étapes :

#### **2.1.1 - Les prévisions à court terme :**

Prévisions de vente, de fabrication, de coût de fabrication, de coût d'approvisionnement .

#### **2.1.2 - L'étape de la budgétisation :**

En regard des prévisions communiquées, chaque service concerné doit formuler ses propres prévisions qu'il transmet au contrôleur de gestion.

Au moment de l'établissement des budgets le contrôleur de gestion joue un rôle important dans la navette budgétaire qui s'établit dans l'entreprise.

A partir de prévisions globales de chacun il doit établir ses propres prévisions et le risque n'existe que si les différents budgets ne sont pas compatibles entre eux.

Le contrôleur de gestion doit essayer d'assurer la compatibilité entre les différents budgets. C'est donc lui qui anime la navette.

#### **2.1.3 - Le contrôle budgétaire :**

Il consiste à assurer le suivi budgétaire et à comparer périodiquement les prévisions et les réalisations, analyser les écarts et rechercher les causes ; puis mettre en place des actions de correction.

### **2.2 - Prévisions à long et moyen terme :**

Dans les usines où les entreprises qui font des prévisions à long et moyen terme le contrôleur peut intervenir pour demander à la Direction de formuler des choix pour plusieurs stratégies différentes à adopter.

### **3. L'animation des hommes :**

Le contrôle de gestion est concerné par les éléments fondamentaux de motivation des hommes notamment par le système de rémunération et de la promotion. C'est d'autant plus vrai que l'on se trouve en présence d'une structure décentralisée dont le bon fonctionnement repose en dernière analyse sur l'initiative des individus. En conséquence il pourra participer à la définition des systèmes de rémunération et de promotion pour que les efforts des individus soient bien orientés dans le sens de la satisfaction des orientations de l'entreprise.

### **4. L'analyse et la gestion financière :**

Ce n'est pas une attribution principale du contrôleur de gestion mais il peut intervenir en matière d'analyse de la situation financière et particulièrement en matière de gestion de la trésorerie à court terme, en matière de plan de financement etc....

**Notes :**

---

---

---

---

---

---

---

## **Section 2 LA PLACE DU SERVICE DE CONTRÔLE DE GESTION :**

Dans le cas où la fonction - contrôle de gestion doit exister de façon autonome sous forme d'un service distinct :

- Quelle doit être sa place dans l'organigramme ?
- Comment doit – elle être organiser dans la grande entreprise ?

### **1. Le service contrôle de gestion comme service autonome :**

Les solutions dépendent de la taille des entreprises.

#### **1.1 - Dans une entreprise de petite taille :**

C'est une entreprise dans laquelle s'exercent des formes de contrôles directs. Elle ne consacre que peu de temps au contrôle de gestion. Cette fonction est exercée par le chef d'entreprise ou le chef comptable sans qu'un contrôleur de gestion ne figure dans l'organigramme.

### 1.2 - Dans la grande entreprise :

Dans une PME d'une certaine taille ou dans la grande entreprise la situation est toute autre, une ou plusieurs personnes se consacrent au contrôle de gestion ou un service très étoffé de contrôle de gestion est mis en place.

## **2. Place du service de contrôle de gestion dans l'organigramme :**

La place du service du contrôle de gestion dans l'organigramme d'une entreprise est souvent une préoccupation et les positions sont très partagées.

Les nombreuses recherches menées dans ce domaine par certains chercheurs ont montré sur le plan empirique que la position du service contrôle de gestion dans les organisations se manifeste souvent sous deux formes :

- Soit le service contrôle de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle ;
- Soit il est à l'état major.

### 2.1 - Rattachement à une direction fonctionnelle :

Lorsque le service de contrôle de gestion est placé sous la hiérarchie d'une direction fonctionnelle, il est souvent rattaché au service administratif, financier, et comptable.

La conséquence d'un tel rattachement présente quelques risques ou inconvénients qui sont les suivantes :

- le contrôle s'exerce surtout au niveau des moyens sans se soucier des objectifs ou de l'utilisation des moyens pour atteindre les objectifs ;
- Le contrôle privilégie les informations de nature comptables et financières au détriment d'autres types d'informations qui peuvent intéresser la survie même de l'entité ;
- Il a tendance à privilégier le court terme par rapport au long terme.

## 2.2 - Rattachement direct à l'état major :

Cette position confère un rôle privilégié au contrôle de gestion. Elle lui procure des avantages et des inconvénients :

### **\* Les avantages de cette position :**

Ils sont généralement de deux sortes :

- une plus grande attention au long terme et aux objectifs ;
- des informations plus variées ( comptables, statistiques, économiques ).

### **\* Les inconvénients :**

Fondamentalement, deux faiblesses sont détectées au niveau de cette position:

- Un risque de perte de contact avec les préoccupations quotidiennes ;
- la tentation de se substituer à la Direction Générale.

## **3. Organisation de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises :**

Les enquêtes menées par différents chercheurs ( J.L.Malo ,H.Bouquin , Gervais etc ) ont montré que dans les grandes entreprises où il existe un siège social qui est séparé géographiquement des différents établissements et dans lesquels cette décentralisation géographique est complétée par une décentralisation de l'autorité il existe souvent un service de contrôle de gestion central et des services de contrôles de gestion des différents établissements. Il est souvent défini un système d'organisation qui fixe les attributions des uns et des autres ainsi que des relations d'autorités.

### 3.1 - Les attributions des uns et des autres :

Le centre définit les méthodes de travail ; c'est lui qui collecte et centralise l'information et effectue les missions de contrôle de gestion auprès du siège.

Les services locaux conseillent les directions locales en appliquant la méthode préconisée par le siège ; ensuite font remonter les informations vers le siège grâce au système de reporting mis en place.

### 3.2 - Relations d'autorité :

Il existe deux cas de figures :

- le service local est placé sous l'autorité hiérarchique du chef d'établissement qui est sous l'autorité fonctionnelle du service central du contrôle de gestion au siège ;
- le service local est placé sous l'autorité hiérarchique du service central et sous l'autorité fonctionnelle du chef d'établissement local.

### **CONCLUSION :**

Le contrôle de gestion occupe dans les entreprises un poste de relais, il donne à la direction des informations et conseils qui lui sont nécessaires et il fournit aux cadres et responsables les moyens de surmonter les difficultés, de maîtriser les évolutions. De ce fait dans les entreprises de grandes dimensions il facilite l'adoption de méthodes de gestion décentralisées.

Si cette gestion décentralisée s'avère souvent plus efficace économiquement qu'une gestion centralisée, elle permet aussi une plus grande participation des cadres à la prise de décisions. En d'autres termes cela signifie que le contrôle de gestion a un rôle important à jouer dans la satisfaction des besoins de participation à la gestion qui se manifeste dans les entreprises.

### **CAS RVI**

La société RV Industrie produit de la boisson traditionnelle. La société comprend 6 divisions localisées de façon stratégique près des plus importants marchés .Chaque division a sa force de vente et deux à quatre usines. Ces divisions fonctionnent comme des centres de profit autonomes responsables de leurs achats, de leur production ,de leur fonctionnement et de leurs ventes.

Mr Diouf ,le contrôleur central ,décrit le système de mesure des performances des divisions de la façon suivante : « Nous permettons aux divisions de contrôler l'intégralité du processus depuis les achats de matières premières jusqu'à la vente de produits. Nous, au siège, nous sommes seulement concernés par les décisions stratégiques telles que le développement de nouvelles lignes de produits. Il est de la responsabilité de chaque

division de satisfaire les besoins du marché en fournissant les produits adéquats à coût réduit en temps opportun. En conséquence, les divisions doivent s'intéresser particulièrement au contrôle des coûts, aux livraisons et au service après vente afin de devenir plus rentables. Bien que nous donnions aux divisions une autonomie considérable, nous surveillons de façon très étroite leurs comptes financiers mensuels. La performance réelle de chaque mois est comparée avec le budget en rentrant vraiment dans les détails. Si les ventes réelles ou la marge sont inférieures de 4 à 5% à ce qui a été budgétisé, nous sautons immédiatement sur le poil des dirigeants de la division fautive. j'ajouterai que nous n'avons pas de peine à attirer leur attention : Tous les cadres des usines et des divisions peuvent améliorer de façon substantielle leurs salaires grâce à des bonus qui ne sont accordés que si le résultat net réel est considérablement plus élevé que le résultat budgété. »

Le processus budgétaire commence en Août quand les directeurs des ventes, après avoir consulté leur force de vente, estiment les ventes pour l'année calendaire suivante. Ces estimations sont envoyées aux directeurs des usines, qui les utilisent pour préparer leurs prévisions de production. Dans les usines, les statistiques de production (incluant les quantités de matières premières, les heures de travail, les programmes de production et les quantités produites) sont mises au point par les employés du service méthode. A partir de ces statistiques, le service comptable de l'usine détermine les coûts et prépare les coûts variables budgétés des produits vendus et les autres dépenses de l'usine pour chaque mois de l'année suivante.

En octobre, dans les divisions, chaque service comptable combine les budgets des usines avec les prévisions de ventes et ajoute les dépenses propres de la division « après que chaque direction de division ait approuvé son budget » continue Diouf, »je visite chaque division pour vérifier son budget et être sûr qu'il est bien en accord avec la stratégie et les prévisions de la société. Je fais très attention aux prévisions de ventes du fait de la volatilité de la demande de nos produits. Pendant plusieurs années, nous avons perdu des ventes (au profit de nos concurrents) parce que nous projetons des niveaux de vente et de production trop faibles et que nous ne pouvions satisfaire la demande exprimée sur le marché. Mais récemment, nous nous sommes fait prendre par un gonflement des stocks quand le marché des véhicules de loisirs s'est effondré.

Habituellement, je visite les 6 divisions durant les deux premières semaines de novembre. Alors les budgets des divisions sont combinés par mon équipe, et ils sont prêts à

être approuvé par le conseil d'Administration dans les premiers jours de Décembre .Le conseil discute rarement le budget.

Une récrimination est fréquemment formulée par les dirigeants des usines et des divisions :ils sont fréquemment pénalisés pour des éléments qu'ils ne maîtrisent pas .Par exemple, il n'ont pas réalisé leurs budget et naturellement n'ont pas reçu leurs bonus. Ce pendant je soulignerai qu'ils sont bien récompensés lorsqu'ils le dépassent. De plus, ils fournissent la plupart des informations nécessaires à l'élaboration de leurs budgets, aussi, est-ce bien leur faute si ces budget sont trop optimistes »

## I Travail à faire

- 1) Identifiez et expliquez les biais auxquels la direction centrale de RVI doit s'attendre lors de la communication des estimations budgétaires par les personnels des divisions et Usines.
- 2) De quelles sources d'information l'équipe de la direction centrale de RVI dispose-t-elle afin de contrôler les propositions budgétaires faites par les divisions et par les usines..

3 Quels services pourraient offrir la direction centrale à ses divisions afin de les aider dans l'élaboration de leurs budgets.

II Suite aux changements intervenus dans l'environnement , il a été effectué une restructuration de l'entreprise et la société diffuse maintenant deux catégories de boisson sur l'ensemble du territoire sénégalais. Les services de vente sont divisés en quatre zones, chacune dirigée par un chef de ventes ayant sous ses ordres un certain nombre de représentants.

**Les représentants vendent au prix fixé par la Direction nationale ,minoré des remises pour lesquelles ils disposent d'une grande liberté. Leur rémunération comprend une partie fixe et une partie variable à des taux progressifs par paliers de chiffre d'affaires. Le Directeur commercial vous demande de définir les procédures de contrôle a posteriori qui lui permettraient un meilleur pilotage de l'activité commerciale. Il vous communique :**

- Annexe 1 : le budget commercial du mois d'Août N ;
- Annexe 2 : le réalisé à la même date.

## Travail à faire

- 1 Présenter, dans un tableau synthétique, les marges réalisées (avant commissions et frais d'administration commerciale).
- 2 Présenter dans un tableau analogue, les marges préétablies.
- 3 Présenter les écarts sur marges.
- 4 Présenter les écarts sur commissions des représentants.
- 5 Présenter les écarts sur résultat.

**6 Analyser l'écart sur chaque marge dans chaque région.**

**7 On remarque que l'écart sur quantité au niveau du Sénégal tout entier est différent de la somme des écarts sur quantités de chaque région (de même pour l'écart de composition et l'écart sur prix). Comment cela s'explique t-il ? Quel est le calcul le plus pertinent au niveau du Sénégal tout entier ?**

**8 Analyser l'écart sur marge pour chaque type de boisson.**

NB : Pour le calcul des écarts sur commissions, la ventilation de la commission réelle entre les deux sortes de boisson suppose que le taux de commission effectivement appliqué soit le même pour tous ces deux produits. Ces taux se présentent comme suit :

- Région de Dakar : 6,40 %
- Région de Saint Louis : 5,56 %
- Région de Kaolack : 5,17%
- Région de Ziguinchor : 5,00 %
- Le Sénégal entier : 5,72%

**Les questions I et II sont indépendantes.**

**Annexe 1 : Budget commercial pour Août N**

	Région de Dakar	Région de Saint louis	Région de Kaolack	Région de Ziguinchor	Sénégal entier
<b>5 Boisson</b>					
<b>« jus de Bissap »</b>					
	7 000	10 000	4 000	5 000	26 000
- quantité	125	125	125	125	125
- Prix unitaire (1 )	875 000	1 250 000	500 000	625 000	3 250 000
- Montants					
<b>Boisson</b>					
<b>« Jus de Bouye »</b>					
	5 000	4 000	2 000	1 000	12 000

- quantité	175	175	175	175	175
- Prix unitaire ( 1 )	875 000	700 000	350 000	175 000	2 100 000
- Montants					
Chiffre d'affaires brut	1 750 000	1 950 000	850 000	800 000	5 350 000
Remise 4% ( 2 )	70 000	78 000	34 000	32 000	214 000
Chiffre d'affaires net	1 680 000	1 872 000	816 000	768 000	5 136 000
Commissions représentants ( 3 )	84 000	93 600	40 800	38 400	256 800
Frais administration Commerciale (4)	100 000	120 000	80 000	80 000	380 000
Net	1 496 000	1 658 400	695 200	649 600	4 499 200
Coût standard des ventes ( 5 )	1 180 000	1 340 000	580 000	560 000	3 660 000
Résultats	316 000	318 000	115 200	89 600	839 200

( 1 ) : Les prix unitaires standards sont les prix fixés par la Direction nationale

( 2 ) : Le taux standard de remise est de 4% du prix de vente brut mais les représentants ont toute la latitude de le différencier par client et par produit dans la réalité.

( 3 ) : Le taux standard de 5% du chiffre d'affaires net est supposé entièrement variable. La partie fixe n'intervient significativement qu'en cas de mévente ,les surprimes qu'en cas de ventes supérieures aux quotas ;

( 4 ) : Les frais d'administration commerciale sont intégralement fixes ;

( 5 ) : Les coûts standards unitaires sont de 90 F pour le jus de « Bissap » ,110 F pour le jus de « Bouye »

## Annexe 2 : Réel Août N

	Région de Dakar	Région de Saint louis	Région de Kaolack	Région de Ziguinchor	Sénégal entier
<b>6 Boisson</b>					
« jus de Bissap »	6 000	15 000	3 000	4 000	28 000
- quantité	125	110	125	120	116,25
- Prix unitaire (1 )	750 000	1 650 000	375 000	480 000	3 255 000
- Montants					
<b>Boisson</b>					

<b>« Jus de Bouye »</b>					
- quantité	8 000	3 000	3 000	2 000	16 000
- Prix unitaire (1 )	160	170	165	160	162,81
- Montants	1 280 000	510 000	495 000	320 000	2 605 000
Chiffre d'affaires Net	2 030 000	2 160 000	870 000	800 000	5 860 000
Commissions représentants	130 000	120 000	45 000	40 000	335 000
Frais administration Commerciale	100 000	120 000	80 000	80 000	380 000
Net	1 800 000	1 920 000	745 000	680 000	5 145 000
Coût standard des ventes	1 420 000	1 680 000	600 000	580 000	4 280 000
Résultats	380 000	240 000	145 000	100 000	865 000

( 1 ) : Le prix unitaire net est le prix fixé par la Direction nationale diminué du taux moyen de remise du mois ,pour la région et pour le produit.

### **THEME : ECART SUR MARGE – CENTRE DE RESPONSABILITE**

La société Binet est une importante PME qui fabrique et distribue des meubles. Lors de ses débuts ,elle s'était limitée à un modèle unique d'armoire normande. Puis , progressivement , elle a étendu son activité aux fauteuils et aux tables de lignes contemporaines.

Tous ces meubles sont produits dans une usine ,situé à Angers .La distribution est assurée par des magasins implantés dans des centres commerciaux de quatre grandes agglomérations urbaines : Paris ,Marseille, Lyon et Bordeaux.

L' objectif de la société Binet est de poursuivre sa progression sur le marché des meubles contemporains et de réaliser une marge avant frais commerciaux et administratifs de 41 % pour l'année à venir.

L'introduction des nouveaux produits s'est accompagnée , il y a deux ,ans, d'une formation de la structure de gestion .Des centres de responsabilité ont été créés :

- un centre de coût pour l'unité de fabrication d'Angers ;
- des centres de chiffres d'affaires pour les unités de distribution.

Le centre de coût a pour mission de fabriquer sur commande des unités commerciales, au moindre coût compte tenu de la qualité exigée. L'indicateur de performance de ce centre est le respect des coûts standard.

Les unités commerciales ont un objectif de chiffre d'affaires à réaliser. L'indicateur de performance est le respect de cet objectif. Une partie de la rémunération des responsables et de ces centres est indexés sur le chiffre d'affaires encaissé, ce qui accroît leur motivation et les incite à lutter contre les impayés.

Les objectifs des centres de responsabilité pour le dernier trimestre étaient les suivants :

### Unité de production

	Coût unitaire standard
Fauteuils	600
Tables	1 920
Armoires	4 675

### Unités de distribution

	Prix	Quantité à vendre	Chiffres d'affaires
Fauteuils	1 500	18 000	27 000 000
Tables	3 200	9 000	28 800 000
Armoires	5 500	3 000	16 500 000
<b>Total</b>		<b>30 000</b>	<b>72 300 000</b>

Les réalisations constatées à posteriori pour le même trimestre ont été les suivantes :

## 7 Unité de production

	Quantités produites	Coût unitaire
Fauteuils	13 500	590
Tables	7 500	1 910
Armoires	10 500	4 660

### Unité de distribution

	Quantité vendue	Chiffres d'affaires
Fauteuils	13 500	20 250 000
Tables	7 500	23 625 000
Armoires	10 500	55 650 000
<b>Total</b>	<b>31 500</b>	<b>99 525 000</b>

La direction est inquiète de l'insuffisance de la marge du dernier trimestre, alors même que l'on constate de bonnes performances des centres de responsabilité.

## **Travail à faire**

- 2. Montrer la contradiction apparaissant entre la marge de l'entreprise et les performances des centres.**

**calculer l'écart sur marge de la société pour le trimestre**

**Evaluer les performances des centres de responsabilités sur la base des indicateurs utilisés par la société Binet.**

- 2 . Analyser l'écart sur marge de la société.**

- 3.1 Mener l'analyse en mesurant le volume des ventes par le nombre de meubles vendus.**

- 2.2 Mener l'analyse en mesurant le volume des ventes par le chiffre d'affaires.**

- 3.2 Laquelle de ces deux analyses vous semble la plus pertinente ?**

- 3. proposer une nouvelle organisation reposant sur la notion de centre de profit.**