

**UNIVERSITE DE TUNIS III
INSTITUT SUPERIEUR DE GESTION**

**COURS DE
CONTROLE DE GESTION**

4ème Année IAG

Année Universitaire: 2005-2006

PLAN DU COURS

Introduction	1
Chapitre 1: La comptabilité générale: outil de contrôle	4
1.1- Les changements à opérer à la comptabilité générale	5
1.2- L'établissement des documents annexes	6
1.3- Les comptes de surplus	10
Chapitre 2: La comptabilité analytique: outil de contrôle	13
2.1- Panorama des méthodes d'analyse de coûts	14
2.2- La comptabilité analytique outil d'analyse du contrôle de gestion	24
2.3- Les contraintes et critères de choix des méthodes d'analyse de coût	25
2.4- Le tableau de bord	28
Chapitre 3: Généralités sur les systèmes budgétaires	31
3.1- Les caractéristiques de la gestion budgétaire	31
3.2- La démarche budgétaire	34
Chapitre 4: L'implantation des systèmes budgétaires au niveau des entreprises	39
4.1- L'analyse de l'entreprise et de ses instruments de gestion	39
4.2. Les systèmes de motivation	42

Chapitre 5: L'architecture budgétaire: les différents budgets	45
5.1- Le budget commercial	46
5.2- Le budget des investissements	51
5.3- Le Budget de production	54
5.4. Le budget des approvisionnements	58
5.5- Les documents de synthèse	61
Chapitre 6: Le contrôle budgétaire	67
6.1- Les moyens de contrôle	67
6.2- Les prix de cession interne	71
6.3- Les problèmes de la gestion budgétaire	76

Conclusion

INTRODUCTION

La conception du contrôle de gestion dépend étroitement de l'analyse de l'entreprise tant du point de vue de ses caractéristiques internes que de ses relations avec l'environnement. L'entreprise est définie comme étant un système finalisé et adaptatif selon la théorie générale des systèmes. La notion de finalité traduit le fait que l'entreprise n'est pas entièrement déterminée par son environnement mais qu'elle a la possibilité de choisir des buts, des objectifs et des moyens qui influencent ses comportements futurs.

La notion d'adaptation implique que l'entreprise a la faculté de transformer ses structures et de modifier ses buts et ses moyens pour les harmoniser avec l'évolution de l'environnement. En tant que système, l'entreprise est constituée d'un ensemble de personnes qui, eux aussi, sont des systèmes finalisés. Il ont la possibilité par leur action de désorganiser la vie de l'entreprise et de la remettre en cause.

L'entreprise doit fixer ses objectifs et s'adapter à l'environnement pour réaliser ses objectifs et assurer sa pérennité. La mission de l'entreprise consiste à intégrer au mieux la complexité externe et interne par l'élaboration de procédures et de structures organisationnelles. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle.

Le contrôle suppose la définition implicite ou explicite d'un état désiré à partir de ce qu'elle perçoit des environnements externe et interne et en fonction de ses buts propres. L'information recueillie sur l'état actuel est ensuite comparée à celle issue de l'état désiré. Si un écart apparaît, une action correctrice doit être envisagée.

Au sein de l'organisation, il peut y avoir différents types d'actions:

- des actions de pilotage: réalisées par le sommet de la hiérarchie, elles ont pour mission de déterminer les objectifs et les moyens de les atteindre,
- des actions d'exécution: généralement réalisées à la base de la hiérarchie,
- des actions de gestion: dans ce cas, l'objectif est une donnée, mais pour le réaliser dans les meilleures conditions, le manager dispose de liberté des moyens.

Il y a lieu de signaler que le système de contrôle doit faire en sorte que les objectifs et les tâches de chaque partie soient en harmonie avec les objectifs et les tâches des autres parties. Ceci nécessite une coordination et une aptitude de prévision des réactions des individus. Ainsi, dans le processus de contrôle, le jugement humain intervient en grande partie.

Le contrôle de gestion englobe six tâches:

- le processus de planification de l'entreprise,
- la coordination des différentes parties de l'entreprise,
- la communication de l'information,
- l'évaluation de l'information et la prise de décision menant l'action correctrice,
- l'incitation des individus à changer leur comportement,
- le traitement de l'information utilisée par les autres fonctions.

Le système de contrôle de gestion constitue un moyen d'information essentiel pour la direction générale mais il n'est qu'une partie du système d'information.

Anthony et Dearden définissent le contrôle de gestion comme étant « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

Pour que le contrôle de gestion remplisse sa mission d'une manière efficace, il doit couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise et s'intégrer dans le système d'information global pour faciliter la comparaison entre les réalisations et les prévisions.

Cependant, dans la mesure où il porte sur des groupes d'individus, il ne peut être opérationnel que s'il est accepté par tout le personnel de l'entreprise. Par conséquent, le facteur motivation est un facteur essentiel de réussite.

Nous essayerons à travers ce cours d'étudier, dans une première partie, les principaux outils du contrôle de gestion. La deuxième partie sera consacrée à la présentation de la problématique de la stratégie et de la planification au niveau des entreprises ainsi qu'à l'étude des modèles de réflexion stratégique.

Chapitre 1

LA COMPTABILITE GENERALE: OUTIL DE CONTROLE

Le système d'information de la comptabilité générale a classiquement deux fonctions:

- déterminer le résultat global d'exploitation et le résultat net de l'exercice,
- visualiser la situation patrimoniale de l'entreprise à l'aide du bilan.

Son principe général de fonctionnement consiste à enregistrer historiquement les charges et les produits par nature, selon des règles et un formalisme conventionnel très stricte.

Par ces différents aspects, elle forme un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion.

Pour que la comptabilité générale soit utilisée comme un outil du contrôle de gestion, plusieurs modifications doivent être opérées à celle-ci.

D'autre part, la comptabilité générale permet d'établir d'autres documents qui pourraient être des outils pour le contrôle de gestion. Nous essayerons dans une première partie de présenter les modifications qui doivent être apportées à la comptabilité générale, ensuite présenter les documents tirés de la comptabilité générale. Il s'agit des tableaux annexes et du compte de surplus.

1.1- Les Changements à Opérer à la Comptabilité Générale

La comptabilité générale permet si certaines conditions sont réunies, le suivi des comptes clients, la gestion de la trésorerie et alimente le calcul de certains ratios, etc. L'observation pratique des entreprises en matière de tenue de la comptabilité a montré que cet outil est inapte en tant qu'outil d'aide à la décision; en effet, plusieurs critiques lui ont été adressées:

- c'est un système d'information inefficace pour conduire l'entreprise compte tenu des exigences de la réactivité stratégique: délai d'obtention des résultats comptables trop longs,
- la comptabilité générale ne fournit pas des informations sur la causalité des coûts, sur les causes de variations de coûts, etc. ,
- l'impossibilité de faire apparaître les investissements immatériels les plus importants dans l'activité de l'entreprise et les assimile à des charges de fonctionnement, etc.

Ainsi, plusieurs changements doivent être opérés au niveau de la comptabilité générale.

1.1.1- L'établissement des documents de synthèse sur des périodicités ra

Les documents fournis par la comptabilité générale doivent être établis sur des périodes courtes. Actuellement, l'outil informatique facilite cette tâche dans la mesure où les états comptables peuvent être fournis même journalièrement.

1.1.2- La modification de certains postes

Il s'agit essentiellement des stocks, des dotations aux amortissements et des provisions.

1.1.2.1- La valorisation des stocks

Selon le principe de la comptabilité générale, la valeur des stocks finaux n'est prise qu'en fin de période lors de l'établissement de l'inventaire. L'établissement des états de synthèse à des périodes rapprochées rend quasiment obligatoire la tenue de comptes d'inventaire permanent. Ils permettent la valorisation des stocks selon des méthodes particulières telles que la méthode du coût moyen pondéré, la méthode LIFO, FIFO, etc.

1.1.2.2- Les dotations aux amortissements et aux provisions

En comptabilité générale, les écritures comptables relatives aux amortissements et aux provisions ne se passent qu'en fin d'exercice. Si l'entreprise établit des états de synthèse rapprochés, elle doit donc procéder:

- à l'estimation de la valeur annuelle des dotations puis la répartir par abonnement sur les différentes périodes,
- à l'intégration des dotations au résultat et faire sortir des documents ne fournissant que des cash-flows.

1.1.3 -Rapporter les documents de synthèse à des normes

Il est toujours possible, à partir d'hypothèses globales sur l'évolution du chiffre d'affaires et des principales charges, de construire pour chaque période un compte de résultat prévisionnel, puis, compte tenu de la politique d'investissement et d'endettement envisagée, des mécanismes de rotation de stocks et de l'évolution des règles de paiement des clients et des fournisseurs d'en déduire un bilan prévisionnel et un tableau de financement prévisionnel.

Ce système peut être suffisant pour maîtriser l'action de sociétés à croissance régulière ou pour les entreprises de petites tailles.

1.2- L'Etablissement des Documents Annexes

A partir de la comptabilité générale, le manager peut élaborer des documents annexes pour compléter les états de synthèse de la comptabilité générale, afin de les rendre des outils du contrôle de gestion.

1.2.1- Le tableau de répartition fonctionnelle des charges d'exploitation

Il reprend l'ordre des rubriques d'exploitation des comptes de résultat et répartit les charges par fonction. Ce tableau permet d'avoir une idée sur la composition des coûts de production, des coûts commerciaux et des coûts de structure sans disposer d'une comptabilité analytique précise.

1.2.2- Le tableau des soldes intermédiaires

Il s'agit de déterminer le résultat de l'exercice en passant par le calcul de divers soldes.

1 2 2 1- La marge commerciale

Elle est calculée pour les entreprises commerciales de la façon suivante:

vente de marchandises

- coût d'achat des marchandises vendues

= marge commerciale

1 2 2 2- La production de l'exercice

Elle est égale:

production vendue

-/+ variation de la production stockée

+ production immobilisée

= production de l'exercice

1 2 2 3- La valeur ajoutée produite

Elle mesure la création de la valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenant des tiers dans l'exercice de son activité et se calcule de la manière suivante:

marge commerciale

+ production de l'exercice

- consommation de l'exercice en provenance des tiers

= valeur ajoutée produite

1 2 2 4- L'excédent brut d'exploitation

Il se calcule de la manière suivante:

valeur ajoutée produite
+ subvention d'exploitation
- impôts, taxes et versements assimilés
- charges de personnel
= excédent brut d'exploitation.

L'excédent brut d'exploitation est une sorte de cash-flow d'exploitation avant charges financières et impôts sur les bénéfices.

1 2 2 5- Le résultat d'exploitation

Il se calcule de la manière suivante:

excédent brut d'exploitation
+ reprise sur amortissement et provisions
- dotations aux amortissement et provisions
+ autres produits de gestion courante
- charges de gestion courante
= résultat d'exploitation hors charges et produits financiers.

Ce résultat mesure la performance économique de l'entreprise sans la prise en compte de la politique financière.

1 2 2 6- Le résultat courant avant impôt

Il dégage le résultat de l'activité normale de l'entreprise et se calcule de la manière suivante:

résultat d'exploitation hors produits et charges financières

+/- quote parts de résultat sur opérations faites en commun

+ produits financiers

- charges financières

+ reprises sur provisions

- dotations aux amortissement et aux provisions

= résultat courant avant impôt

1 2 2 7- Le résultat exceptionnel

Il se calcule de la manière suivante:

produits exceptionnels

- charges exceptionnelles

+ reprises sur provisions antérieures

- dotations aux amortissement et aux provisions

= résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel permet d'apprécier l'influence des opérations exceptionnelles.

1.2.2.8- Le résultat de l'exercice

Il se calcule comme suit:

résultat courant avant impôts

+/- résultat exceptionnel

- participation des salariés dans l'expansion de l'entreprise

- impôts sur les bénéfices

= résultat de l'exercice.

1.3- Les Comptes de Surplus

Les comptes de surplus permettent à l'entreprise de déterminer la variation de la performance de l'entreprise d'une année à une autre et d'analyser comment l'accroissement subi se répartit entre les diverses parties prenantes à savoir les clients, les fournisseurs, les actionnaires, etc.

1.3.1- La présentation de la méthode

Considérons une entreprise qui fabrique et vend i produits ($i=1, 2, \dots, m$) en utilisant j facteurs de production ($j=1, 2, \dots, n$).

Les quantités de produits et de facteurs sont respectivement égales à:

$$\frac{P_i}{F_j} \text{ pour année 0 et } \frac{P_i + \Delta P_i}{F_j + \Delta F_j} \text{ pour année 1}$$

tandis que les prix unitaires des uns et des autres s'écrivent:

$$\frac{p_j}{f_j} \text{ pour année 0 et } \frac{p_j + \Delta p_j}{f_j + \Delta f_j} \text{ pour année 1}$$

Soit B le résultat courant avant impôts de l'année 0, et $B + \Delta B$ celui de l'année 1.

Le compte de surplus de l'année 0 s'écrit:

$$\sum_i P_i \rho = \sum_j F_j f_j \quad B \quad (1)$$

Quant au compte de l'année 1, il peut être formulé de la façon suivante:

$$\sum_i (P_i + \Delta P_i) \rho = \sum_j (F_j + \Delta F_j) f_j \quad B \quad (2)$$

ou encore

$$\sum_i \rho (P_i + \Delta P_i) = \sum_j f_j (F_j + \Delta F_j) \quad B \quad (3)$$

En soustrayant (1) de (3), on obtient le compte de passage de l'année 0 à l'année 1, c'est-à-dire l'équation du surplus:

$$\sum_i \rho \Delta P_i = \sum_j f_j \Delta F_j \quad B$$

(surplus de productivité créé) = (surplus de productivité distribué ou sommes des avantages répartis)

Le premier membre de l'équation décrit le « jeu contre l'environnement » qui se traduit par la recherche d'un surplus, c'est-à-dire d'un écart entre la valeur du supplément de produits et la valeur du supplément de facteurs nécessaires. Le deuxième membre indique comment le partage du surplus se réalise entre les différentes parties prenantes: actionnaires, entreprise et Etat: ΔB ; clients: $\sum_i -\rho(P_i + \Delta P_i)$; fournisseurs, salariés, banquiers et Etat: $\sum_j \Delta f_j (F_j + \Delta F_j)$. Il s'agit d'un « jeu entre les hommes ».

Cette égalité est une identité comptable et donc il ne faudrait pas croire qu'il existe deux moments dans le processus: un premier où il y aurait amélioration de la productivité, puis un second où les partenaires se partagent le surplus créé. Le processus est simultané et il se réalise tout au long de l'exercice.

Le surplus de productivité créé correspond à l'augmentation du résultat courant avant impôts si les prix étaient restés constants, et les avantages répartis à l'augmentation de valeur des différents postes si les volumes étaient restés constants.

1 3 2- Les avantages de la méthode

La méthode des comptes de surplus permet à l'entreprise de comprendre mieux la finalité de l'entreprise; en effet, cette méthode permet de faire ressortir la variation du

bénéfice et donc permet de mieux cerner les variables d'action et les contraintes qui déterminent la performance.

Par ailleurs, cette méthode permet l'appréhension de l'environnement de l'entreprise dans la mesure où celui-ci facilite la réflexion sur les contraintes de l'entreprise et les résultats obtenus. Elle permet donc de donner une idée sur la stratégie à suivre. En outre, cette méthode fournit des informations à la direction générale pour définir la politique et les comportements à suivre avec les partenaires extérieurs à l'entreprise.

Cependant, cet outil présente des inconvénients; en effet, il existe des problèmes lors de l'évaluation de nouveaux produits. D'autre part, il ne fait que constater les variations de richesses sans expliquer la relation qui a pu exister entre l'efficacité de l'entreprise et la nouvelle répartition des ressources. La comptabilité analytique permet de déterminer et de décomposer le coût de revient. Ceci sera l'objet du chapitre suivant.

Chapitre 2

LA COMPTABILITE ANALYTIQUE: OUTIL DE CONTROLE

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques dont les objectifs se résument dans ce qui suit:

- la connaissance des coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise pour sa politique générale,
- la détermination de la base d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise tels que les stocks fabriqués par l'entreprise ou les immobilisations créées par l'entreprise pour elle-même,
- l'explication des résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.

Dans le cadre du contrôle budgétaire, la comptabilité analytique permet:

- d'établir les prévisions des charges et des produits courants,
- d'en constater les réalisations et d'expliquer les écarts qui en résultent.

Généralement, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Pour atteindre ces objectifs, le système de la comptabilité analytique doit être adapté à la structure organisationnelle de l'entreprise et aux opérations d'exploitation qu'elle exerce.

La mise en place de la comptabilité analytique doit conduire à une meilleure connaissance des coûts permettant de produire au plus bas prix sur le marché pour faciliter leur écoulement et de placer ces produits sur les marchés dans les meilleures conditions pour retirer un profit. Elle nécessite en outre la participation de tous les responsables et un système d'information permanent adapté aux besoins de l'entreprise.

La comptabilité analytique est un outil indispensable pour les entreprises afin d'optimiser l'allocation des ressources.

2 1- Panorama des méthodes d'analyse de coûts

L'élaboration d'un système de gestion que ce soit par les coûts complets ou par les coûts partiels nécessite un certain fonds de données. La connaissance plus au moins complète des coûts des produits, des commandes, des activités et des fonctions est souvent recherchée soit pour les comparer aux prix de vente soit pour les comparer aux prévisions. Il y a lieu donc d'approfondir la notion des coûts en premier lieu.

Selon la nature de l'activité de l'entreprise, les informations utiles à la gestion sont différentes et peuvent être soit:

- des coûts complets: dans ce cas, l'analyse comptable de l'ensemble des charges est poursuivie jusqu'aux détails notamment pour les produits vendus,
- des coûts partiels: dans ce cas, l'analyse comptable de l'ensemble des charges n'est menée en détail qu'au niveau jugé utile et le reste des charges est traité en sous-ensembles.

2 1 1- La méthode des coûts complets

La connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus est un élément d'information non négligeable pour conduire une entreprise et en contrôler la gestion; en effet, ceci permet la valorisation des stocks aux différentes étapes du cycle de fabrication et de vente, la comparaison de la structure du coût de revient d'une entreprise ayant des activités semblables (aux différents stades de production, selon les moyens d'exploitation utilisés, par groupes de clients...) et la détermination des points forts et des points faibles vis-à-vis des concurrents.

2 1 1 1- La base des coûts complets: la méthode des sections homogènes

La méthode des coûts complets a pour but de calculer le coût complet d'un produit ou d'un service à un stade final. Le principe de la méthode c'est qu'il faut distinguer parmi les charges incorporables celles qui sont directes c'est-à-dire celles qui concernent un seul des

coûts et pouvant par conséquence lui être facilement appliquées, et d'autre part, les charges indirectes relatives à plusieurs coûts ou prix de revient et devant faire l'objet d'une répartition avant imputation.

L'imputation des charges indirectes est saisie selon la méthode des sections ou des centres d'analyse. Cette méthode vise à calculer le coût complet d'une unité ou d'un groupe de produits. Ceci peut être fait par un réseau de répartition des charges indirectes résultant de la division de l'entreprise en centres de frais dans lesquels sont regroupés les éléments des charges imputables aux coûts des différents produits en proportion de la contribution de chaque section à leur réalisation. Les éléments de charges regroupés dans une section sont des frais de section et sont rapportés à une unité commune qui est l'unité d'oeuvre d'où le nom de sections homogènes.

Cette méthode a pour objectif essentiel le calcul du coût de revient et s'adapte mieux aux entreprises fortement mécanisées car elle s'efforce de localiser les coûts par centre de production. Cependant, cette méthode présente des inconvénients surtout pour les entreprises à production multiple et diversifiée car il est difficile de créer des sections réellement homogènes. En outre, à l'intérieur d'une même section, le coût de fonctionnement des postes peut varier considérablement selon la nature des pièces fabriquées; en effet, deux produits non identiques qui nécessitent dans la même section un temps d'usinage équivalent entraînent parfois des dépenses d'énergie, de main d'oeuvre, etc. différents. Sur le plan du contrôle de gestion, il est plus avantageux de contrôler les charges par poste de travail ou par atelier plutôt que de les imputer forfaitairement ou arbitrairement à chaque produit fabriqué.

En comptabilité prévisionnelle, il est délicat d'utiliser des coûts complets comme normes. Les clés de répartition et d'imputation sont définies par rapport à ce que l'on connaît et à ce que l'on est capable de prévoir. Or, dans la pratique, il y a toutes les chances pour que les événements futurs ne soient pas totalement conformes à ce qui avait été prévu. Si l'on ne se préoccupe pas immédiatement de l'incidence du non-prévu sur les clés de répartition et d'imputation, le risque de porter des jugements erronés voire d'entreprendre des actions correctrices dépourvues de fondement devient non négligeable.

Les coûts fournis par la méthode des coûts complets sont la résultante de plusieurs phénomènes qui varient de façon indépendante:

- le volume de la production et des ventes,
- le prix des facteurs de production utilisés,
- le rendement technique des facteurs de production.

Dans une optique de contrôle de gestion, il est important de gager l'influence respective de chacun de ces trois facteurs pour en déterminer les responsabilités.

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes se situe dans cette problématique puisqu'elle tend à maintenir inchangée l'influence du volume de la production ou des ventes sur les coûts. Elle constitue une amélioration et un complément de la méthode des coûts complets.

2.1.1.2- L'amélioration de la méthode des coûts complets: l'imputation rationnelle

Le coût de revient complet incorpore dans les coûts des produits des frais fixes. Ainsi, dans le cas d'une augmentation de la production, le coût unitaire diminue car les frais fixes se répartissent sur un plus grand nombre d'articles. Ainsi, l'incidence des charges sur les coûts suit le niveau d'activité de l'entreprise. Il est possible de mettre un dispositif de régulation: c'est la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes. Cette méthode permet le traitement particulier des charges fixes car il est possible de calculer des coûts unitaires qui tiennent compte de la variation de l'activité. Pour raisonner avec un volume constant, il faut neutraliser les charges fixes. Le principe de la méthode c'est qu'il faut incorporer dans le coût la totalité des charges proportionnelles et la part des charges fixes calculée par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal. Pour chaque stade de production, le montant des charges fixes retenues en vue de l'incorporation dans le coût est égal à leur montant réel multiplié par le rapport R suivant:

$$R = \text{Niveau réel d'activité} / \text{Niveau normal d'activité}$$

Le niveau normal d'activité est déterminé en prenant en compte des facteurs endogènes et exogènes:

- facteurs endogènes: il s'agit essentiellement de la capacité de production que permet l'infrastructure de l'entreprise, les moyens de production possibles, les potentiels humains de l'entreprise, la stratégie à long terme, etc.,
- facteurs exogènes: il s'agit des facteurs exogènes faisant intervenir la concurrence à laquelle se trouve confrontée l'entreprise, la conjoncture internationale, etc. Ceci peut être fait par des études permettant de faire ressortir des normes d'activité.

Ainsi, le coût de l'imputation rationnelle fait intervenir des éléments prévisionnels et constitue, de ce fait, un coût préétabli.

2.1.2- La méthode des coûts partiels

La méthode des coûts partiels ne prend pas en considération dans le coût des produits qu'une partie des frais tandis que les charges résiduelles sont rassemblées en une ou plusieurs masses convenablement choisies. Il existe deux grandes catégories:

- la méthode des coûts variables qui se présente sous deux formes : le direct costing et l'analyse du seuil de rentabilité,
- la méthode du coût direct.

Le choix entre ces différentes techniques dépend des besoins de l'analyse (qui sont eux-mêmes fonction de la taille de l'entreprise, du secteur d'activité, de la nature des fabrications, etc.) tout en gardant à l'esprit que ces techniques ne s'excluent pas l'une l'autre et qu'au contraire, elles peuvent être complémentaires.

2.1.2.1- La base des coûts partiels: le direct costing simple

Le direct costing se distingue fondamentalement par le fait qu'il ne reprend dans le coût de revient des produits que les charges variables propres aux produits. Les frais fixes de production sont considérés comme des frais de la période et doivent être couverts par les résultats de la période considérée. L'idée de base réside dans la distinction entre les charges fixes et variables. Une distinction est faite entre le direct costing simplifié et le direct costing évolué.

2.1.2.1.1- Le direct costing simplifié

Il permet, en retranchant les charges variables directes du montant des ventes de chaque produit, de déterminer une marge brute par produit. Il en est, ainsi, d'un centre de responsabilité ou de clientèle. Les charges fixes et variables indirectes sont déduites du total des marges brutes pour obtenir le résultat net.

2.1.2.1.2- Le direct costing évolué

Une fois que les marges brutes par produit sont déterminées, on déduit de chacune d'elles les charges fixes directes et on détermine les marges semi-brutes. Le résultat net est déterminé en retranchant des marges semi-brutes les charges fixes communes. Les frais fixes propres ainsi imputés au produit ne résultent pas d'une répartition arbitraire; ils correspondent à un montant de frais fixes lié à la production ou à la vente du produit considéré et qui disparaît si le produit est abandonné.

2.1.2.2- L'apport de la méthode du Direct Costing

La méthode du Direct Costing fournit les éléments essentiels de raisonnement en courte période c'est-à-dire tant que l'entreprise est confrontée à l'utilisation d'une capacité de production existante.

En outre, elle simplifie les calculs de coûts puisque l'imputation des charges indirectes est limitée aux éléments variables. Elle permet aussi de contrôler les charges. Après répartition et imputation, le contrôle d'une charge est toujours très compliqué. Par conséquent, il est plus facile de le faire dès que celle-ci est dissociée en charges variables et en charges fixes. Les échelons subalternes n'ont, en effet, pratiquement aucun pouvoir sur les coûts fixes alors qu'ils en ont davantage sur les charges variables du moins sur les charges variables directes. A l'intérieur d'une même entreprise, la méthode du Direct Costing rend possible une comparaison des coûts sur plusieurs périodes. En plus, puisque les charges fixes sont exclues, l'analyse est menée indépendamment des variations de l'activité.

Par ailleurs, elle permet de mettre en évidence les produits les plus rentables. Il est facile, en effet, de classer les produits de l'entreprise selon leur marge brute ou leur marge semi-brute. Ce classement permet, éventuellement, d'envisager l'élimination d'un produit dont la marge n'est pas suffisante. Dans le domaine de la promotion des ventes, elle permet de savoir jusqu'où il est possible d'aller en matière de produits d'appel en pratiquant notamment des ventes au prix d'achat.

Cependant, cette méthode présente des inconvénients; en effet:

- dans le cas où les produits incorporent des niveaux différents de charges fixes propres dans leur coût de revient, il est hasardeux de juger leur rentabilité en ne tenant compte que du direct costing simple et donc d'adopter comme critère d'appréciation la marge sur coût variable,
- cette méthode présente des difficultés lors de la séparation des charges fixes et des charges variables, et ce d'autant plus que toute la pertinence de la méthode repose sur l'aptitude à effectuer correctement cette dissociation.

La technique du seuil de rentabilité est une méthode complémentaire à la méthode du direct costing mais plutôt orientée vers la prévision.

2.1.2.3. Le seuil de rentabilité

La méthode du seuil de rentabilité (ou méthode du point mort ou méthode du chiffre d'affaires critique ou encore analyse coût-profit-volume) est une procédure qui se fonde également sur la distinction entre charges fixes et charges variables mais qui est plus orientée vers la prise de décision.

2.1.2.3.1- Définition

Le point mort est le volume ou la valeur des ventes à partir duquel une activité est rentable, la totalité des coûts étant couverte par le produit des ventes.

Les charges étant séparées en charges fixes et charges variables, le point mort se repère donc par la couverture, au moyen du produit des ventes, de la totalité des charges fixes et des charges variables correspondant à ce volume de ventes. Au point mort, le résultat est nul c'est-à-dire qu'il y a bénéfice pour un chiffre d'affaires supérieur et perte pour un chiffre d'affaires inférieur.

2.1.2.3.2- Les hypothèses de base de la méthode

La méthode du point mort repose sur un certain nombre d'hypothèses restrictives qui tendent à limiter son utilisation.

- Le raisonnement est limité à une courte période ce qui implique la fixité de certaines variables.
- Les problèmes de trésorerie sont négligés c'est-à-dire que l'on admet qu'il n'y a pas de décalage dans le temps entre le moment où une charge est engagée et celui où elle est payée et le moment où une vente est réalisée et celui où elle est effectivement encaissée.
- Les variations de stocks n'interviennent pas dans le raisonnement.

On peut ainsi porter en abscisses indifféremment les quantités produites ou les quantités vendues.

2.1.2.3.3- Exposé de la méthode

Pour présenter cette méthode, il y a lieu de procéder à sa formulation algébrique. Soient: C le coût total global, v le coût variable unitaire, F les charges fixes globales, p le prix de vente unitaire, et q la quantité fabriquée et vendue. Le coût global est égal à:

$$C = vq + F \quad (1)$$

Au point mort, ce coût global doit être égal au chiffre d'affaires, d'où:

$$C = pq \quad (2)$$

En rapprochant (1) et (2) on obtient:

$$q = F / (p - v)$$

où $(p - v)$ représente la marge sur coût variable unitaire.

Le point mort en volume est égal au rapport des charges fixes globales sur la marge sur coût variable unitaire.

Ainsi, le point mort en valeur est égal à $F / (p - v)p$

Le chiffre d'affaires critique est égal au rapport des charges fixes globales sur le taux de marge sur coût variable.

2.1.2.3.4- Utilisation du point mort

L'équation du point mort $q = F/(p - v)$ relie quatre éléments; donc, il est possible de calculer la valeur inconnue de l'un d'eux à partir de la valeur connue des trois autres.

Ainsi, le point mort est un instrument de prévision à court terme (en raisonnant dans une structure de production et de distribution donnée). Il permet notamment:

- de mesurer l'incidence sur le seuil de rentabilité d'une modification conjoncturelle de l'un des trois autres termes de l'équation: charges variables, prix de vente, charges fixes (degré de sensibilité de la firme à la conjoncture),
- de tester, en gestion prévisionnelle, la validité des diverses hypothèses d'activité puis de suivre l'exécution de l'hypothèse retenue,
- d'orienter la politique de produits (effets d'une modification du prix, d'une promotion des ventes, d'une politique de crédit, etc. sur l'augmentation du niveau des ventes),
- de déterminer la marge de sécurité de l'entreprise c'est-à-dire la proportion dans laquelle l'entreprise peut réduire son niveau de ventes sans, pour autant, cesser d'être rentable,
- de mesurer le volume des ventes à réaliser pour atteindre un résultat analytique donné ou le volume minimum que doit avoir une commande pour être rentable,
- d'indiquer dans quelle mesure la rentabilité d'un tel processus de production est compatible avec les capacités d'absorption du marché.

Cependant, il y a lieu de signaler que le seuil de rentabilité repose sur un certain nombre d'hypothèses restrictives qui tendent à réduire son domaine d'application et à en faire un instrument approximatif permettant simplement de résoudre un problème.

Par ailleurs, au niveau des coûts, si l'on sort de la zone de production correspondant à l'emploi normal des facteurs, une nouvelle contradiction apparaît; en effet, réduire les coûts variables à des coûts proportionnels et admettre que la production et la vente coïncident

revient à raisonner sur une longue période, ce qui est incompatible avec la présence d'éléments fixes dans le coût, une caractéristique d'un raisonnement à court terme.

2.1.2.4- La méthode des coûts marginaux

La méthode des coûts marginaux a pour objet d'étudier la variation des charges quelle que soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit global de l'entreprise.

2.1.2.4.1- La définition

Le coût marginal est défini comme étant l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication et/ou de la vente d'une unité supplémentaire d'un bien (ou d'un service); il est égal à la différence entre le coût total correspondant à (N+ 1) produits et celui correspondant à N produits.

Le coût marginal se compose des charges variables qu'entraîne la réalisation d'une unité supplémentaire majorées éventuellement du coût fixe complémentaire qu'il faut installer pour obtenir cette prestation.

2.1.2.4.2- Le calcul du coût marginal

En théorie, lorsque la variation de production (ou de vente) est infiniment petite, le coût marginal correspond à la dérivée du coût total. Dans la pratique, le calcul différentiel s'applique difficilement car la production d'unités supplémentaires se réalise le plus souvent au moyen de séries plus ou moins longues.

2.1.3- La méthode des coûts standards

La comptabilité analytique traditionnelle se révèle insuffisante pour les raisons suivantes:

- en l'absence de normes, il est impossible de faire des comparaisons,
- il est difficile de faire des interprétations sur un écart global de résultat d'une période à l'autre ou par rapport à des prévisions.

Les coûts réels tendent à fluctuer en fonction de plusieurs facteurs tels que le prix, l'activité, l'efficacité, etc. La comptabilité analytique prévisionnelle doit permettre à la fois:

- de calculer les coûts de revient,
- de mettre en évidence les écarts,
- d'analyser les écarts.

Cette méthode est un complément de toutes les méthodes (complets ou partiels) sur un plan prévisionnel.

2 1 3 1- La définition

Les coûts standards sont des coûts prédéterminés à caractère normatif permettant d'évaluer les performances de l'entreprise pour une période donnée.

Les coûts standards sont des coûts évalués pour une période future sur la base d'une efficience élevée du système de production-distribution et d'hypothèses concernant les conditions du marché des outputs et des inputs de la firme.

2 1 3 2- L'exposé de la méthode

Les coûts standards sont des coûts théoriques qui sont calculés et estimés par opposition aux coûts réels qui résultent de la constatation. En d'autres termes, le coût réel n'est que le coût standard plus ou moins l'écart.

2 1 3 3- L'apport de la méthode des coûts standards

La méthode des coûts standards présente plusieurs avantages dans la gestion des coûts des entreprises tels que:

- la prévention contre l'inefficience et la routine dans la mesure où la méthode permet d'instaurer un contrôle des responsabilités,
- la possibilité de provoquer des réductions de coûts surtout si la méthode est combinée à une politique du personnel et un système d'animation incitant tous les membres de l'entreprise à accroître leur productivité,
- la possibilité de prendre des mesures correctrices par l'analyse et l'interprétation des écarts entre coûts standards et coûts réels,
- la prise de décisions mieux éclairées car par la décomposition des coûts en standards fixes et standards variables, les lignes d'action peuvent être clairement formulées,

- une plus grande rapidité dans la tenue des comptes car les coûts standards étant fixes pour une certaine période, les écritures peuvent être passées dès que les quantités sont connues sans attendre le calcul des coûts unitaires.

De plus, les coûts standards constituent une base pour la détermination des prix de vente.

Cependant, cette méthode présente des inconvénients dans la mesure où les standards sont rigides alors que l'entreprise et son environnement évoluent de manière continue surtout que les standards sont révisés de manière discontinue. Ainsi, pour des périodes qui sont parfois longues:

- les standards peuvent correspondre à des niveaux de performances plus difficiles à atteindre que ceux qui seraient atteints à partir des standards théoriques,
- la base de détermination des prix de vente peut être faussée.

La critique adressée aux coûts standards pousse les managers à admettre que les standards doivent être révisés aussi souvent que les circonstances l'exigent. Mais le manager risque alors de se heurter à un autre problème pour l'appréciation de l'évolution des performances sur la base d'un étalon de mesure élastique.

2 1 3 4- L'analyse des écarts

Le système des coûts standards permet d'évaluer les performances internes d'une entreprise. Pour parvenir à ce but, il faut procéder à:

- une comparaison entre les coûts effectivement supportés et les normes de coûts établis,
- la recherche des causes des écarts: cette investigation entraîne des charges pour l'entreprise. L'analyse des écarts n'est déclenchée que si les gains qu'elle laisse espérer excèdent son coût. Ceci qui signifie que certains écarts sont tolérés. La tolérance peut aussi se justifier par l'incertitude qui existe sur le niveau même de la norme.

L'un des avantages essentiels des coûts standards par rapport aux coûts réels est constitué par le fait que l'écart global entre les réalisations et les prévisions est analysé par cause. Pour chacun des composants du coût (matière, main d'oeuvre, etc.), l'écart global peut avoir trois causes principales que la méthode des standards peut isoler:

- le écarts quantitatifs,

- les écarts de valeur,
- les écarts d'activité.

En résumé, la méthode des coûts standards a pour objectif:

- de permettre une gestion contrôlée par la détermination et l'interprétation des écarts afin de prendre des mesures correctrices,
- d'aider à la fixation des prix,
- de rapprocher les analyses de coûts de la démarche budgétaire car elle nécessite la détermination de normes d'activité et de coûts.

Dans la pratique, il faut trouver un compromis entre le coût d'installation d'un tel système et les avantages qu'il procure.

2.2- La comptabilité analytique, outil d'analyse du contrôle de

Les nouvelles préoccupations économiques, l'évolution des technologies et les nouvelles mentalités tendent à remettre en cause les techniques traditionnelles d'analyse de la comptabilité analytique.

Ainsi, les entreprises doivent prendre en compte, dans leur management, les nouvelles données économiques, technologiques et sociales ainsi que l'importance des investissements incorporels.

2.2.1- Les facteurs économiques

Dans le monde des affaires, la conquête des parts de marché passe par la maîtrise d'un facteur clé de succès qui est la qualité. Une fois la qualité définie par la direction générale, elle doit se traduire dans une mesure des coûts de la dysqualité qui isole les coûts des erreurs de qualité. En outre, il faut relever les coûts cachés qui ne sont pas imputables à des productions.

La compétition économique exige de hautes performances pour faire face à la concurrence. Les entreprises doivent améliorer la gestion de leurs stocks afin de limiter voire même supprimer leur stocks. Ceci exige une mesure physique du niveau des stocks et des encours.

2 2 2- Les facteurs technologiques

La conception et la production assistée par ordinateur génèrent des coûts fixes de plus en plus importants. Les coûts de main d'oeuvre sont surtout fixes et indirects et les coûts proportionnels sont surtout des coûts mixtes sauf pour les matières et les consommations. Ainsi, la méthode utilisée doit être en harmonie avec les données technologiques.

2 2 3- Les facteurs sociaux

La compétition économique nécessite, pour être engagée, l'implication de tous les acteurs de l'entreprise. Il y a lieu d'évaluer les performances des différents acteurs. Le rôle social de l'entreprise est mieux reconnu. Dès lors, la recherche en gestion développe une comptabilité analytique sociale qui tente d'évaluer le coût des politiques sociales c'est-à-dire la politique du personnel, préretraite, etc. et de cerner les impacts sociaux des choix économiques (les indicateurs de qualité, valeur du capital humain, mesure des performances, etc.).

2 2 4- Les facteurs incorporels

Il s'agit de l'innovation, la créativité, la recherche et développement, la formation et la publicité qui constituent des réponses adaptées de la part des entreprises à un environnement turbulent n'exigeant pas un simple calcul du coût de production, mais la mise en évidence d'indicateurs physiques représentatifs des caractéristiques considérées comme un plus pour le consommateur.

2 3- Les contraintes et critères de choix des méthodes d'analy Coût

Le choix d'une méthode de gestion est lié aux contraintes de l'environnement et aux qualités intrinsèques que l'on demande à la méthode.

2 3 1- L'approche par les contraintes dues à l'environnement

Le choix des coûts à utiliser en comptabilité analytique est lié à l'intervention éventuelle de plusieurs sortes de contraintes.

2 3 1 1- Contraintes dues à la nature de l'activité

Une entreprise de transformation n'a pas les mêmes besoins d'analyse qu'une entreprise de service ou une entreprise de distribution. Selon qu'une fabrication a ou non un caractère répétitif, on peut être conduit à utiliser des coûts standards ou à les exclure. Par exemple, pour les entreprises commerciales, on s'attachera, à calculer le coût de distribution d'un magasin, d'un rayon, etc. Dans certaines circonstances, on retrouve la notion du coût marginal. Il arrive souvent qu'une entreprise ait besoin d'utiliser plusieurs types de coûts; ainsi, la méthode de calcul employée par la comptabilité analytique doit être souple pour fournir les informations nécessaires.

2 3 1 2- Contraintes dues au mode de gestion de l'entreprise

Dans la pratique, il y a toujours interaction entre le mode de gestion de l'entreprise et sa structure. La question qui se pose est de savoir s'il faut procéder à une centralisation des décisions ou bien au contraire à une décentralisation pouvant prendre la forme d'une direction par objectif et participative. Actuellement, l'évolution vers le mode de gestion décentralisé conduit à la gestion prévisionnelle et budgétaire et à l'analyse des charges et des produits par centre de responsabilité. S'il est possible de rattacher à des produits d'exploitation les charges qui leur correspondent, on réalise des centres de profit. Par contre, si l'analyse ne peut être faite que sur les charges, on réalise des centres de coûts.

2 3 1 3- Les contraintes contractuelles

La comptabilité analytique doit être adaptée au contrat conclu par l'entreprise avec ses partenaires pour permettre de suivre les effets de la sous-traitance, des marchés exclusifs, des mandataires, etc.

2 3 1 4- Les contraintes réglementaires

L'entreprise peut être soumise de la part d'organismes administratifs à la surveillance de ses coûts de revient. Ainsi, des règles particulières peuvent être imposées au système comptable.

2 3 2- L'approche par les critères de la méthode

La méthode utilisée doit fournir des informations fines, les fournir dans un délai très court et être la moins coûteuse possible.

2 3 2 1- Le calcul des coûts

Le contrôleur de gestion doit fournir les données à suivre et apprécier la gestion. Les informations présentées doivent avoir un degré d'analyse pour suivre la stratégie, l'environnement, les concurrents, etc.

2 3 2 2- Disposer d'un ensemble d'informations analytiques à temps

Pour assurer la bonne gestion de l'entreprise, les responsables doivent recevoir les informations rapidement. La connaissance des écarts stratégiques et opérationnels n'a d'intérêt que dans la mesure où il est possible d'apporter des solutions. La même rapidité doit être constatée lorsqu'il s'agit d'améliorer un écart favorable.

La rapidité avec laquelle sont connus les résultats du calcul des coûts de revient constitue une qualité fondamentale de toute méthode.

2 3 2 3- Disposer de la méthode la moins coûteuse

La méthode ne doit pas entraîner des charges hors proportion avec les besoins de la gestion. Cependant, quelle que soit la méthode retenue, il convient de l'introduire dans l'entreprise et ce pour:

- des raisons techniques: la prise en compte par les collaborateurs de l'organisation de nouveaux outils de gestion nécessite un processus préalable d'apprentissage. La formation facilite la diffusion de la méthode,
- des raisons psychologiques: l'adhésion des utilisateurs au nouveau système demande un temps de latence.

En résumé, on peut dire que les principaux instruments de contrôle qui nous sont fournis par la comptabilité analytique sont les coûts standards et l'analyse des écarts. Ces derniers doivent être utilisés de façon isolée, au niveau d'un atelier de production, par exemple, ou bien intégrés dans un système budgétaire; en effet, lorsque, dans une entreprise, certaines personnes sont capables de déterminer en avance des normes de coûts pour une période donnée (mois, trimestre, etc.), celles-ci peuvent constituer un système de référence permettant, par comparaison avec les valeurs réalisées, de mettre en évidence des écarts et d'entreprendre des actions correctrices.

Le contrôle, qu'il soit effectué en fin ou en cours de période, qu'il concerne quelques départements ou l'ensemble de la firme et qu'il implique ou non une participation active des responsables, aura sur l'entreprise des incidences différentes.

2.4- Le tableau de bord

2.4.1- Généralités

Les informations produites par le système comptable ne sont pas toujours adaptées aux préoccupations du contrôle de gestion; en effet:

- la comptabilité générale fournit de multiples informations (les journaux divisionnaires permettent, par exemple, de suivre au jour le jour toutes les opérations) mais sans discerner celles qui sont essentielles et celles qui ne le sont pas,
- le décalage entre l'engagement de l'opération et sa transcription comptable peut nuire à la mise en oeuvre de l'action correctrice, etc. ,
- la comptabilité analytique est déformée par sa cohérence comptable. La nécessité de retrouver le résultat de la comptabilité générale l'oblige à recourir à des conventions quelquefois arbitraires (clés de répartition) et à rechercher la précision des données et l'exactitude des calculs.

Dans une optique de contrôle de gestion, il est souvent nécessaire de compléter le système comptable par un outil qui pallie ces insuffisances, c'est-à-dire qui fournit, plus rapidement et plus fréquemment, les informations essentielles. C'est le cas du tableau de bord.

Le tableau de bord est un système d'information permettant de connaître en permanence et rapidement, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter l'exercice des responsabilités.

Il recueille une bonne partie de ses informations de la comptabilité, notamment de la comptabilité analytique. Cependant, il répond à des besoins différents.

2.4.2- Les instruments du tableau de bord

Le tableau de bord comprend, outre les données brutes c'est-à-dire les commandes, niveau des encours, taux d'intérêt, etc. , des données informationnelles que l'on peut regrouper en écarts, ratios, clignotants.

2.4.2.1 Les écarts clés

Les écarts sont tirés du contrôle budgétaire. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indications: seuls les écarts se rapportant aux points clés de l'activité doivent être retenus.

A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord doit comprendre les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche du centre de responsabilité.

En l'absence d'un système budgétaire, rien n'interdit, pour les points essentiels, d'établir des normes et de se doter d'un système d'information permettant de savoir en permanence si elles sont respectées.

2.4.2.2 Les ratios

Les ratios sont des rapports entre grandeurs significatives de la structure ou du fonctionnement de l'entreprise. Certains sont calculés à partir des informations comptables exprimées en valeur, d'autres qui sont des ratios techniques sont déterminés à partir de données extra-comptables mesurées en unités physiques.

Ces rapports sont intéressants dans la mesure où ils permettent d'effectuer des comparaisons dans le temps et de présenter la réalité.

2.4.2.3 - Les clignotants

Ce sont des seuils-limites ou des normes destinés à attirer l'attention des responsables. Lorsqu'ils sont atteints, le responsable est tenu d'intervenir. Un tel système évite d'analyser le tout et permet donc de concentrer l'attention sur les anomalies. Les clignotants autorisent une gestion par exception.

2.4.3- Principes d'élaboration et de fonctionnement

En tant qu'outil de pilotage, le tableau de bord répond aux principes suivants:

- l'architecture doit coïncider avec la structure de l'entreprise; en effet, si le tableau de bord facilite l'action, celle-ci doit être élaborée à travers la ligne hiérarchique. Par ailleurs, la nature des informations correspond très étroitement aux domaines d'action de chaque niveau hiérarchique; tout responsable doit trouver dans cet outil les éléments dont il a besoin pour prendre ses décisions,

- le tableau de bord doit être synthétique; en effet seules les informations indispensables à la conduite de l'activité doivent y figurer.

Pour obtenir le tableau de bord, il faut ensuite fixer l'objectif et les valeurs-seuils que le responsable doit respecter pour chaque indicateur puis déterminer les informations qu'il doit fournir à sa hiérarchie en l'occurrence le directeur d'usine.

Le tableau de bord doit être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise; en effet; il doit constituer un outil d'aide à la décision. Il doit se calquer sur le processus de raisonnement du décideur et sur son mode de perception . Ainsi, la présentation du tableau de bord peut changer selon la personnalité de l'utilisateur.

Par ailleurs, un tableau de bord performant fournit des indicateurs instantanés de la situation mais aussi un historique de ces indicateurs car cet historique permet souvent de tirer des enseignements par anticipation et donc d'alerter le gestionnaire avant que l'indicateur n'ait atteint la zone critique. Il permet, en outre, de prendre conscience des interactions entre les indicateurs retenus et, donc, d'éliminer progressivement les redondances éventuelles.

L'information doit pouvoir être obtenue rapidement pour que le tableau de bord puisse être un bon outil de pilotage.

La fréquence de publication d'un tableau de bord doit être adaptée aux possibilités d'action des responsables. Généralement, elle correspond au délai minimum nécessaire pour que les paramètres pris en compte puissent se modifier sous l'action du dirigeant concerné.

Il faut que les données figurant dans le tableau de bord du supérieur hiérarchique ne coïncident pas avec la consolidation des mêmes données des niveaux inférieurs; en effet, si la définition des concepts et les méthodes de saisie de l'information étaient différentes selon les niveaux hiérarchiques, des conflits risquent de surgir.

Au terme de ces deux chapitres, il apparaît que l'ensemble des techniques que nous venons de passer en revue facilitent et améliorent la prise de décision que ce soit l'utilisation des documents de synthèse de la comptabilité générale sur des périodes plus rapprochées, la technique des comptes de surplus, la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels, celle des coûts standards, l'analyse des écarts ou la pratique du tableau de bord. Ces techniques peuvent constituer en soi des embryons d'un système de contrôle de gestion.

Cependant, dans sa forme la plus élaborée, le contrôle de gestion utilise un autre instrument qui en constitue un outil majeur; il s'agit du système budgétaire.

Chapitre 3

GENERALITES SUR LES SYSTEMES BUDGETAIRES

Le système budgétaire constitue un volet important de la gestion d'une entreprise; en effet, les budgets constituent:

- des plans d'action: cette dimension est souvent négligée bien qu'elle joue un rôle moteur dans la mise en oeuvre de la stratégie de la firme,
- un point de départ pour l'analyse des performances,
- un des éléments de liaison qui enrichissent le cadre de la réflexion stratégique en terme de connaissance du concret. et qui assurent que les décisions quotidiennes soient conformes aux décisions stratégiques.

Les budgets constituent de ce fait des facteurs de performance. D'ailleurs, la gestion budgétaire est un facteur clef de structuration des missions et de formation des hommes.

3.1- Les Caractéristiques de la Gestion Budgétaire

La gestion budgétaire est un des outils du contrôle de gestion au même titre que:

- La comptabilité générale,
- L'analyse financière,

- L'analyse des coûts de revient,
- Les statistiques,
- Le tableau de bord,
- Les mathématiques opérationnelles,
- La gestion par exception,
- Les méthodes de motivation et d'évaluation qualitative,
- La définition des fonctions.

C'est l'outil de contrôle de gestion le plus pratique, le plus complet et le plus synthétique en ce sens que c'est une méthode d'ensemble qui trouve dans la quantification sa pièce maîtresse; en effet, aussi bien les objectifs que les moyens nécessaires à leur réalisation le sont. Toutefois, et malgré ces vertus, l'utilisation de la gestion budgétaire doit connaître des améliorations. Celles-ci doivent porter essentiellement sur:

- une meilleure étude des ressources nécessaires pour l'atteinte de objectifs,
- une meilleur analyse de l'action,
- la nécessité de procéder à l'analyse des écarts qui est faite à posteriori car la gestion budgétaire ne peut anticiper les résultats.

L'objectif de la gestion budgétaire est donc l'amélioration de la performances de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents départements; en effet, elle constitue avant tout une méthode de coordination favorisant les échanges entre les hommes. La gestion budgétaire favorise l'atteinte de cet objectif car elle met en évidence la manière de génération du profit et les domaines qui en expliquent le niveau.

La gestion prévisionnelle permet aux responsables d'agir sur les variables contrôlables et d'anticiper l'effet qu'aura leur action. En effet, si on pose les questions suivantes:

- quel est l'effectif compatible avec le planning de production ?
- quel est le niveau d'investissement de cette année compte tenu des ressources financières de l'entreprise?
- le développement d'un produit est-il conforme aux souhaits de la direction générale?

- comment réagir à la modification de la réglementation?

Par ces questions, le responsable pose le problème de la compatibilité de ces décisions avec:

- Les décisions des autres départements de l'entreprise,
- les ressources de l'entreprise,
- la politique générale de l'entreprise,
- l'évolution de l'environnement.

Dans une entreprise où la gestion budgétaire est absente, il faudra que quelqu'un prenne l'initiative de présenter le problème et de poser ces questions et que les personnes concernées se transmettent des informations, qu'elles recherchent une solution, qu'elles la chiffrent et qu'elles la communiquent dans l'entreprise. Cette démarche, au coup par coup, risque d'entraîner des oublis, des réflexions hâtives et des quantifications incomplètes. Toutefois, le plus grand inconvénient de cette démarche réside dans la réalisation de ce travail sans prendre aucun recul ni temps de réflexion.

Par conséquent, la gestion budgétaire apporte une réalisation systématique et préalable des tâches et une recherche de compatibilité car en prenant à l'avance le temps de réflexion, les dirigeants agissent vite et mieux. La gestion budgétaire vise donc à comprendre par anticipation comment le profit est généré.

La gestion budgétaire sert à élaborer des documents prévisionnels de synthèse tels que:

- le compte de résultat prévisionnel,
- le bilan prévisionnel,
- le plan de trésorerie,
- le plan de financement.

Le budget est un instrument de planification et de coordination dans la mesure où la gestion budgétaire vise à s'assurer:

- de la compatibilité des différents budgets partiels avec les objectifs généraux et les moyens de l'entreprise,

- de la cohérence entre les différents budgets.

La gestion budgétaire constitue, avec les tableaux de bord et le management stratégique, l'un des facteurs qui permettent d'agir sur les variables contrôlables c'est-à-dire les facteurs sur lesquels les responsables ont une influence directe.

En résumé, on peut affirmer que la gestion budgétaire met l'activité de l'entreprise sous tension en comparant ses réalisations à ses prévisions matérialisées dans les budgets ce qui doit conduire à des prises de décisions dont l'objectif est l'amélioration des performances de l'entreprise.

3.2- La Démarche Budgétaire

Elle suppose la réunion de certaines conditions préalables lors de son élaboration et comporte trois étapes clefs: la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire.

3.2.1- Conditions préalables à l'élaboration des budgets

3.2.1.1- Conditions psychologiques

Les conditions psychologiques permettent:

- de développer le management participatif grâce au gain de confiance des acteurs de l'entreprise et par l'implication de tous les secteurs de la firme dans les négociations budgétaires; en effet, le système budgétaire est fondé sur la confiance. Toutefois, l'information n'est pas toujours communiquée avec précision soit de bonne foi soit de mauvaise foi. Il faut donc former le personnel à la gestion de l'information et à l'économie d'entreprise,
- d'éveiller l'intérêt des responsables sur les nouvelles possibilités en matière de conditions de travail, rémunération, promotion sociale, évaluation des performances,
- de résoudre des problèmes psychologiques provenant des conflits entre l'intérêt général et l'intérêt individuel ou bien des méthodes d'évaluation des performances.

Les problèmes psychologiques se posent à tous les niveaux de l'entreprise. Or, pour réussir, la gestion budgétaire doit être acceptée par tous les membres de l'entreprise c'est à dire que tous les membres doivent être convaincus de son utilité. C'est au contrôleur de gestion que revient la mission de mettre en évidence la valeur ajoutée apportée aux membres de l'entreprise par le processus budgétaire, par la formation et par la qualité totale.

Les problèmes psychologiques doivent être résolus à tous les niveaux de l'entreprise. Toutefois, ce volet ne reçoit pas l'attention qu'il devrait avoir. La nature des problèmes diffère selon le niveau des intervenants:

- **Au niveau de la direction générale:**

Les principaux écueils sont:

- le désir de contrôler l'instrument budgétaire,
- le manque de participation des différents membres de l'entreprise.

La direction générale doit avoir un comportement motivant pour les acteurs de la gestion budgétaire par la délégation d'une partie de son pouvoir, la négociation des objectifs, l'approbation des plans d'action et par la vérification que les réalisations évoluent normalement par rapport aux prévisions. C'est en prenant contact avec les différents interlocuteurs de l'entreprise que la direction générale atteindra les meilleurs résultats.

- **Au niveau des acteurs**

Le danger provient d'une mauvaise compréhension de la méthode lorsque les conditions préalables ne sont pas remplies; en effet, pour réussir, la mise en oeuvre d'un processus budgétaire doit être soutenue et expliquée par la direction générale.

De plus, certains problèmes d'ordre technique doivent être étudiés avec le plus grand soin et ce sur le plan:

- de la communication,
- de la structure,
- de la technique budgétaire proprement dite,
- de la fonction budgétaire de l'entreprise.

~~3.2.1.2- Conditions relatives à l'organisation et conditions matérielles~~

Les dirigeants doivent:

- diviser l'entreprise en services homogènes par rapport aux missions définies afin de favoriser la coordination dans la prévision de l'activité future,

- décentraliser afin de permettre une prévision plus fine,
- avoir une comptabilité analytique et la mise en place de coûts préétablis,
- délimiter le champ de la prévision dans le temps.

La prévision du futur est souvent une activité difficile. C'est pourquoi, il faut aider les responsables de l'entreprise à apprendre la prévision du futur. En pratique, on commence par un secteur donné avant d'étendre la démarche à toute l'entreprise. La prévision doit être inscrite dans une fourchette de probabilités fiable. Les sources d'information peuvent être soit internes (comptabilité et statistiques internes) soit externes (organismes publics ou privés).

3.2.2- La prévision et l'établissement du plan

Les prévisions et les simulations constituent la base de l'établissement des budgets; en effet:

- prévoir c'est collecter les informations internes et externes permettant d'établir pour la période considérée un programme d'actions,
- simuler c'est faire des hypothèses de travail pour valider la stratégie en la quantifiant.

Lors des simulations, il est important d'identifier les paliers de frais fixes dans le cas de variations importantes de l'activité.

3.2.3- La budgétisation

Le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation de ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs de l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.

3.2.3.1- Chronologie d'élaboration budgétaire

Les budgets ont un rôle de coordination et d'orientation. Pour s'assurer de leur efficacité, leur élaboration doit suivre une démarche impliquant les différents responsables de l'entreprise. C'est en utilisant une méthodologie d'élaboration que l'on s'assurera que l'implication de chaque membre de l'organisation est effective. Cette méthodologie implique l'utilisation des techniques budgétaires dans une démarche générale de recherche commune d'optimisation des décisions face à une situation complexe.

A ce niveau, il faudra à la fois avoir des capacités de management, d'information et de coordination afin d'assurer la cohérence entre les différents budgets.

La chronologie d'élaboration des budgets est la suivante:

1. La détermination des objectifs généraux de l'année: il s'agit ici d'indiquer pour chacune des activités les valeurs souhaitées des indicateurs globaux (niveau activité, part de marché, rentabilité, structure financière, investissements et actions de développement). Ces éléments sont issus directement du plan stratégique qui décrit la gestion à moyen terme du portefeuille d'activités de l'entreprise. Situé en amont de la démarche budgétaire, le résultat de la réflexion à moyen terme accentue la liaison indispensable entre les deux éléments de la démarche prévisionnelle: le plan à moyen terme et les budgets annuels. On peut définir les budgets d'une année comme étant la version détaillée de la première année du plan stratégique. La responsabilité de cette étape appartient à la direction générale élargie du comité de direction.
2. La détermination des hypothèses communes: les budgets résultent de l'intégration, dans un document synthétique, d'éléments provenant des différents services de l'entreprise. Pour rendre cette intégration valide, il faut s'assurer que tous les éléments ont été construits sur la base des mêmes hypothèses d'évolution des valeurs des principales variables de l'environnement. Ces hypothèses pourront, en cours de procédure, être affinées ou modifiées en fonction des informations nouvelles recueillies. Les différents budgets seront alors actualisés. Cependant, cette réactualisation est techniquement plus aisée que l'addition désordonnée de prévisions basées sur des hypothèses divergentes. La détermination des hypothèses de travail revient au service chargé de suivre l'évolution de l'environnement.
3. L'élaboration des prévisions physiques et valorisées: Durant cette étape, les responsables des services interviennent en déterminant leurs prévisions relatives aux valeurs dont ils ont la responsabilité. Leurs prévisions s'appuient sur des informations internes et externes, sur des tendances constatées et des ruptures prévues. Elles intègrent les projets d'action et d'amélioration envisagés dans un raisonnement coûts/avantages.
4. mise en cohérence: avant intégration des prévisions des différents responsables, une tâche technique doit être réalisée à savoir la vérification de leur cohérence interne.

3.2.3.2- Etablissement du budget

La budgétisation est liée à l'horizon de planification, à l'objectif visé et aux moyens de mise en oeuvre

3.2.3.2.1- Horizon de planification

On distingue des plans à long et moyen terme dont les objectifs restent globaux (part de marché, niveau de rentabilité globale, niveau de l'activité, investissement, ect.) et des plans à court terme en principe annuels et dont les objectifs sont détaillés. L'objectif à atteindre est lié à la définition d'une politique générale et est défini en fonction des éléments de base suivants:

- assurer un minimum d'affaires qui garantit la rentabilité des capitaux engagés: il existe un chiffre d'affaires critique qui assure la rentabilité de l'affaire,
- assurer le meilleur emploi de la capacité productive de l'entreprise: c'est l'objectif maximum pour l'entreprise dans des conditions de développement définies mais elle doit aussi tenir compte de la conjoncture,
- adapter l'objectif à la conjoncture: les moyens à mettre en oeuvre sont regroupés dans un plan d'activité détaillé et chiffré.

3.2.4- Le contrôle budgétaire

Souvent, le contrôle de gestion se limite à la gestion budgétaire. Or, celle-ci n'en constitue qu'un des aspects de l'activité budgétaire de l'entreprise; en effet, le contrôle budgétaire constitue une étape très importante dans le processus de budgétisation de l'entreprise. Nous traiterons le contrôle budgétaire au niveau du chapitre 4.

Chapitre 4

L'IMPLANTATION DES SYSTEMES BUDGETAIRES AU NIVEAU DES ENTREPRISES

L'implantation d'un système budgétaire dans une entreprise se base principalement sur une parfaite homogénéité entre le système mis en oeuvre et la culture de l'entreprise; en effet, le système budgétaire doit s'adapter à l'organisation existante c'est-à-dire s'adapter à la taille, à la structure, à la stratégie et à la culture de l'entreprise. D'autre part, un diagnostic de l'entreprise sur le plan de la structure et de la stratégie est indispensable ainsi qu'un inventaire des instruments de gestion utilisés. Nous essayerons dans ce qui suit de décrire le diagnostic de l'entreprise et les outils de gestion qu'elle utilise. Nous montrerons par la suite la nécessité de mettre en place des systèmes de motivation pour l'implantation d'un système budgétaire dans l'entreprise.

4.1- L'analyse de l'entreprise et de ses instruments de gestion

4.1.1- La stratégie de l'entreprise

Le manager doit fixer la stratégie et les objectifs poursuivis par l'entreprise de façon à identifier les points-clés que la procédure de contrôle du système budgétaire doit surveiller.

4.1.2- Le diagnostic de l'entreprise

Il s'agit de prendre connaissance de l'organisation de l'entreprise et de comprendre parfaitement les circuits réels de l'information et la nature effective des tâches et des responsabilités exercées. Pour procéder à des investigations, le responsable de l'implantation

du système doit prendre contact avec les principaux cadres de l'entreprise afin de cerner les responsabilités effectives. Si l'entreprise est de taille importante et si le nombre des responsables est élevé, le responsable peut procéder par un questionnaire dont le contenu pourrait être, par exemple, celui proposé dans ce qui suit:

Société: Date:
Nom du responsable:
Appellation du service (ou centre):
Localisation:

1. Caractéristiques du service (ou centre)

- Analyse sommaire des tâches et des missions
- Moyens en personnel
- Estimation des recettes et dépenses annuelles relevant du service

2. Liaisons du service.

- Internes: liaisons avec les autres services de l'entreprise (dépendance ou contrôle, ou simple collaboration ?)
- Extérieures à l'entreprise

3. Outils d'information et d'action préexistants dans le service.

Quels sont les principaux documents consultés par le responsable:

- Comptabilité générale
- Coût de revient
- Statistiques diverses (heures, consommations, rebuts, etc.)

4. Points clés de responsabilité: éléments principaux suivis par le responsable, ou sur lesquels il est jugé.

- Quantités (à produire ou à vendre)
- Recettes globales et unitaires (marchés, produits, etc.)
- Dépenses et moyens physiques correspondants (effectifs, matières, autres, etc.)
- Autres (éventuellement)

Ce questionnaire est remis en deux exemplaires aux différents responsables. Chacun d'eux exprimera sur le premier exemplaire ce que sont actuellement ses attributions et ses moyens d'action et sur le second ce qu'il souhaiterait qu'ils soient. La comparaison de la situation présente et de la situation souhaitée permet d'obtenir une image critique des services examinés, étant entendu que, dans un premier temps, le système budgétaire aura à être conçu compte tenu de la situation réelle et non sur celle désirée.

La compilation des réponses correspondant à la situation présente permet de cerner les différents types de centres de responsabilité et d'établir un organigramme. Ce dernier constitue, en effet, une représentation schématique des responsabilités effectivement exercées et des communications réelles dans l'entreprise. D'ailleurs, c'est en principe à ce document que le contrôleur de gestion doit faire référence lorsqu'il conçoit l'architecture d'un système budgétaire.

4.1.3- Le diagnostic des outils de gestion

Pour procéder au diagnostic, il faut:

- recenser toutes les informations disponibles afin de les intégrer éventuellement dans le système budgétaire,
- situer les informations manquantes,
- éviter les doubles emplois entre les outils existants et le nouveau système.

La comptabilité analytique par centre de responsabilité est nécessaire pour établir des budgets. Dans le cas où celle-ci manque, il faut procéder à partir des documents existants et avec l'aide des responsables:

- à une ventilation approximative des recettes et des dépenses par centre de responsabilité,
- à une décomposition sommaire des coûts en charges fixes et charges variables.

Il n'est pas indispensable, de mettre en place, dès le départ, une comptabilité analytique détaillée; un simple dégrossissage permettant l'établissement du premier budget suffira dans un premier temps; en effet, l'établissement d'un système se base sur le principe suivant: le système budgétaire doit être mis en place sans attendre la disponibilité de toutes les données requises. Le recensement des données permet de situer, à chaque niveau de responsabilité, les informations manquantes et jugées souhaitables pour compléter le système budgétaire. La pratique du budget amènera rapidement les responsables à produire les informations manquantes et assurer la cohérence de l'ensemble. De nouveaux besoins en

informations apparaîtront par la suite. Inversement, l'utilité de certaines données ne sera plus évidente.

Le système budgétaire constitue un instrument de gestion efficace qui nécessite des adaptations et des aménagements continus.

4.2- Les Systèmes de Motivation

L'implantation réussie d'un système budgétaire nécessite la prise en compte des attitudes et des comportements des hommes à l'intérieur de l'entreprise; en effet, les habitudes de pensées, les comportements routiniers, les convictions intimes fondées sur l'expérience constituent, dans ce domaine, les obstacles les plus difficiles à surmonter.

Pour que le système soit accepté, une action psychologique fondée sur les trois éléments suivants doit être entreprise:

- la conviction,
- l'information,
- la formation.

4.2.1- La conviction

Les dirigeants doivent être convaincus de l'intérêt de la méthode; en effet, un système budgétaire est, avant tout, une technique de direction et un outil de pilotage. C'est donc à la tête de l'entreprise que la conviction doit exister; en d'autres termes, l'impulsion initiale doit venir d'en haut et c'est à la ligne hiérarchique de soutenir l'expérience. En outre, l'appui de la direction devra être continu. La complexité du mécanisme à monter exige la continuité dans l'effort d'autant plus qu'aucun résultat spectaculaire n'est à espérer à brève échéance.

4.2.2- L'information

L'information consiste à montrer à tous les intéressés (de la direction générale aux contremaîtres) l'intérêt et le but que présente le système budgétaire.

4.2.2.1- Au niveau de la direction générale

L'information passera en faisant participer les personnes chargées d'implanter le système soit à des conférences organisées dans l'entreprise soit à des séminaires extérieurs à l'entreprise. A ce niveau, il peut être intéressant d'extraire le dirigeant de ses préoccupations

quotidiennes et de l'introduire durant quelques semaines dans un univers différent. Une telle expérience pourra le rendre plus réceptif à la nouvelle méthode.

4.2.2.2- Au niveau des cadres moyens

L'information pourra se faire dans l'entreprise sous forme de conférences assez générales dans un premier temps puis plus adaptées aux problèmes de la firme. L'objectif de ces séances est de faire en sorte que les cadres moyens soient capables de transmettre à leurs subordonnées les notions qui leur auront été communiquées.

4.2.2.3- Au niveau des agents de maîtrise

L'information se fera le plus souvent par l'intermédiaire de réunions organisées par les supérieurs hiérarchiques. Le but est de faire connaître aux contremaîtres la dimension économique de leurs tâches afin qu'ils soient en mesure de proposer des améliorations ou des réorganisations dans l'exécution du travail.

4.2.3- La formation

La phase de formation suit celle de l'information. Elle consiste à montrer à partir des documents budgétaires comment mener l'étude des écarts, rechercher les causes explicatives de ceux-ci et indiquer les actions correctrices pour éviter la survenance de pareils écarts. La formation peut se faire par des réunions dont l'objectif est de faire le point des réalisations par rapport aux budgets.

La réussite de l'implantation d'un système budgétaire suppose le respect de certains principes (totalité du système, adaptation du système à la structure d'autorité, non remise en cause de la politique générale de l'entreprise, couplage du système avec la politique du personnel, actualisation des prévisions compte tenu de nouvelles informations, ect.) et de se conformer à deux règles supplémentaires concernant la durée de la période budgétaire et le rôle du contrôleur de gestion.

- *Durée de la période budgétaire* La durée d'un budget doit, d'une part, être assez longue pour que les opérations habituelles de l'entreprise (ventes, production) aient le temps de se matérialiser et, d'autre part, assez courte pour que les décisions prises ne soient pas irréversibles et que l'on puisse envisager des mesures correctrices. Dans la plupart des cas, l'établissement des budgets se fait annuellement. Il s'agit d'un choix conventionnel s'expliquant par le couplage fréquent qui existe entre la comptabilité et la gestion budgétaire et le fait que le cycle économique des ventes et/ou de la production ne s'écarte pas trop de cette durée. Dans certains cas, cette convention ne se justifie plus. Par exemple, dans la construction navale, la réalisation des bateaux demande fréquemment plusieurs années (trois ans minimum pour des navires d'une certaine importance). Par conséquent, la période

budgétaire devrait s'adapter à cette caractéristique de l'activité. Par contre, dans le cas des fabrications sujettes à la mode, l'année est une durée trop longue, la période budgétaire correspondra à une saison de ventes souvent six mois. Dans le cas où l'entreprise opère dans des activités à cycles de ventes/production très différents, il est préférable que la durée de la période budgétaire soit identique pour toutes les branches d'activité. L'élaboration pyramidale des budgets et l'objectif de coordination des différentes tâches au sein de la firme imposent ce choix.

- *Rôle du contrôleur de gestion* de l'implantation, le contrôleur de gestion est chargé, seul ou avec l'aide de conseillers extérieurs, de concevoir le système. Une fois mis en place, il en assumera le secrétariat c'est-à-dire qu'il veillera à ce que les budgets soient établis aux dates prévues, qu'il assurera la publication des prévisions et des réalisations et qu'il aidera à l'explication des écarts jugés anormaux. Le contrôleur de gestion est donc un cadre fonctionnel en ce sens que ce n'est pas à lui d'imposer des objectifs ou des actions correctrices bien que sa bonne connaissance de l'entreprise lui permette de jouer un rôle primordial dans ce domaine. Déterminer des objectifs, choisir un budget ou prendre des mesures correctrices sont des décisions qui appartiennent aux cadres opérationnels. Le non-respect de cette répartition des tâches risque d'être source de conflits et d'inefficacité du système budgétaire au niveau de l'entreprise.

Chapitre 5

L'ARCHITECTURE BUDGETAIRE: LES DIFFERENTS BUDGETS

Nous avons vu que la structure du système budgétaire était étroitement liée à la culture et à l'activité de la firme. Ceci se traduit au niveau de l'entreprise par le fait que les budgets peuvent être établis par fonction (ventes, production, achats, etc.), par produit (ou branche d'activité) ou par zone géographique.

L'architecture générale d'un système budgétaire peut donc varier énormément d'une entreprise à une autre étant donné la variété du système sur lequel elle se calque. Cette caractéristique du système budgétaire se retrouve également au niveau des techniques d'élaboration des budgets qui sont spécifiques à la fonction analysée. Dans ce qui suit nous exposons, successivement, les différentes techniques d'élaboration des budgets suivants:

- le budget commercial,
- le budget d'investissement,
- le budget de production,
- le budget d'approvisionnement.

Enfin, nous essayerons de présenter les états de synthèse.

5.1- Le Budget Commercial

L'établissement d'un budget commercial passe par deux phases successives: une phase de prévision qui doit être ventilée, dans une seconde phase, par période de ventes, par zone géographique, par responsable commercial, etc. Une telle ventilation des prévisions correspond à la phase de budgétisation selon le système adopté par l'entreprise.

5.1.1- La prévision commerciale

La prévision commerciale consiste à faire des prévisions sur les recettes (ventes) et les dépenses (frais de distribution).

5.1.1.1 - La prévision des ventes

La prévision des ventes couvre l'ensemble des études et quantifications ayant pour objet la détermination du marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre. A long terme, le champ d'investigation de cette prévision est presque infini; en effet, il dépasse les biens et services existants sur le marché ou déjà produits par l'entreprise. Par contre, le champ d'investigation se trouve limité, à court terme, par:

- des contraintes externes: état du marché et de la concurrence, pouvoir d'achat des consommateurs,
- des contraintes internes: politique commerciale de la firme, moyens commerciaux (réseau de ventes, qualité des vendeurs, etc.) et la capacité de production actuelle.

Toute prévision des ventes comporte nécessairement deux approches:

- une approche par la quantification en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent les alimenter,
- une approche par la quantification en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise .

Pour faire des prévisions, il faut disposer:

- d'informations extérieures à l'entreprise telles que des enquêtes de conjoncture, des études générales réalisées sur le secteur d'activité, des renseignements sur la concurrence, etc.,

- d'informations internes qui peuvent se situer à différents niveaux de l'organisation et être élaborées périodiquement.

Pour établir ses prévisions, l'entreprise dispose de certains outils que nous essayerons de présenter dans ce qui va suivre.

5.1.1.1.1- Les outils de prévision

Certains outils de prévision permettent de cerner l'environnement global dans lequel agit l'entreprise alors que d'autres permettent d'apprécier la demande et la part de marché de l'entreprise. Parmi les outils de prévision de l'environnement, nous pouvons distinguer:

- les études de conjoncture: Elles permettent à l'entreprise d'avoir des informations sur la conjoncture générale c'est-à-dire sur le climat économique dans lequel les ventes se réalisent,
- les enquêtes de conjoncture: Elles recueillent l'opinion des chefs d'entreprises ou des consommateurs sur l'évolution d'un certain nombre de variables économiques essentielles telles que les capacités de production, la main-d'oeuvre, les matières premières utilisées et la situation de trésorerie des entreprises,
- les budgets économiques: Ils correspondent à des estimations quantitatives de l'état de l'économie nationale pour l'année à venir établies dans le cadre d'une comptabilité nationale à l'aide, dans la plupart du temps, de modèles économétriques. Ce sont des comptes prévisionnels de la nation,
- les études menées par des ministères (ministères de l'Economie, du Commerce Extérieur, ect.), des banques, des chambres de commerce ou des sociétés privées d'études économiques.

En utilisant ces divers outils, l'environnement dans lequel va se dérouler la prévision budgétaire de l'entreprise est déterminé.

D'autre part, l'entreprise dispose des techniques de prévision de ses ventes. Nous essayerons dans ce qui suit de présenter les techniques quantitatives et qualitatives de prévision.

5.1.1.1.2- Les méthodes quantitatives

Elles sont utilisées dans les entreprises pour faire des prévisions portant notamment sur les produits vendus. Deux modes de raisonnement peuvent être employés:

- soit partir de l'historique des ventes et découvrir des tendances qui seront prolongées dans le futur par extrapolation,
- soit cerner les variables qui expliquent le niveau des ventes et prévoir la valeur de celles-ci pour la période à budgéter.

La technique d'extrapolation se base sur l'observation du graphique des valeurs. Elle permet de cerner et d'interpréter les anomalies et les ruptures de rythme qui se manifestent dans les séries. D'autre part, elle donne une idée sur l'évolution globale du phénomène. Elle se matérialise le plus souvent par une courbe continue passant au milieu du nuage de points et dont les coefficients peuvent être estimés à l'aide des trois méthodes suivantes:

- l'ajustement par une fonction mathématique: les formes prises par la tendance peuvent être multiples. Fréquemment, le choix est réduit à une droite, une exponentielle ou une parabole,
- le lissage exponentiel: selon cette méthode, la prévision se base, toujours, sur les données des périodes passées mais, selon que celles-ci appartiennent au passé récent ou au passé éloigné, des poids différents leur sont affectés. Soit Q^*_{n+1} la quantité à vendre au cours de la période $N + 1$. Cette quantité peut être estimée à l'aide de la formule suivante:

$$Q^*_{n+1} = aQ_n + a^2Q_{n-1} + a^3Q_{n-2} + \dots + a^kQ_{n-k+1} + \dots$$

avec $0 < a < 1$;

a étant inférieur à 1, les coefficients de lissage successifs donnent de moins en moins d'importance aux données éloignées dans le temps. Dans le cas d'une série théoriquement illimitée, cette équation présente quelques difficultés pour effectuer les calculs pratiques. L'utilisation du raisonnement par récurrence facilite le calcul; en effet,

$$Q^*_{n+1} = aQ_n + a(Q^*_n - aQ_{n-1}) + a^2Q_{n-1} + \dots + a^kQ_{n-k+1} + \dots$$

La prévision s'obtient donc à partir des valeurs prévues et des valeurs réalisées de la période précédente. L'usage de cette technique suppose un choix correct du coefficient a . Pour le déterminer, il faut essayer sur des données passées et faire en sorte que l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant du lissage soit le plus petit possible.

- la moyenne mobile: Cette méthode permet de dégager la tendance générale du phénomène mais aussi de tenir compte dans la prévision des ruptures de rythme de la dite tendance. Elle demande d'avoir préalablement une idée sur la longueur du cycle, des variations saisonnières: N puis de remplacer chaque Q_i de la série chronologique par la moyenne arithmétique des N valeurs qui encadrent immédiatement Q_i . La connaissance des coefficients saisonniers permet de tenir compte dans la prévision des fluctuations cycliques autour de la tendance générale. Pour les déterminer, l'une des méthodes les plus fréquemment utilisées consiste à calculer, pour chaque période du cycle (le mois ou le trimestre par exemple) et sur la base de données passées, le rapport moyen qui existe entre les valeurs réelles et les valeurs ajustées.

Avec le second mode de raisonnement pour faire les prévisions, le niveau des ventes (Q) est un phénomène à expliquer qu'il convient de relier de manière causale à plusieurs facteurs reconnus déterminants ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_n$). Pour spécifier le modèle, on peut recourir:

- à une équation d'ajustement (linéaire ou non) du type:

$$Q = a_0 + a_1 X_1 + a_2 X_2 + \dots + a_n X_n + \epsilon$$

si, par exemple, la corrélation est linéaire.

- ou à un ensemble d'équations simultanées du genre:

$$\begin{cases} Q = a_{11} X_1 + a_{12} X_2 + \dots + a_{1n} X_n + \epsilon_1 \\ X_1 = a_{21} Q + a_{22} X_2 + \dots + a_{2n} X_n + \epsilon_2 \\ \vdots \\ X_n = a_{n1} Q + a_{n2} X_2 + \dots + a_{nn} X_n + \epsilon_n \end{cases}$$

La prévision des ventes est ensuite obtenue en recherchant les valeurs que prendront les facteurs explicatifs dans le futur.

5.1.1.1.3- Les méthodes qualitatives:

Il s'agit essentiellement de l'estimation des ventes futures par les représentants. Cette estimation traduit le sentiment de ceux qui vivent quotidiennement le marché. Ces méthodes supposent que les représentants sont coopératifs et qu'ils ne déforment pas trop l'information. Il y a lieu de signaler que l'entreprise doit procéder aussi à la prévision de ses frais de distribution pour pouvoir établir son budget commercial. La prévision des ventes et celle des frais de distribution doivent être élaborées ensemble puisque l'une dépend de l'autre et réciproquement. En outre, elles seront compatibles avec les capacités de production utilisées. Une fois la prévision établie, celle-ci sera plus ou moins discutée avec les responsables des

services concernés. A l'issue de cette négociation, la direction, réunit le conseil de budget pour décider du niveau de prévision définitif.

5.1.2- La procédure de budgétisation

Pour favoriser les contrôles périodiques en cours d'année, la prévision commerciale globale (ventes et frais de distribution) doit être ventilée:

- **en autant de budgets que de responsables** : pour fixer les responsabilités; il y aura donc autant de budgets que de responsables. Chaque cadre commercial devra rendre compte d'un budget de recettes, d'un budget de dépenses ou d'un budget qui comprendra à la fois les recettes et les dépenses,
- **par période de ventes** : la durée de la période est dicté par les besoins de contrôle de l'entreprise. Aucune entreprise ne saurait attendre un an pour vérifier ses prévisions commerciales; mais plus les contrôles sont fréquents, plus ils sont coûteux; il y a donc un équilibre à trouver. Cet équilibre devra tenir compte, en outre, des pointes saisonnières de l'activité, des actions promotionnelles prévues etc. La période retenue est souvent le mois,
- **par région** : une région est, ici, une circonscription géographique pouvant aller d'une localité (voire quelquefois d'un quartier) à un ensemble de pays étrangers. Il est conseillé, en effet, de mesurer l'effort effectué pour pénétrer une région et de savoir quelles sont les régions où les prévisions sont le plus souvent réalisées, etc.,
- **par famille de produits** : à un niveau, plusieurs classifications sont possibles. On peut, en effet, définir une famille de produits à partir d'un critère technique (matière ou processus de fabrication utilisé). Par exemple, un producteur d'emballages peut distinguer les emballages en verre, les emballages en plastique et les emballages en carton. D'autres critères de classification peuvent être utilisés tels que la nature du besoin satisfait, le niveau du prix de vente, le niveau de la marge, etc.

Le degré de ventilation dépend, généralement, du niveau hiérarchique considéré. Ainsi, le budget commercial du directeur général ne sera pas celui du représentant car le directeur général ne peut rassembler dans son budget tous les éléments que le représentant doit connaître (risque de se perdre dans les détails). Au niveau de la direction générale, on se contentera de la valeur globale des ventes et des dépenses commerciales. Au niveau de la direction des ventes, la ventilation sera plus fine. A chaque échelon, le budget ne doit comporter que les éléments strictement nécessaires pour permettre l'orientation de l'action et son contrôle.

Une fois le budget commercial établi, l'élaboration du budget de production pourra commencer. Mais auparavant, il est intéressant de prendre connaissance de la capacité de production souhaitée en déterminant le budget des investissements.

5.2- Le Budget des Investissements

Dans le cadre d'une procédure budgétaire, l'établissement d'un budget d'investissement consiste à traduire en termes financiers la partie du programme que le plan a prévu de mettre en oeuvre pour l'année future. Pour aider le choix de ces investissements, nous commençons tout d'abord par rappeler les critères de décision d'investissement.

5.2.1- Les méthodes de choix d'investissement

Nous essayerons dans ce qui suit de présenter les méthodes de choix d'investissement.

5.2.1.1- Le taux moyen de rentabilité

Cette méthode revient à déterminer le projet d'investissement qui dégage le ratio (Résultat net moyen après impôt / capital moyen investi) le plus élevé dans lequel le résultat net moyen après impôt est égal à la somme des résultats annuels nets après impôt/n, n étant le nombre d'années d'existence de l'investissement. Le capital moyen investi est égal au (capital engagé initialement - valeur résiduelle de l'investissement en l'année N) / 2, la valeur résiduelle étant la valeur éventuelle de revente.

L'inconvénient majeur de ce type de calcul est de ne pas tenir compte du facteur temps. Par conséquent, son utilisation se limite aux projets s'étalant sur un nombre restreint d'années. Dans ce cas, la répartition des résultats dans le temps aura moins d'influence sur la décision.

5.2.1.2- Le délai de récupération de l'investissement

Cette méthode consiste à rechercher au bout de combien de temps les flux nets de liquidités (ou cash flows nets) générés par l'investissement permettent-ils de récupérer le capital investi. Le problème est donc de cerner le moment où:

$$\sum \text{flux nets de liquidités} \neq \text{capital investi}$$

L'investissement qui se rembourse le plus rapidement possible sera retenu. Toutefois, cette méthode présente les inconvénients suivants:

- les investissements à comparer doivent avoir la même durée de vie et ne pas donner lieu à des paiements échelonnés,
- les flux de liquidités survenant après le délai de récupération ne sont pas pris en compte,

- les phénomènes de dépréciation du futur ne sont pas intégrés.

5.2.1.3- La valeur actuelle nette

Cette technique emploie des coefficients qui permettent de rendre équivalentes des sommes disponibles à des moments différents. Dans le cadre d'une entreprise, le taux d'actualisation dépend:

- du coût des capitaux qu'elle utilise (rémunération des actionnaires, taux des marchés financiers),
- de la rentabilité minimale qu'elle exige d'un projet,
- de la façon dont elle envisage l'avenir incertain ou relativement certain.

A partir de ce taux, la méthode de la valeur actuelle nette revient à calculer la formule suivante:

$$VAN = \frac{\sum CF_i}{(1+t)^i} - I$$

où CF_i désigne le cash-flow de l'année i et t le taux d'actualisation.

Cette méthode permet de prendre en compte des dépenses d'investissement échelonnées dans le temps. Lorsque les projets à comparer n'ont pas la même durée d'exploitation, il faut effectuer la comparaison sur des durées égales et, pour cela, réaliser le calcul sur le plus petit commun multiple des durées. Enfin, si les projets ont une taille inégale, il est souhaitable de les ramener à une même dimension.

5.2.1.4- Le taux interne de rentabilité (TIR)

Il s'agit de déterminer le taux qui rend équivalents la somme des flux nets de liquidités et le montant de l'investissement. En d'autres termes,

$$\frac{\sum CF_i}{(1+t)^i} - I = 0$$

Il s'agit de comparer ce taux interne au taux d'actualisation de référence de l'entreprise de manière à n'investir que si le TIR > taux de référence

Le taux interne de rentabilité (TIR) a les mêmes limites que la valeur actuelle nette (préférence pour des investissements peu capitalistiques, problèmes de comparaison lorsque les investissements ont des durées d'exploitation inégales, ect.).

Ces techniques d'analyse fondées sur la rentabilité n'aboutissent pas forcément à la même décision. Il est donc essentiel de bien cerner leurs avantages et leurs inconvénients et de n'utiliser que celle(s) qui correspond(ent) le mieux aux objectifs de l'entreprise. Ces techniques supposent, en outre, que l'avenir soit connu avec une certaine certitude.

5 2 2- La budgétisation des investissements

Un investissement peut être saisi au moment de son engagement, lors des décaissements auxquels il donne lieu ou au moment de la réception de l'équipement. Dans certains cas, deux de ces dates peuvent se confondre mais, dans la plupart des cas, elles sont distinctes.

La connaissance des dates d'engagement est importante car elle peut donner lieu au versement d'un acompte et tout retard dans l'exécution d'une étape du projet décale les dates d'engagement des étapes suivantes. Les dates de règlement constituent une information; en effet, vu les montants déboursés, il est nécessaire de maîtriser la trésorerie. Les sommes facturées étant, généralement, différentes de celles figurant au budget aux dates de décaissements, des décisions seront à prendre: réduction, report ou annulation de tel projet ou de tel type d'investissements. La connaissance des dates de réception permet de savoir quand les opérations d'exploitation (fabrication, commercialisation) pourront commencer.

Si les investissements programmés pour l'année à venir sont nombreux, il peut être utile de construire le budget des engagements, celui des réceptions et celui des règlements. Ces budgets ne peuvent toutefois être mis en oeuvre que si des ressources suffisantes sont susceptibles d'être dégagées.

L'élaboration d'un budget de financement est indispensable. Il aura pour missions de cerner les besoins de l'entreprise en financement long et de recenser les ressources capables de les couvrir. Un équilibre global entre besoins et ressources devra être recherché.

5 2 3- La mise en oeuvre de la décision d'investir dans le cadre d'une gestion budgétaire

Pour inscrire des projets au budget des investissements, la procédure habituellement utilisée est la suivante:

- La direction générale définit une enveloppe globale de financement correspondant au montant des dépenses que l'entreprise peut normalement se permettre d'engager sans compromettre ses équilibres financiers,

- une fraction de cette enveloppe (10 à 20 %) est gardée en réserve pour faire face à d'éventuels imprévus,
- compte tenu des orientations du plan, des propositions des chefs de services, des calculs de rentabilité et des études effectuées par le service contrôle de gestion , la direction générale étudie les projets à retenir.

L'équilibre par période sera déterminé dans le cadre du budget de trésorerie.

5.3- Le Budget de Production

L'élaboration d'un budget de production demande l'établissement d'un plan de production à court terme puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période afin de faciliter le contrôle.

5.3.1- L'élaboration du plan de production à court terme

Le programme des ventes précédemment déterminé constitue le scénario le plus probable possible compte tenu des conditions de marché et de la politique commerciale que l'entreprise entend suivre. Cependant, ce programme n'est pas forcément en concordance avec les capacités de production disponibles. Il sera donc nécessaire de procéder à des ajustements de l'appareil de production pour rendre compatibles le niveau des ventes et la capacité de production. Par conséquent, il est nécessaire d'élaborer un plan de production à court terme.

Pour cela, il faut:

- déterminer le programme de production correspondant au niveau des ventes prévu,
- déterminer le niveau de production autorisé par les capacités de production existantes,
- proposer des ajustements permettant de concilier ces deux niveaux.

5.3.1.1- Le calcul du niveau de la production exigé

Il est possible à partir du programme des ventes d'élaborer un programme de production. En principe, la quantité à fabriquer pour chaque produit, correspond, à:

$$Q_{PF} = Q_{PS} - +$$

Q_f représente la quantité à fabriquer, Q_v la quantité à vendre, S_i le stock de produits finis existant en début de période et S_f le stock de produits finis désiré en fin de période.

La production exigée (Q_f) peut ne pas être compatible avec une utilisation satisfaisante des capacités de production.

5.3.1.2- Le calcul du niveau de production

Le responsable de la production a pour objectif d'utiliser au mieux les facteurs de production dont il dispose. D'ailleurs, cette phase consiste à arrêter un programme de production qui essaye d'utiliser au mieux les capacités installées ou à installer (budget des investissements) tout en se rapprochant le plus possible de la production demandée. Pour cela, le responsable de la production doit procéder à certains calculs.

5.3.1.2.1- La détermination de la matrice technique

Il s'agit d'établir la combinaison productive standard de chaque produit à fabriquer par le biais d'une matrice technique. Pour mener à bien les calculs, il est nécessaire de tenir compte de l'évolution prévisible du prix des facteurs car toute modification substantielle de l'un de ceux-ci peut entraîner une révision de la combinaison productive.

5.3.1.2.2- Calcul des taux de déperdition habituels au cours du processus productif

Il existe toujours une différence entre la quantité acquise des facteurs (matières, équipements, main-d'oeuvre) et la quantité incorporée lors de la fabrication des produits. Ceci est le propre de tout processus productif. Une fois que ce taux de déperdition est calculé, il doit être dans les fonctions de production (il augmente les coefficients de la combinaison productive du produit).

5.3.1.2.3- La prise en compte des autres contraintes de production

Certains ateliers peuvent disposer d'équipements spéciaux et/ou de main-d'oeuvre à qualification spécifique. Des problèmes particuliers de stocks risquent d'exister pour les matières et les fournitures ou les produits finis (surfaces de stockage limitées, nécessité d'approvisionner les clients en toutes circonstances). Ces différentes contraintes doivent être quantifiées.

5.3.1.2.4- La détermination du programme de production

Il s'agit d'établir un niveau de production qui, compte tenu des matrices techniques, permet de réaliser le programme des ventes tout en saturant les contraintes productives: plein-emploi des facteurs de production considérés comme fixes à court terme et respect des autres contraintes de l'entreprise. Le plan de production peut être ajusté dans le temps; en effet, dès que la production d'un bien nécessite plusieurs opérations, il est nécessaire de procéder à l'ordonnancement des tâches. Ainsi, le temps perdu dans les files d'attente sont minimisés. Par conséquent, le niveau de la production peut s'adapter au mieux aux ventes.

Parmi les méthodes qui assurent l'ordonnancement, il y a la méthode PERT. Cette méthode a pour objectif d'estimer, de contrôler et de réduire les tâches d'un programme de production quelconque.

5.3.1.3- L'ajustement dans le temps de la production à la demande

La demande est, généralement, saisonnière. Par conséquent, elle fluctue d'une période à une autre alors que l'offre est en principe rigide. Ce phénomène crée des problèmes d'adaptation. Pour les résoudre, il faut soit:

- obtenir une régulation de l'activité commerciale: cette solution consiste à assurer une politique de prix et de promotion des ventes adéquate et assurer une plus grande régularité aux ventes en réduisant les écarts,
- calquer le programme de production sur le programme des ventes: ceci peut se justifier lorsque l'entreprise ne veut pas stocker ou ne peut pas stocker ses produits,
- adapter le programme de production au programme des ventes par le stockage de produits finis: l'avantage de cette solution est de permettre un emploi régulier de l'appareil de production. Cependant, il faut que le stock de produits finis ne dépasse pas les possibilités maximales de stockage et qu'il n'entraîne pas des coûts de stockage élevés,
- recourir à la sous-traitance: dans le cas où les techniques de production ne sont pas exclusives, la production peut être confiée à des sous-traitants.

La prévision du programme de production est, généralement, assurée par les services fonctionnels aidés par les opérationnels de production. Une fois la prévision faite, elle doit être acceptée par le directeur de la production et par la direction générale. Cependant, il faut s'assurer qu'il n'y a pas de contradiction au niveau des budgets détaillés pour faciliter le contrôle.

5.3.2- La procédure de budgétisation

La ventilation du programme de production doit être faite par atelier et par période.

5.3.2.1- La ventilation du programme de production par atelier

La répartition du plan de production global par atelier est une opération importante car elle détermine pour chaque service le niveau d'activité qui sert à établir le budget de frais correspondant. Cette opération permet de tester la validité de la prévision globale et d'engager la discussion avec les opérationnels de la fabrication sur le réalisme des objectifs qu'ils auront à atteindre. Une telle opération a, également, pour but de faciliter le contrôle du programme global en cours de la période budgétaire.

5.3.2.2- La ventilation du programme de production par période

La répartition du programme de production global par période s'explique, essentiellement, par la nécessité de vérifier que le mode de régulation dans le temps du couple production-ventes, adopté lors de la prévision, se réalise effectivement en cours d'exercice budgétaire.

5.3.2.3- La valorisation du programme de production

Le calcul du coût de production nécessite la connaissance des charges directes (celles qui se rapportent directement à un produit) et les charges indirectes (celles qui se rapportent a priori à plusieurs produits et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant leur imputation). La valorisation du plan de production à court terme se fait par référence à cette distinction. Il faut donc établir un budget des matières consommées, un budget de main d'oeuvre directe et un budget des charges générales.

5.3.2.2.1- La détermination des coûts des matières consommées

L'estimation du coût suppose la définition de la politique d'approvisionnement et de stockage des matières, la prise en compte des pertes et déchets inhérents au processus de fabrication et surtout l'estimation de l'évolution des marchés et les inflexions de la politique de vente des fournisseurs.

5.3.2.2- La prévision du taux de salaire de la main d'oeuvre directe

La prévision des taux de rémunération de la main d'oeuvre directe est assez complexe. D'autre part, ce taux ne s'applique pas de la même façon à tout le personnel et se rapporte à des niveaux de salaires qui varient en fonction de divers critères.

5.3.2.3- La prévision des charges indirectes de production

Les charges indirectes de production correspondent aux frais généraux des centres de production. Parmi ces charges, certaines évoluent en fonction du niveau d'activité (électricité, petit outillage, etc.) et sont appelées charges indirectes variables. D'autres, au contraire, sont indépendantes du niveau d'activité (main d'oeuvre indirecte, amortissement, etc.) et sont appelées charges fixes.

5.4- Le Budget des Approvisionnements

L'établissement d'un budget des approvisionnements permet à l'entreprise de s'assurer que les matières nécessaires à la production sont achetées en quantités voulues, au temps voulu et au moindre coût.

5.4.1 - Les éléments du budget des approvisionnements

L'établissement d'un budget des approvisionnements nécessite la connaissance des éléments suivants:

- le prix d'achat des produits,
- les dates d'achat (ou de commande),
- les quantités à acheter,
- les dates probables de livraison,
- les dates envisagées pour la vente.

Le budget des approvisionnements prend en considération les dépenses de toute nature dues à la constitution des stocks ainsi que les conséquences de leur surabondance ou de leur insuffisance. Le prix unitaire des produits achetés est un élément essentiel du budget des approvisionnements. Il constitue la quasi-totalité du coût de revient des produits revendus en l'état, un élément du coût de production et un élément de la valeur du stock. Pour le prévoir, il

faudra tenir compte de l'évolution de la conjoncture générale, de la structure du marché (niveau de la concurrence, structure de la demande, etc.), de la politique d'achat de l'entreprise et des limites qu'imposent à la firme un coût de revient et un fonds de roulement acceptables. Les quantités à acheter et les dates d'achat sont liées à la demande et au délai de livraison du fournisseur suivant certaines règles qui diffèrent selon le caractère de la demande et du délai de livraison.

5.4.1.1- La demande et les délais de livraison réguliers

Lorsque la demande et l'approvisionnement sont réguliers, le stock doit satisfaire la demande et entraîner une charge minimale. La règle qui conduit au moindre stock est qu'une livraison parvienne à la date exacte où la livraison précédente est épuisée. Cela entraîne que la commande correspondante doit être lancée à un intervalle de temps égal au délai de livraison et que la quantité commandée soit égale à la demande pendant ce délai.

5.4.1.2- La demande irrégulière

Lorsque la demande est irrégulière, un stock de sécurité est nécessaire pour parer aux ruptures de stock dues à une demande supérieure à la demande prévue. La valeur du stock de sécurité peut être déterminée par des méthodes mathématiques ou par des études empiriques.

5.4.1.3- Le délai de livraison incertain

Lorsque le délai de livraison est incertain, des ruptures de stock peuvent survenir. Ceci peut être remédié au moyen d'un stock de sécurité supplémentaire calculé d'une façon analogue au premier à partir des fluctuations enregistrées dans les livraisons des périodes antérieures.

5.4.2 - L'établissement du budget

L'établissement d'un budget d'approvisionnement nécessite:

- le choix d'un système de renouvellement des commandes,
- le choix d'un procédé de budgétisation,
- l'établissement de quatre budgets (commandes, livraisons, consommations, stocks),
- le choix d'une méthode de valorisation des quantités.

5 4 2 1- le choix du système de renouvellement des commandes

Lorsque la consommation des matières est régulière, la détermination de la cadence optimale N conduit à commander des lots dont la quantité vaut K/N à des intervalles de temps fixes correspondant à $12/N$ mois. Avec une consommation régulière, il y a donc constance des périodes d'approvisionnement et des quantités à commander.

Cette harmonie n'existe plus lorsque la consommation est irrégulière. Un choix doit alors être effectué entre commander des quantités fixes à des périodes variables et commander à intervalles réguliers des quantités variables car ces deux solutions ne reviennent pas au même. Par conséquent, il est nécessaire, avant toute budgétisation de préciser le mode de renouvellement adopté par l'entreprise.

5 4 2 2- Les procédés de budgétisation

Deux procédés permettent de mettre en oeuvre la budgétisation:

- la méthode graphique: il s'agit de la courbe des consommations cumulées et celle des livraisons cumulées additionnées au stock initial. Lorsque la consommation est certaine, les points de rencontre des deux courbes donnent les moments de livraison. En se décalant vers la gauche d'un espace correspondant au délai de livraison, on obtient les points de commande,
- la méthode comptable: elle revient à transcrire les mouvements prévus sur une fiche de stock, de façon à repérer les points de rupture et à déterminer des dates de commande qui permettraient de les éviter.

5 4 2 3- l'établissement des documents

La budgétisation des approvisionnements nécessite l'établissement de quatre documents:

- un budget des commandes ou achats,
- un budget des livraisons,
- un budget des consommations,
- un budget des stocks.

L'ordre donné correspond à l'ordre historique mais, d'un point de vue prévisionnel, le point de départ est le budget des consommations.

5.4.2.4- La valorisation

Le prix de commande peut être différent du prix de livraison. Il existe, en outre, plusieurs méthodes pour comptabiliser les sorties de stocks. Il est, également, possible d'utiliser des prix différents pour valoriser les quatre budgets. Toutefois, pour qu'il y ait concordance simple et constante entre les divers documents, il est préférable de n'utiliser qu'un seul prix. Celui-ci sera, souvent, un prix standard qui tient compte des évolutions probables sur la période considérée.

5.5- Les Documents de Synthèse

Les documents de synthèse regroupent les éléments suivants:

- le budget de trésorerie,
- le compte de résultat, bilan et tableau de financement.

5.5.1- Le budget de trésorerie

Il permet de cerner au mieux les rentrées et les sorties de fonds afin de déceler les risques de cessation de paiements ou d'éventuels excédents inutiles. La prévision permet d'agir avant qu'il ne soit trop tard; en effet, aux produits et charges d'exploitation prévisionnels (à l'exception des amortissements et des provisions), aux opérations financières et d'investissements (budget d'investissements) correspondent, avec un certain décalage ou immédiatement, des encaissements et des décaissements. Le budget de trésorerie doit faire en sorte qu'il y ait un équilibre permanent tout au long de l'année entre ces encaissements et décaissements. Dans le cas où il existe un excédent de trésorerie et si cet excédent est important, il faut envisager son placement. Dans le cas où il y a un besoin de trésorerie, il faut rechercher comment obtenir des ressources supplémentaires. Pour garantir l'équilibre en toute circonstance, la prévision de trésorerie doit être élaborée mois par mois, semaine par semaine ou jour par jour.

5.5.1.1- La prévision des encaissements

5.5.1.1.1- Les recettes résultant des ventes

Lorsqu'il existe un décalage important entre la réalisation d'une vente et l'encaissement des recettes correspondantes, la prévision doit s'appuyer sur une analyse statistique du passé et déterminer une loi de comportement des clients par produit, par région, par période, etc. Dans certains cas, lorsque l'entreprise travaille sur commandes, elle reçoit, généralement, un acompte à la commande, des règlements en cours de travaux et le solde à la livraison. Dans ce cas, la prévision des encaissements s'établit à partir des contrats qui stipulent, généralement, les modalités et le moment des versements.

5.5.1.1.2- Les autres encaissements

Il s'agit, principalement, des produits financiers, des redevances reçues, des subventions, des augmentations de capital, des emprunts à long, moyen et court terme, des retours de capitaux placés, etc. En d'autres termes, il s'agit de toutes les ressources dont la date d'encaissement est habituellement connue.

5.5.1.2- La prévision des décaissements

5.5.1.2.1- Les dépenses d'exploitation

Il s'agit essentiellement:

- des achats et fournitures de biens ou services susceptibles de faire l'objet d'un crédit. Dans ce cas, il faut, selon les fournisseurs, déterminer le délai moyen qui s'écoule entre le moment de l'achat et le moment du paiement,
- des achats et fournitures de biens ou services tels que eau, gaz, électricité, téléphone, loyer, assurances, redevances, etc. dont les échéances interviennent à des dates fixes,
- des charges de personnel payées à des dates déterminées à l'avance,
- des charges financières et fiscales dont les échéances peuvent arriver à des dates variables mais généralement connues.

5.5.1.2.2- Les investissements

Lorsqu'il s'agit d'équipements achetés à des entreprises travaillant sur stocks et non payées au comptant, le problème est identique à celui des achats d'exploitation faisant l'objet d'un crédit. Par conséquent, il faut calculer le décalage entre la livraison et le paiement. S'il s'agit d'investissements réalisés sur commande, l'entreprise devra verser des acomptes à la commande, des sommes en cours de réalisation et le solde à la livraison.

5.5.1.2.3- Les remboursements d'emprunts et les prêts

Les dates des décaissements correspondant aux opérations sont inscrites dans les contrats.

5.5.1.3- L'établissement du budget

Le budget comprend, généralement, trois tableaux:

- Le tableau des encaissements: il comprend tous les encaissements relatifs aux opérations de la période qui arrivent à échéance ou aux opérations des périodes antérieures mais qui sont à payer au cours de la période,
- le tableau des décaissements: il comprend tous les décaissements de la période relatifs soit à des opérations effectuées au cours de cette période soit à des opérations effectuées au cours des périodes antérieures,
- le tableau de situation de la trésorerie: il comprend le montant total par période des encaissements et des décaissements ainsi que le solde de trésorerie initial et les soldes à la fin de chaque période.

5.5.1.4 - L'équilibrage de la trésorerie

5.5.1.4.1 L'élimination des soldes négatifs

La résorption des soldes négatifs de la trésorerie passe par l'emploi d'une ou plusieurs des solutions suivantes:

- soit mobiliser des créances pour les transformer en liquidités avant leur échéance en utilisant l'escompte d'effets négociables, le crédit de mobilisation de créances

commerciales (C.M.C.C.), le crédit de mobilisation de créances sur l'étranger (C.M.C.E.), le crédit documentaire ou l'affacturage,

- soit obtenir des crédits bancaires de trésorerie (découvert, crédits de caisse, etc.),
- soit recourir à des crédits de trésorerie nécessitant un cautionnement (crédit sur marchandises warrantées, obligations cautionnées, etc.),
- soit demander des avances de paiement aux clients ou des reculs d'échéances aux fournisseurs,
- soit reporter des dépenses ou inciter le consommateur à anticiper ses achats,
- soit accroître le fonds de roulement de l'entreprise (augmentation de capital, augmentation des comptes courants d'associés, ventes d'actifs immobilisés, etc.).

5.5.1.4.2- L'élimination des soldes largement excédentaires

S'il existe des soldes largement positifs, des placements à court terme peuvent être envisagés. Selon la durée des excédents, leur importance, le type de fiscalité recherché, etc., ils prendront la forme de comptes à terme rémunérés, bons de caisse et bons du Trésor, SICAV de trésorerie, certificats de dépôt négociables, etc.

5.5.2- La détermination du compte de résultat, du bilan et du tableau de financement prévisionnel

5.5.2.1- Le compte de résultat prévisionnel

C'est un tableau récapitulatif des produits et des charges prévus. C'est le principal outil de synthèse budgétaire tant au niveau de la prévision (c'est par ce document que l'on détermine le résultat avant impôts pour l'année à venir) qu'au stade du contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation). Dans un compte de résultat prévisionnel, les produits et les charges seront, généralement, ventilés par mois ou par trimestre afin de favoriser le contrôle budgétaire et l'établissement du budget de trésorerie.

5.5.2.2 - Le bilan prévisionnel

Il se présente comme un bilan traditionnel et permet de prévoir les conséquences des actions envisagées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise. Il permet de suivre:

- l'évolution des immobilisations et de l'endettement,
- l'évolution du fonds de roulement,
- l'évolution du besoin en fonds de roulement et la rentabilité des capitaux investis, etc.

Il ne peut être construit que si le résultat prévisionnel et le budget de la trésorerie sont connus.

5 5 2 3 - Le tableau de financement prévisionnel

Il permet de connaître l'évolution de l'équilibre financier de l'entreprise. Le tableau de financement peut reposer sur la distinction entre:

- **les flux réels** qui sont générés par les investissements et leur exploitation,
- **les flux financiers** qui concernent les actionnaires et les créanciers de l'entreprise.

Une telle séparation des flux oblige à calculer un impôt sur les bénéfices qui serait versé si l'endettement était nul. L'endettement est, en fait, un choix financier qui ne doit pas interférer sur les flux réels. Le modèle qui en résulte fait apparaître les soldes suivants:

I - Flux réels

Résultat brut d'exploitation

- Variation du besoin en fonds de roulement d'exploitation

= Excédent de trésorerie d'exploitation

- Impôt théorique pour un endettement nul

- Charges et produits exceptionnels

= Excédent de trésorerie corrigé

- Investissements industriels

- Investissements financiers

= Solde sur flux réels (A)

II - Flux financiers

Augmentations de capital

- Dividendes

= Flux sur fonds propres (C)

Economie d'impôt sur charges financières (D)

Variation d'endettement

- Charges financières

= Flux sur endettement (E)

Variation des droits des tiers

- Participation des salariés

= Autres flux financiers

Solde sur flux financiers = (C+ D + E + F) = B

III - Variation des disponibilités = (A+B)

L'avantage de cette présentation est de faire apparaître ce qui résulte de la politique industrielle et commerciale de l'entreprise et ce qui est la conséquence de sa gestion financière. Un poste crée néanmoins un problème: la participation des salariés. Celui-ci est rattaché aux flux financiers alors que les salaires ne participent pas au financement de l'entreprise. Dans une optique prévisionnelle, le défaut est mineur puisque, habituellement, les calculs s'arrêtent avant la prise en compte de la politique de distribution des bénéfices.

Chapitre 6

LE CONTROLE BUDGETAIRE

Le contrôle budgétaire s'articule autour de deux phases:

- la perception d'un écart c'est-à-dire d'une déviation par rapport aux objectifs,
- les actions à entreprendre face à l'écart.

Nous essayerons de voir comment constater les écarts budgétaires puis nous examinerons le processus qui mène à l'élaboration d'actions correctrices.

6.1- Les Moyens du Contrôle

6.1.1- La constatation des écarts budgétaires

Avant de déterminer les écarts budgétaires, il est nécessaire de déterminer les caractéristiques des écarts constatés ensuite passer à la procédure de constatation.

6.1.1.1- Les caractéristiques des écarts constatés

Le degré de pertinence d'un écart est fonction du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des valeurs réalisées correspondantes. Un écart n'est pertinent que si ce dernier est:

- **utile** tout écart constaté doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'entreprise,
- **fiable** il est difficile de porter un jugement sur l'importance d'un écart sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée, etc.) et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité. Avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme. De même, une mesure des valeurs réalisées à l'aide de procédés différents n'est pas une bonne mesure. Pour pouvoir faire des comparaisons au cours du temps ou procéder à des évaluations d'activités parallèles, il faut que les valeurs réalisées soient mesurées de manière homogène,
- **actuelle** pour que l'écart constaté puisse être utilisé, il faut que sa mesure soit actuelle,
- **obéir à une logique économique** tous les écarts avec précision peut dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomique. Ainsi, le contrôle ne doit être mené que si les bénéfices que l'on en attend sont inférieurs aux coûts qu'ils impliquent.

En pratique le moment de saisie des valeurs réalisées se fait lors de la phase d'engagement (le moment d'opter pour telle ou telle solution). Avec le système comptable traditionnel, les valeurs réalisées risquent d'être connues trop tard. Pour qu'il soit possible de prendre des mesures correctrices, chaque responsable note sur une fiche, divisée en rubriques budgétaires, la valeur des engagements pris et, à l'issue de chaque période, des totalisations et des consolidations sont effectuées. Par la suite, la comptabilité générale enregistre la régularisation des opérations et constate les écarts éventuels entre les valeurs engagées et les valeurs définitivement comptabilisées. Lorsque la comptabilité est informatisée, deux solutions sont envisageables:

- distinguer dans la procédure de saisie des données deux stades: le stade des engagements (pour le contrôle budgétaire) et le stade de l'exécution des engagements (pour la comptabilité),
- considérer que les gains de temps obtenus dans la saisie et le traitement des données permettent d'attendre la sortie de la facture.

6.1.2- La procédure de constat

Le contrôle budgétaire est, à la fois, permanent et périodique. Il est permanent au niveau du responsable budgétaire qui exerce un suivi constant sur l'évolution des dépenses et des recettes pour orienter l'action à court terme et informer la hiérarchie s'il est nécessaire de le faire. En outre, le service comptable communique périodiquement le montant des dépenses

qui sortent de sa responsabilité budgétaire. Une telle information permettra au responsable budgétaire d'avoir une vision complète de son domaine d'activité et de pouvoir se situer dans un contexte plus global de l'entreprise. Le contrôle utilise souvent les tableaux de bord par responsable comme support d'information.

Le suivi budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte périodiquement à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département; dans ce cas, des rapports chiffrés et explicatifs sont élaborés et transmis par voie hiérarchique.

Ces rapports doivent:

- reconstituer des masses de recettes et de dépenses comparables aux prévisions,
- déterminer les écarts et d'en expliquer les plus significatifs,
- faire état des mesures prises par le responsable à la suite de la constatation des écarts pour orienter l'action dans tel ou tel sens.

Le destinataire de ces rapports les analyse et consolide les chiffrages des services qui dépendent de lui et dégage les écarts globaux qui paraissent les plus caractéristiques de l'ensemble. En fonction de ces analyses, il adresse aux responsables budgétaires des demandes d'explications complémentaires et annonce les décisions prises par le siège à la suite des résultats du contrôle. En outre, des réunions mensuelles de suivi budgétaire se tiennent avec la participation du contrôleur de gestion, avec les responsables d'un niveau hiérarchique donné et avec leur supérieur. Au cours de ces réunions, chaque responsable présente le rapport point de sa situation puis par l'échange des points de vues, des actions correctrices sont harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées. Un compte rendu de la séance est ensuite élaboré par le contrôleur de gestion afin d'apprécier, lors des réunions suivantes, l'état d'avancement des mesures arrêtées et le degré de conformité de leur exécution. Souvent, ces réunions ont comme support d'information les rapports de contrôle.

6.1.2- La mise en oeuvre des actions correctrices

Une fois que les réalisations ont été mesurées et communiquées, pour qu'une action correctrice soit mise en oeuvre, il faut qu'un écart significatif soit repéré.

6.1.2.1- Le choix des écarts significatifs

Chaque poste de recettes ou de dépenses fait l'objet d'une révision budgétaire. Par conséquent, un contrôle systématique conduit rapidement à une multitude d'écarts de tous les sens et de toutes tailles. Pour ne retenir que les écarts pertinents, le contrôle budgétaire se rattache aux principes du contrôle par exception et du contrôle flexible et effectue son analyse dans le cadre d'un certain horizon de référence.

6.1.1.2.1- La détermination des écarts significatifs par le contrôle par exception

La règle du contrôle par exception aboutit à n'expliquer que les écarts qui sortent d'un seuil de tolérance préalablement défini, ce qui exige la détermination d'un seuil.

Chaque responsable budgétaire doit apprécier, rubrique par rubrique, le niveau de ces seuils en fonction:

- du coût qu'entraîne l'analyse des écarts par rapport au bénéfice attendu,
- du degré d'incertitude qui existe sur la norme préétablie,
- des conséquences qu'il a sur le résultat global de l'entreprise,
- des moyens d'action dont dispose le responsable pour corriger les écarts sans recours au supérieur hiérarchique.

6.1.1.2.2- La détermination des écarts significatifs par le contrôle flexible

Une analyse pertinente des écarts suppose la définition de la part respective des frais fixes et des frais variables existant dans chaque rubrique budgétaire pour pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité et déterminer ainsi les causes de la variation constatée. Les prévisions budgétaires sont, généralement, établies pour un an puis divisées en autant de périodes que de contrôles prévus. Pour chaque période, les valeurs réalisées sont confrontées et les décisions qui s'imposent sont prises.

6.1.1.2.3- Les caractéristiques d'une action correctrice adéquate

L'action correctrice doit être:

- **rapide**: dès qu'un écart significatif apparaît, il faut entreprendre une action correctrice car dans la plupart des cas une action tardive peut avoir l'effet contraire,
- **adaptée**: l'action correctrice doit porter sur les déterminants qui exercent la plus grande influence sur les résultats. En outre, il est nécessaire que la correction soit modérée.

Cependant, dans une entreprise à structure décentralisée, un bon contrôle budgétaire nécessite la détermination adéquate des prix de cession interne.

6.2- Les prix de cession interne

Un système de prix de cession interne est nécessaire chaque fois que l'entreprise a une structure décentralisée; en effet, toute transaction qui s'opère entre deux divisions engendre une recette pour l'un et un coût pour l'autre. Cela signifie que le prix de la transaction a des incidences opposées sur le résultat de chacun des centres. Le prix de cession interne influence donc le niveau de performance des centres de responsabilité et, par la même, le degré de pertinence du contrôle budgétaire.

En outre, les prix de cession interne constituent, pour les responsables de centres, un guide précieux en matière de prise de décision. Ces prix jouent, en effet, un rôle analogue à celui que joue tout système de prix dans une économie de marché. Ils ont pour fonction d'orienter les choix relatifs à l'utilisation des ressources et d'assurer une certaine cohérence entre les diverses décisions mises en oeuvre. La détermination d'un prix de cession interne consiste, essentiellement, à établir un équilibre entre les contraintes suivantes:

- fournir une mesure objective et réaliste des performances des différents centres de responsabilité,
- faire en sorte que le prix adopté n'entraîne pas de divergences entre les buts poursuivis par les divisions et ceux recherchés par l'entreprise,
- préserver l'autonomie conférée aux responsables des unités centralisées.

Nous essayerons dans ce qui suit de présenter les méthodes de fixation du prix de cession interne dans les entreprises et d'identifier les déterminants d'une politique du prix de cession interne.

6.2.1- Les méthodes d'évaluation du prix de cession interne

Les méthodes de fixation du prix de cession interne peuvent être regroupées en deux approches:

- l'approche des coûts,
- l'approche du marché.

6.2.1.1- La fixation des prix de cessions internes par l'approche des coûts

6.2.1.1.1- Le coût complet

Cette méthode permet de juger le degré d'efficacité de la division vendeuse. Par contre, il est difficile d'apprécier correctement la performance de la division acheteuse puisque son résultat est lié directement au degré d'efficacité de la division vendeuse. Cet inconvénient peut être remédié par la méthode du coût complet standard. Cependant celle-ci peut conduire dans certains cas à une sous-optimisation.

6.2.1.1.2- Le coût variable standard majoré d'une contribution à l'absorption des frais fixes des divisions vendeuses

La fixation du prix de cession interne par la méthode du coût complet standard implique que les charges fixes des divisions vendeuses dépendent de la quantité commandée par les divisions acheteuses. De ce fait, si une division n'achète pas la quantité prévue, le coût unitaire réel de la division vendeuse augmente et sa performance sera réduite. De même, si la division s'approvisionne plus que prévu, la performance de la division vendeuse augmente. Pour pallier à cette insuffisance, il est possible d'établir un prix de cession interne au coût variable standard et demander à l'unité acheteuse de verser mensuellement au centre fournisseur une contribution assurant la couverture de ses charges fixes budgétisées. Ainsi, la filiale acheteuse sera motivée pour acheter au moins le volume prévu et, en cas de dépassement de ce volume, la performance de la division vendeuse ne sera pas artificiellement surévaluée.

6.2.1.1.3- Le coût variable standard majoré d'une marge bénéficiaire et d'une contribution à l'absorption des frais fixes de la filiale vendeuse

Cette méthode est, généralement, utilisée lorsque l'entreprise désire introduire dans le prix de cession interne une certaine marge bénéficiaire. Ce cas se présente lorsque la division vendeuse est un centre de profit et qu'il n'existe pas de produits similaires sur le marché extérieur. La fixation de la marge bénéficiaire peut être déterminée:

- soit par référence à la marge moyenne du secteur ou des concurrents qui fabriquent des produits similaires,
- soit utiliser la marge sur coût standard que la division vendeuse obtient lorsqu'elle écoule d'autres biens sur le marché,
- soit appliquer à la valeur des équipements utilisés un taux de rentabilité.

6.2.1.2- La fixation du prix de cession interne par l'approche du marché

La détermination du prix de cession interne par l'approche du prix de marché est, généralement, utilisée lorsque les transferts se font entre centres de profit ou de recette ou d'investissement. Le prix de cession interne basé sur le marché est, généralement, identique à celui qui est facturé aux clients externes bien que quelques firmes appliquent une remise par rapport au prix du marché pour refléter les économies qui se dégagent des transferts internes. Cette méthode est la meilleure mesure de performance et de rentabilité car elle est objective. Elle reflète la rentabilité du produit et la performance des managers divisionnaires en favorisant la concurrence entre les divisions opérationnelles.

6.2.1.2.1- Le prix de marché

La fixation du prix de cession interne au prix du marché est une méthode qui incite les divisions à se comporter comme des entreprises autonomes. Chacune d'elles cherchera, donc, la maximisation de son propre profit. Ainsi, aucun processus de négociation n'a lieu entre les parties concernées. Cette méthode constitue, en outre, un moyen pour inciter les filiales vendeuses à être plus efficaces que les fournisseurs externes afin de respecter les objectifs de l'entreprise. Des situations non optimales peuvent avoir lieu lorsque le marché n'est pas concurrentiel ou lorsque l'interdépendance entre les divisions est grande.

6.2.1.2.2- Le prix du marché minoré d'une commission

La fixation du prix de cession interne au prix du marché minoré d'une certaine commission est utilisée lorsque la division acheteuse commercialise les produits fabriqués par la division vendeuse. La réduction accordée s'explique par le fait que si la division productrice vendait ses produits à une société indépendante, elle aurait à engager des frais commerciaux. Cependant, cette méthode ne conduit pas toujours la division acheteuse à agir dans l'intérêt de toute la société.

6.2.1.3- Autres méthodes de fixation du prix de cession interne

Certaines méthodes ont essayé de combiner les bienfaits des approches basées sur les coûts et sur les prix de marché. Nous présenterons successivement la méthode du prix double, du prix négocié et du prix arbitraire.

6.2.1.3.1- La politique du prix double

Cette méthode combine les méthodes basées sur les coûts et sur le marché. Elle permet aux divisions de chercher à optimiser leurs profits respectifs sans négliger les intérêts globaux de la firme.

6.2.1.3.2- Le prix de cession interne négocié

La fixation du prix de cession interne par négociation entre les divisions acheteuses et vendeuses fournit aux managers divisionnaires un degré élevé d'autorité et de contrôle sur les profits de leurs unités respectives. Les managers devraient prendre en considération les coûts et les conditions du marché et aucune des parties négociantes ne devrait avoir une position de domination sur les autres. Cette méthode pose toutefois un problème sérieux. Il s'agit du fait que la négociation peut durer une période assez longue et peut, également, exiger une révision fréquente des prix. Les prix de cession interne négociés peuvent détourner l'attention des managers divisionnaires des activités les plus importantes pour la bonne marche de la société vers celles qui sont les plus bénéfiques à leurs divisions respectives. Les performances des divisions peuvent refléter plus l'habileté du manager dans la négociation que l'efficacité de sa division. Par conséquent, l'évaluation de la performance opérationnelle relative des divisions peut être biaisée lorsque les prix de cession interne sont fixés par négociation. En plus, du moment que les prix de cession interne incluent une marge bénéficiaire, les profits résultant des transactions intra-firme doivent être éliminés de la valeur des stocks dans les états financiers consolidés.

6.2.1.3.3- Le prix de cession interne arbitraire

Un prix de cession interne arbitraire est, simplement, établi par la direction générale. Le prix est, généralement, sélectionné de telle sorte à minimiser les impôts à payer ou pour la réalisation de tout autre objectif que la firme s'est assignée. Ainsi, aucune des divisions acheteuses et vendeuses ne contrôle les prix des transferts internes. L'avantage de cette méthode est que le prix établi sera celui qui permet l'atteinte des objectifs jugés les plus importants par la direction générale; en effet, du moment que la direction générale est responsable de la performance globale de l'entreprise, les prix de cession interne qu'elle établit devraient impliquer que les divisions vont agir pour améliorer la performance globale de la firme. Cependant, les inconvénients de la méthode dépassent de loin ses avantages; en effet, elle élimine les bienfaits de la décentralisation, à savoir, rendre les divisions plus sensibles à la réalisation de profits, et affecte, considérablement, l'autonomie et la motivation des managers divisionnaires pour la maximisation de la performance de leurs unités respectives. En plus, du moment que les prix de cession interne fixés arbitrairement incluent une marge bénéficiaire, les profits résultant des transactions intra-firme doivent être éliminés de la valeur des stocks dans les états financiers consolidés.

6.2.2- Les déterminants réels du prix de cession interne

Dans la pratique, le choix d'une politique de prix de cession interne semble dépendre de deux variables:

- le contexte stratégie-structure dans lequel se situent les cessions internes,
- les contraintes juridiques, financières et fiscales qui s'imposent aux centres de responsabilité.

6.2.2.1- L'apport de John Dearden

John Dearden [1960] entrevoit la correspondance stratégie-prix de cession interne, selon trois cas de figure:

- les produits pour lesquels l'entreprise ne veut pas (avance technologique sur les concurrents, secrets de fabrication) ou ne peut pas s'approvisionner de l'extérieur. Dans ces conditions, il est difficile, pour la direction générale, de déléguer le choix de la source d'approvisionnement car il s'agit d'une décision stratégique. La cession interne sera valorisée au coût standard majoré d'une marge déterminée sur des bases cohérente avec le développement à long terme de la division cliente et de la division fournisseur,
- les produits pour lesquels le choix de la source d'approvisionnement doit se faire pour plusieurs années mais peut être envisagée à l'intérieur ou à l'extérieur de la firme. Ce sont des produits dont la réalisation demande des équipements onéreux ou du personnel qualifié ou des produits à marché spéculatif pour lesquels la direction générale entend maintenir, par souci de sécurité, une capacité de production interne. L'opportunité de s'approvisionner à l'intérieur ou à l'extérieur reste un choix stratégique et demande au moins l'accord de la direction générale. Le prix de cession ne pourra être établi que dans le cadre d'un contrat pluriannuel d'approvisionnement: il correspondra soit au prix de marché à moyen terme, soit à un coût standard plus une marge bénéficiaire,
- les produits pour lesquels le choix de la source d'approvisionnement interne ou externe peut être modifiée quasi immédiatement sans entraîner de problèmes au niveau de la mise en oeuvre de la stratégie: il existe un marché suffisamment concurrentiel auquel le fournisseur interne vend et auquel l'acheteur interne peut librement s'adresser. Dans une telle situation, le choix de la source d'approvisionnement est laissé aux divisions concernées et le prix de cession interne correspond au prix de marché.

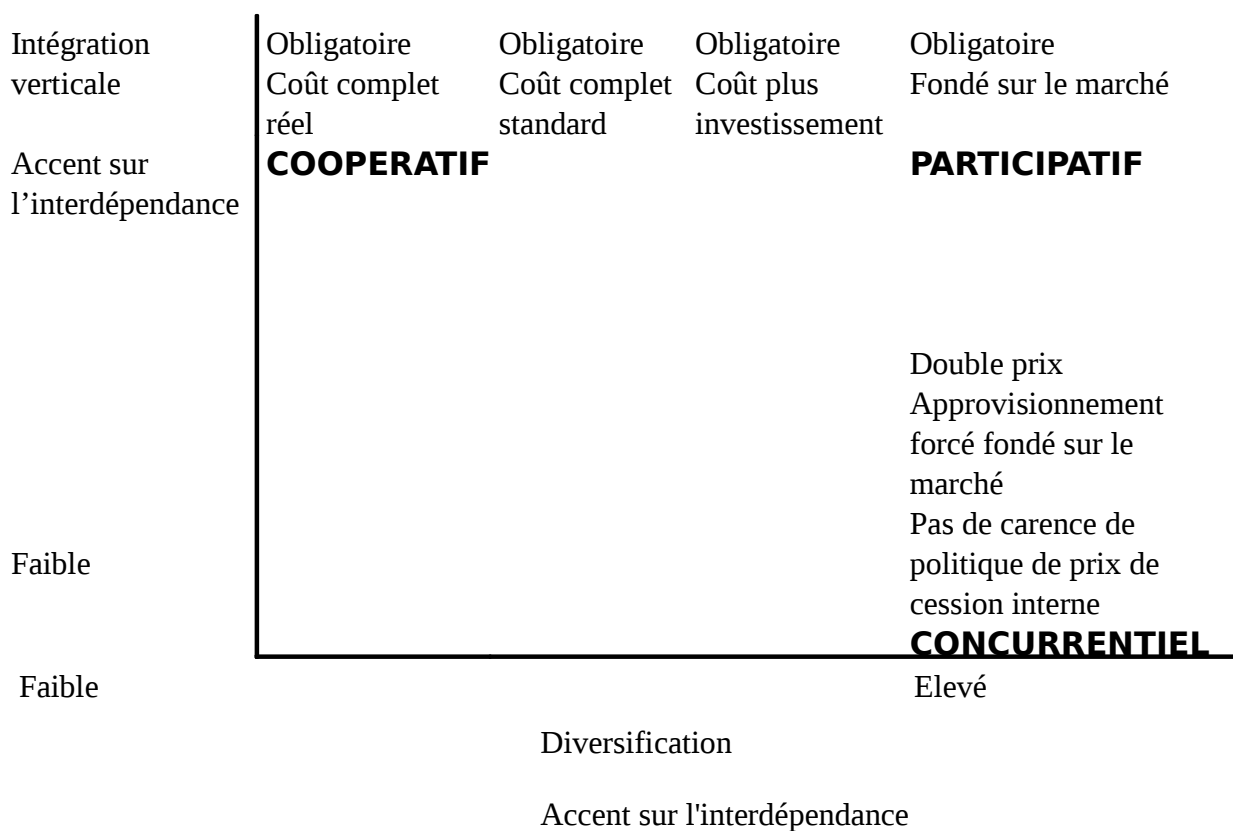
6.2.2.2- Les résultats de Robert Eccles

Robert Eccles [1983] a mené une étude empirique se fondant sur l'interview des cadres appartenant à 13 sociétés et a trouvé que la politique des prix de cession interne doit toujours être le reflet de la stratégie et du mode d'organisation adoptés par la l'entreprise. Cet auteur considère que deux dimensions permettent de définir les stratégies adoptées:

- le degré d'intégration verticale (c'est-à-dire le degré d'interdépendance technique ou commerciale entre les centres de responsabilité),
- le degré de diversification des activités (c'est-à-dire le degré d'indépendance entre les centres de responsabilité).

Ces deux dimensions spécifient quatre situations stratégiques types liées elles-mêmes à des caractéristiques organisationnelles particulières qui définissent, à leur tour, des politiques de prix de cession interne originales.

Définition des prix de cessions internes selon la situation stratégique de l'entreprise



6.3- Les Problèmes de la Gestion Budgétaire

Nous essayerons à travers cette section de rappeler brièvement les problèmes de la gestion budgétaire dans un environnement turbulent; en effet, l'environnement économique actuel fait que la gestion budgétaire doit être reconsidérée sur plusieurs points:

- l'incertitude concernant le niveau des ventes et l'évolution des coûts des facteurs de production c'est-à-dire matières premières, frais financiers, etc. rend aléatoire le calcul d'un budget annuel précis et limite le nombre des éléments sur lesquels un responsable base ses prévisions,

- la stagnation des volumes de vente rend proportionnel la part des charges fixes dans le coût unitaire et oblige à une gestion plus rigoureuse voire autoritaire des frais généraux,
- les fluctuations rapides des taux de change et des taux d'intérêt poussent à la couverture des risques monétaire et financier et à une gestion prévisionnelle plus stricte de la trésorerie,
- sur le plan psychologique, les difficultés économiques tendent à remettre en cause la délégation des responsabilités. Cette constatation est autant le fait des chefs d'entreprise que des cadres.

Diverses adaptations ont été proposées. Elles concernent:

- la structure du système: il faut que les systèmes soient plus souples. Ceci peut être réalisé par l'utilisation des modèles de simulation, des tableaux de bord tournés sur l'extérieur ou des budgets de projet,
- la détermination des coûts préétablis: il faut procéder à l'actualisation d'une manière périodique du coût standard,
- les techniques de prévision: utilisation de l'analyse de sensibilité.

CONCLUSION

Nous avons essayé à travers ce cours de montrer que les systèmes de contrôle de gestion et de planification doivent être adaptés à la situation et à la nature des problèmes rencontrés par les entreprises.

Le système de contrôle et de planification sont des moyens parmi d'autres pour s'adapter aux contraintes de l'environnement interne et externe.

Pour s'adapter à l'environnement et assurer la survie de l'entreprise, le contrôleur de gestion dispose de trois moyens:

- la prévision,
- la flexibilité c'est-à-dire la capacité de s'adapter aux événements en développant la mobilité des actifs, l'adaptation des capacités, la souplesse de la structure et les procédures, les relations publiques avec les partenaires extérieurs, et en améliorant les conditions d'information, etc.,
- la domination c'est-à-dire le fait d'exercer une influence nette sur ses partenaires et d'avoir ainsi la faculté de transférer ses propres problèmes sur d'autres groupes.

Le système de contrôle et de planification privilégie l'aspect prévision et un certain type de modèle de décision: le modèle rationnel de résolution des problèmes.

Dans le cas où le contrôle de gestion et la planification privilégie la flexibilité ou la domination, les processus de décision obéissent plutôt à une logique politique.

En outre, nous avons pu mettre en évidence que les systèmes de gestion prévisionnelle actuels essaient de prendre en compte les conditions situationnelles et la réalité humaine dans sa globalité. Le reproche de la confusion entre le processus de décision individuelle et le processus de décision collective subsiste. Il ne disparaît que si l'on considère que le pouvoir dans l'entreprise appartient à un seul groupe, bien déterminé et suffisamment homogène.

L'entreprise est actuellement confrontée à des perturbations profondes (incertitude, inflation, etc.). Par conséquent, il est primordial que le chef d'entreprise ait un service de contrôle de gestion capable de tester, d'une manière permanente, la fiabilité d'un système d'information conçu dans une optique pluridisciplinaire.

Le contrôle de gestion est l'affaire de tous les participants à la vie de l'entreprise quelque soient leurs niveaux de responsabilité et de formation. Le contrôleur de gestion doit exercer une action pour favoriser les échanges d'information entre les différents acteurs, la synthèse des informations, la recherche de la cohérence des prévisions, et l'état d'esprit participatif, ect.

Au niveau de l'entreprise, le contrôleur de gestion doit être un informateur, un conseiller, et un assistant aux managers pour saisir l'aspect humain des problèmes et à trouver un compromis entre l'équilibre budgétaire immédiat et l'adaptation aux contraintes de l'environnement instable.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N., J. Dearden, N. M. Bedford, « Management Control System », Irwin, 6ème édition, 1989
- Guedj, N., et. al, « Le Contrôle de Gestion », Les Editions d'Organisation, 1991
- Gervais, M., « Contrôle de Gestion et Planification de l'entreprise », Economica, (2 tomes), 3ème édition, 1990
- Lauzel, P., R. Teller, « Contrôle de Gestion et Budgets », Sirey, 4ème édition, 1986
- Maciariello, J.A., C. J. Kirby, « Management Control Systems », Prentice Hall, 2ème édition, 1994
- Savall, H., V. Zardet, « Le Nouveau Contrôle de Gestion », Editions Comptable Malesherbes, 1992