



CENTRALE COMPTABLE ET ORGANISATION

CODE DE CONDUITE GENERAL

" ANALYSE ET CONTROLE DE GESTION "

SEMINAIRE DE MISE EN PLACE D'UN  
SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION  
EN ENTREPRISE

---

9 ET 10 OCTOBRE 1986  
16 ET 17 OCTOBRE 1986

F. CARISSIMO  
M. ESTIENNE  
D. LEBREC

MODULE 1  
INTRODUCTION DU SEMINAIRE

## OBJECTIFS DU SEMINAIRE

INITIALISER LE CODE DE CONDUITE GENERAL  
" ANALYSE ET CONTROLE DE GESTION"

- ➔ PRESENTER LES PRINCIPES DU CONTROLE DE GESTION  
ET LA DEMARCHE DE MISE EN PLACE D'UN SYSTEME  
DE CONTROLE DE GESTION EN ENTREPRISE
  
- ➔ DEFINIR , CONJOINTEMENT , LES INSTRUMENTS DE  
GESTION A METTRE EN OEUVRE DANS CHACUN DES  
ETABLISSEMENTS PUBLICS

## PLAN DU SEMINAIRE 1

### MODULE 1 : INTRODUCTION DU SEMINAIRE

- Objectifs du séminaire
- Organisation du séminaire

### MODULE 2 : CONTROLE DE GESTION

- Définitions et objectifs
- Caractéristiques
- Contenu
- Instruments

### MODULE 3 : PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION

- Différents préalables
- Elaboration de l'organigramme de gestion
- Comptabilité de gestion
- Sensibilisation et motivation des responsables
- Cas "Préalable organisationnel"

### MODULE 4 : CONTROLE DE GESTION ET PRIX DE REVIENT

- Typologie des coûts
- Contrôle de gestion et prix de revient
- Cas "Prix de revient"

## PLAN DU SEMINAIRE 2

### MODULE 5 : GESTION BUDGETAIRE

- Définitions et objectifs
- Principes d'élaboration
- Démarche
- Conclusion
- Cas " Gestion budgétaire "
- Cas " Synthèse "

### MODULE 6 : TABLEAU DE BORD

- Définitions et objectifs
- Principes d'élaboration
- Démarche
- Conclusion
- Analyse de divers exemples

### MODULE 7 : CONDITIONS DE SUCCES A LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

- Mise en place
- Conditions de succès

### MODULE 8 : OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

- Outils méthodologiques
- Outils mathématiques
- Exercices

CONCLUSION ET DEBAT

## ORGANISATION DU SEMINAIRE

	JOUR 1	JOUR 2	JOUR 3	JOUR 4
8h00	INTRODUCTION SEMINAIRE	PRIX DE REVIENT	GESTION BUDGETAIRE	CAS " SYNTHESE "
10h00				
	CONTROLE DE GESTION	CAS "PRIX DE REVIENT "	CAS " GESTION BUDGETAIRE "	CAS " SYNTHESE " ( Suite )
12h00				
14h00	PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION	OUTILS DU CONTROLE DE GESTION	TABLEAU DE BORD	MISE EN PLACE DU CONTROLE DE GESTION
15h30				
	CAS " PREALABLE "	EXERCICES	EXEMPLES	CONCLUSION DEBAT
17h00				

MODULE 2  
CONTROLE DE GESTION

**DOCUMENT N° 2****CONTROLE DE GESTION : SOMMAIRE****1. CONTROLE DE GESTION : DEFINITIONS ET OBJECTIFS**

- 1.1 Raisons d'être du Contrôle de Gestion
- 1.2 Définitions
- 1.3 Objectifs
- 1.4 Acteurs
- 1.5 Interprétation restrictive

**2. CARACTERISTIQUES DU CONTROLE DE GESTION**

- 2.1 Maîtrise-Vérification
- 2.2 Opportunité-Régularité
- 2.3 Externe-Interne
- 2.4 A priori-A postérieur
- 2.5 Incitatif-Répressif

**3. CONTENU DU CONTROLE DE GESTION**

- 3.1 Analyse et rapprochement normes/réalisations
- 3.2 Diagnostic
- 3.3 Conseil
- 3.4 Actions correctives
- 3.5 Ordre
- 3.6 Actualisation de la norme

**4. INSTRUMENTS DU CONTROLE DE GESTION**

- 4.1 instruments du contrôle de gestion
- 4.2 Logique de mise en place

## 1. CONTROLE DE GESTION : DEFINITIONS ET OBJECTIFS

### 1.1. Raisons d'être du contrôle de gestion

Dans son sens le plus général, contrôler une situation signifie la dominer, en être le maître, la conduire dans le sens voulu.

Appliqué à la gestion, le contrôle a pour but l'amélioration des performances économiques de l'entreprise :

- réduction des coûts;
- accroissement de la rentabilité.

Les raisons d'être du contrôle de gestion peuvent être approfondies en s'appuyant sur des définitions plus précises des termes "Contrôle" et "Gestion".

#### \* Définition du terme " Contrôle "

Le terme "contrôle" est donc pris dans le sens de "maîtriser" une situation grâce à une interaction constante et instantanée entre information et action.

#### \* Définition du terme "Gestion "

Le terme "gestion" peut se comprendre comme l'utilisation optimale, par un responsable, des moyens mis à sa disposition pour atteindre les objectifs fixés.

L'action de gestion représente alors une action intermédiaire entre l'action de direction, qui a pouvoir sur les objectifs et les moyens, et l'action d'exécution, qui n'a pouvoir ni sur les objectifs, ni sur les moyens.

En effet, l'action de direction correspond à la détermination des objectifs de l'entreprise, et des moyens nécessaires à leur réalisation, dans le cadre de finalités propres à l'entreprise ::

- augmentation du profit ;
- accroissement de part de marché ;
- amélioration de l'image de marque ;
- etc...

L'exécution vise à assumer une activité ou une tâche, en conformité aux instructions reçues.

Le contrôle de gestion permet alors de s'assurer que l'ensemble des actions menées dans tous les domaines de la gestion (production, commercial, finance, personnel) concoure à la réalisation des objectifs poursuivis.

### 1.2. Définitions :

L'expression "Contrôle de Gestion" définit à la fois un but et une procédure.

Le contrôle de gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décisions : comptabilité générale, comptabilité analytique ou industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion budgétaire.

### 1.3. Objectifs

Le contrôle de gestion a pour objectifs :

- de connaître , afin de mieux comprendre ce qui se passe ou va se passer;
- de décider, c-à-d. infléchir le cours des événements pour rester dans la ligne des objectifs définis ou, si nécessaire, modifier leur orientation.

De manière plus précise, le contrôle de gestion a pour objectifs :

- d'informer le responsable sur les faits d'ordre interne et externe dont la connaissance est nécessaire pour ajuster la politique de son unité de gestion;
- d'aider à formuler les hypothèses et les directives nécessaires pour atteindre les objectifs poursuivis;
- de rendre compte des écarts entre réalisations et prévisions et de faciliter la décision des actions correctives nécessaires.

A cet égard, le contrôle de gestion ne doit donc pas représenter uniquement un outil d'information servant à évaluer les performances passées, mais doit permettre le lien entre l'information et l'action.

#### 1.4. Acteurs

Classiquement, il faut distinguer 3 catégories d'acteurs dans la mise en place et la mise en oeuvre d'un système de contrôle de gestion :

- la Direction, qui constate le besoin du contrôle de gestion et décide de son implantation ;
- les responsables d'unité de gestion ou de centre de responsabilité (départements, services, sections) qui apportent leur connaissance des problèmes et utilisent opérationnellement le système (établissement des budgets partiels, tableaux de bord, etc...);
- le maître d'oeuvre qui assure la mise en place du système et coordonne ensuite son exploitation.

Il est à remarquer que le contrôle de gestion s'adresse à tous les responsables quel que soit leur niveau hiérarchique.

#### 1.5. Interprétation restrictive du contrôle de gestion

En raison d'une interprétation restrictive du terme "contrôle", le contrôle de gestion est parfois compris comme étant le contrôle de la gestion :

- moyen de vérification et de surveillance;
- droit autoritaire de regard.

Cependant, cette interprétation ne peut plus être acceptée car :

- les styles de Direction, en constante évolution, cherchent à développer un état d'esprit différent fondé sur le management et la délégation des responsabilités;
- les facteurs économiques externes conduisent le responsable à se tourner de plus en plus vers le futur par le biais des prévisions.

Le contrôle de gestion ne peut donc s'apparenter à un système "espion" ou "justicier", conçu pour le seul bénéfice de la Direction.

## 2. CONTROLE DE GESTION - CARACTERISTIQUES

Les principales caractéristiques du contrôle de gestion peuvent être regroupées selon 5 aspects.

### 2.1. Maîtrise -Vérification

Le contrôle de gestion se définit comme étant à la fois un but (la maîtrise) et un moyen (la vérification) , au sens du rapprochement entre norme et réalisation.

### 2.2. Opportunité - régularité

Le contrôle de gestion apparaît comme un contrôle d'opportunité qui implique une interprétation de la manière dont les objectifs ont été ou non atteints, dont les moyens ont été employés.

- ex: contrôle des coûts de revient, de la productivité .

Ce contrôle d'opportunité vient compléter le contrôle de régularité ou de conformité qui s'attache, lui, au respect de certaines règles ou procédures déterminées

- ex : contrôle comptable, contrôle des stocks .

### 2.3. Externe-interne

Dans le cas du contrôle de gestion, il y a conjointement contrôle interne et contrôle externe :

- contrôle interne ou auto-contrôle de l'activité propre du responsable ;
- contrôle externe des activités déléguées.

### 2.4. A priori - A postèriori

Le contrôle de gestion emprunte les deux modalités du contrôle : avant et après l'action.

S'il s'agit de contrôle interne , la réflexion du responsable précède et suit l'action.

S'il s'agit de contrôle externe, le contrôle a priori semble aller à l'encontre d'un fonctionnement souple de l'entreprise, dans le cadre d'une décentralisation bien comprise.

Pratiquement, dans le cadre de situations répétitives, les contrôles a postèriori suffisent, alors que dans le cas de situations uniques (budgets d'investissements annuels par ex.), des contrôle a priori, plus fins, sont nécessaires.

### 2.5. Incitatif - Répressif

Le contrôle de gestion peut être répressif si nécessaire ; mais, par nature, le contrôle de gestion préfère laisser le responsable traiter lui-même la situation en lui fournissant les moyens de son action.

Par cet aspect , le contrôle de gestion se veut essentiellement incitatif.

## 3. CONTENU DU CONTROLE DE GESTION

La procédure de contrôle de gestion comporte classiquement 6 phases :

- Analyse par rapprochement prévisions (ou normes)/réalisations;
- Diagnostic;
- Conseil;
- Actions correctives ;
- Ordre;
- Actualisation de la norme;

Les 4 premières phases sont communes à toute analyse de gestion alors que l'emploi de l'ordre ou de l'actualisation de la norme est affaire de circonstances.

### 3.1. Analyse et rapprochement normes/réalisations

Ce premier stade de vérification permet, en rapprochant les prévisions ou les normes préétablies et les réalisations, de faire apparaître les écarts et d'identifier les problèmes.

### 3.2. Diagnostics

Dans le cadre du contrôle de gestion, le diagnostic concerne l'identification et la mesure des causes d'écarts.

Cependant, l'identification de l'origine des écarts se heurte à une causalité bien souvent multiple dans l'entreprise.

Il est donc nécessaire de procéder à ce diagnostic en s'efforçant d'identifier :

- d'une part ce qui provient de l'environnement (la conjoncture),
- d'autre part ce qui est le fait de l'entreprise,

- puis de mettre à jour les différentes responsabilités au sein de l'entreprise.

### 3.3. Conseil

Le conseil, considéré ici comme une des conséquences possibles du diagnostic, se comprend comme une proposition motivée d'actions.

La nécessité du conseil apparaît :

- lorsque le responsable, soit manque d'information ou de formation, soit ne possède pas une vue d'ensemble des problèmes qui le concernent;
- lorsqu'il est nécessaire de recouper différents points de vue.

### 3.4. Action correctrice

L'action correctrice a pour objectif de rapprocher les réalisations futures des normes ou des prévisions établies, en prenant les mesures nécessaires (attribution de moyens supplémentaires, redéfinition éventuelle de l'organisation, etc ...).

### 3.5. Ordre

Il s'agit d'une décision d'autorité de la Direction qui impose ou interdit une action au responsable, dans sa zone d'autonomie

### 3.6. Actualisation de la norme

Cette action consiste, à l'inverse de l'action correctrice, à rapprocher les normes ou les prévisions des réalisations constatées, et à redéfinir de nouveaux objectifs.

Cependant, il faut une grande prudence, pour juger du caractère réductible ou non de l'écart constaté, et pour mesurer les corrections nécessaires.

Une nécessaire "souplesse" ne signifie pas pour l'entreprise "facilité" et simple adaptation aux faits.

## 4. INSTRUMENTS DU CONTROLE DE GESTION

### 4.1 Instruments du contrôle de gestion

Les différents instruments utilisés dans le cadre du contrôle de gestion recouvrent :

- la comptabilité générale ;
- la comptabilité analytique ou industrielle ;
- les coûts de revient : mesure monétaire de l'effort déployé pour l'obtention d'un bien ou d'un service ;
- la gestion budgétaire : état prévisionnel et contrôlé de recettes et de dépenses ;
- les tableaux de bord : réunion d'un ensemble d'informations pour un responsable ;
- les ratios : rapport caractéristique entre 2 grandeurs ;
- les statistiques .

Dans cet ensemble , la gestion budgétaire , qui s'appuie sur les résultats des comptabilités générale et analytique , tient une position prépondérante , les ratios et tableaux de bord s'établissant et se jugeant par rapport à elle .

Le choix entre ces différents instruments s'effectue en fonction des spécificités de l'entreprise ( organisation , secteur d'activité , produit , historique , etc...) et bien entendu , en fonction de ses besoins .

### 4.2 Logique de mise en place

La logique , présentée par le tableau synoptique suivant (schéma n°1) illustre le processus de mise en place du contrôle de gestion en entreprise et situe les différents instruments les uns par rapport aux autres .

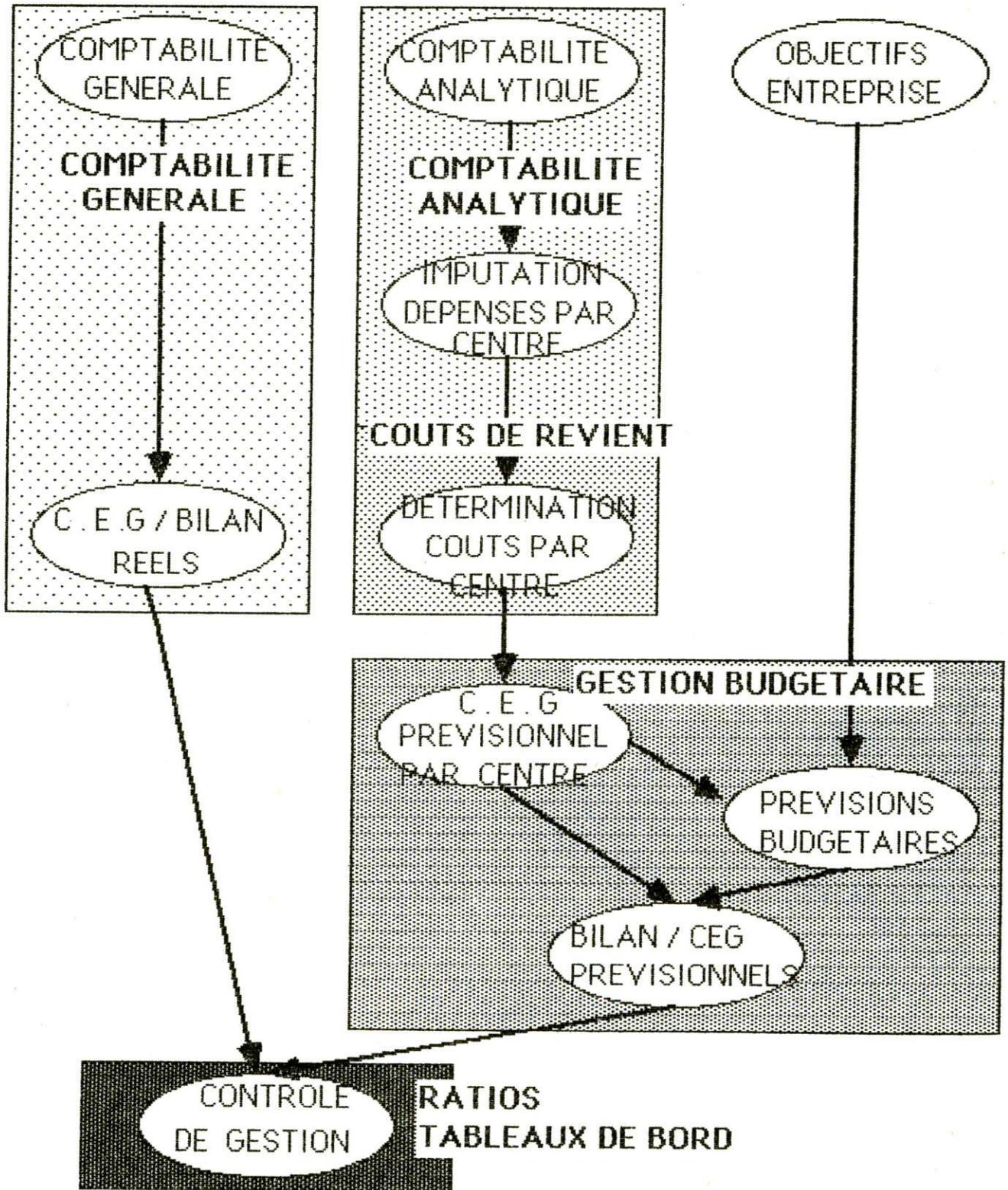
Le contrôle de gestion apparaît alors comme l'un des outils principaux de tout management d'entreprise ( cf. schéma n°2 ) .

Dans le cadre de ce séminaire , nous étudierons successivement :

- la comptabilité générale et analytique ;
- les coûts de revient ;
- la gestion budgétaire ;
- les tableaux de bord ;

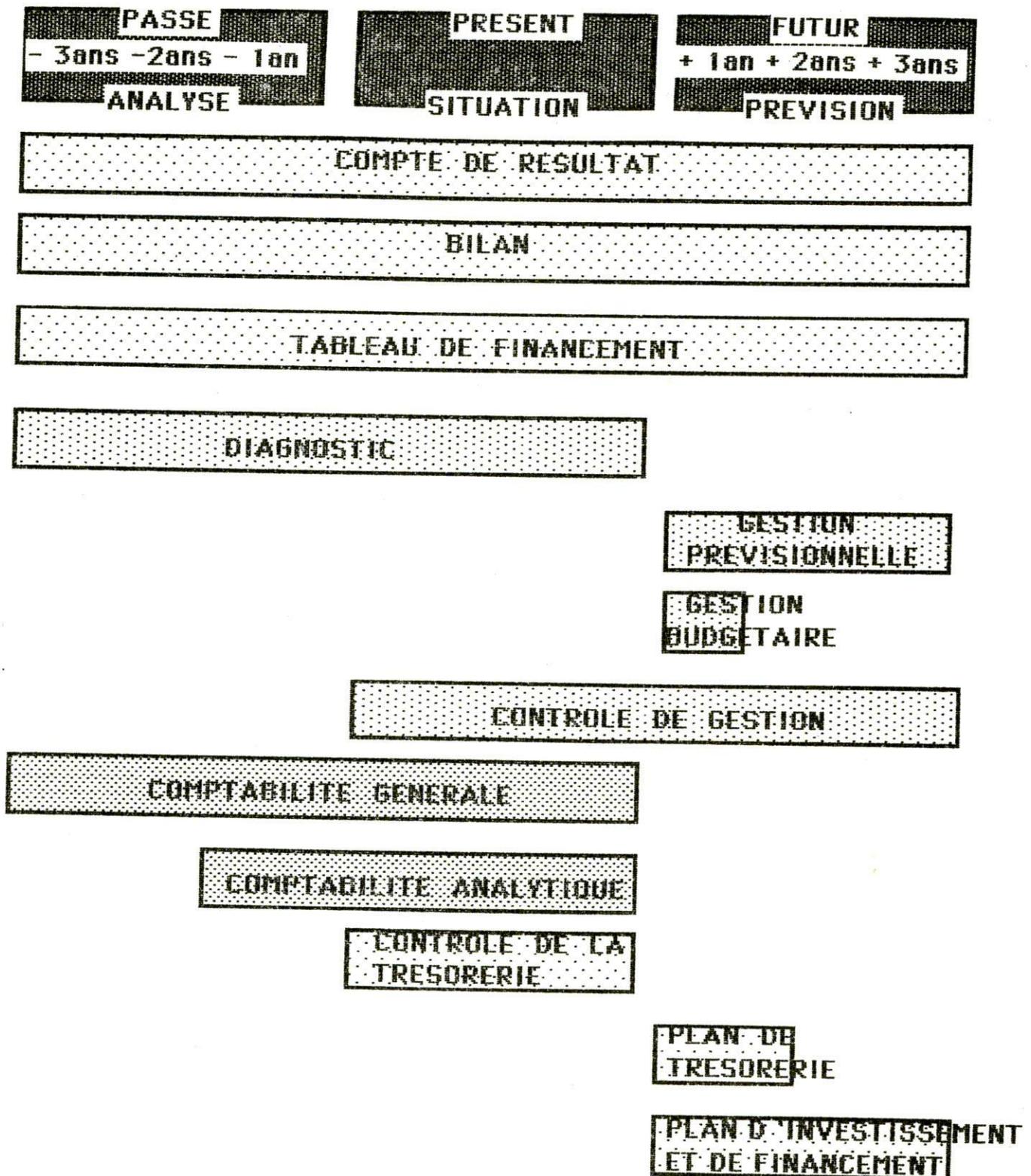
mais laisserons de côté statistiques et ratios , instruments spécifiques qui seront développés lors d'un prochain séminaire.

SCHEMA N° 1 : LOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION



.../...

## SCHEMA N° 2 : OUTILS DU MANAGEMENT



MODULE 3  
PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION

DOCUMENT N° 3

PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION : SOMMAIRE

1. PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION

2. ELABORATION DE L'ORGANIGRAMME DE GESTION

- 2.1 Définition
- 2.2 Objectifs
- 2.3 Mise en oeuvre

3. COMPTABILITE DE GESTION

- 3.1 Objectifs de la comptabilité analytique
- 3.2 Comptabilité générale et comptabilité analytique
- 3.3 Comptabilité analytique intégrée

4. SENSIBILISATION ET MOTIVATION DES RESPONSABLES

- 4.1 Sensibilisation de la Direction
- 4.2 Participation de la hiérarchie

.../...

## 1. PREALABLES AU CONTROLE DE GESTION

La mise en place d'un système de contrôle de gestion en entreprise passe, tout d'abord, par la réalisation de 3 préalables :

- préalable organisationnel:
  - analyse des responsabilités réelles ( étude de poste ) ;
  - élaboration de l'organigramme de gestion ;
- préalable comptable :
  - mise en place d'une comptabilité de gestion ;
- préalable psychologique :
  - sensibilisation de la Direction ;
  - motivation et participation des responsables .

## 2. ELABORATION DE L'ORGANIGRAMME DE GESTION

L'élaboration de l'organigramme de gestion permet à l'entreprise de se donner les structures nécessaires pour mettre en place, avec succès, un système de contrôle de gestion.

Notons qu'il existe parfois d'importantes distorsions entre l'organigramme théorique et l'organigramme effectif de l'entreprise. La mise en place du contrôle de gestion révèle alors ces distorsions.

Il est important que le système de contrôle de gestion puisse s'appuyer sur une organisation rationnelle, conforme aux centres réels de décision et aux activités de l'entreprise.

### 2.1 Définition

L'organigramme de gestion correspond à la représentation formalisée des responsabilités réellement exercées et des liaisons fonctionnelles existant entre les différents niveaux hiérarchiques et secteurs d'activité de l'entreprise.

L'organigramme de gestion comprend :

- le schéma d'organisation présentant la synthèse des responsabilités ;
- le tableau des missions et objectifs .

## 2.2 Objectifs

L'établissement de l'organigramme de gestion a pour objectifs :

- de définir les liaisons hiérarchiques , fonctionnelles et latérales entre les différents responsables .
- de définir les différents circuits d'information et de décision ;
- de déterminer la nature et le niveau de responsabilité réellement exercée par chacun des responsables ;
- d'identifier les moyens d'action dont disposent ces responsables et leurs degrés de latitude ;

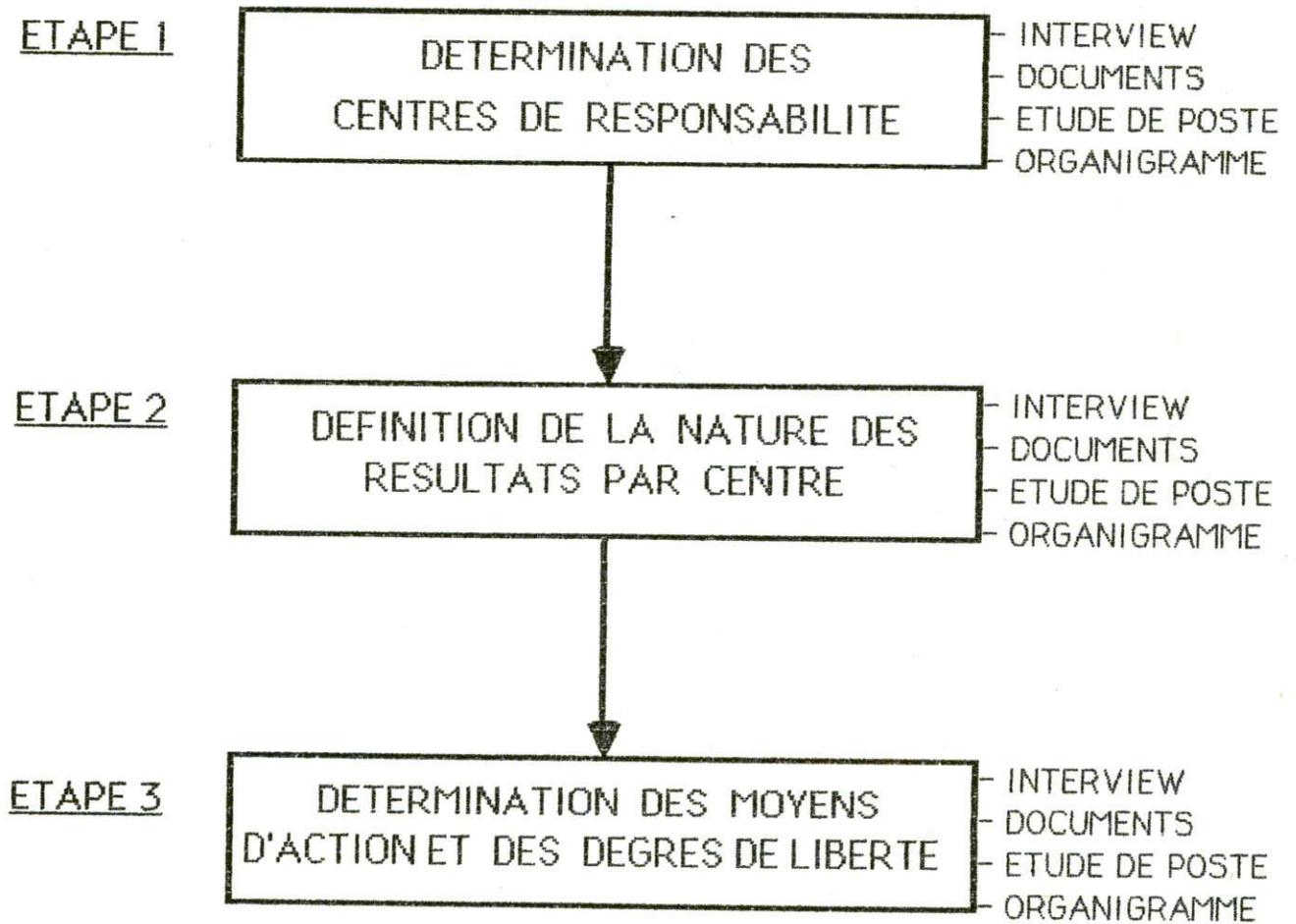
Cette analyse aboutit à la mise en évidence d'unités de gestion ou "centres de responsabilité".

## 2.3 Mise en oeuvre

L'élaboration de l'organigramme de gestion distingue , comme indiqué par le schéma n°1 , 3 étapes :

- Etape 1 : Détermination des centres de responsabilité et définition des liaisons fonctionnelles et hiérarchiques
- Etape 2 : Détermination de la nature des résultats attachés à chaque centre de responsabilité
- Etape 3 : Détermination des moyens d'action et des degrés de liberté pour en disposer

.../...

SCHEMA N° 1 : MISE EN OEUVRE DE L'ORGANIGRAMME DE GESTION

Ces différentes étapes doivent faire appel à des moyens d'investigation qui distinguent :

- l'interview de la Direction de l'entreprise et des différents responsables( avec utilisation éventuelle de questionnaires ) ;
- l'analyse des documents produits par chaque responsable ;
- l'analyse des liaisons fonctionnelles et hiérarchiques .

Par ailleurs , ce travail doit s'appuyer également sur :

- l'organigramme existant ( à compléter éventuellement ) ;
- les études de poste et les fiches de poste existantes .

### 3. COMPTABILITE DE GESTION

Le système de contrôle de gestion doit s'appuyer sur la comptabilité , dans la mesure où :

- la connaissance du passé est l'une des bases des prévisions ;
- la connaissance des réalisations permet la confrontation aux prévisions .

Aussi , l'existence d'une comptabilité de gestion , efficace et reconnue représente un préalable indispensable .

Cette comptabilité de gestion doit se fonder sur la comptabilité générale et la comptabilité analytique (ou industrielle) .

Nous ne nous attarderons pas ici sur les concepts généraux de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique mais nous nous attacherons à préciser les relations entre ces 2 types de comptabilité.

#### 3.1. Objectifs de la comptabilité analytique

L'objectif majeur de la comptabilité analytique est de fournir un modèle économique de l'entreprise pour la gestion à court et à long terme, et donc de permettre :

- de connaître les coûts pour avoir des bases de décision rationnelles;  
ex. coûts de fonctionnement des activités, coûts des produits, etc...
- d'évaluer et de valoriser certains éléments du bilan ;  
ex. stocks, en cours, immobilisations, etc...

.../...

- d'expliquer les résultats, selon certains critères , pour permettre des choix ;  
ex. résultats d'exploitation par fonction, par produit, par secteur, etc...
- d'établir des prévisions pour définir et valoriser les objectifs ;  
ex. objectifs par activité , par produit, par service ,etc..

La comptabilité analytique est organisée généralement pour faire apparaître 2 types de résultats d'exploitation :

- par produit ou service ;
- par centre de responsabilité (ou unité de gestion) .

Pour atteindre ce but, le système d'information représenté par la comptabilité analytique d'une entreprise , doit être adapté exactement aux structures ( et donc à l'organigramme de gestion )et aux activités d'exploitation de l'entreprise .

### 3.2. Comptabilité générale et comptabilité analytique

Il est nécessaire, à ce stade, de bien différencier la comptabilité générale et la comptabilité analytique qui répondent à des objectifs différents.

Nous pouvons distinguer 2 principes de base :

- la comptabilité analytique a pour principe de répartir les charges et les produits par destination (activités, produits, centres de responsabilité), alors qu'ils sont répartis par nature ( frais divers, main d'oeuvre, etc...) dans la comptabilité générale.
- De plus, la comptabilité générale enregistre les flux externes (clients, fournisseurs, etc..) tandis que la comptabilité analytique organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par activité ou par produit.

Les mêmes informations sont donc recueillies et ventilées différemment .

A partir de ces distinctions, nous pouvons schématiquement illustrer les principales différences entre comptabilité générale et comptabilité analytique :

<u>Comptabilité générale</u>	<u>Comptabilité analytique</u>
- répartition par nature	- répartition par destination
- enregistrement des flux externes	- enregistrement des flux internes
- objectifs financiers	- objectifs économiques
- vue globale et synthétique au niveau de l'entreprise	- vue détaillée au niveau d'un centre de responsabilité
- outil de la Direction	- outil des responsables d'unités de gestion

### 3.3 Comptabilité analytique intégrée.

Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique s'effectue par un processus de rationalisation des coûts qui, à partir des charges d'exploitation enregistrées par nature, définit :

- les charges incorporables par destination (activité, produit);
- les charges non incorporables.

Les liaisons entre :

- charges d'exploitation suivies selon leur nature (matières, main d'oeuvre, etc...);
- centres de responsabilités;
- activités ;
- produits;

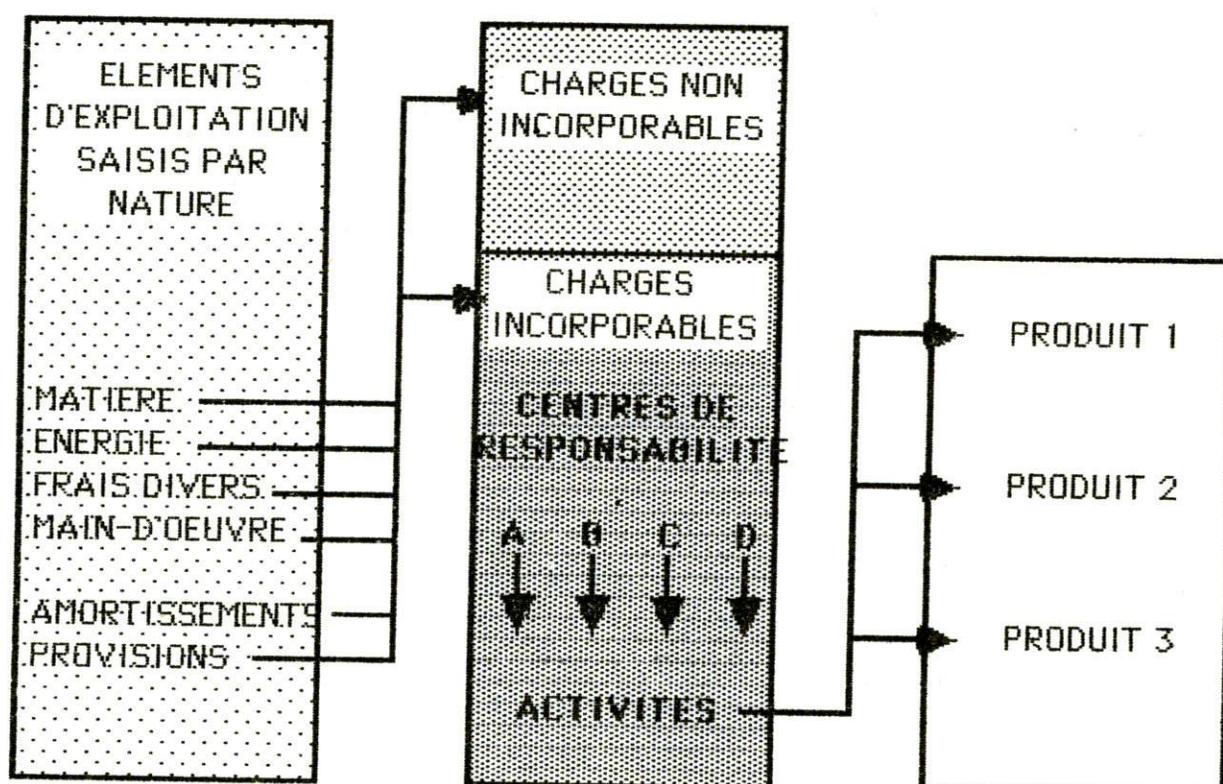
apparaissent sur le schéma n° 2 suivant :

.../...

SCHEMA N° 2 : PASSAGE DE LA COMPTABILITE GENERALE A LA  
COMPTABILITE ANALYTIQUE

## COMPTABILITE GENERALE

## COMPTABILITE ANALYTIQUE



L'intégration entre comptabilité générale et comptabilité analytique peut s'effectuer de 2 façons :

- utilisation d'un tableau à double entrée avec affectation simultanée en comptabilité générale et analytique ;  
ex. cas des entreprises "monoproduit"
- intégration des données dans les 2 systèmes au moyen de codes d'affectation différents et parfois multiples.

Ces codes multiples permettent de déterminer les coûts suivant plusieurs critères : activités, produits, fonctions, responsables, etc...

ex. cas des entreprises "multiproduits" .

#### 4. SENSIBILISATION ET MOTIVATION

Les habitudes de pensée , les routines de comportement , les convictions intimes fondées sur l'expérience , comptent parmi les obstacles les plus redoutables à surmonter lors de la mise en place d'un système de contrôle de gestion .

En conséquence , il n'y a pas de contrôle de gestion possible sans un certain degré d'adhésion des responsables :

- sensibilisation et implication de la Direction ;
- participation de la hiérarchie .

##### 4.1 Sensibilisation et implication de la Direction

La Direction peut trouver un double intérêt dans la mise en place d'un système de contrôle de gestion :

- le contrôle de gestion incite la Direction à s'occuper de l'avenir ;
- le contrôle de gestion permet à l'entreprise de s'occuper de l'avenir .

Aussi, la Direction , sensibilisée à la mise en place d'un système de contrôle de gestion , doit-elle pour marquer son implication :

- désigner un responsable , chargé de la mise en place , puis de l'exploitation du système ( maître d'oeuvre ) ;

.../...

- veiller au bon déroulement de l'action et à son avancement .;
- fournir un appui continu à la démarche .

#### 4.2 Participation de la hiérarchie

Il est tout à fait nécessaire d'associer étroitement la hiérarchie à la démarche suivie pour mettre en place le système d'analyse et de contrôle de gestion afin :

- de recueillir son accord sur les solutions envisagées , et en particulier , sur les missions et objectifs , ainsi que sur les informations et indicateurs de gestion retenus ;
- de profiter de son aide et de son expérience dans la recherche des meilleures sources d'information ;
- d'insuffler , enfin , un esprit nouveau de gestion à l'occasion de l'introduction de ce système dans l'entreprise .

La participation de la hiérarchie est d'autant plus efficace qu'il est démontré , aux responsables , que :

- le contrôle de gestion leur procure davantage de pouvoirs ;
- le contrôle de gestion leur donne les moyens d'exercer ces pouvoirs

La mise en place du système d'analyse et de contrôle de gestion est achevée lorsque les différents instruments , qui le composent , sont intégrés à la gestion quotidienne , éclairent et orientent les décisions à prendre à court et moyen terme , aux niveaux les plus importants de l'entreprise .

**MODULE 4**  
**CONTROLE DE GESTION**  
**ET PRIX DE REVIENT**

1

DOCUMENT 4

**CONTROLE DE GESTION ET PRIX DE REVIENT : SOMMAIRE**

1. TYPLOGIE DES COÛTS

- 1.1. Définition des coûts
- 1.2. Différents types de charges
- 1.3. Différents types de coûts et de marges

2. CONTROLE DE GESTION ET PRIX DE REVIENT

- 2.1. Contrôle des coûts
- 2.2. Contrôle de gestion commerciale
- 2.3. Intérêts et limites

.../...

## 1. TYPLOGIE DES COÛTS

Les coûts constituent un instrument fondamental pour tester les principaux aspects de la gestion dans toutes les entreprises.

### 1.1. Définition des coûts

Un coût représente une accumulation de charges nécessaire pour réaliser une opération ou un groupe d'opérations concernant un produit ou une activité.

Ce regroupement des charges est effectué en fonction des besoins de gestion de l'entreprise.

Un coût se définit par :

- son objet, sa délimitation : activité, fonction, produit, etc...;
- son niveau d'intégration : coût de revient, coût d'approvisionnement, de production, d'administration, etc...;
- son moment de calcul : coût constaté (réel), coût préétabli (standard, prévisionnel);
- son contenu : coût complet, partiel (direct, variable), etc...

### 1.2. Différents types de charges

Les charges peuvent être analysées selon 2 critères :

- critère économique;
- critère technique

#### 1.2.1. Critère économique : Charges de structure et charges d'activité

Les charges peuvent être classées selon leur comportement en fonction de l'activité de l'entreprise :

.../...

- Les charges de structure sont indépendantes du niveau d'activité, (entre des limites d'activité données), et sont liées à l'existence même de l'entreprise.  
Pour un niveau d'activité donné, ces charges de structure peuvent être considérées comme fixes.

On distingue les charges de structure :

- liées à une activité donnée ;
  - indépendantes de toute activité et communes à l'ensemble des activités .  
ex. bâtiment, loyer, assurance, etc.....
- Les charges d'activité varient (proportionnellement ou non) avec le volume de production ou de vente (et sont donc parfois appelées charges variables).  
ex. matière première, consommation d'énergie, etc....

#### 1.2.2. Critère technique: Charges directes et charges indirectes

Les charges peuvent être également classées selon leur imputation à un produit ou un service :

- Les charges directes peuvent être imputées sans ambiguïté à un produit ou un service.  
ex. matière première, une partie de la main-d'oeuvre, etc...

Ces charges directes sont généralement des charges d'activité mais peuvent également comprendre des charges de structure.  
ex. amortissement des machines spécifiques.

- Les charges indirectes (variables ou non) ne peuvent être imputées à une production déterminée.  
Il est alors nécessaire de recourir à des hypothèses de calcul et à des clefs de répartition pour affecter ces charges indirectes aux différents produits ou services .  
ex. énergie, assurance, amortissement, etc....

.../...

### 1.3. Différents types de coûts et marges

Les différents types de coûts et de marges peuvent être analysés en fonction du niveau d'intégration des charges (cf .schéma n° 1) :

- notion de coût complet et de résultat d'exploitation si toutes les charges ont été réparties et imputées au produit ou au service ;
- notion de coût partiel et de marge lorsqu'une partie seulement des charges a été imputée au produit ou au service.

.../...

SCHEMA N° 1 : COUT COMPLET ET COUT PARTIEL

COUT  
PARTIEL

MARGE

COUT  
COMPLET

RESULTAT

VENTE  
H.T

### 1.3.1. Coût complet

Le coût de revient complet, ou prix de revient, comprend l'ensemble des charges directes (charges de structure ou charges d'activité) et la quote-part des charges indirectes qu'il a été convenu d'incorporer après répartition.

La différence entre le prix de vente et le prix de revient constitue le résultat d'exploitation (perte ou bénéfice).

Le coût complet doit être utilisé avec prudence car la répartition des charges indirectes est souvent plus ou moins arbitraire, surtout sur longue période.

De plus, cette répartition est parfois dangereuse car :

- elle peut empêcher un contrôle efficace de certaines charges de structure, ce contrôle ne pouvant être que global ;
- elle ne permet pas de contrôler facilement les effets d'une décision à court terme .

Cependant, l'évolution du coût complet peut s'avérer intéressante pour analyser le degré d'emploi de la structure.

En effet, le coût complet unitaire décroît lorsque l'activité augmente et croît lorsque l'activité diminue.

L'utilisation des coûts complets se justifie, en particulier, pour les entreprises travaillant sur devis.

### 1.3.2. Coût variable moyen

Le coût variable moyen comprend les charges directes et indirectes qui varient en fonction de l'activité ( cf . schéma n° 2)

La différence entre le prix de vente et le coût variable constitue la marge brute sur coût variable et permet de dégager le taux de contribution à la couverture des frais fixes de chaque produit ou service.

Le raisonnement en coût variable a permis d'introduire la comptabilité en "Direct costing", ( à ne pas confondre avec la méthode du coût direct que nous aborderons au § 1.3.3. suivant).

.../...

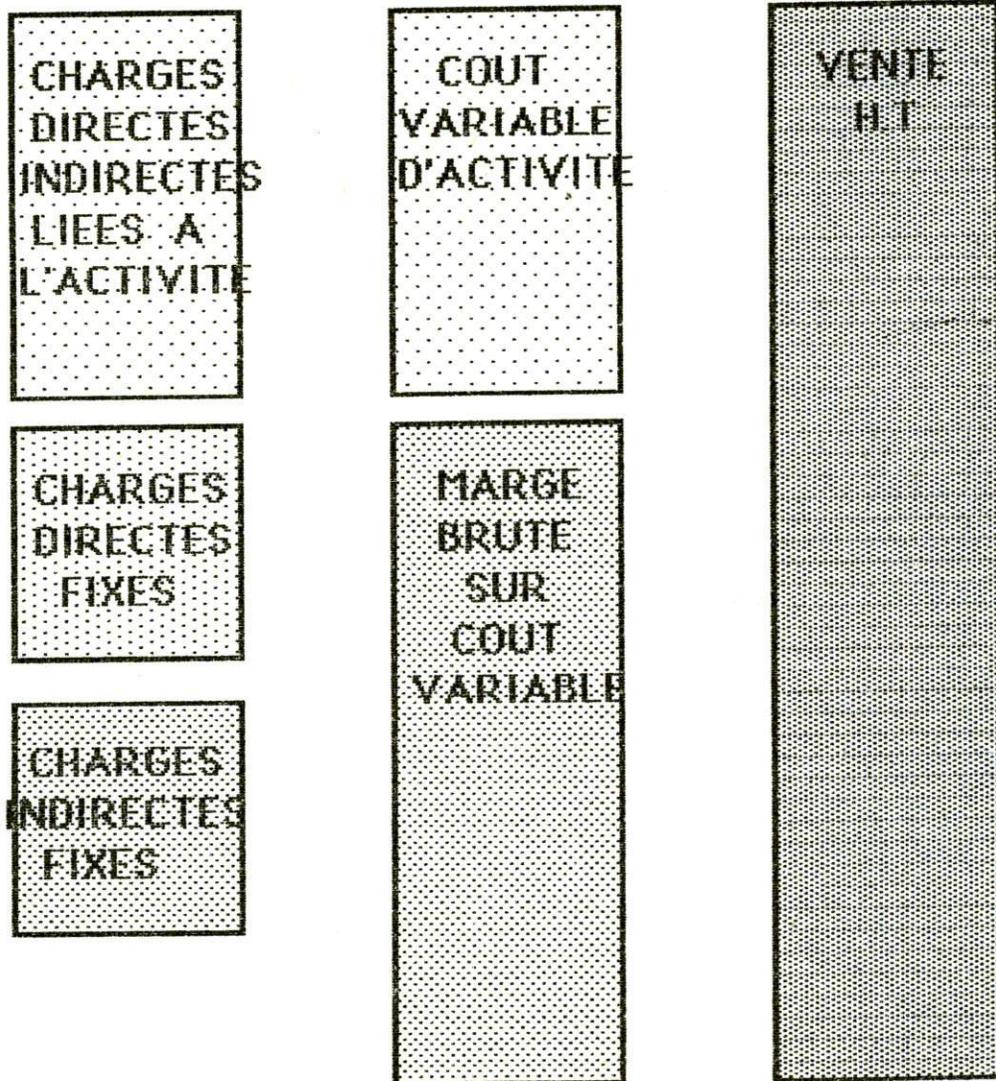
Cette méthode est à recommander lorsque les coûts de structure sont relativement faibles par rapport au chiffre d'affaire.

Cas des entreprises de distribution ou de commerce.

De façon plus générale, dans le cadre d'une gestion annuelle, le "direct costing" est considéré comme la condition de toute gestion efficace, en raison des choix qu'il permet :

- pousser tel produit ;
- ralentir ou arrêter la production de tel autre ;
- etc...

SCHEMA N ° 2 : MARGE BRUTE SUR COUT VARIABLE



### 1.3.3. Coût direct

Le coût direct est constitué (cf. schéma n° 3) :

- des charges directement affectées au produit ou au service;
- des charges indirectes, variables ou non, qui sont imputables sans ambiguïté au produit ou au service.

La différence entre le prix de vente et le coût direct constitue la marge brute sur coût direct.

Cette marge dégagée contribue à couvrir les charges communes à toutes les activités de l'entreprise.

La méthode du coût direct se justifie notamment lorsque les coûts de structure, incorporables sans ambiguïté, sont importants par rapport aux coûts de structure non incorporables.

Cas des entreprises industrielles ou de service qui comportent de nombreux produits ou fabriquent en série (activité peu différenciée).

#### 1.3.4. Coût marginal

Le coût marginal se définit comme étant le coût d'une unité supplémentaire (par rapport au coût prévu pour une production déterminée).

Le coût marginal est constitué :

- des charges d'activité nécessaires pour produire une unité de plus ;
- des charges de structure nécessaires à la réalisation de cette unité.

Le coût marginal ne représente pas un coût constaté en comptabilité mais un coût prévisionnel.

La méthode du coût marginal est principalement utilisée lors de la recherche du niveau de vente optimal.

#### 1.3.5. Coût standard

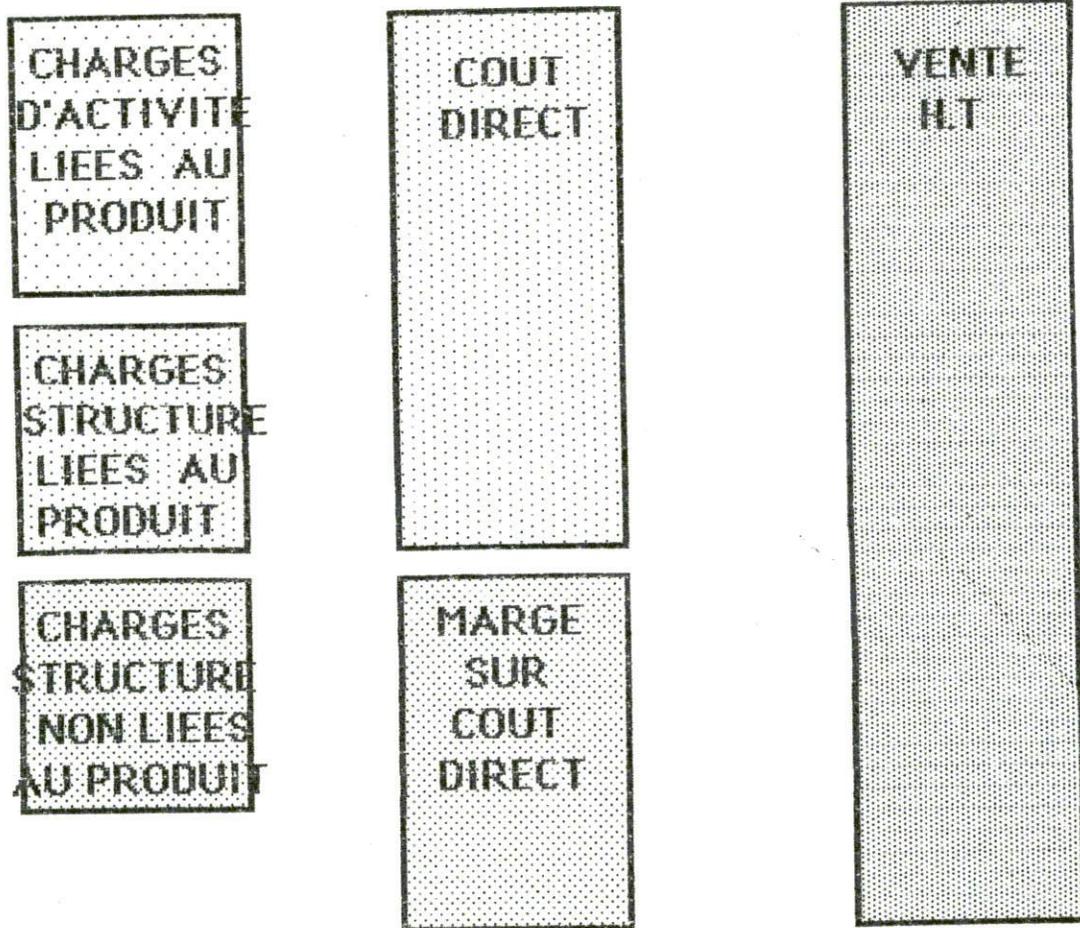
Le coût standard représente un coût préétabli ayant valeur de norme à laquelle est comparé le coût réel constaté.

Les écarts constatés entre coût réel et coût standard sont analysés en

- écarts de quantité (variation de rendement) ;
- écarts de valeur (différence de coût) ;
- écarts d'activité (incidence du niveau d'activité, du taux d'emploi des équipements).

Il est à remarquer que les coûts standards sont étroitement liés au processus de gestion budgétaire et peuvent s'appliquer, selon les besoins, à n'importe quel concept de coût : complet, variable, direct, indirect.

Cas de l'ONATRACOM qui, disposant d'une flotte importante de véhicules, peut calculer des coûts standards d'activité et de structure.

SCHEMA N° 3 : MARGE SUR COUT DIRECT

## 2. CONTROLE DE GESTION ET PRIX DE REVIENT

Le contrôle de gestion , s'appuyant sur les prix de revient, permet d'agir principalement sur :

- la réduction des coûts : contrôle des coûts ;
- les décisions commerciales : contrôle de gestion commercial.

Le lien entre contrôle de gestion et prix de revient se fonde sur l'utilisation des coûts standards préétablis.

### 2.1. Contrôle des coûts

Le contrôle des coûts, pour être efficace, doit être exhaustif et s'exercer sur tous les éléments constitutifs d'un coût :

- charges directes et indirectes,
- charges d'activité et de structure.

Pour illustrer l'analyse de gestion nécessaire, nous allons envisager le contrôle des coûts qui s'exerce sur les charges directes et indirectes, au travers de quelques exemples.

#### 2.1.1. Charges directes

##### \* Matière première

L'analyse doit , tout d'abord, s'attacher à vérifier que les normes de consommation préétablies ne sont pas dépassées .

Ensuite , la réduction des coûts passe par la diminution des consommations , puis par l'adoption , lorsque cela est possible , de matières moins coûteuses .

##### \* Main -d'oeuvre

L'amélioration des rendements doit constituer le premier axe de recherche mais se heurte parfois à des difficultés organisationnelles et surtout psychologiques.

Aussi, l'amélioration des procédés de fabrication ou de vente reste le moyen le plus couramment utilisé (automatisation des postes de travail, informatisation des services, etc....).

### 2.1.2. Charges indirectes

Pour une structure et une organisation données, ces charges constituent très souvent des charges irréversibles.

Aussi, le souci du responsable doit -il être :

- d'une part de contenir ces charges indirectes ;
- et d'autre part de chercher à employer au mieux les capacités de production mis à sa disposition (matériels, bâtiments, encadrement, etc...).

Citons parmi les voies de recherche possibles :

- recherche d'activités supplémentaires ;
- recherche de débouchés nouveaux pour augmenter l'activité ;
- élimination des activités non rentables (produits ou services).

## 2.2. Contrôle de gestion commerciale

L'analyse des prix de revient facilite la prise des décisions commerciales, tout en tenant compte des contraintes du marché et des contraintes de l'entreprise.

Quelques exemples permettent d'illustrer ces propos

### 2.2.1. Coûts et production

#### \* Production à l'unité

Dans le cadre d'une production à la commande, la constitution et l'analyse du coût complet permettent à l'entreprise :

- d'une part d'établir un devis en optimisant les solutions répondant aux contraintes du marché et de l'entreprise ;
- et d'autre part de décider, en toute connaissance de cause, de sa politique de marges.

#### \*Gamme de produits en série

La recherche du coût variable moyen de chaque produit permet d'identifier les produits qui concourent le plus à la couverture des charges de structure.

Ainsi, l'effort commercial peut éventuellement être orienté vers les produits dégageant les marges sur coût variable les plus fortes.

.../...

### 2.2.2. Seuil de rentabilité

Dans le cadre de l'analyse des coûts, nous avons constaté que le prix de revient unitaire d'un produit est constitué :

- de charges d'activité, qui présentent pratiquement un caractère de certitude;
- de charges de structure, qui dépendent des quantités mises en oeuvre.

Lorsque le marché est très concurrentiel, il existe souvent un prix de vente du marché dont l'entreprise doit tenir compte pour déterminer sa politique de prix.

Aussi l'entreprise, connaissant sa marge sur coût variable par produit et la masse de ses charges de structure, doit répondre à la question suivante :

- pour quel niveau d'activité, la gestion est-elle équilibrée ?

Il s'agit donc de calculer le niveau d'activité pour lequel la marge sur coût variable totale est égale au montant des charges de structure .

Ce niveau d'activité correspond au seuil de rentabilité de l'entreprise ou point mort :

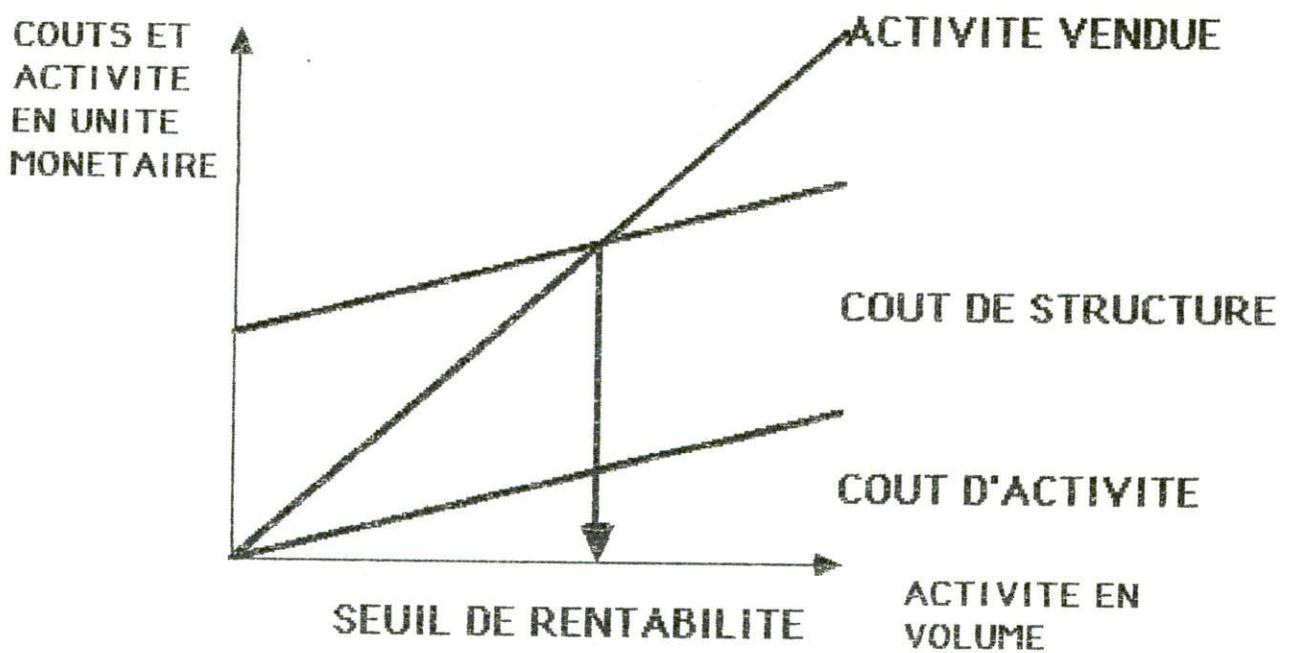
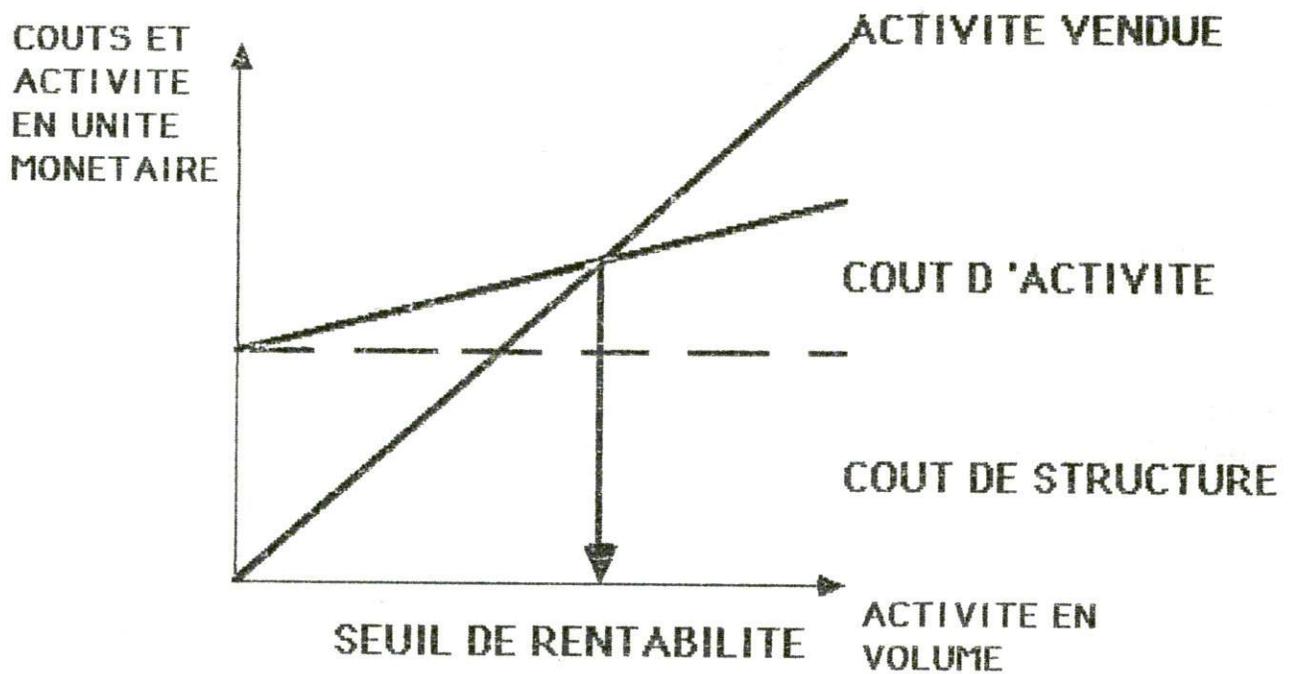
- au-dessous de ce niveau d'activité , l'entreprise accuse des pertes ;
- au-delà commencent , pour elle , les bénéfices .

L'analyse du seuil de rentabilité , par produit , peut entraîner des décisions quant :

- au choix , au développement , ou à la suppression d'un produit ;
- aux limites extrêmes des concessions commerciales possibles .

Le schéma n°4 illustre , de façon théorique , les 2 représentations possibles du seuil de rentabilité .

## SCHEMA N° 4 : 2 REPRESENTATIONS DU SEUIL DE RENTABILITE



.../...

### 2.3 Intérêts et limites

Le concept de prix de revient trouve toute sa justification dans sa souplesse et sa capacité d'adaptation aux nombreuses situations d'entreprise .

Néanmoins sa zone d'intervention reste limitée , dans la mesure où l'analyse des coûts :

- ne traite que le court terme ;
- se limite aux problèmes d'exploitation , de vente et surtout de production .

L'analyse des coûts demande donc à être intégrée dans l'ensemble plus vaste de la gestion budgétaire .

MODULE 5  
GESTION BUDGETAIRE

## DOCUMENT 5

### GESTION BUDGETAIRE : SOMMAIRE

#### 1. GESTION BUDGETAIRE : DEFINITIONS ET OBJECTIFS

1.1 Définitions

1.2 Objectifs

#### 2. PRINCIPES D'ELABORATION

2.1 Planification et décision

2.2 Décentralisation et communication

2.3 Coordination et cohérence

2.4 Contrôle et action

#### 3. DEMARCHE

3.1 Schéma général de mise en oeuvre

3.2 Phase 1 : Elaboration des prévisions générales

3.3 Phase 2 : Elaboration des propositions des services

3.4 Phase 3 : Etablissement d'un modèle d'ensemble

3.5 Phase 4 : Contrôle des réalisations

#### 4. CONCLUSION

4.1 Intérêts et limites

4.2 Gestion budgétaire et plan à moyen terme

.../...

## 1. GESTION BUDGETAIRE : DEFINITIONS ET OBJECTIFS

### 1.1 Définitions

Rappelons , tout d'abord , que le budget représente un état prévisionnel et contrôlé de recettes et dépenses .

Deux définitions peuvent être évoquées pour caractériser la gestion budgétaire :

- de façon générale :

La gestion budgétaire constitue un système de gestion prévisionnelle à court terme , comprenant prévisions à priori , puis contrôle à posteriori .

Cette gestion prévisionnelle s'accompagne le plus souvent d'une décentralisation des responsabilités .

- de façon plus précise :

La gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions , fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise .

A partir de ces prévisions , les responsables de l'entreprise reçoivent , après accord , des attributions - programme et moyens - en quantité et en valeur , pour une durée déterminée .

Un rapprochement a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de déterminer les différences qui en découlent .

L'explication et l'exploitation de ces écarts constituent le contrôle .

### 1.2 Objectifs

La gestion budgétaire a pour objectif de replacer les décisions à prendre , dans le cadre d'une planification cohérente à plus ou moins long terme .

La méthode budgétaire doit présenter les caractéristiques suivantes :

- quantifiée au niveau des programmes( production investissement , ventes , etc..) et au niveau des moyens ( trésorerie , financement , personnel , matière première , etc .. ) ;

.../...

- synthétique et s'étendant à l'ensemble de l'entreprise ( en ce sens , la méthode budgétaire se relie à la notion de modèle économique ) .

## 2. PRINCIPES D'ELABORATION

La gestion budgétaire doit donc fournir le cadre cohérent des choix contrôlé de l'entreprise .

Aussi , la conception dynamique du processus budgétaire doit-elle suivre les principes d'élaboration suivants :

- planification et décision ;
- décentralisation et communication ;
- coordination et cohérence ;
- contrôle et action .

### 2.1 Planification et décision

La planification représente un processus continu de préparation et de prise de décisions , grâce auquel le responsable évalue les diverses solutions possibles et leurs conséquences , organise la mise en oeuvre des choix effectués , puis en contrôle la réalisation .

La préparation des plans d'action , leur traduction en moyens nécessaires constituent les éléments essentiels de la planification .

### 2.2 Décentralisation et communication

La gestion budgétaire repose sur la décentralisation au travers :

- de l'adaptation du budget à l'organigramme réel de l'entreprise ( définition des missions et moyens des responsables ) ;
- du refus des budgets imposés sans concertation et , au contraire , par le développement de " contrats budgétaires " entre Direction et responsables .

Cet état d'esprit de décentralisation et de communication , s'il prévaut en entreprise , permet :

- une meilleure utilisation du potentiel créatif des responsables grâce à la participation de chacun ;

.../...

- une action plus rapide ;
- l'allégement des interventions hiérarchiques ;
- la diffusion d'un esprit de " responsabilité économique " .

### 2.3 Coordination et cohérence

La gestion budgétaire permet d'assurer :

- la cohérence dans le choix du programme d'activité ;
- la coordination entre responsables par la mise en évidence des chevauchements éventuels ;
- la cohérence entre plan à moyen terme et budget annuel .

### 2.4 Contrôle et action

La gestion budgétaire s'inscrit dans la logique du " contrôle " , pris dans le sens de " maîtrise de l'action " .

Nous retrouvons les concepts fondamentaux qui doivent prévaloir , lorsque l'entreprise est confrontée à une décision :

- prévision : étude préalable de la décision , possibilité et volonté de l'accomplir ;
- budgétisation : définition des objectifs et des moyens propres à les atteindre ;
- contrôle : écarts constatés entre objectifs et réalisations , explication et exploitation de ces écarts .

## 3. DEMARCHE

### 3.1 Schéma général de mise en oeuvre

La mise en place d'un processus budgétaire en entreprise passe , tout d'abord , par la réalisation de 2 préalables :

- préalable 1 :  
analyse des responsabilités réelles ( étude de poste ) et élaboration de l'organigramme de gestion ;

.../...

- préalable 2 :

analyse , par centre de responsabilité , des principales missions et activités ( points clefs de décision ) , puis mise en place d'une comptabilité de gestion( comptabilité analytique intégrée , par exemple ) .

Ces préalables étant réalisés , la mise en place d'une gestion budgétaire comporte 4 phases ( cf . schéma n° 1 ) :

Phase 1 : Elaboration des prévisions générales :

Choix du programme d'activité couvrant la période budgétaire retenue ( budget d'exercice , en général ) ;

Phase 2 : Elaboration des propositions des services :

Détermination des plans d'action et des prévisions budgétaires par centre de responsabilité ;

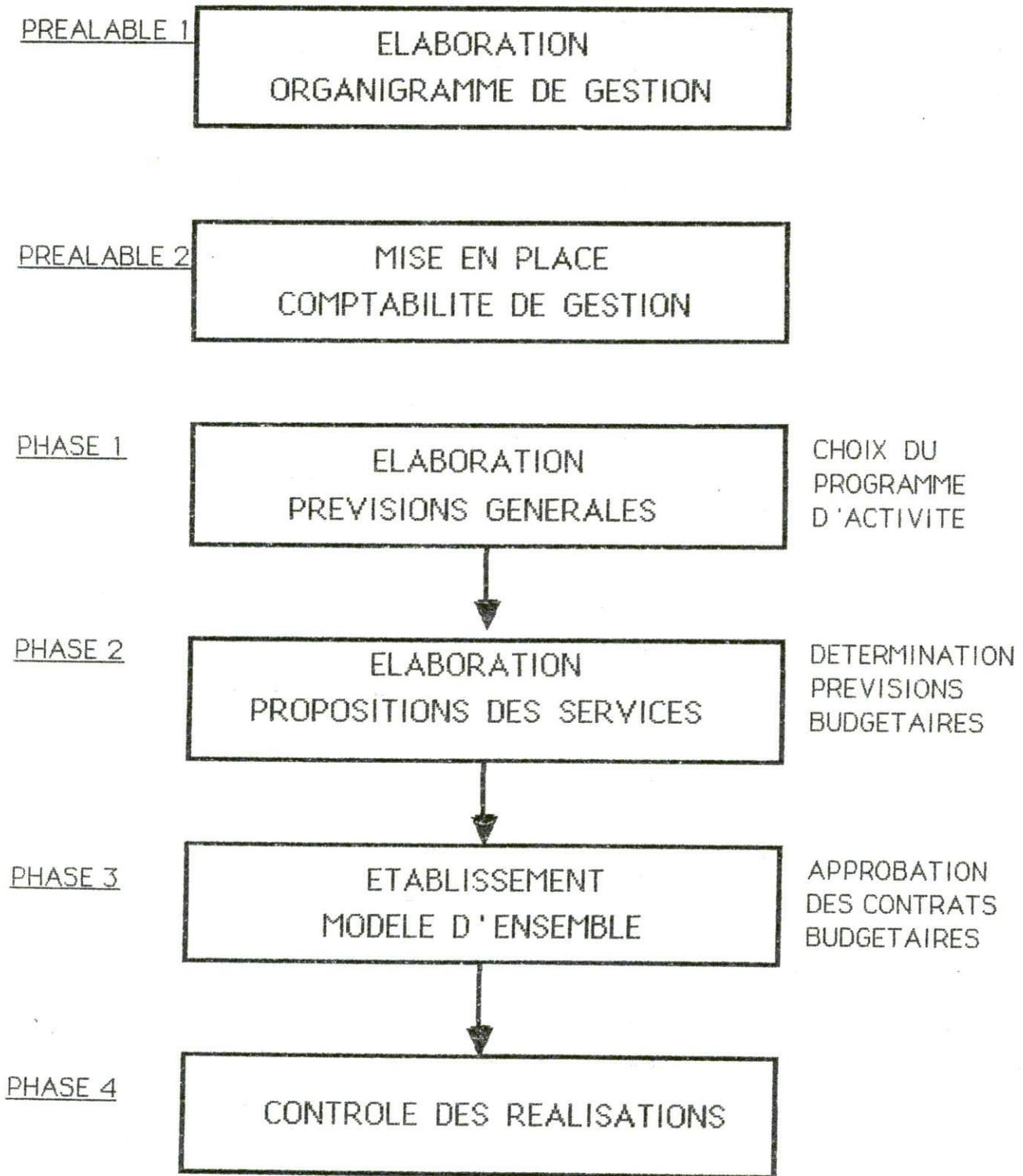
Phase 3 : Etablissement d'un modèle d'ensemble :

Approbation de ces prévisions budgétaires par le biais de " contrats budgétaires " établis entre la Direction et les responsables des centres de responsabilité ;

Phase 4 : Contrôle des réalisations .

.../...

## SCHEMA N ° 1 : SCHEMA GENERAL DE MISE EN OEUVRE



### 3.2 Phase 1 : Elaboration des prévisions générales

#### 3.2.1 Objectif

L'élaboration des prévisions générales a pour objectif de définir le programme d'activité de l'entreprise , qui constituera la base du budget à venir .

La définition des quantités vendues et du chiffre d'affaire réalisé constitue la pierre angulaire de tout processus budgétaire .

Cette phase doit se traduire par une note d'orientation , émise par la Direction , précisant principalement :

- le programme des ventes ( quantités )
- le budget des ventes ( quantités . prix ) .

#### 3.2.2 Mise en oeuvre

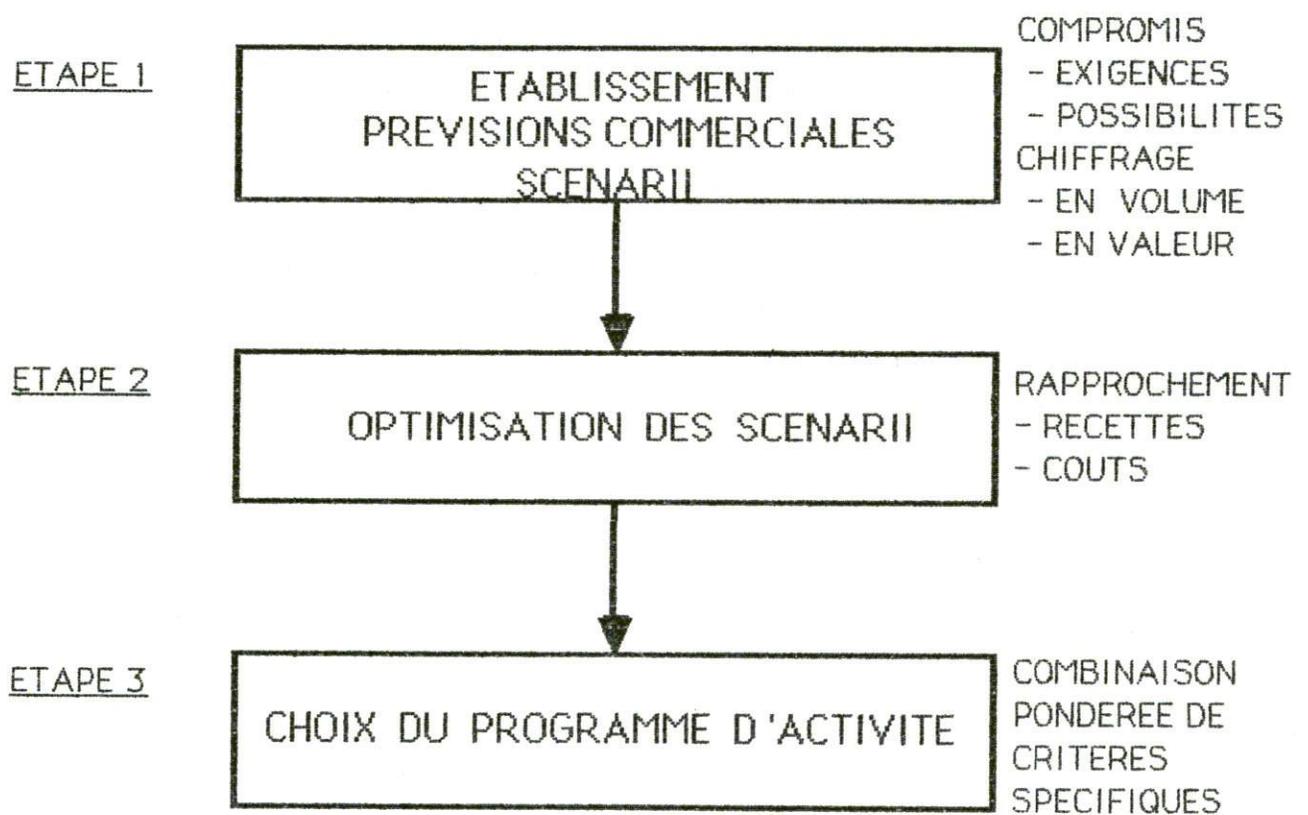
La démarche proposée , afin d'élaborer le programme prévisionnel d'activité , distingue 3 étapes ( cf . schéma n° 2 ) :

Etape 1 : Etablissement des prévisions commerciales sous forme de plusieurs scénarii ;

Etape 2 : Optimisation des scénarii ;

Etape 3 : Choix du programme d'activité .

.../...

SCHEMA N ° 2 : ETABLISSEMENT DES PREVISIONS COMMERCIALES

.../...

\* Etape 1 : Etablissement des prévisions commerciales

Les prévisions commerciales s'appuient sur l'ensemble des études et chiffrages qui permettent de déterminer le(s) marché(s) potentiel(s) de l'entreprise et les parts de marché auxquelles elle peut prétendre .

Ces prévisions sont exprimées sous la forme de différents scénarii , afin de prendre en compte diverses hypothèses d'activité (hypothèses hautes et basses , par exemple ) et comprennent :

- le programme des ventes ( chiffrage en volume ) ;
- le budget des ventes ( chiffrage en valeur ) .

Afin d'élaborer ces prévisions , il est nécessaire de tenir compte:

- de l'évolution globale du(des) marché(s) (conjuncture ,attente des clients , état de la concurrence , évolution possible des prix de vente , etc..) ;
- de la position " naturelle " de l'entreprise sur ce(s) marché(s) ( situation de monopole , d'oligopole , etc... ) ;
- de la stratégie de conquête de parts de marché de l'entreprise ;
- des contraintes spécifiques de l'entreprise ( capacité de production , réseau de distribution , organisation , etc... ) .

Les prévisions de ventes apparaissent donc comme un compromis entre des possibilités et des exigences .

Dans l'hypothèse où l'entreprise a défini un plan à moyen terme , ces prévisions commerciales doivent s'y intégrer et en représenter une adaptation détaillée pour la période concernée .

\* Etape 2 : Optimisation des scénarii

L'optimisation des différents scénarii s'effectue en rapprochant , pour chaque scénario , les recettes attendues des coûts correspondants de tous les services concernés ( production , commercial , administratif , etc.. ) .

.../...

.../...

### \* Etape 3 : Choix du programme d'activité

Le choix du programme d'activité optimal représente , pour l'entreprise , un choix économique et politique et s'effectue sur la base de critères propres à l'entreprise , tels que :

- rentabilité à court terme , à moyen terme ;
- expansion ;
- sécurité ;
- image de marque ;
- etc...

La combinaison pondérée des différents critères retenus permet de dégager le programme d'activité optimal .

## 3.3 Phase 2 : Elaboration des propositions des services

### 3.3.1 Objectif

L'élaboration des propositions des services a pour objectif de présenter , par fonction et par centre de responsabilité :

- les prévisions budgétaires , constituées des budgets de recettes et de dépenses ;
- les plans d'action .

Les prévisions budgétaires , exprimées en volume et en valeur , distinguent :

- les budgets d'activité qui concernent les services opérationnels ( commercial , production , approvisionnement , etc ... ) .
- les budgets de fonctionnement qui intéressent l'ensemble des activités de l'entreprise ( budget administratif et financier , etc... ) .

Ces propositions sont fonction de 3 éléments :

- orientations générales données par la Direction et traduites en budget de ventes ;
- expérience passée ( importance des moyens à mettre en oeuvre , liaison entre services , etc.. ) ;

- innovations et recherche de gains de productivité permettant d'améliorer le fonctionnement des services concernés ( par l'investissement notamment ).

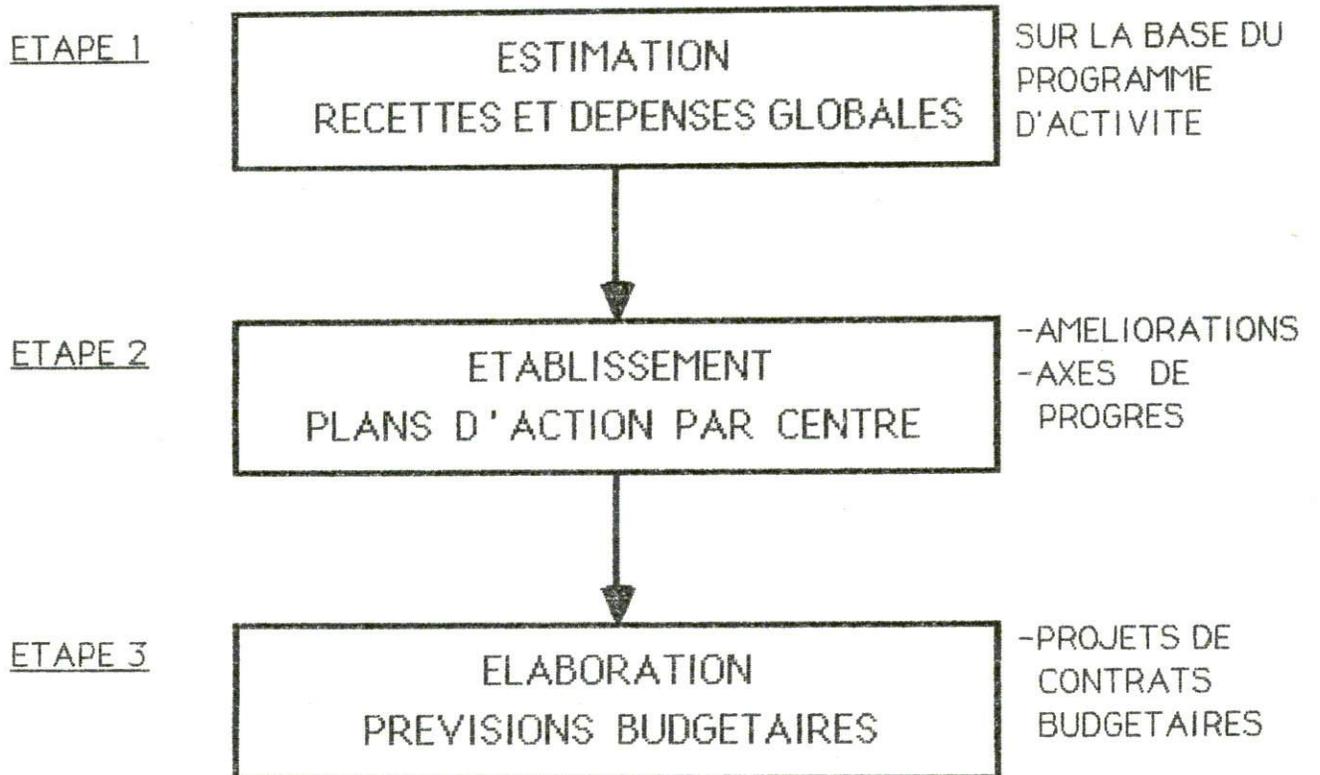
### 3.3.2 Mise en oeuvre

L'élaboration des propositions des services distingue 3 étapes ( cf schéma n° 3 ) :

Etape 1 : Estimation des recettes et dépenses globales correspondant à l'exécution du programme d'activité défini ;

Etape 2 : Etablissement des plans d'action par centre de responsabilité ;

Etape 3 : Elaboration des prévisions budgétaires .

SCHEMA N ° 3 : ELABORATION DES PROPOSITIONS DES SERVICES

.../...

\* Etape 1 : Estimation des recettes et dépenses globales

Cette estimation doit s'appuyer :

- pour les recettes , sur la politique de prix de vente définie par la Direction ;
- pour les dépenses , sur les hypothèses d'évolution de la conjoncture ( salaires , prix des matières premières , etc .. ) .

\* Etape 2 : Etablissement des plans d'action

En s'appuyant sur le programme d'activité défini par la Direction , chaque responsable de centre de responsabilité doit se demander :

- quel serait le coût de son activité , s'il ne changeait rien à ses méthodes de travail actuelles ;
- quel serait l'écart entre cette projection et son objectif , déterminé par l'enveloppe définie par la Direction ;
- par quels moyens combler cet écart , s'il existe .

La recherche des solutions correspondantes comporte 2 aspects :

- recherche de l'amélioration des activités courantes par des moyens de " détail " ;
- recherche de changements relativement importants , qui constitueront des axes de progrès , décrits sous forme de plans d'action spécifiques ( résultats attendus , moyens nécessaires , responsabilités engagées , etc.. ) .

\* Etape 3 : Elaboration des prévisions budgétaires

Les budgets de chaque centre de responsabilité représentent bien plus qu'un exercice de comptabilité prévisionnelle et doivent , en fait , correspondre à des projets de " contrats budgétaires " entre Direction et responsables .

Ces contrats budgétaires comprennent tous les éléments qui permettent d'apprécier , en prévisions , et de juger , en résultats , la gestion d'un centre de responsabilité :

.../...

- rappel du cadre d'activité ;
- prévisions d'activité en volume et en valeur ;
- résultats chiffrés prévus : recettes , dépenses et profits ,  
éclatés par période , pour faciliter le contrôle ;
- objectifs de qualité ;
- plans d'action spécifiques .

Ainsi , les budgets représentent l'expression financière des plans d'action à court terme des responsables et constituent :

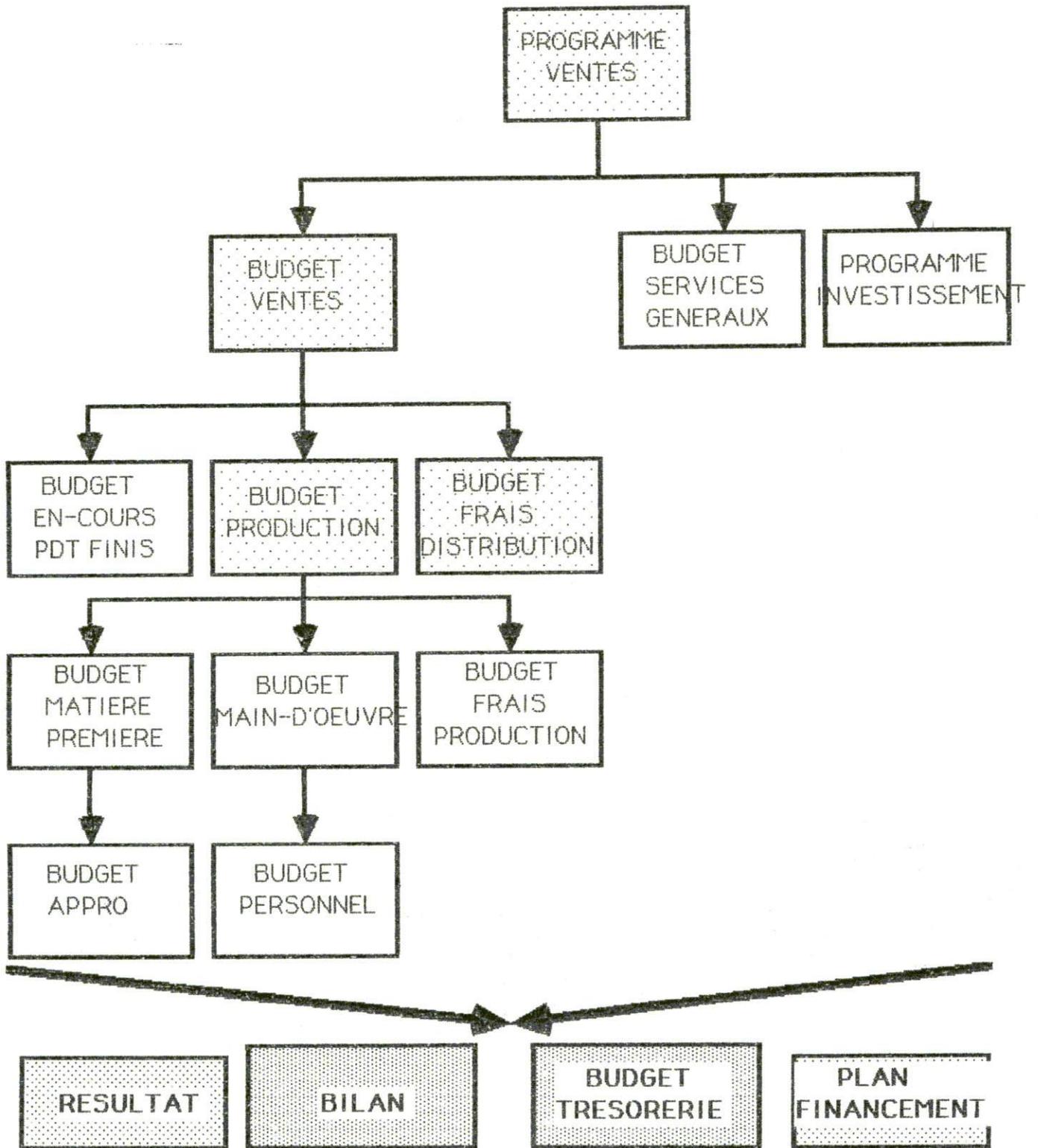
- un contrat établi avec la Direction ;
- une autorisation de dépenses ;
- une référence pour apprécier les résultats.

L'enchaînement des différentes propositions des services s'effectue comme suit ( cf . schéma n° 4 ) :

- L'évolution des ventes - à long terme - commande :
  - le programme d'investissement ;
  - le plan de financement .
- L'évolution des ventes - à moyen et court terme - permet d'établir :
  - le budget des ventes et des frais de distribution ;
  - le budget de production ( et par différence avec les ventes , le budget des en-cours et des produits finis ) .
- Le budget de production permet , à son tour , de définir :
  - le budget des matières premières et le budget des approvisionnements ;
  - le budget de la main-d'oeuvre directe , et plus généralement , le budget du personnel ;
  - le budget des frais de production .
- Enfin , est établi le budget des services généraux , recouvrant la Direction et les services fonctionnels .
- Ces différents budgets permettent alors d'établir le budget de trésorerie .

.../...

SCHEMA N ° 4 : ENCHAINEMENT DES PROPOSITIONS DES SERVICES



...

### 3.3.3 Remarques

Afin de mieux percevoir les modalités de préparation des contrats budgétaires , nous allons envisager les budgets suivants :

- budget commercial ;
- budget de production ;
- budget administratif et financier .

#### \* Budget commercial

Le budget commercial comporte 2 parties étroitement liées :

- le budget des recettes ;

Les prévisions de recettes , établies de façon globale au niveau du programme d'activité , doivent être affinées et réparties , en volume et en valeur , selon les différents centres d'intérêt de l'entreprise :

- par type de produits ,
- par zone de vente ,
- par responsable ,
- par période de temps , afin de permettre un contrôle périodique des prévisions .

Cette étape de prévisions commerciales soulève éventuellement quelques difficultés au niveau :

- de distorsions volume /prix de vente ;
- de distorsions de structure .

- budget des dépenses

Ce budget répond à l'équation économique :

programme de ventes ---> activité du service ----> frais .

Le budget des dépenses commerciales se compose des frais relatifs aux postes suivants :

- administration commerciale ;
- études commerciales ;
- promotion des ventes et publicité ;

.../...

- exécution des ventes ;
- expéditions et livraisons ;
- service après-vente ;
- etc .....

#### \* budget de production

Le budget de production se compose :

- essentiellement , du budget de dépenses de production ;
- le cas échéant , du budget des recettes pour les travaux effectués pour des tiers .

A partir du programme des ventes , le responsable de la production établit son programme de production en tenant compte des stocks et des en-cours éventuels , et calcule :

- la charge de chaque atelier ( organisation de la production , taux d'utilisation des capacités , etc ... ) ;
- les coûts directs de production ( main-d'oeuvre directe , matière première , etc..) sur la base des coûts standards préétablis ;
- les autres frais de production :
  - personnel d'encadrement ;
  - charges d'entretien des machines ;
  - nouveaux investissements ;
  - approvisionnement ;
  - etc ....

#### \* Budget administratif et financier

Le budget administratif et financier comporte les principales dépenses suivantes :

- budget des charges de structure ( amortissements , charges financières , etc... ) ;
- budget des services généraux :
  - Direction ;
  - gestion du personnel ( et en particulier budget formation ) ;
  - comptabilité ;
  - secrétariat , etc ...

.../...

L'établissement de ce budget est caractérisé par les éléments suivants :

- il n'existe généralement pas d'unité d'oeuvre permettant de mesurer l'activité , et donc les besoins ;
- ce budget comporte essentiellement des frais de personnel ;
- son élaboration est plus une question d'estimation que de prévision .
- Ces prévisions budgétaires ne peuvent être établies qu'une fois connus les besoins des fonctions " commercial et production " .

### 3.4 Phase 4: Etablissement d'un modèle d'ensemble

#### 3.4.1 Objectif

L'établissement du modèle d'ensemble permet d'obtenir un plan de marche précis et détaillé pour l'entreprise et pour chacun des centres de responsabilité .

Cette phase se traduit par les documents suivants :

- compte d'exploitation et bilan prévisionnels ;
- budgets d'investissement et de financement ;
- plan de trésorerie ;
- contrats budgétaires approuvés par centre de responsabilité .

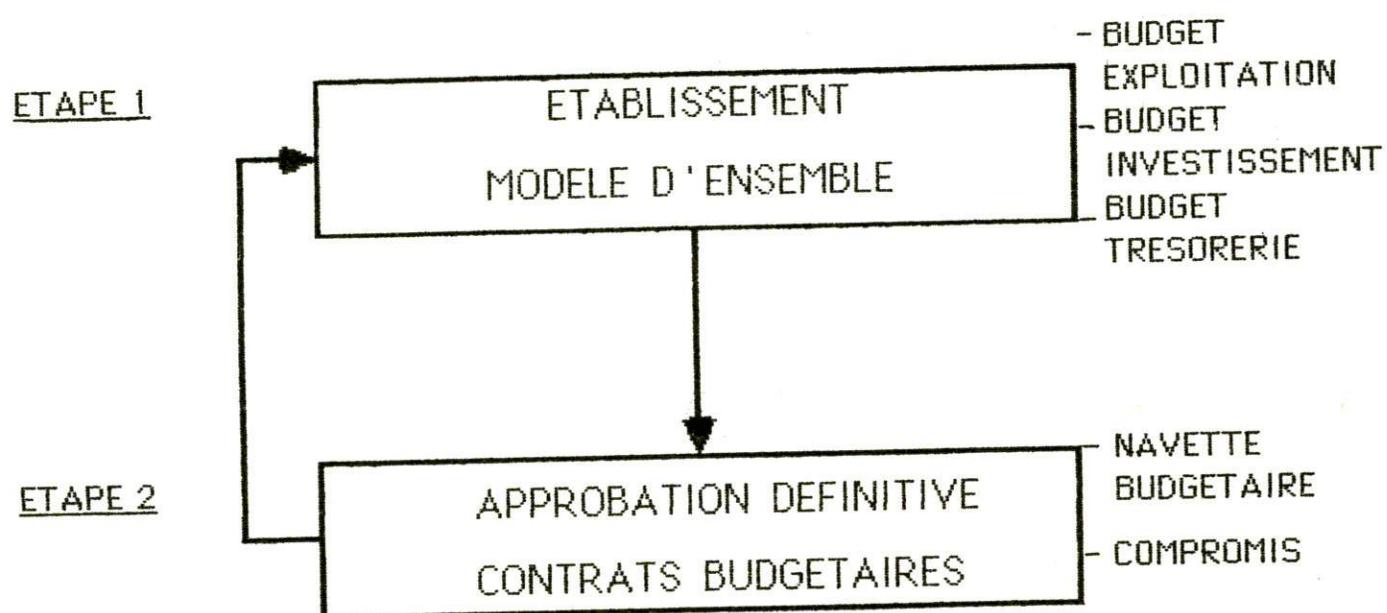
#### 3.4.2 Mise en oeuvre

La démarche proposée comporte 2 étapes ( cf . schéma n°5 ) :

Etape 1 : Etablissement du modèle d'ensemble ;

Etape 2 : Approbation définitive des contrats budgétaires .

.../...

SCHEMA N ° 5 : ETABLISSEMENT DU MODELE D'ENSEMBLE

.../...

\* Etape 1 : Etablissement du modèle d'ensemble

La consolidation des différents budgets partiels permet d'établir un modèle de l'entreprise qui présente , outre les propositions déjà faites , les répercussions prévisibles sur la trésorerie et le financement , le résultat d'exploitation et le résultat net qui en découlent , et enfin le bilan .

Ce modèle repose donc sur les équations comptables qui permettent de relier les postes les uns aux autres :

- budget des ventes - budget de fonctionnement = résultat d'exploitation .
- coût de production + frais + bénéfice = ventes

Il prend appui également sur les équations économiques qui traduisent l'expérience passée , l'action des responsables et la politique de l'entreprise :

- budget des ventes ( facturation ) ---> budget de trésorerie ( recouvrement )
- programme de ventes ---> stocks de produits finis ---> programme de production

Le budget général de l'entreprise comprend donc :

- le budget global d'exploitation ;
- les budgets d'investissement et de financement ;
- le budget de trésorerie ;
- et éventuellement , un programme de recrutement et de formation .

Le budget d'exploitation doit comporter :

- le rappel du programme d'activité ;
- les principaux plans d'action ;
- le compte d'exploitation et le bilan prévisionnels .

Le budget d'investissement traite séparément :

- les investissements ordinaires ou courants qui sont approuvés dans le cadre des contrats budgétaires ;
- les investissements extraordinaires ou exceptionnels qui sont inscrits au programme d'investissement mais ne seront retenus qu'après les études de faisabilité démontrant leur rentabilité .

.../...

Parallèlement , est établi le plan de financement de ces différents investissements ( recours à l'autofinancement , à l'augmentation de capital, au crédit moyen terme , au crédit long terme , aux subventions ).

Le budget de trésorerie , qui conclut l'ensemble des documents , a pour objectifs :

- d'assurer la sécurité financière de l'entreprise , grâce à l'équilibre permanent des encaissements ( règlements des clients , etc...) et des décaissements ( salaires , achats , autres frais , remboursements d'emprunts , investissements , etc.. ) .
- de contribuer à la rentabilité d'exploitation , en permettant cet équilibre dans les meilleures conditions économiques par l'établissement d'un plan d'action de trésorerie ( recours au crédit à court terme , etc.. ) .

\* Etape 2 : Approbation définitive des contrats budgétaires

Dans la majorité des cas , le modèle d'ensemble ainsi constitué n'est pas satisfaisant tel quel : rentabilité insuffisante , structure du bilan déséquilibrée , excès de frais de fonctionnement , etc...

Il est alors nécessaire de recourir au processus de la " navette budgétaire " : Les propositions sont retournées aux différents services concernés afin de procéder aux rectifications et ajustements nécessaires , sur la base des orientations définies par la Direction ( développement de certaines ventes plus rentables , étalement dans le temps des propositions d'investissements , compression de frais , etc...).

Ce processus de la navette budgétaire est particulièrement difficile car il résulte de compromis entre :

- l'optique globale ( Direction ) et les vues partielles ( responsables ) ;

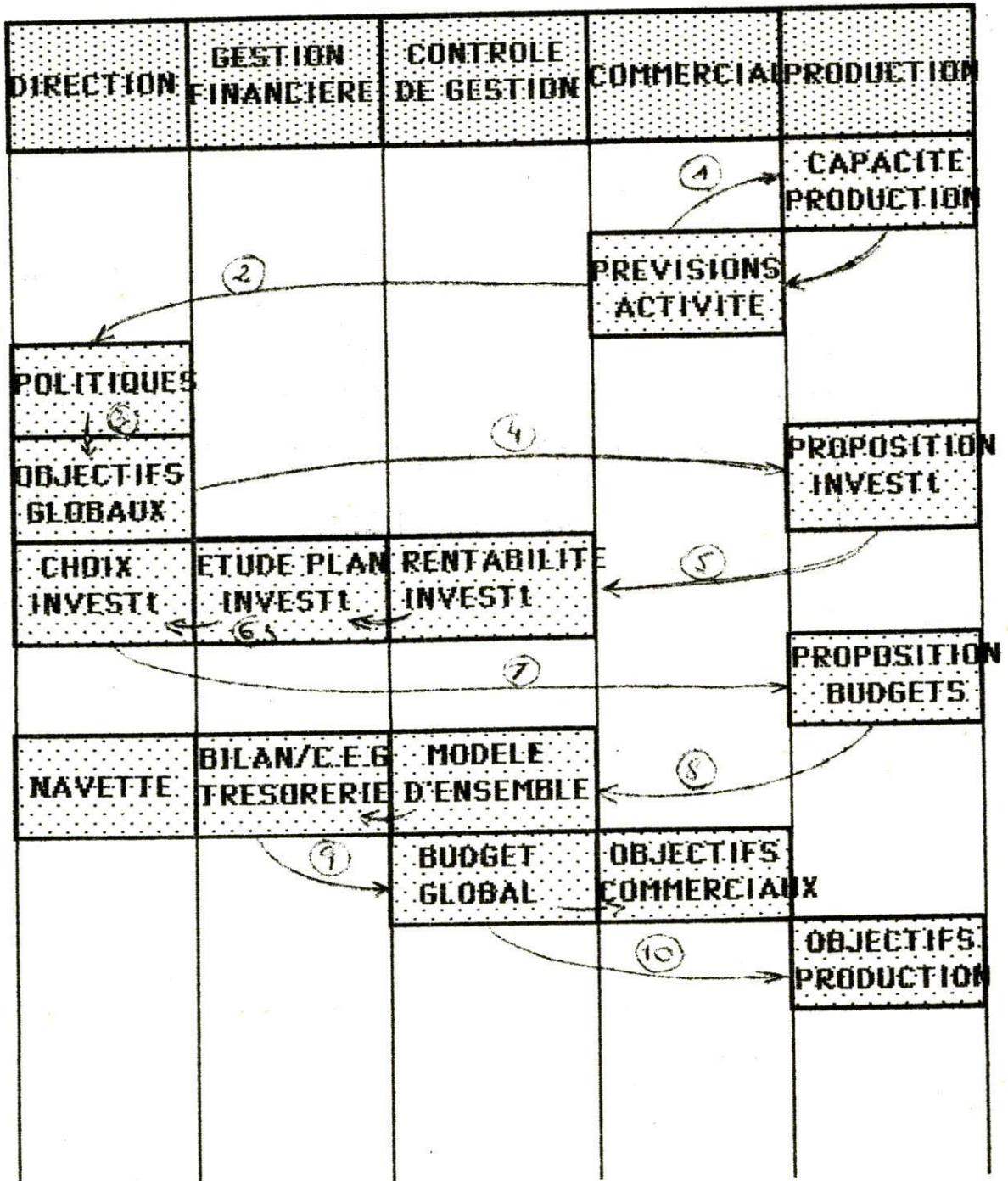
.../...

- le long et moyen terme ( investissements ) et le court terme ( équilibre budgétaire ) ;
- la participation ( propositions des services ) et l'autorité ( Direction ) .

Une fois ces réitérations achevées ,le modèle de l'entreprise , finalement accepté par la Direction , vaut approbation des différents contrats budgétaires le constituant .

Le schéma n° 6 suivant illustre , de façon synthétique , un exemple de procédure budgétaire .

SCHEMA N ° 6 : EXEMPLE DE PROCEDURE BUDGETAIRE



...

### 3.5 Phase 4 : Contrôle budgétaire des réalisations

#### 3.5.1 Objectifs

Le contrôle des réalisations a pour objectifs de :

- contrôler les résultats chiffrés globaux et par centre de responsabilité ( évolution de l'activité en volume et en valeur );
- mesurer le degré de réalisation des actions de progrès prévues au sein du budget ;
- prendre les mesures correctives nécessaires .
- poursuivre le dialogue entre la Direction et les responsables , et jouer le rôle d'un outil de communication interne de l'entreprise .

#### 3.5.2 Mise en oeuvre

Pris dans le sens budgétaire , le contrôle doit être une procédure :

- d'information , par la constatation des écarts entre réalisations et prévisions ;
- d'explication objective des écarts constatés ;
- de prise de décision : incitation à remédier à ces écarts , ou à juger de leurs limites acceptables dans le contexte budgétaire .

Ces décisions suivant leur importance peuvent se classer en :

- ajustements ou adaptations des moyens pour atteindre les objectifs fixés ;
- modifications des objectifs , lorsque l'évolution de la situation en rend la réalisation impossible .

## 4. CONCLUSION

.../...

## 4. CONCLUSION

### 4.1 Intérêts et limites

La gestion budgétaire comporte plusieurs aspects positifs :

- système complet , englobant tous les secteurs d'activité de l'entreprise , opérationnels ou non ;
- système se fondant sur l'analyse ( budgets partiels ) et sur la synthèse ( compte d'exploitation et bilan prévisionnels ) ;
- système intégrant la notion de prix de revient lors du calcul des frais de production .

Néanmoins , il s'agit d'une procédure lourde , difficile à mettre en place , à manier et à modifier .

Cependant , la gestion budgétaire vaut surtout par l'autonomie de gestion qu'elle confère aux responsables , autonomie encadrée par la Direction .

Cette indépendance encadrée marque à la fois l'intérêt et les limites de son utilisation . C'est l'existence , entre la base ( exécution ) et la Direction , de relais ( responsables ) doués d'autonomie qui justifie une telle procédure .

### 4.2 Gestion budgétaire et plan à moyen terme

La gestion budgétaire trouve toute sa justification lorsqu'elle s'intègre à un plan à moyen terme ( plan d'entreprise ) .

En effet , il est nécessaire de compléter la procédure à court terme de gestion budgétaire , qui se limite à la recherche d'une utilisation optimale des moyens existants , par une planification à plus long terme permettant une remise en cause de l'ensemble des moyens , afin de :

- choisir et préparer l'avenir de l'entreprise ;
- résoudre dans les meilleures conditions les problèmes qui limitent l'efficacité de l'entreprise dans le présent .

Le budget se présente alors comme le complément nécessaire du plan à moyen terme :

- dont il découle ;
- qu'il permet de réaliser et de contrôler .

.../...

**MODULE 6**  
**TABLEAU DE BORD DE GESTION**

DOCUMENT 6

## TABLEAU DE BORD : SOMMAIRE

1. TABLEAU DE BORD : DEFINITIONS ET OBJECTIFS

- 1.1. Domaine d'étude
- 1.2. Définitions
- 1.3. Objectifs
- 1.4. Tableau de bord et outils de gestion

2. PRINCIPES D'ELABORATION

- 2.1. Principes généraux
- 2.2. Sélection des indicateurs

3. DEMARCHE

- 3.1. Elaboration du Tableau de bord
- 3.2. Phase 1 : Etablissement de l'organigramme de gestion
- 3.3. Phase 2 : Détermination des points clefs de décision
- 3.4. Phase 3 : Choix des indicateurs caractéristiques
- 3.5. Phase 4 : Recherche des sources d'information
- 3.6. Phase 5 : Construction et exploitation du Tableau de bord

4. CONCLUSION

- 4.1. Intérêts et limites
- 4.2. Tableau de bord, outil de gestion prévisionnelle

## 1. TABLEAU DE BORD : DEFINITIONS ET OBJECTIFS

### 1.1. Domaine d'étude

Le terme "TABLEAU DE BORD" recouvre des conceptions très diverses, qui peuvent être regroupées en 4 types principaux :

- Les tableaux de bord financiers ;
- Les systèmes d'information automatisés ;
- Les synthèses de contrôle budgétaire ;
- Les tableaux de bord de gestion .

Dans le cadre de ce séminaire, nous nous intéresserons uniquement aux TABLEAUX DE BORD DE GESTION.

### 1.2. Définitions

Le tableau de bord peut être défini comme suit :

- de manière générale, le tableau de bord représente un document administratif de gestion, réunissant un ensemble d'informations destiné à un responsable.
- plus précisément, il correspond à la synthèse périodique chiffrée des principales informations nécessaires au responsable pour orienter, à court terme, l'activité des personnes placées sous son contrôle vers le meilleur emploi des moyens mis à disposition.

Le Tableau de bord représente donc un système d'information organisé, destiné à faciliter l'exercice des responsabilités dans l'entreprise .

### 1.3. Objectifs

Le tableau de bord a pour objectifs essentiels :

- de faciliter l'obtention de renseignements;
- de présenter les informations de manière claire et synthétique sous la forme d'indicateurs ;
- d'opérer un rappel périodique des aspects économiques les plus importants de la gestion;
- et partant, de faciliter la prise de décisions en fonction des politiques et objectifs établis.

Ces différents rôles (donner une information et servir l'action) imposent que les indicateurs soient pourvus des normes indispensables pour permettre une lecture critique.

Le tableau de bord doit donc indiquer des tendances, dégager des anomalies, faire apparaître des écarts.

#### 1.4. Tableau de bord et outils de gestion

Le tableau de bord de gestion se présente comme un instrument d'action à court terme, d'établissement rapide, étroitement lié à la définition des points clefs de décision et des responsabilités dans l'entreprise.

Aussi le tableau de bord doit-il sélectionner un nombre limité d'indicateurs caractéristiques, correspondant aux responsabilités et problèmes essentiels.

Il ne se confond donc pas avec aucun autre outil de gestion existant dans l'entreprise (comptabilités générale et analytique, gestion budgétaire, statistiques, ratios) mais s'appuie cependant sur tous ces outils qui lui fournissent l'essentiel des données.

## 2. PRINCIPES D'ELABORATION

### 2.1. Principes Généraux

Le tableau de bord a pour finalités principales de :

- constituer une synthèse d'informations à tous niveaux;
- permettre une sélection d'actions rapides et efficaces.

Aussi la constitution du tableau de bord de gestion doit-elle suivre les principes suivants :

- s'adapter à l'organisation existante de l'entreprise et non l'inverse ;
- jouer le rôle de révélateurs des défauts d'organisation ;
- organiser les flux d'informations de gestion, ascendants et descendants, des niveaux d'exécution vers les niveaux de décision pour :
  - connaître les faits;
  - en sens inverse, réguler l'emploi des ressources .

## 2.2. Sélection des indicateurs

Conçu pour l'action rapide, le tableau de bord est bâti :

- sur une claire définition des responsabilités;
- sur une sélection raisonnée d'indicateurs utiles.

### 2.2.1. Adaptation aux responsabilités dans l'entreprise

L'établissement d'un tableau de bord exige, au préalable, la mise en évidence d'une organisation suffisamment claire et cohérente pour que les principales responsabilités puissent être définies.

Ainsi les tableaux de bord, établis aux différents niveaux de l'organigramme, ne doivent contenir que les informations nécessaires :

- à l'exercice par chaque responsable de ses attributions :
  - . contrôle de l'activité propre ;
  - . contrôle des activités déléguées ;
- à la présentation de ses résultats au niveau supérieur.

### 2.2.2. Sélection d'indicateurs caractéristiques

Il est important, pour atteindre l'efficacité, de ne suivre que les indicateurs caractéristiques, en nombre limité.

Ces indicateurs doivent distinguer :

#### \* Les informations systématiques

Ces informations peuvent être des indicateurs de 2 ordres :

- indicateurs de résultats, correspondant aux missions et objectifs principaux:
  - . quantités : volume de l'activité à réaliser ;
  - . recettes : recettes correspondantes ;
  - . dépenses : dépenses correspondant aux moyens mis en oeuvre
- indicateurs de moyens : composantes détaillées ou moyens correspondants aux 3 indicateurs de résultats.

Cependant, pour limiter le nombre d'indicateurs, il est nécessaire de centrer le tableau de bord sur les seules informations :

- exploitables, c-à-d. susceptibles de conduire à des décisions de gestion dans le court terme.
- relatives à des "points clefs" dont l'importance se mesure au "poids" qu'ils ont sur les résultats.

\* Les informations exceptionnelles

Ces informations correspondent à des "situations" exceptionnelles, favorables ou défavorables, et doivent venir en complément des informations systématiques .

\* Les informations latérales

Il se peut que d'autres informations soient utiles et même nécessaires pour permettre de remplir correctement une mission :

- informations sur les activités convergentes, dans les cas où plusieurs activités apparaissent complémentaires pour la réalisation d'un objectif (commercial et production par ex.)
- informations sur l'environnement : évolutions économiques par pays, branche, etc...

Cependant, le tableau de bord ne vise pas à se substituer à toutes les informations et à tous les échanges de données qui doivent alimenter la vie de l'entreprise.

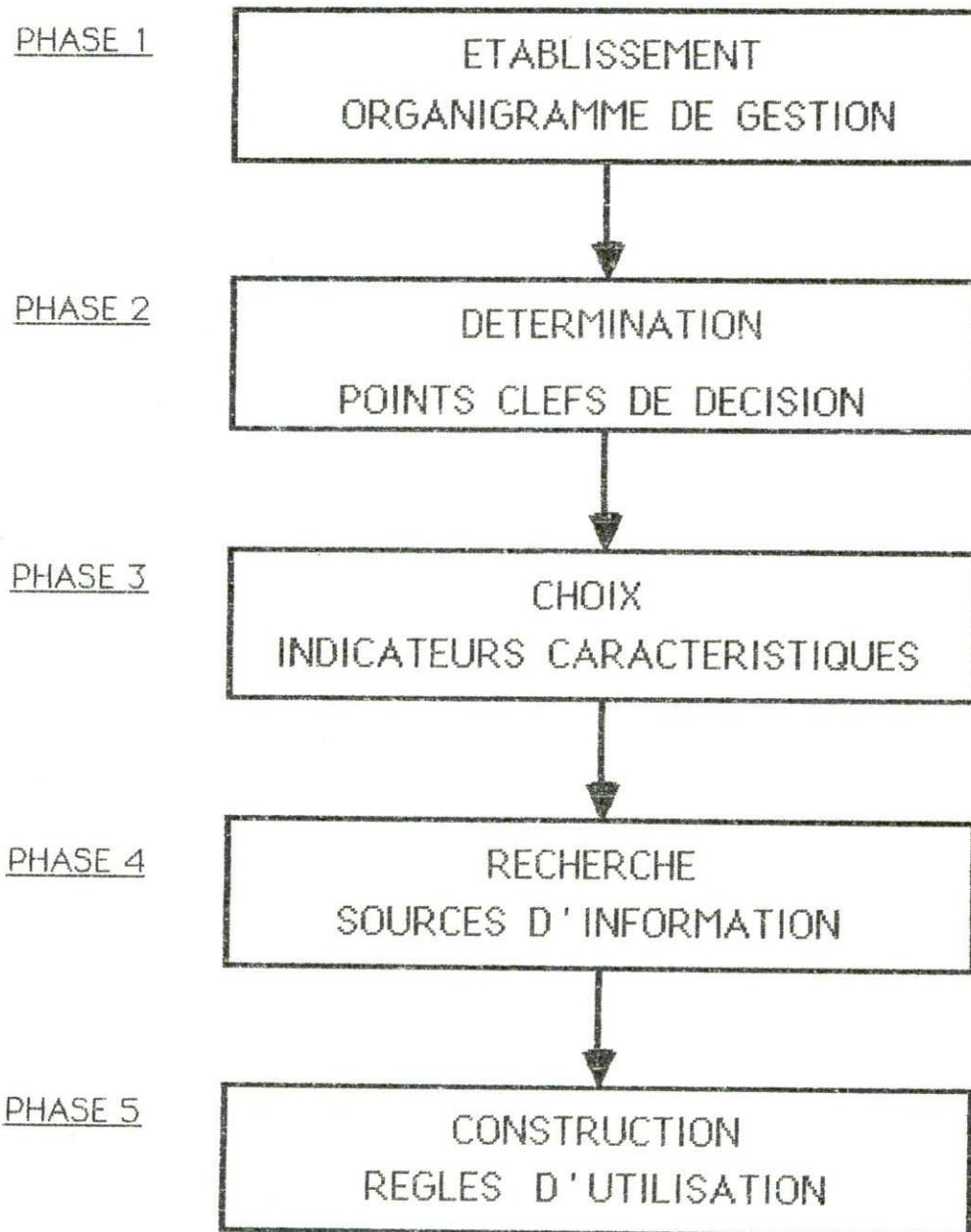
Il doit demeurer une synthèse des seules informations essentielles à la prise de décisions rapides dans le court terme, et être relayé par d'autres sources d'informations pour l'étude plus approfondie des problèmes particuliers ou de décisions entraînant des conséquences à moyen terme.

### 3. DEMARCHE

#### 3.1. Elaboration du tableau de bord

L'élaboration des Tableaux de bord comprend 5 phases (cf. schéma n° 1 )

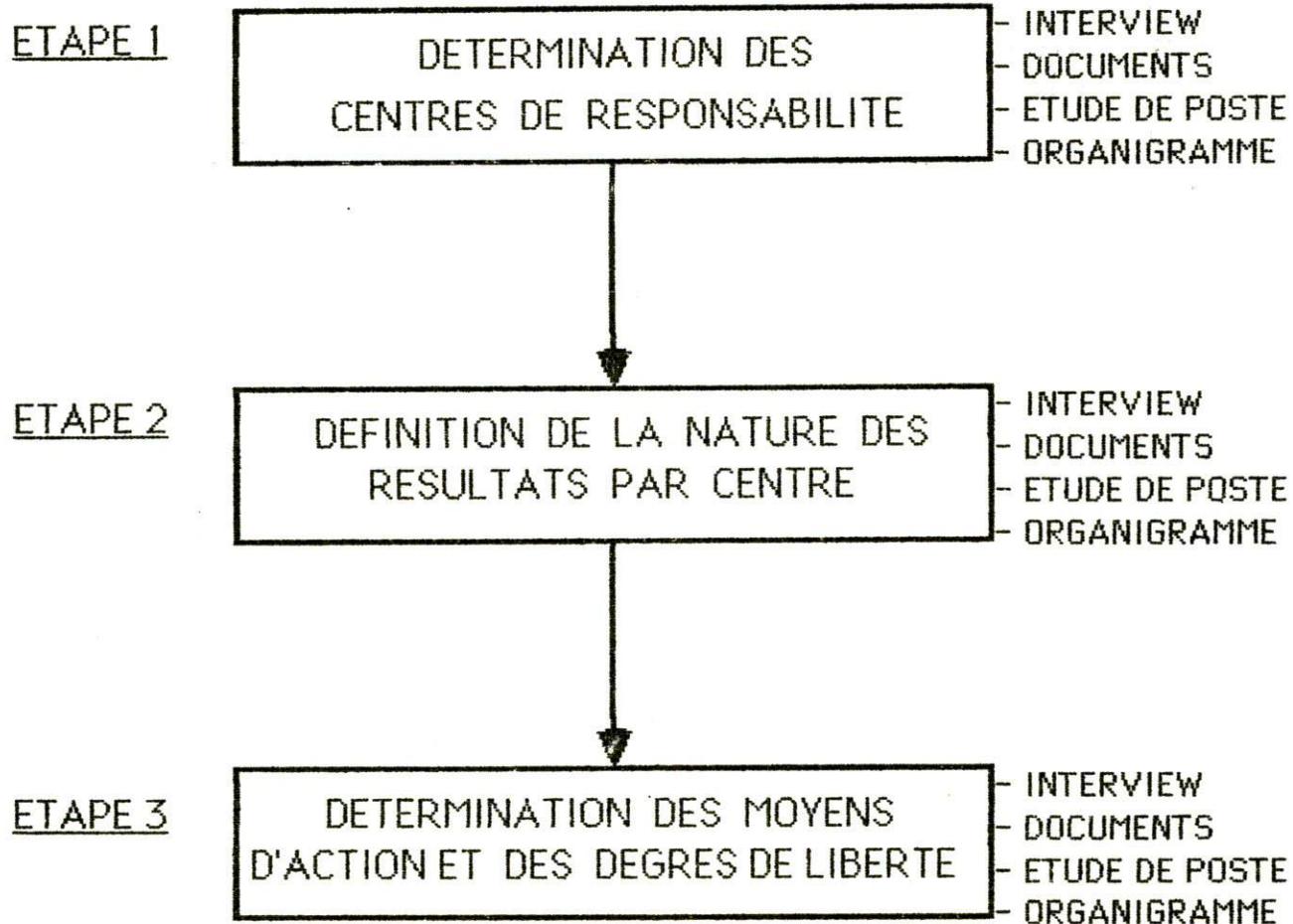
- Phase 1 : Etablissement de l'organigramme de gestion
- Phase 2 : Détermination des points clefs de décision
- Phase 3 : Choix des indicateurs caractéristiques
- Phase 4 : Recherche des sources d'information et collecte des informations
- Phase 5 : Construction et règles d'utilisation du tableau de bord

SCHEMA N° 1 : ELABORATION DU TABLEAU DE BORD

.../...

### 3.2. Phase 1: Elaboration de l'organigramme de gestion

La mise en place d'un tableau de bord s'appuie sur la définition des responsabilités réelles en entreprise telle qu'elle a été présentée au § 2 du document n° 3 ( cf. schéma n° 2 )

SCHEMA N° 2 : MISE EN OEUVRE DE L'ORGANIGRAMME DE GESTION

.../...

### 3.3. Phase 2 : Détermination des points clefs de décision

#### 3.3.1. Définition

Les points clefs de décision dans un organigramme de gestion correspondent aux missions et objectifs principaux de l'organisation conditionnant les résultats de l'entreprise, sa croissance et sa rentabilité.

#### 3.3.2. Objectifs

La mise en évidence des points clefs de décision a pour objectifs :

- de concentrer l'attention des responsables sur l'essentiel ;
- de constituer des bases de référence pour la réflexion et les décisions ;
- de guider, enfin, la construction matérielle du tableau de bord.

#### 3.3.3. Mise en oeuvre

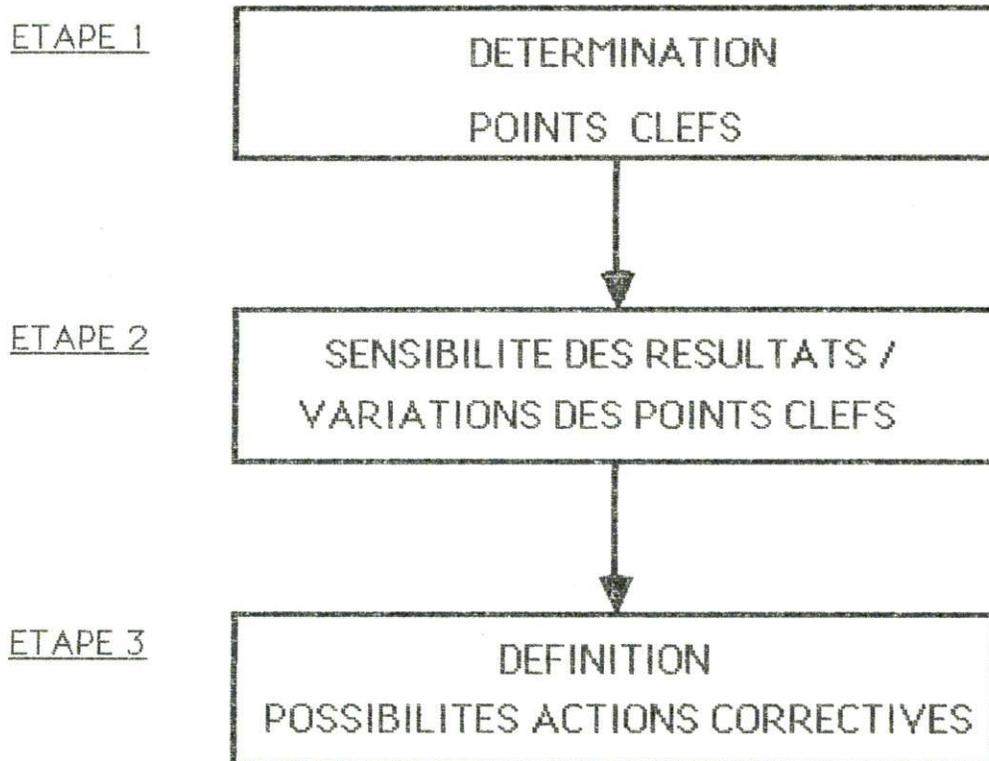
La recherche des points clefs de décision s'effectue selon les étapes suivantes ( cf . schéma n° 3 ):

- Etape 1 : Détermination des points à contrôler en priorité ;

Cette détermination, effectuée de manière qualitative, s'appuie sur le couple missions principales/objectifs généraux (de résultats et/ou de moyens) définis précédemment.

- Etape 2 : Mesure de la sensibilité des résultats de l'entreprise aux variations de ces points clefs (Recettes/Dépenses).
- Etape 3 : Définition des possibilités d'actions correctives à court terme relatives à chacun des points clefs.

Le croisement de ces 3 étapes permet de déboucher sur la liste des points clefs. Leur mise en oeuvre suit le même processus que décrit en § 323.

SCHEMA N° 3 : DETERMINATION DES POINTS CLEFS DE DECISION

.../...

### 3.4. Phase 3 : Choix des indicateurs caractéristiques

#### 3.4.1. Définition

Un indicateur est une information, généralement chiffrée, choisie pour rendre compte, à intervalles rapprochés, de l'exécution d'une mission.

#### 3.4.2. Objectifs

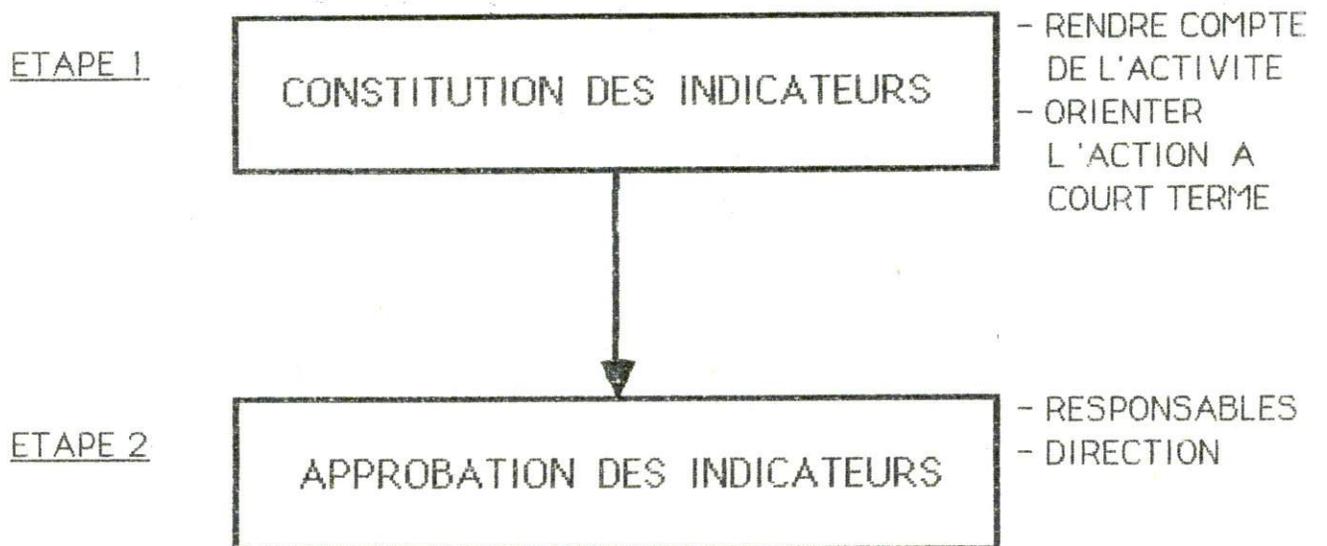
Le choix des indicateurs caractéristiques a pour objectifs :

- d'identifier les indicateurs permettant de rendre compte de l'activité des responsables;
- d'orienter l'action à court terme par le contrôle des points clefs;

#### 3.4.3. Mise en oeuvre

Le choix des indicateurs suit le processus suivant( cf. schéma n° 4):

- Etape 1 : Constitution des indicateurs adaptés aux points clefs de décision (c-à-d aux missions et objectifs correspondants) ;
- Etape 2 : Diffusion et approbation des indicateurs ainsi définis après prise en compte des remarques et ajustements éventuels.

SCHEMA N° 4 : CHOIX DES INDICATEURS CARACTERISTIQUES

### 3.4.4. Remarques sur la constitution des indicateurs

#### \* Remarque 1 : Principes de base

La constitution et le choix des indicateurs doit respecter quelques principes de base.

#### 1. Participation des responsables de l'entreprise

La constitution et le choix des indicateurs s'effectuent avec le concours des responsables, dont ils mesurent les activités et performances.

#### 2. Définition des activités à caractériser dans le tableau de bord

Il est nécessaire de déterminer les activités dont l'évolution peut influencer l'un des points clefs définis précédemment :

- activité propre du responsable;
- activités déléguées;
- activités convergentes, qui placées sous des responsabilités distinctes, concourent à la réalisation d'un objectif commun;
- activités extérieures, environnement.

#### 3. Test des indicateurs

Il est nécessaire de tester les indicateurs afin de s'assurer :

- qu'ils sont adaptés aux objectifs poursuivis;
- qu'ils possèdent les qualités nécessaires

En effet, les indicateurs prévus doivent satisfaire à un certain nombre de critères :

- fiabilité ( fidélité et objectivité ) :
  - . par rapport à l'importance et au sens de variation;
  - . dans le temps et l'espace;
  - . à l'égard des utilisateurs;
- rapidité et facilité d'obtention des données( délai de mise à jour ) :
  - un délai de 10 jours doit représenter l'objectif visé pour la mise à jour du tableau de bord.

.../...

- additivité  
passant d'un niveau inférieur à un niveau supérieur, les indicateurs en valeur, et si possible en quantité doivent pouvoir s'agréger dans des indicateurs synthétiques.
- simplicité

\* Remarque 2 : Caractéristiques des indicateurs

1. Nature des indicateurs

Deux catégories d'indicateurs peuvent être définies :

- indicateurs de résultats qui mesurent le niveau de réalisation de la mission :
  - . mesures en volume : quantité, production;
  - . mesures en valeur : recettes et dépenses correspondantes.
- indicateurs d'utilisation des moyens:
  - . en fonction de la production : productivité;
  - . en fonction de la capacité de production : taux d'utilisation de la capacité.

2. Périodicité

La périodicité peut être journalière, hebdomadaire, mensuelle, ou annuelle.

A cet égard il est nécessaire de prendre en compte les problèmes d'additivité lorsqu'on souhaite consolider un indicateur sur plusieurs périodes.

3. Forme des indicateurs

L'expression d'un indicateur peut prendre la forme :

- d'une valeur absolue ;
- d'un rapport entre 2 grandeurs:
  - . moyenne ,
  - . pourcentage ,
  - . indice ,
  - . ratio ;
- . de graphique (ex plan de charge) .

#### 4. Interprétation des indicateurs

Un indicateur ne peut traduire une évolution ou une tendance que s'il est rapproché d'une donnée comparable prise comme norme de référence :

- valeur passée (année, trimestre, mois précédents) ;
- objectif prévisionnel (budget);
- normes techniques ou professionnelles.

C'est l'écart entre la valeur de l'indicateur et celle de la référence qui donne sa signification à cet indicateur .

Le schéma n° 5 suivant propose une grille d'analyse des différents indicateurs définis .



### 3.5. Phase 4 : Recherche des sources d'information

#### 3.5.1. Objectifs

La recherche des sources d'information a pour objectifs :

- de disposer d'éléments permettant, dans les délais choisis et selon la périodicité retenue, de chiffrer les indicateurs;
- de mesurer l'importance des actions à entreprendre

#### 3.5.2. Mise en oeuvre

Le choix des indicateurs est lié non seulement à la mission et aux objectifs dont on cherche à mesurer la réalisation, mais aussi à la possibilité de recueillir, en temps utile, les données de base nécessaires à leur mise à jour.

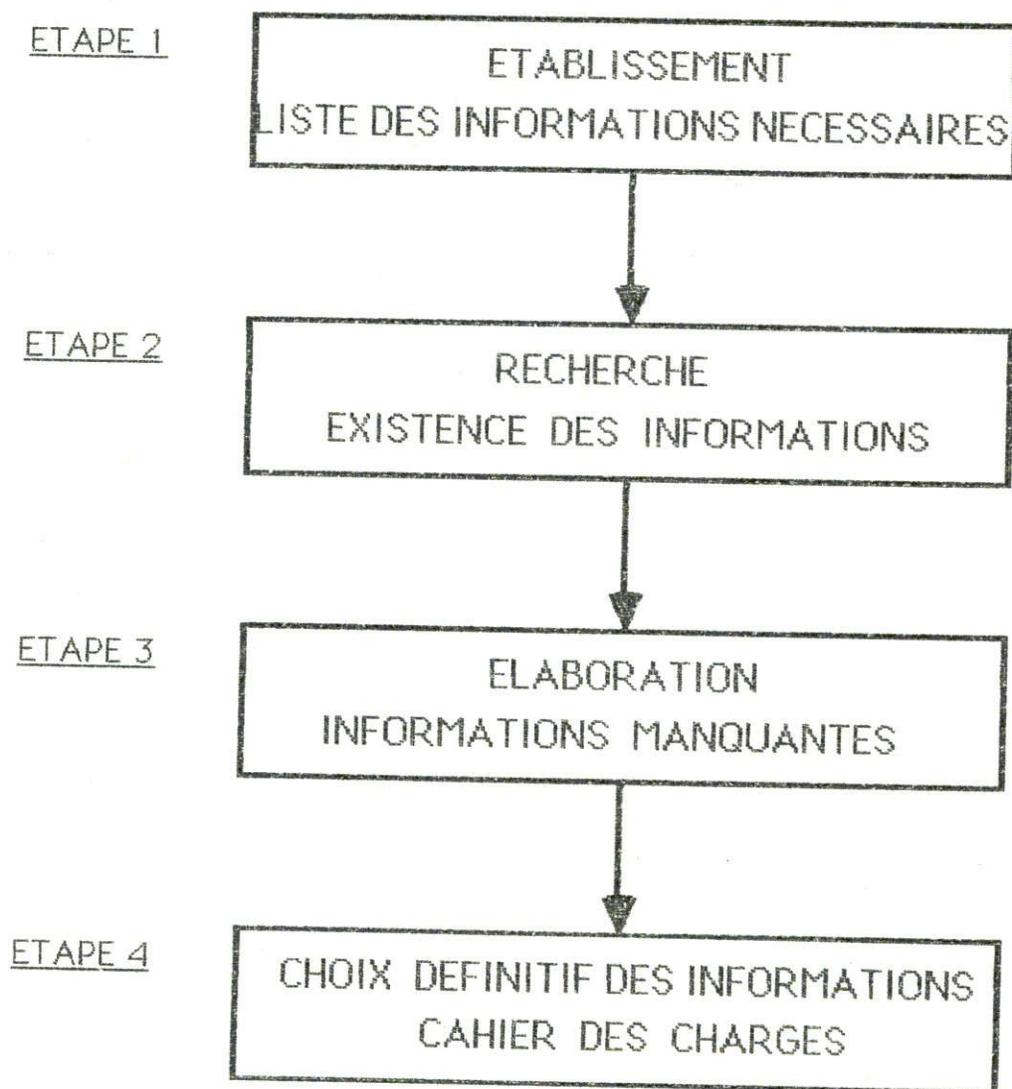
A ce titre, la démarche proposée pour rechercher et collecter les informations, comporte 4 étapes ( cf. schéma n° 6) :

- Etape 1 : Etablissement de la liste des informations nécessaires;
- Etape 2 : Recherche de l'existence de ces informations, en l'état, dans l'entreprise;
- Etape 3 : Elaboration des informations manquantes,
- Etape 4 : Choix définitif des indicateurs et établissement du cahier des charges .

Le tableau de bord devant être mis à jour rapidement par les responsables, il est nécessaire que les instructions concernant son élaboration soient claires et précises.

Aussi il est établi un cahier des charges définissant :

- la façon de construire les indicateurs à partir des informations élémentaires ;
- les sources des informations élémentaires.

SCHEMA N° 6 : RECHERCHE DES SOURCES D'INFORMATION

.../...

### 3.5.3. Remarque

Dans le cas où les informations sont indisponibles en l'état, il est nécessaire de rechercher des solutions possibles pour élaborer des procédures d'estimation rapide de ces données tardives ou manquantes.

Cependant, l'approximation due à l'estimation d'une donnée rencontre des limites quand les écarts, qui peuvent lui être imputables, dépassent les seuils d'alerte correspondant à l'indicateur.

Il est donc nécessaire de revoir l'adéquation d'un indicateur à un poste clef de décision lorsque les critères suivants ne sont pas respectés au niveau des informations :

- rapidité (disponibilité des informations et délai de mise à jour) ;
- fiabilité (degré d'exactitude et homogénéité) ;
- simplicité .

## 3.6. Phase 5 : Construction et exploitation du tableau de bord

### 3.6.1. Objectif

La construction matérielle du Tableau de bord et les règles d'exploitation correspondantes ont pour objectif de présenter les indicateurs sous une forme et dans des délais propres à permettre une action rapide et efficace.

### 3.6.2. Mise en oeuvre

Cette phase s'effectue selon une démarche distinguant 4 étapes ( cf schéma n° 7 ) :

- Etape 1 : Choix des représentations matérielles des indicateurs;

Il s'agit là de présenter, aussi clairement que possible et de façon adaptée, ces informations pour en faciliter l'exploitation (tableaux, graphiques à lecture instantanée).

- Etape 2 : Codification des règles d'émission du tableau de bord :

- maquette de présentation ;
- périodicité des mises à jour et délais de mise à jour;
- responsabilités (mise à jour, diffusion).

.../...

- Etape 3 : Elaboration des règles de travail entre responsables;

Il s'agit là de fixer les règles du jeu en vue de permettre un dialogue permanent entre responsables afin :

- de centrer l'attention des responsables sur la réalisation de leurs missions principales;
- de mettre à leur disposition les seules informations nécessaires;
- de permettre des décisions en connaissance de cause .

- Etape 4 : Mise en oeuvre (test final et période d'essais) ;

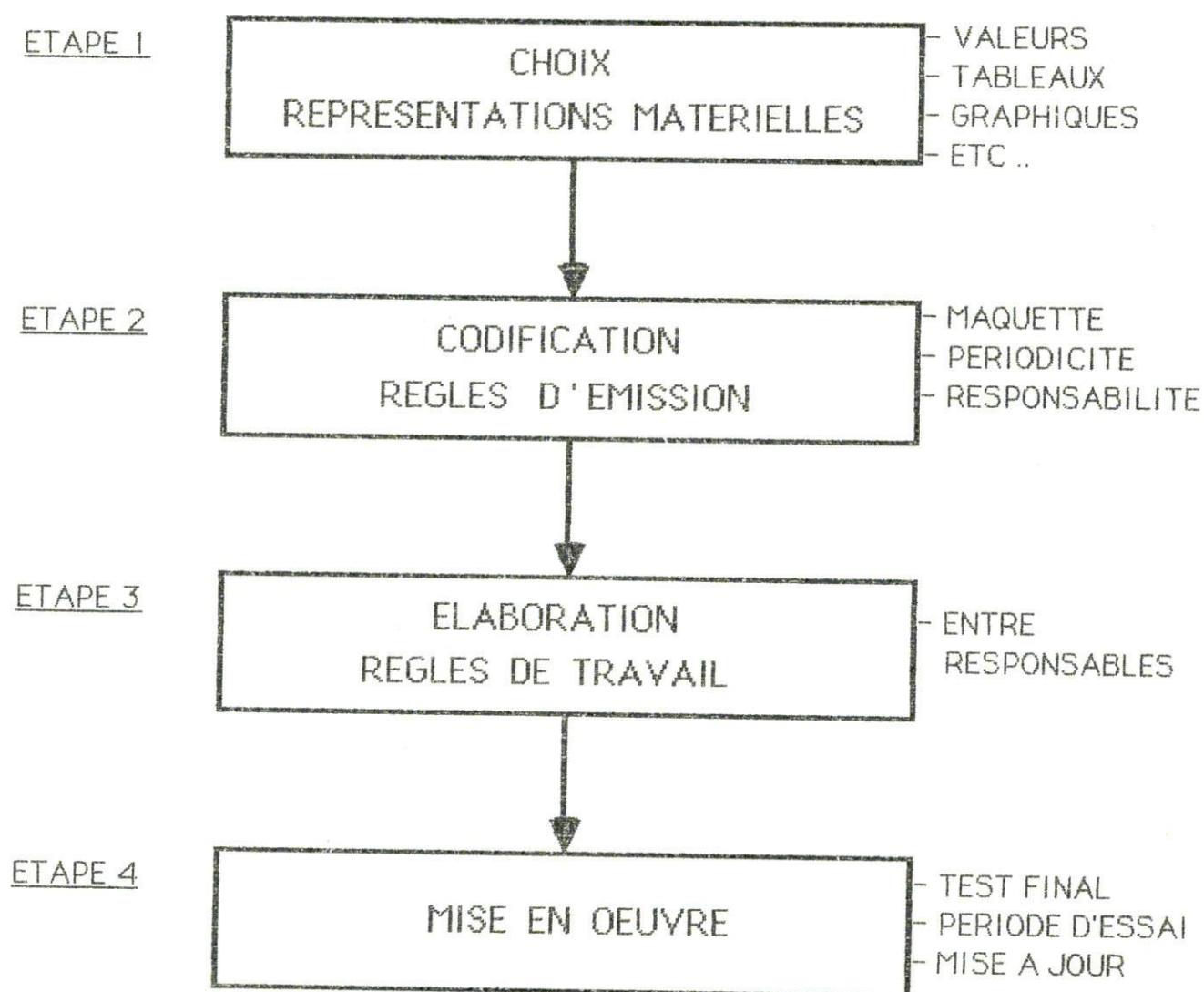
Avant de rendre opérationnel le tableau de bord, il est nécessaire de le tester afin :

- d'améliorer le document par une utilisation proche de la réalité ;
- d'entretenir, pendant ce délai de mise au point, l'intérêt des responsables.

Après recueil des avis, remarques, suggestions et prise en compte des modifications éventuelles, des procédures doivent définir :

- la forme définitive retenue pour le document ;
- les sources d'information ;
- les indicateurs utilisés ;
- les règles d'utilisation (mise à jour, calendrier des réunions, etc.)

## SCHEMA N° 7 : CONSTRUCTION ET EXPLOITATION DU TABLEAU DE BORD



.../...

### 3.6.3. Remarque

Une fois la mise en oeuvre achevée, le tableau de bord ne peut rester un document figé ; c'est au contraire un instrument "vivant", évoluant avec l'organisation de l'entreprise, ses objectifs, ses problèmes.

Cette évolution doit se faire par le biais d'examens critiques périodiques menés par la cellule "Contrôle de gestion" et débouchant sur d'éventuelles procédures de révision.

## 4. CONCLUSION

### 4.1. Intérêts et limites du tableau de bord

Plus général que les prix de revient ou les ratios, le tableau de bord n'a pas à s'encombrer des lourdeurs d'une gestion budgétaire.

Il est toutefois délicat à installer puisqu'il suppose la mise en évidence des points clefs de décision et la mise en place d'un système de collecte de l'information.

Enfin il peut rester limité dans ses effets, surtout lorsque les décisions de politique générale lui échappent.

### 4.2. Tableau de bord ,outil de gestion prévisionnelle

Par delà l'intérêt du tableau de bord pour la gestion à court terme, la mise en oeuvre de cet outil doit permettre d'introduire ou de développer dans l'entreprise une méthode et un esprit nouveau de management caractérisés par :

- le respect des faits;
- la recherche permanente de l'efficacité grâce à :
  - . la connaissance précise des responsabilités;
  - . la distinction des points clefs;
  - . une sensibilisation aux coûts.
- la décentralisation et la participation ;
- la circulation rapide d' informations sélectionnées .

Ainsi, peuvent être établis de véritables contrats de gestion, précisant les critères en fonction desquels les résultats de chacun sont appréciés.

Le tableau de bord acquiert ainsi une dimension nouvelle qui est celle d'un outil simple de gestion prévisionnelle.

002

