



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance (ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 22
(2010-2011)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**CONCEPTION D'UN SYSTEME DE
GESTION BUDGETAIRE :
CAS DE TOURE EQUIPEMENT SARL
SENEGAL**

Présenté par :

DIALLO AMI DOUX JUNIOR N.

Dirigé par :

KOUASSI ALEXIS

**Responsable de la cellule
Contrôle de gestion du CESAG**

Avril 2012

REMERCIEMENTS

Au terme de notre mémoire, nous tenons à adresser nos remerciements à :

- ✓ Nos parents Monsieur et Madame DIALLO pour leur soutien permanent ;
- ✓ Monsieur El Hadji Katim TOURE Directeur de Touré Equipement SARL qui nous a autorisé et soutenu dans notre projet ;
- ✓ Monsieur Alexis KOUASSI pour avoir accepté de nous encadrer ;
- ✓ Monsieur Oumar Ky Directeur des filiales de la banque sahélo-saharienne pour le commerce et l'investissement pour le soutien sans faille ;
- ✓ Monsieur Ibrahima DIABY mon maître de stage ;
- ✓ l'ensemble du personnel de Touré Equipement SARL ;
- ✓ tout le personnel enseignant et administratif du CESAG ;
- ✓ tous ceux qui, de près ou de loin, ont bien voulu me soutenir durant ce parcours.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BFR :	Besoin en fond de roulement
CA :	Chiffre d'affaire
CEGOS :	Commission d'Etude Générale d'Organisation Scientifique
CESAG:	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CF:	Coût fixe
CRB :	Centre de responsabilité
CV:	Coût variable
DG:	Directeur général
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PME:	Petite et moyenne entreprise
SAF:	Service administratif et financier
SB :	Service budgétaire
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
TE SARL :	Touré équipement société à responsabilité limitée
UEMOA:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

FIGURES

Figure 1 : Schéma du système budgétaire	9
Figure 2 : L'arbre d'analyse des écarts.....	25
Figure 3 : Schéma du modèle d'analyse.....	34

TABLEAUX

Tableau 1 : étapes du processus budgétaire.....	15
Tableau 2 : Maquette du tableau de bord	30
Tableau 3 : Présentation détaillée des différentes variables du modèle d'analyse.....	35
Tableau 4 : Présentation des résultats.....	45
Tableau 5 : Conséquences liées aux faiblesses du système.....	48
Tableau 6 : Procédure de gestion.....	51
Tableau 7 : le calendrier budgétaire pourrait être appréhendé comme suit :.....	54
Tableau 8 : diagnostic des forces / faiblesses de TE SARL.....	54
Tableau 9 : diagnostic des opportunités/menaces de TE SARL.....	55
Tableau 10 : budget du service commercial (code budgétaire : 200).....	56
Tableau 11 : Plan comptable budgétaire	57
Tableau 12 : Extrait de la balance budgétaire après affectation des charges	58
Tableau 13 : Bilan mensuel/trimestriel des activités.....	58
Tableau 14 : Reporting budgétaire du service commercial	60

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaires..... 66

Annexe 2 : Guide d'entretien 69

Annexe 3 : Organigramme de Toure Equipement SARL 70

Annexe 4 : Identification des différents centres de responsabilité 71

Annexe 5 : Plan d'action 72

Annexe 6 : Budget standard par centre de responsabilité..... 73

Annexe 7 : Tableau de bord de la direction générale 74

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	i
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	ii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iii
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	i
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DU SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE.....	6
CHAPITRE 1 : SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE.....	8
1.1 La notion de gestion budgétaire.....	8
1.1.1 Définition de la notion de gestion budgétaire.....	8
1.1.2 Définition du système de gestion budgétaire.....	8
1.2 Composantes du système de gestion budgétaire.....	10
1.2.1 Stratégie et planification.....	10
1.2.2 La démarche budgétaire.....	11
1.3 Typologie des budgets et étapes du processus.....	12
1.3.1 Typologie des budgets.....	12
1.3.2 Les étapes du processus budgétaire.....	15
CHAPITRE 2 : CONCEPTION DU SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE.....	17
2.1. Découpage de l'entreprise en centre de responsabilité.....	17
2.2. Notion de budget : procédure et mode de conception.....	18

2.2.1.	Procédure de gestion.....	19
2.2.2.	Conception du budget.....	21
2.2.2.1.	La planification.....	21
2.2.2.2.	La budgétisation.....	22
2.2.2.3.	Le suivi des réalisations.....	23
2.3.	Conception des outils du suivi budgétaire.....	23
2.3.1.	L'analyse des écarts.....	24
2.3.2.	Tableau de bord et indicateurs.....	26
2.3.2.1.	Définition des indicateurs.....	26
2.3.2.2.	Définition du tableau de bord.....	27
2.3.2.3.	Objectif du tableau de bord.....	28
2.3.2.4.	Elaboration du tableau de bord.....	28
2.3.3.	Reporting budgétaire.....	31
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE COLLECTE DES DONNEES.....		33
3.1	Construction du modèle d'analyse.....	33
3.2	Collecte de données.....	35
3.2.1	Constitution de l'échantillonnage.....	35
3.2.2	Outils de collectes de données.....	36
3.2.2.1	Le questionnaire.....	36
3.2.2.2	Le guide d'entretien.....	36

3.2.2.3	L'observation	36
3.3	Méthode d'analyse des données.....	36
DEUXIEME PARTIE : LES PRATIQUES DU SYSTEME BUDGETAIRE A TE SARL		38
CHAPITRE : 4 PRESENTATION DE TOURE EQUIPEMENT SARL		40
4.1	Mission et activité	40
4.1.1	Mission.....	40
4.1.2	Cadre juridique	40
4.1.3	Activité de TE SARL.....	40
4.2	Organigramme de TE SARL.....	41
4.3	Organe de pilotage	41
4.3.1	La direction générale	41
4.3.2	Le service administratif et financier	42
4.3.3	Le service de passation des marchés.....	42
4.3.4	Le service technique	43
4.3.5	Le service commercial	43
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE LA PRATIQUE BUDGETAIRE DE TE SARL ..		44
5.1	Le budget.....	44
5.2	Le contrôle budgétaire.....	45
5.3	Analyse des forces, faiblesses et conséquences du processus existant	46
5.3.1	Analyse des forces du système existant.....	46

5.3.2	Analyse des faiblesses du système existant	46
5.3.2.1	Les centres de responsabilités.....	46
5.3.2.2	Le processus budgétaire.....	47
5.3.2.3	Le tableau bord	47
5.3.2.4	L'analyse des écarts.....	47
5.3.3	Conséquences.....	48
CHAPITRE 6 : CONCEPTION DU SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE DE TE SARL		49
6.1	Objectifs.....	49
6.2	Moyens.....	49
6.3	Les outils du système de gestion budgétaire	49
6.3.1	Conception des outils du système de gestion budgétaire.....	50
6.3.1.1	Centre de responsabilité.....	50
6.3.1.2	Le budget	51
6.3.1.3	La budgétisation par centre de responsabilité.....	54
6.3.1.4	Suivi budgétaire	58
CONCLUSION GENERALE		63
ANNEXES		65
BIBLIOGRAPHIE		75

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Le contexte actuel est marqué par la globalisation et la régionalisation des espaces économiques. Cette mutation engendre une forte concurrence entre les entreprises de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) en général et celles du Sénégal en particulier.

Pour plus de rentabilité, de compétitivité et d'ascension à un niveau de performance acceptable, la gestion des entreprises doit intégrer harmonieusement toutes les fonctions de l'entreprise, à savoir les fonctions commerciales, techniques, financières, comptables, administratives et de contrôle. Ainsi l'entreprise, pour atteindre ses objectifs, doit prendre en compte tous les paramètres susceptibles d'agir sur son fonctionnement afin de garantir sa performance et sa pérennité. Elle est donc contrainte à améliorer en permanence son système de management en intégrant de nouveaux outils de gestion et de pilotage. L'objet de la gestion budgétaire est de constituer un de ces outils de pilotage de la performance. Cette initiative vise à améliorer les performances et à résoudre les problèmes de gestion auxquels elle est confrontée. Touré Equipement société à responsabilité limitée (TE SARL) fait partir de ces structures.

Créée en 2004 par son Directeur général (DG), Touré équipement s'est progressivement hissé au sommet de son activité lui permettant ainsi de basculer en une SARL en 2011. Cette structure comprend une direction générale, un service administratif et financier, un service de passation des marchés, un service commercial, un service technique avec un showroom institué au niveau de Dakar.

Au sein de Touré Equipement SARL, il n'existe pas de service de contrôle de gestion et l'élaboration des budgets présente un certain nombre d'insuffisances :

- ✓ faible implication des entités opérationnelles dans le processus d'allocation des ressources ;
- ✓ absence de procédures formelles qui régissent le fonctionnement d'un système de gestion budgétaire ;
- ✓ absence de contrôle budgétaire.

Ainsi cette situation décrite plus haut ne permet pas une meilleure évaluation de l'allocation des ressources entre les différents services. Pour palier ces insuffisances, ce travail présentera la phase conceptuelle d'un système de gestion budgétaire. En d'autres

termes, dans quelle mesure le système de gestion budgétaire favorise-t-il le développement d'une structure ?

Les causes de ce problème peuvent se résumer à :

- ✓ l'absence d'un souci de prévision et d'anticipation;
- ✓ l'organisation structurelle non adaptée ;
- ✓ la méconnaissance des outils de pilotage du management et des techniques modernes de contrôle de gestion.

Il s'agit donc d'un ensemble de préoccupations relatives au style de management et de pilotage de l'entreprise sans lesquels l'atteinte de la performance serait difficile.

Les conséquences qui pourraient émaner de ces multiples problèmes sont entre autres :

- ✓ le gaspillage des ressources allouées aux différents services ;
- ✓ la difficulté de disposer de données fiables sur la performance réalisée ;
- ✓ la non-atteinte des objectifs stratégiques.

De ce fait, les changements internes qui pourraient être effectués sont entre autres :

- ✓ concevoir un système de gestion budgétaire ;
- ✓ découper l'entreprise en centres de responsabilités ;
- ✓ rechercher les bonnes pratiques dans le domaine de la gestion budgétaire (benchmarking).

Malgré les réformes organisationnelles effectuées en interne en vue de minimiser les coûts, certains problèmes énoncés plus haut demeurent et méritent pour leurs résolutions des réflexions plus approfondies par la conception d'un système de gestion budgétaire adapté à la structure.

Cette option a été retenue dans la mesure où elle nous permet non seulement de faire des prévisions mais aussi de faire un recoupement entre les données prévisionnelles et les réalisations en vue d'aider à la prise de décisions relatives aux objectifs préalablement définis.

Cependant nous nous posons la question de savoir :

Quel sera l'impact lié à la conception d'un système de gestion budgétaire dans le pilotage de Touré Equipement SARL? Ce qui nous amène à savoir :

- ✓ Quelles sont ses composantes ?
- ✓ Comment le concevoir ?
- ✓ Quel est l'intérêt de la conception d'un système de gestion budgétaire ?

Cette série de question nous permettra d'examiner dans quelles conditions un système de gestion budgétaire pourrait être conçu et mis en place.

Notre objectif général est de concevoir un système de gestion budgétaire pour TE SARL; un outil de contrôle adapté à ses activités. Les objectifs sous-jacents qui en découlent sont de :

- ✓ définir la stratégie globale de l'entreprise ;
- ✓ définir les centres de responsabilités ;
- ✓ concevoir les outils de gestion budgétaire adaptés à cette entreprise.

Le thème soumis à notre réflexion présente un intérêt à plusieurs niveaux :

Pour TOURE EQUIPEMENT SARL : cette structure évolue dans le commerce général de matériels informatiques qui a pris au fil des années une évolution considérable dans le domaine des petites et moyenne entreprises (PME). A cet effet, la croissance du volume d'activité ainsi que les exigences du marché sont des facteurs qui nécessitent de la part du manager un degré de maîtrise de ses opérations. Il constituera un instrument de travail pour les acteurs du pilotage de la performance.

Pour nous mêmes : cette étude permettra un renforcement des connaissances sur divers aspects à savoir :

- ✓ servir de critère d'appréciation de notre niveau de maîtrise des nouvelles pratiques en matière de contrôle de gestion ;
- ✓ renforcer nos capacités et aptitudes dans l'utilisation des outils et des techniques du management et du contrôle de gestion.

Dans le souci de combler ces attentes, notre étude sera structurée en deux parties. Dans une première partie, nous aborderons les généralités sur la gestion budgétaire en vue d'aboutir à un modèle d'analyse pour la conception de ce système.

Dans une deuxième partie, nous aborderons la description de l'existant en matière de gestion budgétaire de Touré Equipement SARL avant d'étudier les modalités pratiques de sa conception.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DU SYSTEME DE GESTION
BUDGETAIRE

La mise en place d'un système de gestion budgétaire dans une moyenne entreprise requiert un effort considérable dans sa conceptualisation et sa méthodologie. En effet c'est l'un des outils indispensable au contrôle de gestion.

L'objet de cette partie est de procéder à une présentation théorique du système de gestion budgétaire qui fixera la procédure à suivre dans l'élaboration des budgets et le planning de remonter des informations. Un découpage budgétaire en centre de responsabilité sera présenté suivi de la définition de l'ensemble des budgets avant de traiter les écarts.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE

La notion de gestion budgétaire tire son essor du contrôle de gestion.

En effet, le contrôle de gestion a été ainsi conçu pour être un de ces dispositifs de gouvernement d'entreprise, qui délimitent l'autonomie des dirigeants et régissent leurs relations avec les actionnaires et autres parties prenantes (Bouquin, 2007: 46). Cependant ce mode de gestion fait appel à des outils parmi lesquels figure la gestion budgétaire. Outil du contrôle de gestion, la gestion budgétaire est de plus en plus utilisée en entreprise dans un souci de prévision. Nous définirons par la suite la notion de système de gestion budgétaire, ses composantes, sa typologie et son processus d'exécution.

1.1 La notion de gestion budgétaire

Au cours de ces dernières décennies, la notion de gestion budgétaire a connu une évolution considérable. De ce fait nous allons définir cette notion.

1.1.1 Définition de la notion de gestion budgétaire

La gestion budgétaire fait partie d'un système plus large de gestion prévisionnelle. En plus du plan stratégique et du plan opérationnel, on distingue la gestion budgétaire qui est un mode de gestion à court terme sur une année. C'est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées les décisions prises par la direction avec la participation des responsables des différents services (Alazard & al, 2010: 225).

1.1.2 Définition du système de gestion budgétaire

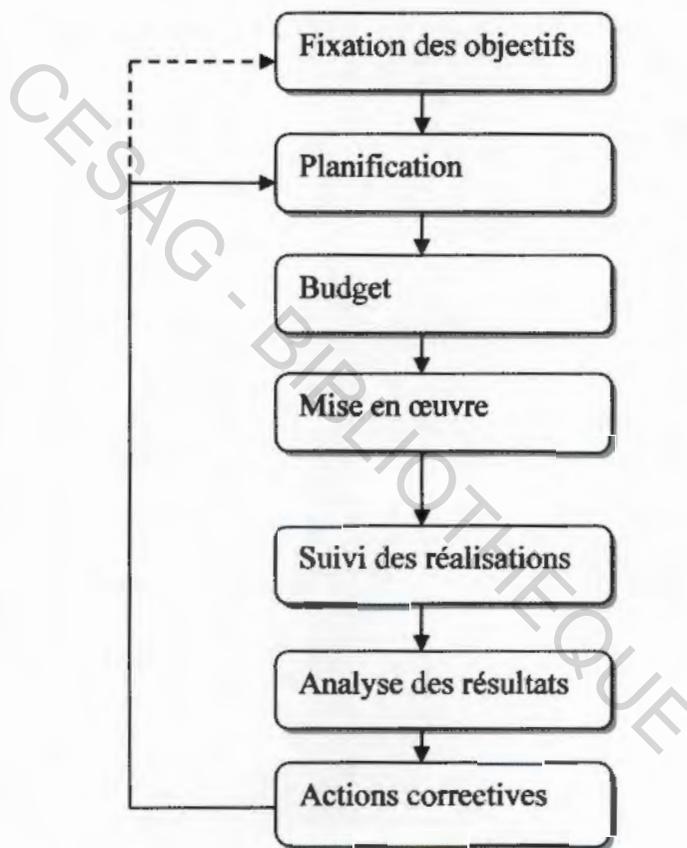
Le système peut être appréhendé comme « un ensemble ordonné de principe formant un corps de doctrine » (Jeuge & al, 2009: 984-985).

En d'autres termes, le système est considéré sur le plan économique comme un ensemble d'éléments hétérogènes combinés de manière à produire un résultat. Les éléments constitutifs d'un système concourent à l'atteinte d'un même objectif. Il existe une pléiade de systèmes parmi lesquels figure le système budgétaire.

Le système budgétaire a été pendant longtemps appréhendé comme une méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur des moyens mis à la disposition des

responsables pour atteindre les objectifs préalablement fixés par la direction. Cette définition semble incomplète dans la mesure où elle ne met pas l'accent sur le contrôle qui paraît indispensable dans tout système de gestion budgétaire. Dans cette optique, Gervais (2000:15-16) définit le système budgétaire comme une méthode de gestion prévisionnelle à court terme comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire. En effet cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs illustré par le schéma ci-après :

Figure 1 : Schéma du système budgétaire



Sources : Löning & al (2003: 3).

Sous cette forme le système budgétaire doit être envisagé comme un ensemble d'outils d'aide à la prise de décision. Les composantes du système budgétaire englobent à la fois les prévisions, la budgétisation et le contrôle.

1.2 Composantes du système de gestion budgétaire

La taille des entreprises a augmenté au fil des années rendant obligatoires une décentralisation de l'autorité et des responsabilités. Ce nouveau mode d'organisation a exigé un contrôle plus complet qu'auparavant utilisant un certain nombre d'éléments.

Selon le guide d'application du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) « la gestion prévisionnelle est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise »

C'est donc un système de gestion orienté vers le futur qui permet aux dirigeants d'avoir des informations préalables à la prise de décision.

Selon Giraud & al (2008: 222) la démarche prévisionnelle est fondée sur la recherche de plans d'actions cohérents avec l'objectif de performance.

Ainsi pour certains auteurs, la gestion prévisionnelle inclut à la fois la planification et la démarche budgétaire.

1.2.1 Stratégie et planification

La planification est l'organisation dans le temps de la réalisation d'objectifs. C'est une projection dans l'avenir de l'entreprise tant en ce qui concerne son positionnement concurrentiel que les caractéristiques intrinsèques de son métier. Le plan est inclut dans la stratégie.

Selon Alazard & al (2001: 273-274), on distingue deux types de planification que sont la planification stratégique et la planification opérationnelle.

- ✓ la planification stratégique est un processus de développement de stratégies afin d'atteindre un objectif fixé. Ainsi elle consiste à créer des futurs plus désirables soit en influençant le monde externe soit en adaptant des programmes et actions en cours afin qu'ils aboutissent à des issues plus favorables dans l'environnement externe. Elle retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise.
- ✓ la planification opérationnelle consiste pour chaque institution d'étudier les informations issues du plan stratégique et de voir la façon de mettre en œuvre cette stratégie en tenant compte de l'environnement externe. Il conduit à envisager le

futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement.

1.2.2 La démarche budgétaire

La démarche budgétaire constitue l'ensemble des outils et procédures nécessaires à la préparation du budget d'une période, ainsi qu'au rapprochement périodique entre éléments budgétaires et réalisations (Arnaud & al, 2001: 131).

Le plan comptable en parle comme « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés «budget» les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». Elle repose sur un principe de délégation accordée aux personnes responsables des budgets par la hiérarchie de l'entreprise. Les responsabilités sont définies par emboîtements successifs, depuis le niveau le plus bas jusqu'au niveau le plus élevé (Mykita & al, 2002: 14).

Pour Mendoza & al (2002: 19), c'est un processus de rapprochement, de confrontation progressive des points de vue (la navette budgétaire) devant aboutir à un accord accepté des différentes parties.

Selon Lochard (1998: 27), ce mode de gestion inclut aussi bien la notion de budget que le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de rapprocher de manière périodique et régulière les réalisations avec les prévisions budgétaires de l'activité de l'entreprise. Le principe général est l'analyse des écarts qui part toujours du but qui est assigné aux différents centres de responsabilités. C'est un contrôle par les résultats qui repose sur le principe de la contractualisation négociée entre le responsable du budget à la tête et sa hiérarchie. L'action individuelle du responsable du budget à la tête de l'entité qu'il dirige est évaluée au moyen d'écarts ainsi mis en évidence (post-évaluation des écarts).

L'objectif d'un suivi budgétaire est de maîtriser les coûts, les marges, les investissements. Il permet de repérer, grâce à des systèmes d'information et d'évaluation appropriés, les écarts entre les performances réelles de l'entreprise et les prévisions effectuées dans le cadre de l'élaboration des budgets annuels (Dayan, 2004: 862). Il permet également de

sonner l'alerte en cas de dépassements et dérives, afin d'entreprendre des actions correctives.

Selon Leroy (2000: 23) ; il permet pour une unité de gestion de suivre ses frais de fonctionnement toujours dans l'optique de maîtriser ses frais généraux après une comparaison avec le budget prévisionnel afin de ressortir les écarts.

En sommes, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets. De ce fait, les réalisations seront confrontées périodiquement aux prévisions afin de mettre en exergue les écarts qui doivent entraîner des actions correctives (Alazard & al, 2010: 225).

La gestion budgétaire, tout particulièrement dans sa phase de contrôle, implique un système d'informations efficace, efficient cohérent et rapide. La synthèse des informations peut être présentée sous multiples formes par le biais de support parmi lesquels figurent le tableau de bord et le reporting.

1.3 Typologie des budgets et étapes du processus

La typologie des budgets varie d'une structure à une autre selon la nature de ses activités mais aussi sa taille. Nous allons identifier les différents types de budgets et les étapes du processus budgétaire au sein d'une entreprise.

1.3.1 Typologie des budgets

On distingue trois types de budget

❖ Le budget classique

Il s'agit du budget tel que définit précédemment un peu plus haut, c'est-à-dire l'expression chiffrée du plan d'action retenu pour mettre en œuvre le programme d'activité sur le court terme.

Pour Selmer (2003: 75-138) les différents budgets par fonction comprennent :

- ✓ Le budget des ventes : c'est le point de départ obligatoire du processus budgétaire. L'objectif est de vendre ; on procède à l'estimation du CA, l'évaluation des moyens commerciaux et les charges d'exploitations. Le programme des ventes nécessite cependant l'étude des éléments de prévision à court terme sur les douze derniers mois par le biais de données internes ou externes. Différentes méthodes de prévisions s'offrent aux entreprises ; elles peuvent être quantitatives ou qualitatives.

- METHODE QUANTITATIVE

Cette méthode consiste en une analyse prospective du marché qui requiert des techniques statistiques. Il s'agira de la technique des séries chronologiques qui dans un environnement relativement stable est un modèle qui par extrapolation permet de prolonger l'évolution du passé dans le futur. Cette projection du passé dans le futur peut également être appréhendée par la reconduction du taux de croissance passé selon l'équation suivante :

$$\text{Ventes } N+1 = \text{Ventes } N \times (1 + \text{Taux de croissance observé})$$

$$\text{Taux de croissance} = ((\text{Ventes } N - \text{Ventes } (N-1)) / \text{Ventes } (N-1))$$

- METHODE QUALITATIVE

La méthode qualitative par contre fait appel à des données subjectives et générales concernant le produit, le marché sans toutefois tenir compte des données historiques.

- ✓ Le budget de production : le budget de production concerne essentiellement les responsables des centres de coûts productifs. Le processus d'élaboration de ce budget se fait en trois étapes qui sont :
 - la détermination du programme de production : Programme de production = Programme des ventes-Encours initial de produit+ encours final de produit ;
 - la valorisation du programme de production ;
 - le calcul des coûts standards.
- ✓ Le budget des approvisionnements : le budget de la fonction approvisionnement consiste à établir mensuellement la prévision des achats. Il s'agit de prévoir l'ensemble des charges engagées par la fonction afin d'assurer la mise à disposition

des matières et marchandises nécessaires à la production et aux ventes en quantités voulues. La fonction approvisionnement recouvre trois activités qui sont :

- la gestion des stocks de matière première (il s'agit des charges liées à la gestion physique des stocks tel que : la réception des marchandises, la gestion des magasins et entrepôt) ;
- la gestion des achats (les quantités de matières qui devront être achetées);
- la gestion administrative de la fonction (il s'agit des charges liées à la direction des achats secrétariat, matériel de service ...). Il se traduit comme suit :

$$\text{Achats} = \text{Consommations} - \text{Stock initial} + \text{Stock final}$$

- ✓ Le budget des frais généraux : les frais généraux recouvrent les postes de dépenses très variables d'une entreprise à une autre : des frais dits discrétionnaire du fait qu'ils soient difficilement mesurables sont des dépenses à caractères administratifs (comptabilité, services généraux ...). Le CEGOS (2005: 2) les définit comme étant « l'ensemble des fonctions supports à l'activité de l'entreprise, dont les coûts ne sont pas directement incorporés dans les produits ou les services vendus. Ces dépenses sont engagés par les salariés de l'entreprises quel que soit leur statut, ne travaillant pas directement sur les produits ou services vendus ». Les frais généraux sont répartis en quatre catégories (administratif, commercial, production, divers) représentant en moyenne 18% du CA de l'entreprise. Les montants de ces frais sont laissés au choix de la direction qui peut choisir :

- de les reconduire d'année en année pour les actions en cours ;
- ou même fasse à leur tendance à l'augmentation de sélectionner les priorités afin de recourir à une réduction arbitraire et forfaitaire pour tous les services.

- ✓ Le budget de trésorerie : il permet de savoir comment l'entreprise va financer ses choix budgétaires. Les éléments déterminants sont le compte de résultat, l'investissement, le besoin en fond de roulement (BFR), le capital et la dette à long ou moyen terme. Il présente les déficits ou excédents mois par mois de la trésorerie de l'entreprise. Le budget consolidé par fonction ou centre de responsabilité permet d'élaborer les états financiers prévisionnels et le budget de trésorerie.

❖ **Le budget à base zéro**

Cette méthode d'élaboration du budget a pour but d'éviter que le budget ne soit qu'une typique reconduction de l'année précédente. C'est un procédé de planification et de budgétisation qui exige de la part de chaque dirigeant d'un centre de décision qu'il justifie dans les détails et dès son origine tous les postes du budgets dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer une dépense.

❖ **Le budget basé sur l'activité**

C'est une méthode selon laquelle les ressources ne sont plus allouées seulement selon les indicateurs de volume mais aussi en fonction des caractéristiques du produit et le niveau réel d'activité des centres.

Ainsi selon Kaplan & al (2004: 313), il convient de faire la distinction entre le budget opérationnel qui reflète l'amélioration progressive apportée à un fonctionnement existant et le budget stratégique permettant d'identifier les capacités qui doivent être créées, les nouvelles opérations nécessaires.

1.3.2 Les étapes du processus budgétaire

Le processus budgétaire s'effectue suivant les étapes ci-après:

Tableau 1 : étapes du processus budgétaire

Étapes	Descriptions	Intervenants
Préparation des règles de gestion	Mise à jour des règles de gestion par rapport à la construction du budget de l'année précédente	Contrôle de Gestion
Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie	Rappel des attentes de la direction générale (objectifs financiers et opérationnels dans la lettre de cadrage) Définition des hypothèses économiques Procédure à suivre (qui fait quoi, concepts et définitions, modèle de budget à respecter, calendriers) Construction d'un pré budget au niveau central (parfois) NB : au préalable, besoin de définir les règles générales d'organisation et les responsabilités	Direction Générale Contrôle de Gestion

Construction du budget par les directions opérationnelles	<p>Plan d'actions des Directions opérationnelles, hypothèses prix/volumes et variantes possibles</p> <p>Chiffrage</p> <p>Articulation des budgets de vente, d'approvisionnement, de personnel, de production (budget d'exploitation)</p> <p>Budgets d'investissements et budgets discrétionnaires.</p> <p>Synthèses : résultat et trésorerie pour chaque unité</p>	Contrôle de Gestion Directions opérationnelles
Consolidation des budgets	<p>Remontée et discussions tout au long de la ligne hiérarchique.</p> <p>Consolidation pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise.</p> <p>Vérification de la cohérence interne (prix de cession interne notamment) Appréciation du degré de réalisme des hypothèses et de leur sensibilité aux variables</p>	Contrôle de Gestion
Discussion et approbation	<p>Comparaison du budget des Directions opérationnelles avec les objectifs de la Direction Générale</p> <p>Itérations, arbitrages de la Direction Générale et approbation des budgets</p>	Contrôle de Gestion Directions opérationnelles Direction Générale
Finalisation du support de référence	<p>Réalisation du support de référence</p> <p>Diffusion du support aux personnes concernées</p>	Contrôle de Gestion

Sources : Institut du Benchmarking & al (2011: 10).

CHAPITRE 2 : CONCEPTION DU SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE

Le budget révèle ce vers quoi l'entreprise veut s'orienter, mais rien ne garantit l'atteinte de ses objectifs. C'est pourquoi il est essentiel d'associer au budget un système de contrôle budgétaire. Cependant ce mode de gestion nécessite une répartition des ressources spécifique à chaque structure en fonction de sa taille et son organisation : on parlera ainsi de budget par centre de responsabilité.

Ce chapitre sera consacré à la notion de centre de responsabilité suivi du mode de conception des composantes du système de gestion budgétaire.

2.1. Découpage de l'entreprise en centre de responsabilité

Le budget de l'entreprise est une vue d'ensemble, il regroupe en fait un ensemble cohérent et complet de budgets construits pour les différents centres de responsabilités budgétaires de l'entreprise (CRB).

Honorat (2009: 24) définit un centre de responsabilité comme une section autonome dans son activité, ses objectifs et ses moyens.

Pour Demeestere (2004: 46), c'est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion clairement identifiés.

Tout processus budgétaire nécessite de suivre une logique fonctionnelle car dans une économie de marché, il semble indispensable de définir les ventes, d'en déduire les approvisionnements à réaliser, ainsi que les frais de structures et les dépenses d'investissement à engager (Gervais, 1994: 32).

En somme, les centres de responsabilité constituent un découpage de l'organisation de l'entreprise en entités de gestion autonomes indépendantes (Pige & al, 2003: 96). Ce découpage est une opération qui a pour objet de mesurer le niveau de performance des différents centres de responsabilité avec un mode de gestion qui lui est propre. Chaque centre de responsabilité est donc un sous ensemble de l'entreprise placé sous l'autorité d'un responsable opérationnel à qui est alloué des moyens limités avec une mission et des objectifs bien définis.

Nous distinguons principalement quatre centres de responsabilité qui sont :

- ✓ un centre de coût : c'est un centre où les actions à entreprendre n'entraînent que des dépenses dont il est possible de mesurer l'efficiace et l'efficacite. C'est en somme un centre qui accumule les coûts sans toutefois réaliser un chiffre d'affaires (CA) ;
- ✓ un centre de profit : c'est un centre qui réalise un CA et une marge. Ainsi le responsable a pour objectif de maîtriser le CA et les coûts ;
- ✓ un centre de revenu : c'est un centre dont le responsable a pour objectif de maîtriser le CA.
- ✓ un centre d'investissement : c'est un centre dont le responsable a pour objectif de maîtriser la rentabilité des investissements, le CA ainsi que les coûts (Löning & al, 2003: 29).

2.2. Notion de budget : procédure et mode de conception

Le budget est la synthèse formalisée et chiffrée qui après discussion et négociation entre les responsables opérationnelles et la direction générale, traduit sur une période généralement d'un an, les ressources, les plans d'action, et les résultats attendus, en ligne avec les objectifs à moyen terme de l'organisation. Les budgets qui sont la résultante des objectifs et de la stratégie de l'entreprise en plans d'action concrets doivent couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise tout en permettant d'agir et de s'adapter périodiquement aux réalités changeantes de l'environnement.

La préparation du budget peut s'établir de plusieurs manières :

- ✓ soit de manière autoritaires (démarche top-down) : les objectifs sont fixés par la direction puis valorisés par les contrôleurs de gestion, ils s'imposent plus ou moins aux opérationnels ;
- ✓ soit les différents budgets sont établis par les opérationnels, valorisés et synthétisés par les contrôleurs de gestion (démarche bottom-up). La direction a ensuite un rôle d'arbitrage ;
- ✓ soit il s'instaure un mécanisme de navette budgétaire, ou la direction rédige une lettre de cadrage (lettre de mission), les opérationnels déterminent leurs budget par un processus plus ou moins long de négociation arbitrage (Berland, 2002: 25).

Il faut cependant souligner que le mécanisme adopté est souvent lié à la culture d'entreprise, à la taille, au genre de la direction. Classiquement, le processus de budgétisation peut être vu avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centres de responsabilité. C'est alors une logique fonctionnelle qui prévaut, cependant cette vision est, au vu des évolutions des dernières années, trop réductrice de la place que tiennent les budgets et le processus budgétaire dans les entreprises souvent incompatible avec les logiques de pilotage de performance.

Selon Löning & al (2008: 95-96) le budget nouveau comporte désormais deux dimensions :

- ✓ une dimension de pilotage et de gestion de la performance sur la budgétisation par les activités où les budgets permettent de relier la stratégie aux plans d'actions opérationnelles, à court terme des responsables ;
- ✓ une dimension comportementale, humaine, rituelle qui est essentiellement dans les organisations et qui a mis longtemps à être reconnue.

Nous allons par la suite présenter la procédure d'élaboration du budget suivi du mode de conception de ce système.

2.2.1. Procédure de gestion

Selon Gervais (2000: 282-284), la procédure d'élaboration du budget s'articule autour de six axes que sont :

- La prise de connaissances des objectifs pour l'année à venir

Un plan décrit ce que devrait être l'activité. Il s'appuie sur des prévisions à moyen terme et s'exprime en termes généraux en fixant de grandes orientations pour l'avenir. La direction générale doit d'abord réfléchir aux orientations qui seront les siennes pour la période avant de définir les objectifs.

- Réaliser des études préparatoires

C'est une prévision à court terme tenant compte du niveau d'activité, du volume de facteurs consommés, etc. il s'agit d'une étude économique générale, analysant l'évolution

de la conjecture globale (étude de marché, prévision de ventes, prévision des charges...) pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

- Elaborer les projets de budget

A partir des études préparatoires, le contrôle de gestion va estimer par grande masse, les résultats possibles pour les années à budgétiser. Il s'agit de voir si les objectifs envisagés sont accessibles d'être atteints.

- Choisir le projet qui deviendra le pré-budget

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il conviendra alors à la direction générale de choisir le meilleur.

- Construire et négocier le budget

L'option choisie est éclatée en plusieurs budgets détaillés selon la procédure suivante :

- chaque dirigeant du haut de la hiérarchie cerne les impacts du pré-budget sur le fonctionnement de leur département afin de déterminer un objectif quantifié pour les responsables de hiérarchie inférieure ;
- sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permet d'atteindre l'objectif fixé ;
- suite à la remontée des documents et des informations qui en résultent, le supérieur hiérarchique vérifie à chaque niveau, la proposition de budget émanant de ses subordonnés.

Il s'instaure ensuite une navette budgétaire au cours de laquelle chaque responsable viendra défendre son budget.

- Elaborer les prévisions définitives

Une fois la navette terminée, le contrôleur de gestion reprend le projet budgétaire initial en y intégrant les réajustements intervenus.

2.2.2. Conception du budget

Le budget est l'aboutissement d'un processus. De ce fait nous allons appréhender son mode de conception de la planification à sa phase de contrôle.

2.2.2.1. La planification

Selon Berland (2002: 24), le point de départ de l'établissement d'un budget réside en principe dans son intégration avec le plan stratégique et opérationnel. L'entreprise y définit ses grandes orientations pour les années à venir et les traduit ensuite en objectifs. Ainsi la gestion budgétaire serait un aboutissement d'un processus de planification initié au niveau stratégique.

➤ La planification stratégique

La planification stratégique s'occupe de la viabilité et de la rentabilité de l'entreprise à long ou moyen terme. L'analyse des opportunités et menaces peut être appréhendée au sens de Michael Porter (analyse des clients, des fournisseurs, des nouveaux entrants, des produits...). Elle consiste à analyser la conjoncture de la firme afin d'identifier les forces / faiblesses (interne à l'entreprise) ; les opportunités / menaces (externe à l'entreprise).

Il convient d'évaluer les facteurs clés de succès de l'entreprise et de sa performance relative. A l'issue de ce diagnostic sortira un certain nombre d'objectifs et de plans stratégiques.

➤ Planification fonctionnelle

Ce plan représente l'articulation entre le court et le moyen terme. Il identifie les problèmes à résoudre dans le court terme. Il s'agit de chiffrer le plus souvent à deux ou trois ans les objectifs stratégiques, avec une déclinaison en sous objectifs pour les différents centres d'activités de l'entreprise.

Les plans opérationnels sont classiquement élaborés par les centres de responsabilités en s'appuyant sur l'identification des variables d'action.

2.2.2.2. La budgétisation

Dans la logique du contrôle de gestion le budget correspond à un engagement des responsables, à un contrat passé entre un responsable et son supérieur hiérarchique.

Il constitue le résultat d'un ensemble d'opérations inscrites dans une chronologie au cours de laquelle il est élaboré, selon une méthodologie résumée ci-dessous.

- ✓ choix des objectifs généraux, généralement annuels : ces objectifs et les moyens nécessaires pour les atteindre sont généralement négociés par le responsable du centre de responsabilité et sa hiérarchie. Il s'agit d'un véritable contrat moral. Ces objectifs doivent être en adéquation avec la stratégie, réaliste afin de ne pas décourager les acteurs;
- ✓ l'établissement des programmes d'action : il faut décrire avec précision les actions qui permettront d'atteindre les objectifs fixés, les facteurs clés qui vont conditionner la réussite de ces actions, les acteurs concernés, le calendrier à respecter, les moyens à mobiliser, les résultats attendus et la façon de les mesurer;
- ✓ établissement des propositions de budget (pré-budget) par les responsables de toutes les unités de tous les services (prévisions détaillées et quantifiées, tant au niveau physique – quantité de matières, main d'œuvre, équipement etc; que monétaire). L'expertise locale des responsables les désigne naturellement pour établir avec pertinence ces prévisions. Cette opération implique une négociation avec la hiérarchie des objectifs assignés aux responsables des budgets ;
- ✓ l'arbitrage budgétaire : les budgets sont naturellement interdépendants, la mise au point d'un système équilibré nécessite un certain nombre des concessions mutuelle pour tenir compte des spécificités et des contraintes de chacun. Il appartient donc à chaque responsable de CRB d'argumenter pour défendre son budget face à un niveau hiérarchique supérieur.

Le budget global de l'entreprise est en fait constitué par un ensemble de documents prévisionnels que l'on peut appeler les différents budgets correspondant aux différentes fonctions (Leclère, 1994: 17).

Le contrôleur de gestion est chargé d'assurer la consolidation des différents budgets à travers le compte de résultat et le bilan prévisionnel.

2.2.2.3. Le suivi des réalisations

L'objectif d'un suivi budgétaire est de maîtriser les coûts, les marges, les investissements. Il permet de repérer, grâce à des systèmes d'information et d'évaluation appropriés, les écarts entre les performances réelles de l'entreprise et les prévisions effectuées dans le cadre de l'élaboration des budgets annuels (Dayan, 2004: 862). Il permet également de sonner l'alerte en cas de dépassements et dérives, afin d'entreprendre des actions correctrices. Souvent ce suivi se fait par grande ligne budgétaire (on compare les dépenses engagées aux dépenses autorisées).

Le contrôleur de gestion, les responsables des centres mettent en place des indicateurs de performance afin d'analyser plus finement les écarts entre les résultats attendus et les réalisations constatées.

La gestion budgétaire, tout particulièrement dans sa phase de contrôle, implique un système d'informations efficace, efficient cohérent et rapide. La synthèse des informations peut être présentée sous multiples formes dont le tableau de bord. Dans le cadre de la gestion budgétaire, un tableau de bord est un outil d'information indispensable qui doit être actualisé au fur et à mesure.

2.3. Conception des outils du suivi budgétaire

La procédure de suivi budgétaire comprend deux types de contrôles : un contrôle à priori et un contrôle à postériori.

➤ Contrôle à priori

Le contrôle est dit à priori lorsqu'il est mis en œuvre avant que l'opération ne soit déclenchée. Un certain nombre de mesures sont posées et appliquées pour la réalisation des opérations à savoir la ligne budgétaire et la nécessité de la dépense à engager.

➤ Le contrôle à postériori

Le contrôle est dit à postériori après que l'opération soit totalement achevée. La comparaison des résultats et des prévisions permet de dégager les écarts.

Après avoir donné une notion de l'analyse des écarts, nous présenterons le tableau de bord de manière général ainsi que son mode de conception et le choix de ces indicateurs.

2.3.1. L'analyse des écarts

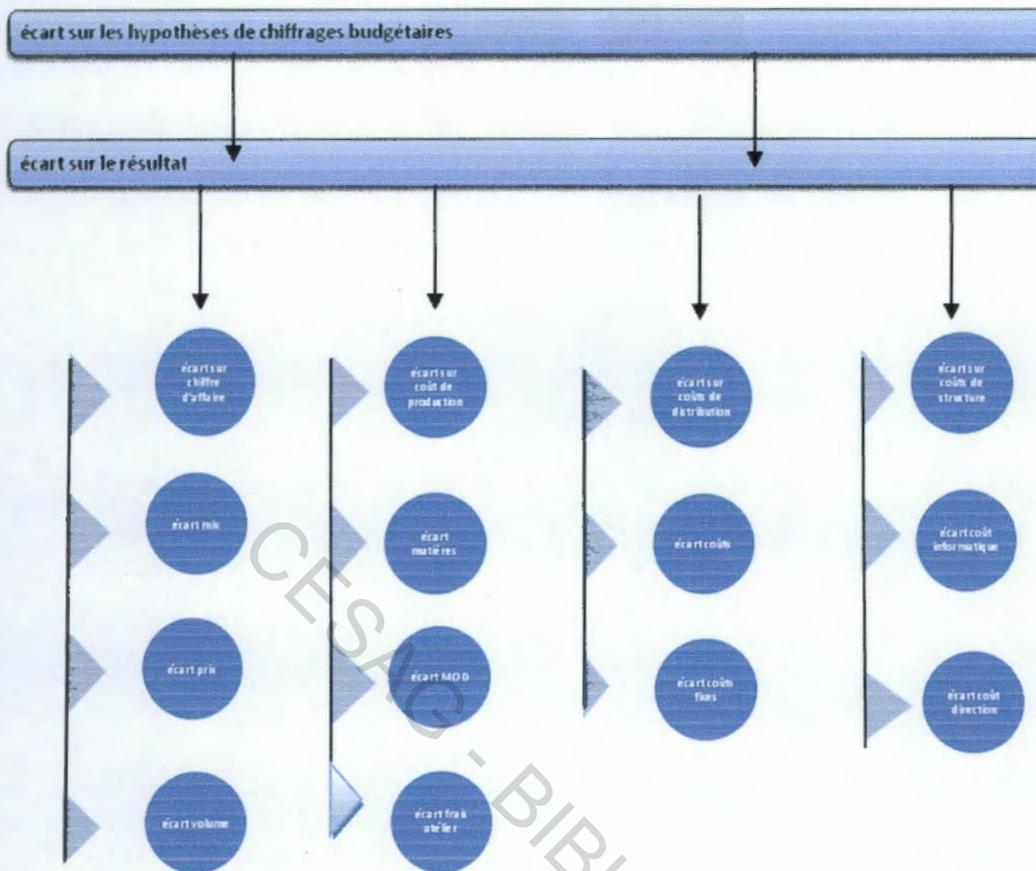
Un écart se définit comme étant la différence constatée entre une donnée prévisionnelle et une donnée réelle (Forget, 2005: 16).

Selon Huteau (2002: 409), l'analyse des écarts a pour objet de déterminer les causes des résultats constatés entre les prévisions et les réalisations.

Le contrôle budgétaire repose sur l'analyse des écarts et doit obéir à un certain nombre de principes bien établis.

- ✓ on ne contrôle que les écarts significatifs (gestion par exception);
- ✓ ne pas négliger les écarts qui pourraient sembler insignifiants ;
- ✓ après calcul des écarts, l'analyse des causes doit déboucher sur des actions correctrices ;
- ✓ s'assurer de la pertinence des informations concernant les réalisations et les prévisions ;
- ✓ avoir en tête que certains écarts peuvent provenir d'évènements non contrôlables ;
- ✓ chaque niveau de responsabilité est analysé par le biais d'indicateurs différents ;
- ✓ concevoir un arbre d'analyse des écarts. (Voir schéma)

Figure 2 : L'arbre d'analyse des écarts



Sources : Selmer (2003 : 179).

Elaboration des écarts

L'écart global qui est la différence entre une donnée réelle et une donnée budgétaire peut être décomposé en écart sur coût puis en écart sur quantité.

❖ Ecart sur chiffre d'affaire

- ✓ Ecart global = chiffre d'affaire prévu – chiffre d'affaire réel ;
- ✓ Ecart sur prix = (Prix Réel - Prévu) x Niveau d'activité réel ;
- ✓ Ecart sur volume (ou sur quantité) = (Volume Réel - Volume Prévu) x Prix Prévu.

❖ Ecart sur matière et fourniture

- ✓ Ecart global = charges réelles - charges prévues;
- ✓ Écart sur prix ou coût = (Prix Réel - Prix Prévu) x Quantité réelle;

- ✓ Écart sur quantité = (Quantité réelle - Quantité prévue) x Prix Prévu.
- ❖ Ecart sur main d'œuvre
- ✓ Écart global = Coût réel - Coût budgétisé;
- ✓ Écart sur taux = (Taux Réel - Taux Prévu) x Temps réel;
- ✓ Écart sur temps = (Temps réel - Temps Prévu) x Taux prévu (Alazard & al, 2010: 390).

Ces différents écarts ainsi que d'autres indicateurs peuvent être regroupés dans un tableau de bord en vue de procéder à un contrôle ponctuel.

2.3.2. Tableau de bord et indicateurs

Le suivi budgétaire a pour vocation de vérifier que les objectifs ont été atteints afin d'apporter des actions correctrices. Ces informations peuvent être imbriquées dans un tableau synthétisé connu sous le nom de tableau de bord. Nous allons par la suite définir la notion d'indicateur, de tableau de bord, ses objectifs et son mode de conception.

2.3.2.1. Définition des indicateurs

Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif dans un souci de mesure résultant de la collecte de données sur un état ou la manifestation d'un phénomène observable (Voyer, 1999: 61).

C'est un constat à un moment donné, au cours d'une période, sur une échelle donnée de la situation de l'activité d'une organisation, dûment quantifié, enregistré et traçable (Backer, 2005: 92).

Lorino (2003: 130), le définit comme étant une information devant aider un acteur à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat).

Il convient cependant de distinguer un indicateur de gestion d'un indicateur de performance. Un indicateur de gestion est une mesure axée sur les ressources et les activités afin de répondre aux besoins des clients sans toutefois insister sur l'interprétation des résultats. Tandis qu'un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui

exprime l'efficacité, l'efficience de tous ou partie d'un système réel ou simulé par rapport à une norme, un plan déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise. C'est une mesure liée à la valeur ajoutée, à l'atteinte des objectifs, aux réalisations, aux retombées etc.

Selon René & al (2004: 10), les indicateurs doivent permettre d'orienter les décisions vers des objectifs stratégiques et de mesurer les effets des actions engagées.

- ✓ les modes de suivi ;
- ✓ le mode de présentation.

L'indicateur de performance toutefois un indicateur est concrétisé par le triplet (objectif, mesure, variable) et doit être intelligent afin de parler de façon efficace et être associé à un tableau de bord en prévision de prise de décision. Cependant le choix des indicateurs passe préalablement par une sélection des objectifs devant remplir certains critères que sont :

- ✓ borné : s'exprimer dans une dimension de temps fini ;
- ✓ mesurable quantifiable;
- ✓ accessible : disposer des moyens nécessaires pour atteindre les objectifs ;
- ✓ réaliste ;
- ✓ être lié à une référence, une norme, un historique ;
- ✓ être cohérent et consolidable ;
- ✓ fédérateur : recueille l'implication des décideurs ;
- ✓ constructif à tel enseigne que l'objectif local contribue à l'objectif global (Alazard & al, 2010: 561).

2.3.2.2. Définition du tableau de bord

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçu pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions.

En outre c'est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe (Alazard & al, 2010: 552).

2.3.2.3. Objectif du tableau de bord

Le tableau de bord permet par son contenu documenté et structuré, d'anticiper les obstacles, de guider l'entreprise en lui donnant une bonne visibilité pour l'atteinte des objectifs grâce à des indicateurs (Aïm, 2004: 6).

C'est un outil assurant pour le décideur la perception d'une situation à un instant donné. Il doit permettre une vision cohérente du système à piloter en fonction des objectifs fixés.

Il permet de mesurer la capacité de l'effort accompli et de l'effort à accomplir afin de garantir aux décideurs une mesure fiable de performance.

Il joue un rôle préventif en indiquant les dépassements de seuils. Cependant, le tableau de bord se compose d'indicateurs judicieusement choisis en fonction des objectifs de la structure et surtout en nombre restreint.

2.3.2.4. Elaboration du tableau de bord

Les étapes d'élaboration du tableau de bord sont les suivantes :

- Clarification de la mission et définition des objectifs ;

Les objectifs d'une entité désignent les domaines de résultat dans lesquels les bonnes performances sont attendues. Ils répondent aux questions suivantes :

- Identification des variables d'action ;

Il s'agit des variables d'action essentielles que le centre doit surveiller dans la mesure où leur évolution conditionne l'atteinte des objectifs.

- Choix des indicateurs

La qualité des décisions pouvant être prise est directement lié à la qualité de la mesure et de la pertinence des indicateurs choisis (Alazard & al, 2010: 556).

Un indicateur doit être utilisable en temps réel : en effet il faut pouvoir disposer de l'information au moment nécessaire.

L'indicateur doit mesurer un ou plusieurs objectifs en fonction des objectifs les plus adéquats pour orienter notre action de progrès. Il doit être constructible ; pour Fernandez (2007: 276) sa présentation est un choix primordial.

Selon Bouin & al (2004: 91-93) le tableau de bord doit refléter les caractéristiques suivantes :

- ✓ respecter le triangle d'or : coût, qualité, délai du système d'information (la précision et la rapidité de l'information ont un coût qui n'est pas justifié que pour autant que la précision supplémentaire soit indispensable à la pertinence et au bénéfice de l'action décidée et que la rapidité de sortie de l'information soit cohérente avec le délai de réaction) ;
- ✓ être orienté vers l'action : un tableau de résultat ne suffit pas et est moins parlant qu'un graphe. Mais surtout, ce dernier doit être accompagné de commentaires et de plans d'actions. Sa présentation doit être dynamique, notamment suivre la tendance, reconnaître et encourager le progrès ;
- ✓ être animé par les acteurs eux-mêmes : tableaux et graphes ne sont rien sans commentaires et prises de décisions. En aucun cas le contrôleur de gestion ne peut être l'auteur des commentaires et des prises de décisions des tableaux de bord opérationnels et ce pour plusieurs raisons : risque de commentaires erronés, actions correctrices imposées etc. ;
- ✓ instrument de contrôle et de comparaison ;
- ✓ aide à la décision ;
- ✓ outil de dialogue et de comparaison.

Il contient une série d'information objectives permettant de :

- ✓ contrôler les dépenses ;
- ✓ piloter les activités et les projets ;
- ✓ analyser les tendances ;
- ✓ mesurer les écarts ;
- ✓ exploiter les résultats ;
- ✓ évaluer les risques ;
- ✓ déclencher divers actions etc (Aïm, 2004: 6).

Les indicateurs qui sont incorporés dans le tableau de bord s'efforcent de rendre compte du niveau d'atteinte des objectifs et du niveau de maîtrise des variables d'action.

- Mise en place de normes et de clignotants

La mise en place des clignotants doit permettre d'alerter le plus rapidement possible les dirigeants.

Le tableau de bord s'apparente au schéma ci-dessous :

Tableau 2 : Maquette du tableau de bord

TABLEAU DE BORD DU CENTRE			
INDICATEURS	RESULTATS	OBJECTIFS	ECARTS
RUBRIQUE 1			
Indicateur A			
Indicateur B			
RUBRIQUE 2			

Zone paramètre économique zone résultat zone objectif zone écart

Source : Alazard & al (2010: 557).

•La zone « **paramètres économiques** » comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

•La zone « **résultats réels** » : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés.

Ils concernent des informations relatives à l'activité :

- ✓ nombre d'articles fabriqués ;
- ✓ quantités de matières consommées ;
- ✓ heures machine ;
- ✓ effectifs, etc. ;

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- ✓ taux de rebuts ;
- ✓ nombre de retours clients ;
- ✓ taux d'invendus, etc.

À côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- ✓ des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- ✓ des montants de charges ou de produits pour les centres de dépenses ;
- ✓ des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

• La zone « **objectifs** » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).

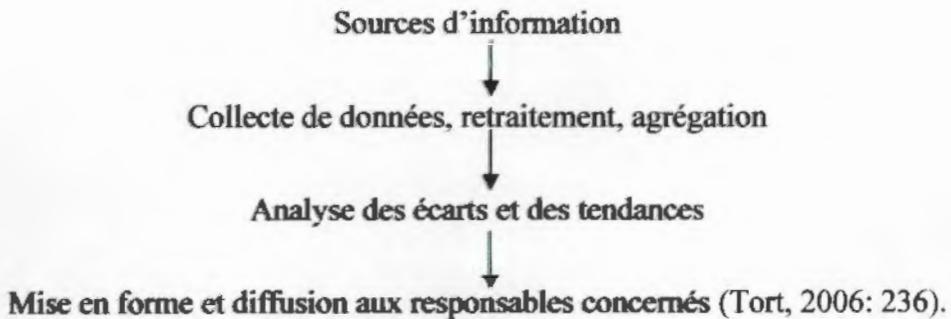
• La zone « **écarts** » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variée.

2.3.3. Reporting budgétaire

Le reporting financier est un système de collecte et de centralisation des données comptables et économiques afin de rendre de la performance financière de la structure (Tort, 2006: 235).

Le processus d'élaboration du reporting financier peut être décomposé de la manière suivante :



En définitive, ce chapitre nous a permis d'étudier les outils du contrôle budgétaire. En effet, l'analyse des écarts, les indicateurs de performance ainsi que le tableau de bord permettent de procéder à une comparaison entre les prévisions et les réalisations d'une situation donnée de l'entreprise.

Ce chapitre nous a permis de voir les spécificités du mode de conception du système de gestion budgétaire qui est un mode de gestion qui requiert un management participatif mais qui est aussi pourvoyeur d'informations sur le degré d'atteinte des objectifs. Aussi le concept de budget au sens large occupe une place de choix dans le processus de gestion budgétaire.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE COLLECTE DES DONNEES

La méthodologie de collecte de données a pour but de confirmer le modèle théorique et nécessite la disponibilité des différentes directions, du personnel et des parties prenantes.

Il s'agira de présenter les types d'informations dont nous aurons besoin afin de les étudier. De ce fait, nous traiterons dans une première approche, la conception du modèle, les outils de collecte de données et dans une seconde approche les méthodes d'analyse des données.

3.1 Construction du modèle d'analyse

Il présente l'ensemble des éléments nécessaires pour l'application et la méthodologie à entreprendre.

La description du mécanisme de fonctionnement du système montre que cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle avec rétroaction.

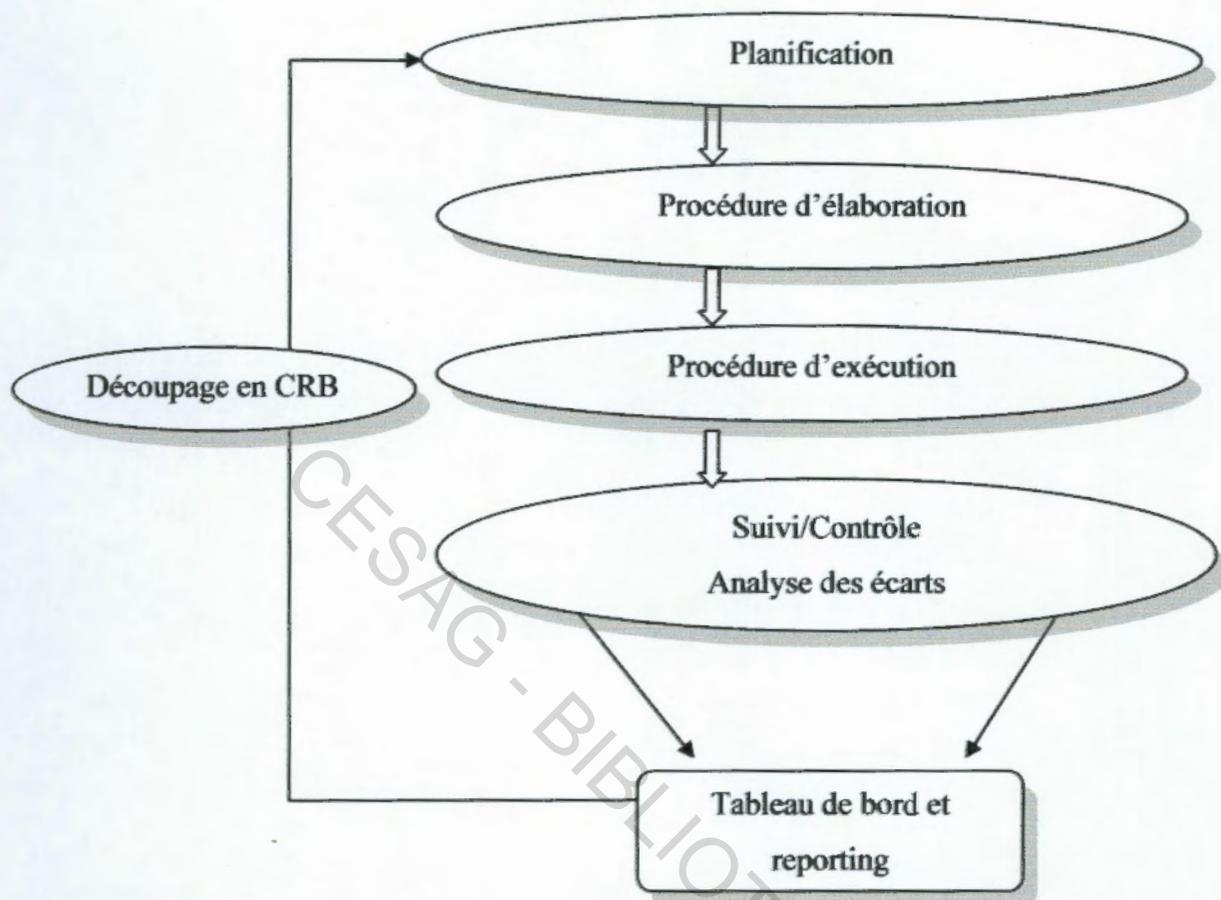
Le pilotage conduit le système, c'est-à-dire :

Définit une planification qui permettra d'examiner les différentes perspectives d'évolution de la firme sur le long terme ;

- ✓ fixer les objectifs : détermine les valeurs acceptables pour les valeurs essentielles et définit la trajectoire pour atteindre les objectifs ;
- ✓ découper la structure en centre de responsabilité budgétaire (CRB) ;
- ✓ déterminer les variables d'action possible ;
- ✓ contrôler l'évolution du système et entreprend les actions correctrices.

Ce système de gestion budgétaire peut être représenté par le schéma ci après :

Figure 3 : Schéma du modèle d'analyse



Source : nous-mêmes adapté de Löning & al (2003: 3).

Afin d'analyser les déterminants pouvant rentrer en ligne de compte dans la conception du système de gestion budgétaire de TE SARL, nous avons défini d'abord les indicateurs de mesure des variables indépendantes retenues. Un questionnaire, un guide d'entretien et les textes organisationnels de TE SARL ont permis de constituer les supports utilisés pour apprécier ces indicateurs et de procéder à la description de l'existant.

Tableau 3 : Présentation détaillée des différentes variables du modèle d'analyse

Variables	Indicateurs de mesure
Style de management	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Mode fixation des objectifs ✓ Existence d'un management participatif ✓ Atteinte des objectifs
Découpage des centres	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Découpage budgétaire ✓ Adéquation de l'organigramme avec les missions assignées
Exécutions budgétaires	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fixation d'objectifs mesurables ✓ Existence de budget par centre de responsabilité ✓ Cohérence entre programmes d'activités et budget ✓ Respect des étapes du processus budgétaire ✓ Respect de la ligne budgétaire
Suivi budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existence d'indicateurs de mesure ✓ Existence de tableau de bord de suivi ✓ Existence d'un système de remontée d'informations

Source : nous-mêmes.

Après la définition de ces indicateurs, nous avons arrêté la procédure d'échantillonnage et identifié les outils de collecte de nos données.

3.2 Collecte de données

L'atteinte des objectifs de cette recherche nécessite que soit constitué un échantillon et que les outils appropriés soient utilisés pour analyser les résultats obtenus.

3.2.1 Constitution de l'échantillonnage

Dans un souci de collectes de données pertinentes permettant de faire une bonne prise de connaissance de TE SARL en matière de gestion budgétaire et d'identifier les outils qui

pourraient être pris en compte dans la conception du système budgétaire, nous avons approché certains acteurs de l'entreprise qui sont :

- ✓ le responsable administratif et financier ;
- ✓ le chef comptable ;
- ✓ le responsable commercial.

3.2.2 Outils de collectes de données

Trois outils de collecte de données ont été utilisés. Il s'agit entre autres d'un guide d'entretien, d'un questionnaire ainsi que l'observation.

3.2.2.1 Le questionnaire

Un questionnaire direct est administré au personnel du service administratif et financier afin de mieux appréhender les variables retenues. L'objectif de ce questionnaire est de permettre d'établir des relations statistiques mais aussi de voir la perception des enquêtés en matière de gestion budgétaire. Ces données fournies par le responsable administratif seront ensuite traitées.

3.2.2.2 Le guide d'entretien

Le guide d'entretien est un ensemble de questions destinées aux différents acteurs intervenant dans le processus de gestion budgétaire.

C'est également un document permettant de nous rappeler le domaine ou les questions devant être abordés.

3.2.2.3 L'observation

Elle résulte de notre propre constat sur le terrain. Cet outil nous a permis d'appréhender la fiabilité et la réalité des informations reçues dans un souci de cohérence et de pertinence.

3.3 Méthode d'analyse des données

La méthode qui nous semble plus adaptée est la méthode descriptive et analytique qui consiste à décrire l'existant notamment les outils de gestion budgétaire dont dispose TE SARL. Les entretiens avec les responsables du service administratif et financier (SAF)

nous permettront d'avoir toutes les informations relatives au système budgétaire à concevoir.

En somme, le modèle d'analyse constituera le guide des différentes diligences qui seront menées dans le cadre de la conception du système de gestion budgétaire.

Par la suite, ces informations feront l'objet d'une analyse pour enfin justifier la formulation de nos recommandations.

Ce chapitre nous a permis de présenter les outils notre modèle d'analyse avant de procéder à la phase pratique proprement dite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE : LES PRATIQUES DU SYSTEME
BUDGETAIRE A TE SARL**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La première partie nous a permis de découvrir les écrits sur la notion de système de gestion budgétaire à travers les différentes définitions. Ces écrits ont également permis de mettre en exergue les outils de contrôle budgétaire. Aussi nous avons élaboré une méthodologie d'étude en vue de procéder à une analyse des données collectées.

La seconde permettra d'étudier les outils de gestion budgétaire de TE SARL. Cependant, il convient au préalable de présenter TE SARL dans sa globalité. Nous achèverons ensuite notre étude par des propositions de solutions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE : 4 PRESENTENTON DE TOURE EQUIPEMENT SARL

La pratique de la gestion budgétaire dans une organisation dépend de la spécificité de celle-ci : type, statut juridique, taille, mission etc. Le but de ce chapitre est de procéder à la présentation des pratiques en matière de gestion budgétaire de TE SARL. Ce sera une présentation succincte de TE SARL à travers sa mission, son cadre juridique et son système organisationnel.

4.1 Mission et activité

Toute structure doit disposer d'une mission qui lui est assigné afin d'être performant. Nous allons présenter la mission de TE SARL, son cadre juridique suivi de la nature de ses activités.

4.1.1 Mission

La SARL TE a pour mission d'offrir des biens et services (matériels informatiques, maintenance...) aux agents économiques.

4.1.2 Cadre juridique

Initialement société unipersonnelle créée en 2004 par son Directeur général, elle est transformée en une SARL en 2011 suite à l'évolution de son activité et des opportunités offertes par l'environnement des affaires. Ainsi en vertu du droit OHADA TE SARL est constituée avec un capital de 1.000.000 FCFA. La SARL TE SARL est administrée par un gérant investi des pleins pouvoirs afin d'agir en toute circonstance au nom de la société. Le commissariat aux comptes est obligatoire vu que TE SARL a un CA annuel supérieur à 250.000.000 de francs CFA.

Après avoir décrit sa mission et son cadre juridique, nous allons présenter les activités principales de TE SARL et sa structure organisationnelle.

4.1.3 Activité de TE SARL

En effet, dans un contexte de mondialisation accru et à l'heure des nouvelles technologies TE SARL par le biais de son directeur général va se lancer dans l'importation de matériels et consommables informatiques, bureautique, multimédia, réseau et maintenance.

Grâce à sa bonne exécution des marchés, son respect des délais de livraison et sa part de marché TE SARL est aujourd'hui distributeur agréé des grandes sociétés de marque telle que : Hewlett-Packard Company (HP), Brothers, Microsoft, Dell, D-link, Symantec.

Pour mener à bien cette tâche, la structure s'est dotée d'une structure organisationnelle.

4.2 Organigramme de TE SARL

Contrairement à bon nombre d'entreprise, TE SARL dispose d'une organisation interne très bien structuré conformément à son organigramme (voir annexes 3 page 70).

4.3 Organe de pilotage

TE SARL comprend également plusieurs Organes opérationnels et de décision notamment :

- ✓ la Direction Générale ;
- ✓ la Direction Administrative et Financière ;
- ✓ le service de passation des marchés ;
- ✓ le service Commercial ;
- ✓ Le service Technique.

4.3.1 La direction générale

La direction générale est l'organe de supervision de l'entreprise, le directeur général est le premier responsable. Il est chargé selon l'organigramme de :

- ✓ diriger, organiser et de contrôler l'application des décisions ;
- ✓ veiller au respect des objectifs et de la stratégie d'entreprise ;
- ✓ tenir une réunion hebdomadaire avec le personnel ;
- ✓ veiller en permanence à l'utilisation judicieuse des fonds en autorisant les décaissements en apposant sa signature sur les chèques présentés par le responsable administratif et financier ;
- ✓ recevoir le point journalier de la caissière tout en le comparant avec les états de trésorerie journaliers fournis par la direction financière ;
- ✓ fixer le plafond des dépenses.

4.3.2 Le service administratif et financier

Le service administratif et financier est constitué d'un comptable et d'un responsable des ressources humaines. Ce service constitue un pilier essentiel pour la structure dans la mesure où toutes les opérations (achats de marchandises, ventes, frais généraux ...) de la structure sont centralisées par ce service. En effet, le comptable s'assure du respect des règles de gestion conformément aux normes du Système Comptable Ouest Africain.

Dirigé par un responsable administratif et financier, il a pour tâches de :

- ✓ élaborer des objectifs, des programmes, des budgets, des tableaux de bord et des indicateurs de performance en rapport avec les autres services ;
- ✓ analyser les causes des écarts en vue de prendre des mesures correctives ;
- ✓ réaliser toutes les opérations d'enregistrement comptable (la tenue à jour des comptes, des documents d'inventaires et de stocks, des clients et des fournisseurs ainsi que les différentes déclarations auprès des services de l'administration (CSS, DGI, IPRES)) ;
- ✓ tenir la comptabilité en respectant les principes généraux admis par le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) ;
- ✓ établir les bulletins de paie et tenir à jour le livre de paie ;
- ✓ gérer les comptes et les relations avec la banque ;
- ✓ suivre le recouvrement des créances en collaboration avec le service commercial ;
- ✓ de fournir des états journaliers de trésorerie au directeur général ;
- ✓ de fournir des rapports d'activité hebdomadaire au directeur général pour la préparation des réunions hebdomadaires.

4.3.3 Le service de passation des marchés

Ce service est dirigé par un responsable de passation de marché qui s'occupe principalement :

- ✓ des avis de passation de marché publiés dans les journaux ;
- ✓ du traitement des cahiers de charge conformément aux codes du marché ;
- ✓ de la supervision des séances de dépouillement des offres ;
- ✓ de l'enregistrement des offres notifiées.

4.3.4 Le service technique

Il s'agit d'un service après vente chargé de :

- ✓ l'installation, du suivi et de la maintenance des biens livrés ;
- ✓ l'administration du réseau local.

4.3.5 Le service commercial

C'est l'organe moteur de l'entreprise chargé de :

- ✓ développer les stratégies de vente ;
- ✓ lutter contre la concurrence ;
- ✓ effectuer les approvisionnements ;
- ✓ effectuer les formalités de transit.

Cette brève présentation de TE SARL constitue un préalable pour mieux aborder les variables qui pourraient influencer la pratique budgétaire dans la mesure où elle nous a permis de faire une prise de connaissance générale de la structure.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE LA PRATIQUE BUDGETAIRE DE TE SARL

L'analyse des données consiste à confronter les données recueillies aux indicateurs retenus. Ce chapitre a pour but de faire un diagnostic du système de gestion budgétaire (budget ; contrôle budgétaire) dont dispose TE SARL.

5.1 Le budget

TE SARL ne dispose pas d'un système de gestion budgétaire par centre de responsabilité. Cette structure en pleine croissance ne disposait pas auparavant d'un socle lui permettant d'asseoir un système de gestion budgétaire dans la mesure où les outils de pilotages sont inexistantes. De ce fait le budget par service s'apparente à une simple expression des besoins à différents niveaux de responsabilité puis transmis au Directeur Général (DG) pour validation. Il se présente comme suit pour le service administratif et financier:

- ✓ la note d'orientation du directeur général est adressée verbalement aux différents chefs de services au début de chaque mois afin d'identifier les besoins par service.
- ✓ les chefs de service préparent en rapport avec leurs collaborateurs la liste des besoins.
- ✓ les demandes d'achat exprimées par le service sont validées par la direction générale et transmises au service chargé des achats ;
- ✓ le choix des fournisseurs se fait selon le principe du moins disant à qui l'on transmet les bons de commandes ;
- ✓ les articles sont ensuite réceptionnés avec à l'appui le bordereau de livraison et la facture par le responsable des achats;
- ✓ le responsable du service approvisionnement transmet ensuite la liasse (bordereau de livraison, facture) au directeur générale ;
- ✓ après vérification de la réception des articles, le directeur autorise la distribution des articles au service administratif et financier puis transmet la liasse au service administratif et financier ;
- ✓ le chef comptable réceptionne la liasse et comptabilise la facture puis classe la liasse ;
- ✓ le directeur, par la suite autorise le comptable à procéder au règlement avant de solder la facture dans le système.

5.2 Le contrôle budgétaire

Il n'existe pas un contrôle clairement définis. Le DG ainsi que le chef comptable vérifie la régularité des dépenses avant de valider à travers les mouvements des comptes concerné (charges, frais généraux) issu de la comptabilité générale et du point de trésorerie journalier. Ceci explique l'absence de plan d'actions, d'un management participatif et par conséquent d'un suivi à posteriori à l'aide d'outil de pilotage tel que le tableau de bord.

A l'aide des outils de collecte de données énumérés plus haut, nous avons obtenu les informations suivantes :

Tableau 4 : Présentation des résultats

Variables	Résultat de mesure
Découpage budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Les procédures ne sont pas formalisées. ✓ Absence de délégation de pouvoir par centre de responsabilité.
Style de management	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence d'un management participatif. ✓ Les objectifs ne sont pas formalisés.
Exécutions budgétaires	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence de plan d'action. ✓ Absence de processus budgétaire. ✓ Absence de budget par centre de responsabilité. ✓ Absence de comptabilité budgétaire.
Système de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence d'outils formalisés ; ✓ Absence de tableau de bord de suivi.

Au regard de tout ce qui précède, nous pouvons conclure que la comptabilité général constitue l'essentiel de la pratique de gestion de TE SARL dans la mesure où les autres variables identifiés ne sont pas formalisées notamment le système de gestion budgétaire.

5.3 Analyse des forces, faiblesses et conséquences du processus existant

Après une description de l'existant en matière de gestion budgétaire. Avant de procéder à des recommandations en la matière, il convient d'abord de procéder à une évaluation des risques encourus en termes de forces, faiblesses et conséquences.

5.3.1 Analyse des forces du système existant

Il s'agit des efforts consentis par la structure en matière de réforme organisationnelle et de gestion en particulier.

Au cours de nos collectes d'informations, nous avons pu identifier comme atouts le service administratif. Ce service joue un rôle fondamental dans l'avancée de la structure. En effet, le service administratif et financier réalise par le biais de ses responsables toutes les opérations d'enregistrement comptable tenir la comptabilité conformément aux principes généraux admis par le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) ; il établit les bulletins de paie et ce dans les délais requis. En outre, malgré le nombre limité de personnel, ce service suit le recouvrement des créances en collaboration avec le service commercial tout en établissant des états journaliers de trésorerie au directeur général. Ainsi toutes les dépenses doivent pouvoir prises en compte par la trésorerie et être justifiées avant d'être exécuté.

5.3.2 Analyse des faiblesses du système existant

Les axes d'améliorations peuvent être perçus à travers trois éléments essentiels du processus de gestion budgétaire que sont : les centres de responsabilités, le processus budgétaire, les tableaux de bord et l'analyse des écarts.

5.3.2.1 Les centres de responsabilités

TE SARL innove et essaie de s'adapter aux nouveaux systèmes de management mais reste toujours attaché au système traditionnel dans la mesure où la décentralisation du pouvoir n'est pas étendue à tous les services.

La décentralisation des services ne peut être appréhendé comme une structuration en centre de responsabilité dans la mesure où :

- ✓ il n'existe pas de contrat d'objectif entre la direction et les autres services ;
- ✓ aucun service n'a connaissance de la manière dont il est évalué par la direction générale ;
- ✓ la décentralisation des pouvoirs hiérarchiques n'est pas formalisée ;
- ✓ il n'existe pas de fiche de postes permettant une bonne répartition des tâches en vue d'une quête perpétuelle de la performance.

5.3.2.2 Le processus budgétaire

Le budget est l'aboutissement d'un processus de planification et devrait découler du plan opérationnel. L'une des faiblesses du processus de gestion budgétaire de TE SARL est que ses budgets ne sont pas relatifs à un programme d'activité bien défini. En effet, une simple expression des besoins sans référence à un certain nombre d'objectifs clairement définis. Cette forme d'élaboration de budget est la reconduction des besoins habituels qui entraîne parfois un gaspillage des ressources.

L'approche participative n'est pas pleinement de mise dans le cadre de l'élaboration du budget.

5.3.2.3 Le tableau bord

Notre collecte de donnée nous a révélé l'inexistence de tableau de bord. Cette défaillance ne permet pas d'avoir une vision du futur d'où la difficulté de procéder à une évaluation de la performance.

Le tableau de bord est un outil de contrôle, de comparaison, de dialogue et d'aide à la prise de décision.

5.3.2.4 L'analyse des écarts

En outre, la structure ne dispose pas d'outils lui permettant d'évaluer des écarts qui permettraient d'apporter des mesures correctives aux éventuels dysfonctionnements.

5.3.3 Conséquences

L'analyse de la pratique en matière de gestion budgétaire présente des insuffisances qui exposent la structure à des risques. Nous essaierons d'énumérer ces risques dans le tableau ci-après.

Tableau 5 : Conséquences liées aux faiblesses du système

Faiblesses	Conséquences
L'inexistence des centres de responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence de motivation. ✓ Limitation de la participation des responsables opérationnelles. ✓ Lenteur dans l'application des mesures correctives.
Inexistence d'un budget par centre de responsabilité	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Impossibilité d'évaluer le niveau de performance des différents centres de responsabilités. ✓ Impossibilité d'évaluer l'efficacité et l'efficience des ressources allouées aux centres de responsabilités. ✓ Incapacité à faire des prévisions pour des résultats à venir. ✓ Impossibilité de détecter des écarts en vue d'éventuels mesures correctives.
Inexistence de tableau de bord	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Incapacité à anticiper d'éventuels écarts afin d'apporter des mesures corrective. ✓ Incapacité à disposer d'informations fiables permettant de savoir la santé financière de la structure. ✓ Impossibilité de suivre les facteurs clés de succès.

L'analyse du système de gestion budgétaire de TE SARL met en relief quelques atouts mais aussi des faiblesses. Cependant, avec l'évolution de cette structure, il est nécessaire de concevoir un véritable système de gestion budgétaire.

CHAPITRE 6 : CONCEPTION DU SYSTEME DE GESTION BUDGETAIRE DE TE SARL

A l'issue de l'analyse du système de gestion budgétaire existant, il s'avère nécessaire de concevoir un système de gestion budgétaire afin de favoriser les prévisions et de se prémunir des risques identifiés. Compte tenu des réalités de la structure et des perspectives d'évolution, il s'agira de concevoir dans un premier temps un système qui sera enrichi au fur et à mesure avec des outils plus ambitieux.

Un système est défini comme un ensemble cohérent contribuant à l'atteinte d'un objectif. Il convient donc de préciser les objectifs, les moyens, les outils du système de gestion et les acteurs intervenants dans le système de gestion budgétaire.

6.1 Objectifs

A l'issue de l'analyse de TE SARL, effectuée en amont, la mise en place d'un système de gestion budgétaire aura pour but de :

- ✓ favoriser un fonctionnement moins rigide ;
- ✓ mettre en place une organisation interne adéquate ;
- ✓ attribuer des tâches spécifiques au personnel ;
- ✓ contribuer à la mise en place d'un management participatif ;
- ✓ mettre en place des outils modernes pour une bonne gestion ;
- ✓ mesurer l'efficacité et l'efficience du système.

6.2 Moyens

Le système de gestion budgétaire nécessite aussi bien des moyens humains (nouvelle répartition des charges incluant un responsable de la gestion budgétaire), matériels (procédure de gestion budgétaire) que financiers (mise à disposition de budget par centre de responsabilité). En ce qui concerne TE SARL ces moyens s'avèrent indispensable dans la mesure où la structure ne dispose pas encore d'un tel système.

6.3 Les outils du système de gestion budgétaire

Le système de gestion budgétaire fait appel à un certain nombre d'éléments parmi lesquels figurent le budget et le tableau de bord permettant le suivi des réalisations.

6.3.1 Conception des outils du système de gestion budgétaire

La conception d'un système budgétaire pour TE SARL nécessite une réorganisation du système de son système de gestion, par la mise en place d'outils et l'amélioration de ceux existants.

6.3.1.1 Centre de responsabilité

Il est indispensable de créer des centres de responsabilité en donnant aux unités organisationnelles un vrai sens à leurs responsabilités contenues dans des textes avec des objectifs clairement identifiés.

Le traitement et l'affectation des charges de gestion se font essentiellement au niveau des services de la comptabilité générale. Il s'agit d'enregistrer dans un premier temps, en se référant aux principes comptables, toutes les charges de gestion liées à l'activité. Le but est de produire des états financiers annuels respectant le cadre réglementaire du droit comptable de l'OHADA.

L'analyse de la structure organisationnelle et de toutes les informations relatives à l'élaboration des budgets nous amène à proposer le découpage suivant :

- ✓ budget du service administratif et financier ;
- ✓ budget du service commercial;
- ✓ budget du service approvisionnement ;
- ✓ budget du service technique et passation des marchés.

On procède aussi à l'affectation des charges à l'aide de la nomenclature budgétaire. L'affectation des charges au niveau de la comptabilité est basée sur l'option saisie analytique des comptes de charges par nature du plan comptable général. L'on procède à la répartition du montant en fonction de la destination de la charge. Les différents services seront regroupés selon les nomenclatures ci-dessous :

100-Service administratif et financier

300-Service approvisionnement

200-Service commercial

400-Service technique et passation de marché

L'effectivité de cette décentralisation pourrait se présenter conformément à l'annexe : 4 page 71.

6.3.1.2 Le budget

Les procédures de gestion budgétaire sont énumérées dans le tableau ci-après :

Tableau 6 : Procédure de gestion

Bonnes pratiques	Justification
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Respecter une cohérence entre la procédure de planification et la procédure de budgétisation 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Disposer d'un processus fluide et unifié, d'informer les acteurs et de faciliter la coordination entre eux. ✓ Éviter la multiplication des procédures émises sur un même sujet par des acteurs différents
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Le plan stratégique fait ressortir les indicateurs clé et le niveau de performance attendu par la direction générale 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Permettre à travers les indicateurs de faire le lien avec la stratégie
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formalisation de la procédure budgétaire, ✓ fixation des règles de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Décrire le rôle des acteurs au sein du processus ✓ Définir la nature et le contenu des éléments à fournir (pièces comptables) ✓ Instaurer des règles d'arbitrage lors de la validation ✓ Elaborer un langage commun et une logique de construction partagée ✓ Traduire de manière détaillée et opérationnelle les décisions tant au niveau des données environnementales qu'au sein de la matrice budgétaire. ✓ Respecter les rôles fondamentaux de chaque fonction ✓
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Constitution de scénarii alternatifs et formalisation des commentaires 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Formaliser des scénarii alternatifs en cas de changement significatif du contexte

Changement régulier des règles de gestion	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Garantir que le système budgétaire se calque bien sur l'activité et qu'elle prend en compte l'évolution permanente des besoins opérationnels sans pour autant grossir de façon incontrôlée
Calendrier	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fixer un échéancier tout au long du processus ✓ Veiller à l'instauration et au respect des délais

Sources : nous-mêmes inspiré des bonnes pratiques pour le processus « élaboration du budget »

A la base de toute réflexion budgétaire se trouve dans un souci d'atteinte des objectifs la planification des actions et l'évaluation des décisions à prendre.

La formalisation de la procédure budgétaire pourrait se présenter comme suit :

- Le service budgétaire (SB) et la direction générale lance la campagne en envoyant une note à tous les responsables des entités qu'ils soient impliqués directement ou indirectement dans le processus budgétaire. Cette lettre devra :
 - ✓ préciser les attentes de la direction générale et les grandes lignes de ses objectifs de la période budgétaire ;
 - ✓ définir le cadre général d'élaboration des budgets ;
 - ✓ rappeler le cas échéant les objectifs du plan actualisés pour aider les différents responsables à réfléchir sur les objectifs de l'année budgétaire en cours ;
 - ✓ traduire les objectifs en hypothèse d'évaluation de l'activité ;
 - ✓ rappeler le calendrier budgétaire (voir tableau 6) et les normes et procédures budgétaires de TE SARL.

Le service budgétaire communique par la suite les formats des budgets à remonter en intégrant toutes les informations nécessaires à la réalisation des budgets.

- ✓ chaque centre de responsabilité élabore son plan d'action en tenant compte des éléments contenus dans la lettre d'orientation. Le plan d'action permettra entre autres aux centres de responsabilités d'arrêter leurs objectifs primordiaux et constituera le pilier sur lequel reposera leur budget. Voir annexe 5 page 72.

- ✓ chaque centre de responsabilité confectionne son budget selon un modèle standard qui peut être établi en amont afin de faciliter la consolidation budgétaire. Voir annexe 6 page 73. On aura ainsi le budget des ventes, des achats, des frais généraux et de trésorerie.
- ✓ le service budgétaire (SB) récupère les budgets des centres de responsabilité sur support électronique et procède à la collecte des données. C'est la première consolidation effectuée afin de s'assurer de la cohérence et du réalisme des divers choix effectués. Ensuite cette analyse sera portée à la connaissance du directeur général en vue de préparer l'arbitrage budgétaire.
- ✓ le comité d'arbitrage composé du directeur général et des différents responsables de centre procédera à l'arbitrage budgétaire. Il s'agira ici de s'appuyer sur les performances passées et de juger de la performance et du réalisme des choix de chaque centre de responsabilité.
- ✓ le SB procédera à une deuxième consolidation en tenant compte des différents réajustements effectués aboutissant ainsi au pré budget.
- ✓ après la deuxième consolidation, le projet de budget est soumis au directeur pour approbation. Celui-ci pourrait y apporter des corrections.
- ✓ le SB élabore le budget définitif en tenant compte des dernières corrections du directeur et se charge de le diffuser aux différents centres de responsabilité.
- ✓ le budget est exécuté conformément aux activités prévues par chaque centre de responsabilité et selon la programmation mensuelle ou trimestrielle prévue dans le plan annuel.
- ✓ le SB se charge du suivi pendant l'exécution des activités en vue de déterminer, analyser et expliquer les écarts. Il pourra aussi essayer de les corriger et vérifier en permanence la conformité des résultats au plan d'action.

Tableau 7 : le calendrier budgétaire pourrait être appréhendé comme suit :

N° d'ordre	Etapes	Périodes
01	Préparation et vulgarisation de la lettre de cadrage	20 au 22 Octobre
02	Elaboration des plans d'actions	25 au 30 Octobre
03	Elaboration des budgets	1 ^{er} au 10 Novembre
04	Première consolidation	10 au 20 Novembre
05	Arbitrage budgétaire	20 au 23 Novembre
06	Deuxième consolidation	23 au 26 Novembre
07	Approbation du projet	26 au 29 Novembre
08	Elaboration du budget définitif	29 au 05 Décembre
09	Diffusion du budget définitif	15 au 20 Décembre
10	Exécution du budget	1 ^{er} Janvier au 31 Décembre
11	Suivi du budget	1 ^{er} Janvier au 31 Décembre

Cette démarche est un outil permettant à tout acteur de s'accaparer du processus budgétaire.

6.3.1.3 La budgétisation par centre de responsabilité

Le budget étant l'aboutissement d'un processus, nous allons débuter par la planification stratégique.

Tableau 8 : diagnostic des forces / faiblesses de TE SARL

Forces	Faiblesses
Diversification des produits	Système d'information
Qualité des produits	Mauvaise maîtrise des risques

Sources : nous-mêmes.

Tableau 9 : diagnostic des opportunités/menaces de TE SARL

Opportunité	Menace
L'environnement socio culturel est favorable au marché de l'informatique dans la mesure où les ménages ont banalisé le produit et vue l'avancée technologique	Forte concurrence
Pouvoir de négociation des fournisseurs	Arrivée de nouveaux entrants

Sources : nous mêmes

Le plan stratégique peut être défini comme suit :

- ✓ Diversification des produits ;
- ✓ Augmentation du CA de 10%.

Nous allons par la suite présenter uniquement le budget du service commercial afin d'avoir une appréhension du mode de conception du budget.

Le responsable du service commercial après avoir défini son plan d'action et ses objectifs stratégiques conformément à l'annexe 5 (page 72) et l'annexe 4 (page 71) va procéder à la budgétisation.

L'établissement du budget commercial passe nécessairement par :

- ✓ une estimation des recettes ou ventes : elle recouvre l'ensemble des études et chiffrages ayant pour objectif de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre ;
- ✓ une estimation des dépenses ou des frais de distribution : il s'agit de rechercher parmi les comptes de la classe 6 les frais de distribution et de procéder à une ventilation fonctionnelle de ces frais.

Ainsi la structure budgétaire du service commercial est la suivante:

Tableau 10 : budget du service commercial (code budgétaire : 200)

Exercice 2012	Code budget	Janvier	Février	Mars	Avril	...	Total annuel
Chiffre d'affaire							
- Produit A							
- Produit B							
CA brut							
-							
Ristourne, rabais							
1- CA net							
2- Frais Marketing							
- Publicité							
- Promotion							
- Autres frais							
3- Coût : personnel de vente							
- Salaire							
- Commission							
- Déplacement							
4- Coût : administration des ventes							
- Frais d'emballage							
- Frais de contentieux							
- Autres frais							
5- Coût total (2+3)							
Marge commerciale (1-5)							

Sur la base de documents justificatifs (pièce de caisse, factures) le service administratif et financier par le biais du comptable procédera au traitement et à l'enregistrement des charges. Le traitement de ces charges requiert l'existence d'une nomenclature des dépenses et d'une identification de la contribution de chaque entité ordonnatrice de dépense dans les frais généraux.

Les comptes de frais généraux sont regroupés par nature comptable, l'objectif de la nomenclature est de déterminer les familles budgétaires détaillées par nature de dépenses et d'établir une matrice de correspondance avec les comptes comptables pour en assurer le suivi des réalisations.

La liste suivante donne une proposition des familles de dépense à intégrer dans le processus budgétaire avec leurs codes.

Tableau 11 : Plan comptable budgétaire

Familles de dépenses	Code Famille
Fournitures non stockables	A01
Frais d'entretien	A02
Fournitures de bureau	A03
Prestation de services	A04
Locations	B01
Entretien; réparation et maintenance	B02
Assurances	B03
Personnel extérieur	B04
Frais bancaire	B05
Honoraires	B06
Frais d'actes et de contentieux	B07
Documentation générale et technique	C01
Voyage; déplacements; missions, réception	C02
Frais de communications	C03
Frais de télécommunications	C04
Cotisations et dons	C05
Impôts et taxes	D01
Charges de personnel	E01
Pertes sur créances irrécouvrables	F01
Dotations d'exploitation	G01
Autres dépenses	H01

Une fois cette liste arrêtée, on passera à l'identification des natures de dépenses par entités et à leur affectation à la famille correspondante.

Après affectation, les sections budgétaires se présentent ainsi :

Tableau 12 : Extrait de la balance budgétaire après affectation des charges

PLAN COMPTABLE BUDGETAIRE		PLAN COMPTABLE GENERAL		Montant
Comptes	Intitulés	Comptes	Intitulés	
200A03	Fournitures bureau et informatique	604700	Fournitures de bureau	
200C02	Frais de déplacement	605310	Carburant lubrifiant	
200B02	Entretiens divers (Bâtiment...)	604300	Produit d'entretiens	
200B03	Assurance	625200	Assurance matériels transport	
200C03	Téléphone	628100	Frais de téléphone	
200B07	Frais d'actes	632500	Frais d'actes & de contentieux	
100	Service commercial			

Après cette étape, le responsable budgétaire procédera au suivi budgétaire.

6.3.1.4 Suivi budgétaire

Le responsable budgétaire procédera périodiquement au suivi budgétaire afin de permettre le déclenchement rapide des mesures correctives après l'analyse des écarts. Le tableau ci-dessous est un modèle de suivi.

Tableau 13 : Bilan mensuel/trimestriel des activités

Activités	Réalisations	Prévisions	Écarts	Observations
ventes	-	-	Ecart/quantité	
			Ecart/coût	

➤ Le tableau de bord

Les besoins de suivi permanent sont indispensables à TE SARL et leur satisfaction permettra un meilleur pilotage de l'institution. A cet effet nous préconisons un tableau de bord budgétaire qui sera soumis à l'approbation du directeur général avec des indicateurs identifiés. Le tableau de bord du service commercial sera calqué sur le tableau de bord du Directeur général présenté dans l'annexe 7 page 74.

Par la suite ces informations seront collectées pour chaque centre de responsabilité et feront l'objet d'un reporting.

➤ Reporting

Il participe à la dynamisation du système d'information. C'est une présentation périodique de rapports sur les activités et les résultats de la structure. Le suivi à postériori sera effectué grâce à une remontée d'information en provenance du service administratif et financier. Il doit pouvoir rendre compte de l'état d'avancement de l'activité commerciale en volume et en valeur (ventes, chiffre d'affaire relatif à l'entreprise) ainsi que les résultats atteints à l'égard des objectifs fixés.

Les informations relatives à la création de la valeur peuvent être rapportées de la manière suivante :

Tableau 14 : Reporting budgétaire du service commercial

DECAISSEMENT							
RUBRIQUES		BUDGET					
		REALISE		PREVU		ECART	
		VALEUR	%	VALEUR	%	VALEUR	%
EXPLOITATION							
AUTRES ACHATS							
PRODUITS D'ENTRETIEN							
FOURNITURES	Du service						
CONSOMMABLES INFORMATIQUES	pour le service						
ACHATS DE PETIT MATERIEL ET OUTILLAGE							
PRESTATIONS DIVERSES							
TRANSPORTS	TRANSPORTS DU PERSONNEL						
	TRANSPORT DE PLIS						
VOYAGES ET DEPLACEMENTS	<i>Déplacements missions courantes personnel</i>						
	<i>Déplacements missions spécifiques personnel</i>						
SERVICES EXTERIEURS A							
ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE	<i>Entretien et réparations de biens immobiliers</i>						
	<i>Entretien et réparation de biens mobiliers</i>						
	<i>Entretien matériel de transport</i>						
	<i>Autres Maintenances</i>						
ASSURANCES	<i>Assurances matériel de transport</i>						
	<i>Autres assurances</i>						
COMMUNICATION ; PROMOTION, PUBLICITE, PUBLICATIONS ET RELATIONS PUBLIQUES							
	<i>Publicité</i>						
	<i>Promotion</i>						
FRAIS DE TELECOMMUNICATIONS							
	<i>Téléphone</i>						
	<i>Autres frais de télécommunications</i>						
TOTAL EXPLOITATION							

		ENCAISSEMENTS					
RUBRIQUES		MOIS DE JANVIER N+1					
		VALEUR	%	VALEUR	%	VALEUR	%
VENTES							
VENTES AU COMPTANT							
produit A							
Produit B							
VENTES A CREDIT							
produit A							
produit B							
AUTRES PRODUITS							
TOTAL ENCAISSEMENTS							

Cette deuxième partie nous a permis de faire ressortir les forces et les faiblesses du système de gestion budgétaire de TE SARL. A l'issue de cette analyse, nous préconisons la conception d'un système de gestion budgétaire ainsi que les éléments indispensables à son fonctionnement depuis l'étape de la planification au contrôle en passant par son exécution.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le thème relatif au système de gestion budgétaire marque la nécessité pour les entreprises de parfaire leur système de gestion à travers une gestion efficace et efficiente.

Les outils du contrôle de gestion utilisés au cours de notre étude ne sont pas exhaustifs et doivent être adaptés à toute organisation. En effet, bien qu'existant dans certaines entreprises, ces outils sont utilisés selon la nature et la taille de l'entreprise. C'est dans cet ordre d'idée que nous avons abordé le concept de la gestion budgétaire qui est un outil de plus en plus utilisé dans les entreprises afin de veiller à une utilisation rationnelle des ressources et de mener à bien leur mission. TE SARL s'inscrit dans cette logique.

La gestion budgétaire permet à l'entreprise de se fixer des objectifs, puis l'aide à s'assurer que ce cap est atteint. Mais il doit aussi lui permettre de changer d'orientation le cas échéant. Ce n'est qu'en intégrant cette dimension que l'on favorise le passage d'un système de contrôle des écarts à un vrai pilotage de l'entreprise. Pour cela, plusieurs conditions doivent être réunies sur la forme et sur le fond.

✓ Sur la forme

Le budget doit reposer sur un langage commun, notamment des documents de présentation standards, des définitions des termes techniques identiques pour tous les collaborateurs, un calendrier précis. Une procédure budgétaire bien établit dégageant l'ensemble des étapes à suivre pour l'élaboration du budget et son suivi.

✓ Sur le fond

Le budget doit s'appuyer sur une stratégie claire et préalablement définie, qui correspond à la mise en œuvre opérationnelle de celle-ci. Il doit couvrir l'ensemble des fonctions, puisqu'il joue un rôle de coordination au sein de l'entreprise et être lié à un système de contrôle a priori des engagements de dépenses et de contrôle a posteriori du suivi des écarts. Le budget doit s'accompagner de réajustement tout au long de l'année.

Ainsi, TE SARL pourrait améliorer son système de gestion dans le futur à travers de nouvelles approches de management des entreprises tout en portant un regard sur un horizon lointain avec des outils de plus en plus souples et modernes tels que le plan stratégique de développement, le tableau de bord prospectif.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les objectifs assignés à votre service sont ils clairement définis et formalisés ?

Oui non

Votre service est il :

Un service qui a pour objectif de recette ?

Un service dont l'objectif est de fournir la meilleure prestation ?

Autre précisez.....

Evaluation de la performance

Êtes-vous évalué sur la base de vos résultats ?

Oui non

Vos critères d'évaluation tiennent ils compte :

De l'objectif fixé au départ par la direction ?

De la bonne utilisation des ressources engagés au regard des réalisations ?

De la satisfaction des clients ?

Vous n'avez pas d'indicateurs spécifiques ?

Autres
précisez.....

LE TABLEAU DE BORD

Utilisez-vous un tableau de bord ?

Oui non

Si oui quel est l'utilité ?

✓ Connaissance de l'état d'avancement des activités

- ✓ Circulation de l'information
- ✓ Vos tableaux sont ils constitués :
- ✓ D'éléments financiers uniquement
- ✓ Des éléments non financiers uniquement
- ✓ Des deux éléments

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 2 : Guide d'entretien

INTRODUCTION

Dans le cadre de nos recherches sur la conception d'un système de gestion budgétaire, nous avons souhaité mettre à contributions vos connaissances dans le cadre des relations que vous entretenez avec la structure. L'entretien portera essentiellement sur trois centres d'intérêt que sont :

- ✓ l'organisation de TE SARL ;
- ✓ son système budgétaire,
- ✓ vos propositions et recommandations.

L'ORGANISATION DE TE SARL

Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle ?

La trouvez vous adéquate et performantes ?

Si oui quels sont les points qui motivent une telle assertion ?

Quels constats faites-vous sur la réalité de l'organigramme, des textes et du fonctionnement de la structure ?

LE SYSTEME BUDGETAIRE

Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire actuel ?

Quels sont les principaux points forts ?

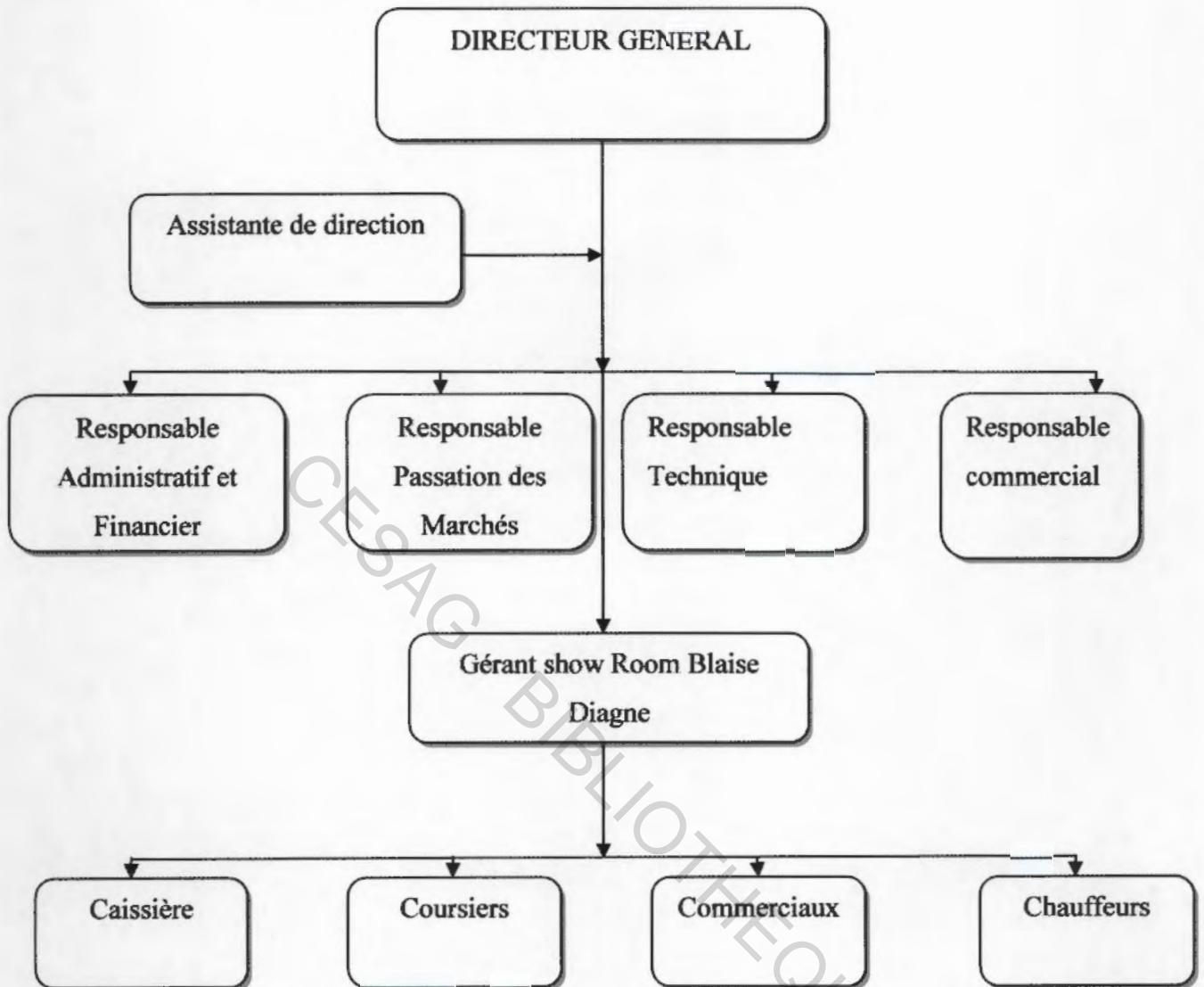
Quels sont les axes d'améliorations ?

Quels sont les implications du personnel dans ce processus ?

PROPOSITIONS ET RECOMMANDATIONS

Quelles sont vos propositions et recommandations pour l'amélioration du système de gestion budgétaire ?

Annexe 3 : Organigramme de Toure Equipement SARL



Annexe 4 : Identification des différents centres de responsabilité

Centre de revenu	Centre de profit	Centre de coût	Centre d'investissement
1. service commercial Code : 200	Service administratif et financier Code : 100	1. service approvisionnement Code : 300	1. service administratif et financier Code : 100
2. Service technique et passation des marchés Code : 400		2.	2.

Objectifs pour 2012

<u>Objectifs</u>	<u>Mesures</u>
Objectif 1 dégager un surplus de 33% du chiffre d'affaires réaliser ;	Évolution du CA 1. $CA(N) - CA(N-1) / CA(N-1)$ 2. $CA(N) - CA(N-1)$
Objectif 2 améliorer la qualité des services.	Taux de satisfaction 1. commande livrée / commande reçu 2. nombre de réclamation reçu
Objectif 3 réduire le budget de 10% du CA	Écart budgétaire 1. $cons(N) - cons(N-1)$ 2. Budget alloué - Budget consommé

Annexe 5 : Plan d'action

Plan action du contrôle de gestion de						
Date : 01/01/12		Thème N°1 :				
Axes	Actions	Durée Echéance	Objectifs	Descriptif des tâches	Acteurs	Budget - moyens
	Action 1 : Etudes et analyses de chaque service	2mois	Elaboration et consolidation des budgets des différents services	Détermination des objectifs annuels, Lettre d'orientation générale approuvée par le Directeur Général, Préparation du budget par chaque service, avec la participation des spécialistes, S'assurer que les chiffres sont calculés conformément aux directives,	Le comptable Le responsable commercial Le directeur Le responsable du service administratif et financier	
	Action 2 : - Connaître les objectifs du Directeurs Général, - Identifier les différents indicateurs de performances pour répondre à ses préoccupations de gestion		Concevoir un tableau de bord prospectif pour le Directeur Général et l'accompagner dans le pilotage	Prendre en compte : -Les indicateurs d'activités, -Les indicateurs de suivi, -Les indicateurs de gestion, -Les indicateurs fixant un niveau à atteindre	Le responsable budgétaire Le directeur général	

Source : nous-mêmes.

Annexe 6 : Budget standard par centre de responsabilité

Nom du centre : service commercial Période : trimestre Objectifs : -Accroître le CA de 15% du CA réalisé -Réduire les charges de 10% du CA					
Activités	Tâches	Période	Dépenses engagées	Recette à engendrer	Indicateurs de mesures
Approvisionnement en stock	-Achats de marchandise par quinzaine	1 ^{er} Trimestre			CAHT du service/CAT HT
Réduire les charges de	-obtenir des délais fournisseurs	2 ^{ème} trimestre			
Accroître le CA	-Promotion des produits -Fidéliser les clients	1 ^{er} Trimestre 2 ^{ème} trimestre			Chiffre d'Affaires (n) – Chiffre d'Affaires (n-1)

	Ventes/trimestre : 2010	Ventes/trimestre : 2011	coefficients saisonniers
1 ^{er} trimestre	519 216,335	523 097,34	0,55
2 ^{ème} trimestre	174 302,494	89 674,201	0,25
3 ^{ème} trimestre	247 944,880	109 505,900	0,34
4 ^{ème} trimestre	112 337,800	247 910,768	0,34

Annexe 7 : Tableau de bord de la direction générale

Préoccupations de gestion	Indicateurs de performance	Mesures	Résultats	Objectifs	Ecart	Format de présentation
Utilisation des ressources	Ecart Budgétaire par service	Budget alloué - Budget consommé				Histogramme
Suivi des dépenses	Taux de consommation par mois	Consommation (M)- consommation (M-1)				Histogramme
Suivi des ressources allouées	-Taux d'utilisation des ressources	Ressources consommées par service / Output produit				Tableau
Atteinte des objectifs	Degré d'atteinte des objectifs	Objectif réalisé /objectif prévu				Diagramme
Rentabilité et profitabilité	Taux de rentabilité économique	EBE/Capital éco				Histogramme
Rentabilité financière	Ratio d'indépendance financière	Capitaux propres/total passif				Diagramme
Evolution du CA	Taux de croissance	CA(N)-CA (N-1) /CA (N-1)				Histogramme
Rendement	Taux de rendement	Résultat atteint/Ressource utilisée				Histogramme
Respect du budget	Taux de dépassement	Ecart sur coût Ecart sur volume				Diagramme

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

I. OUVRAGES

1. AÏM Roger (2004), *indicateurs et tableaux de bord*, AFNOR Saint Denis La Plaine, 133 pages.
2. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2001), *contrôle de gestion : manuel et application*, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 725 Pages.
3. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2010), *contrôle de gestion : manuel et application*, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 735 pages.
4. ARNAUD Hervé, 2 VIGNON Véronique, GARMILIS Ali (2001), *le contrôle de gestion... en action*, 2^{ème} édition, Editions Liaisons, paris, 270 pages.
5. BACKER de Paul (2005), *les indicateurs financiers de développement durable*, Edition d'organisation, Paris, 230 pages.
6. BENOÎT Pigé, LARDY Phillippe, *Reporting et contrôle budgétaire*, Edition EMS Colombelles, 234 pages.
7. BERLAND Nicolas (2002), *Le contrôle budgétaire*, La Découverte, Paris, 120 pages.
8. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2004), *les nouveaux visages du contrôle de gestion : approches techniques et comportementales*, Dunod, Paris, 334 Pages.
9. BOUQUIN Henri (2008), *le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition, presses Universitaires de France, 526 pages.
10. DAYAN Arman (2004), *manuel de gestion*, Ellipses Paris 975 pages.
11. DEMEESTERE René, MOTIS Nicolas, LORINO Philippe (2002), *contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod, Paris, 310 Pages.
12. FERNANDEZ Alain (2005), *l'essentiel du tableau de bord*, Editions d'organisation, Paris, 178 pages.
13. FORGET Jack (2005), *gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Editions d'Organisation, 39 pages.

14. GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 719 pages.
15. GERVAIS Michel (1994), *le contrôle de gestion par le système budgétaire*, 3^{ème} édition, Vuibert Entreprise, Paris, 221 pages.
16. GIRAUD Françoise, NAULLEAU Gérard, SAUPLIC Olivier, BONNIER Carole, FOURCADE François, MOISSET Arnaud (2008), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 3^{ème} édition, Gualino, Paris, 403 pages.
17. HONORAT Philippe (2009), *le budget facile pour les managers : démarche, indicateurs, tableau de bord*, 2^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 227 pages.
18. JEUGE-MAYNART Isabelle ; KAROUBI Line ; HABOURY Frédéric (2009), *le petit Larousse illustré 2010 en couleurs : 87000 articles, 5000 illustrations, 341 cartes, chronologie universelle, atlas géographique, drapeaux du monde*, Larousse, Paris, 1883 pages.
19. KAPLAN Norbert, NORTON David P. (2001), Editions d'organisation, Paris, 423 pages.
20. LECLERE Didier, *gestion budgétaire* (1994), Eyrolles, Paris, 161 pages.
21. LEROY Michel, LOCHARD Jean (1998), *le tableau de bord au service de l'entreprise*, Editions d'organisation, Paris, 144 pages.
22. LOCHARD Jean (1998), *la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers*, Editions d'organisation, Paris, 160 pages.
23. LONING Hélène (2008), *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition Dunod Paris 304 pages.
24. LORINO Philippe (2003), *Méthode et pratique de la performance : le pilotage par les processus et les compétences*, 3^{ème} édition, Éditions d'organisation, Paris, 521 pages.
25. MENDOZA Carla, GIRAUD Françoise (2002), Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 248 pages.

26. MYKITA Patrick, TUSZINSKI Jack (2002), *contrôle de gestion: prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Foucher, Paris, 287 pages.
27. SELMER Caroline (2003), *construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportements*, Dunod, Paris, 235 pages.
28. TORT Eric (2006), *le reporting financier : aspects comptables, fiscaux et de gestion*, Dunod, Paris, 300 pages.
29. VOYER Pierre 2 (1999), *tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2^{ème} édition, Presses de l'Université du Québec, Québec, 446 pages.
30. HUTEAU Serge (2002), *le management public territorial : élément de stratégie d'organisation*, Edition du Papyrus, 470 pages.

II. SOURCES INTERNET

31. CEGOS, évolution des fonctions de frais généraux dans les entreprises françaises, [http://www.consultingnewslines.com/Info/Etudes/Etudes%20%E9conomiques/Evolution%20des%20fonctions%20de%20frais%20g%C9n%C9raux%20dans%20les%20entreprises%20fran%27aises%20\(Cegos%20mars%202005\).htm](http://www.consultingnewslines.com/Info/Etudes/Etudes%20%E9conomiques/Evolution%20des%20fonctions%20de%20frais%20g%C9n%C9raux%20dans%20les%20entreprises%20fran%27aises%20(Cegos%20mars%202005).htm), consulté en Mars 2012
32. Institut du Benchmarking, bonnes pratiques pour le processus élaboration du budget, <http://193.51.90.226/cahiers/finalv1.pdf>, consulté en Mai 2012