

Université Abderrahmane Mira, Bejaïa



جامعة بجاية
Tasdawit n' Bgayet
Université de Béjaïa

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Option : Finance D'entreprise

Thème

*Gestion Budgétaire des ventes, Comme Outil Du Control De
Gestion*

Cas pratique : SPA CEVITAL.

Réalisé par :

MAOUCHE Ahcene

Encadré par :

Mme : MESSAOUDI

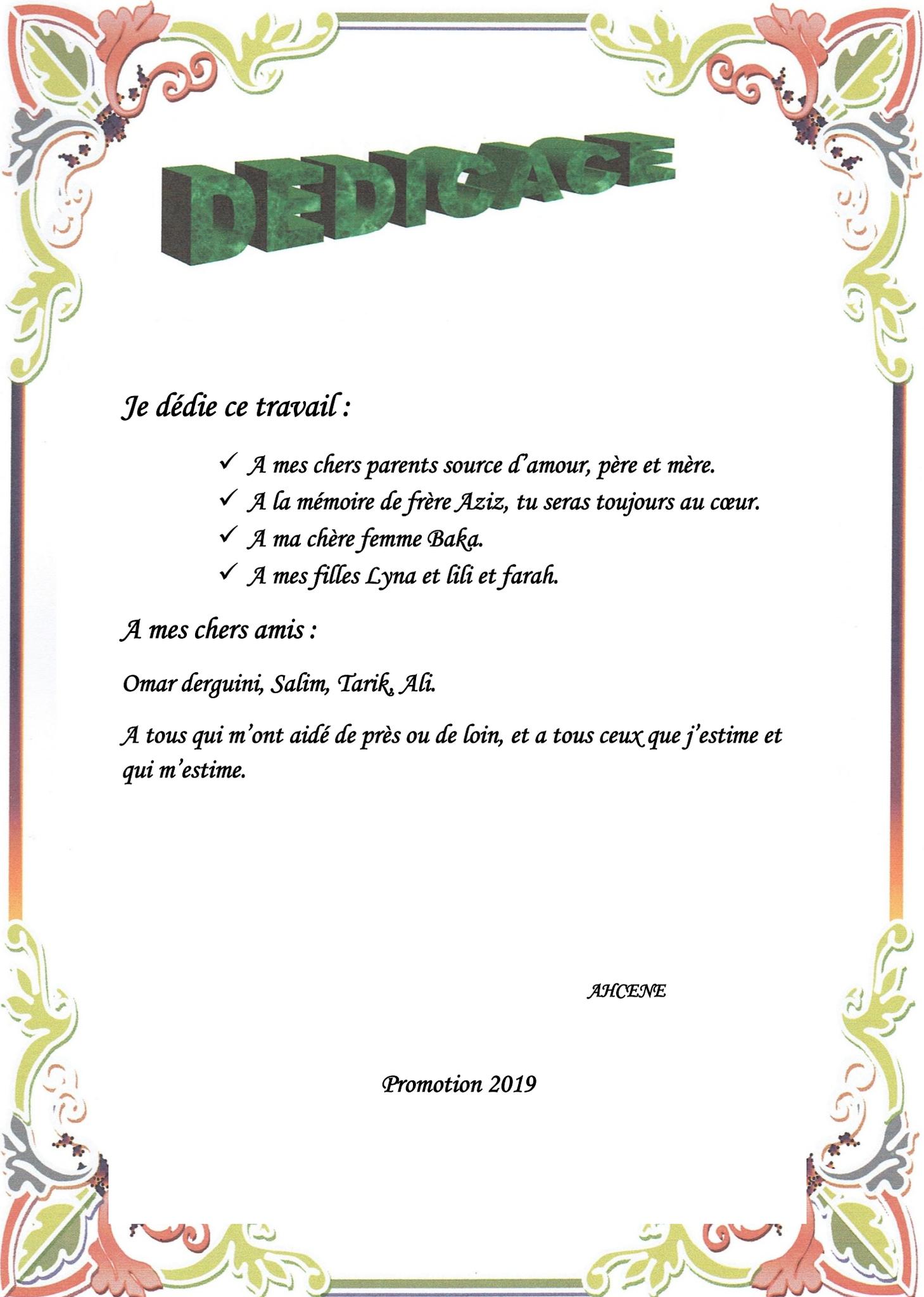
Promotion : 2019

Remerciements

Nos remerciements et reconnaissance à mon encadreur madame MESSAOUDI .w pour ses précieux et orientations.

Nous tenons à remercier particulièrement M. Derguini Omar qui ma apporter son aide.

Comme je remercie toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à réaliser ce modeste travail.



DEDICACE

Je dédie ce travail :

- ✓ *A mes chers parents source d'amour, père et mère.*
- ✓ *A la mémoire de frère Aziz, tu seras toujours au cœur.*
- ✓ *A ma chère femme Bakça.*
- ✓ *A mes filles Lyna et lili et farah.*

A mes chers amis :

Omar derguini, Salim, Tarik, Ali.

A tous qui m'ont aidé de près ou de loin, et a tous ceux que j'estime et qui m'estime.

AHCENE

Promotion 2019

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE 1 : GENERALITES SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	3
Introduction.....	3
SECTION 1 : NOTION SUR LE CONTROLE DE GESTION.	3
1- Historique et définition du contrôle de gestion	3
1.2. Définition du contrôle de gestion.....	4
SECTION 02 : LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION.....	14
2.1-La comptabilité analytique.....	15
2. 2. Le tableau de bord.....	21
Conclusion.....	25
CHAPITRE 2 : LA GESTION BUDGETAIRE.....	26
Introduction.....	26
1 : GENERALITE SUR LA GESTION BUDGETAIRE.....	26
1-1- Définition et caractéristique de la gestion budgétaire.....	26
2. Les avantages et les limites de la gestion budgétaire.....	27
SECTION 2 : LA DEMARCHE BUDGETAIRE.....	28
2-1- La prévision.....	28
2.3. La budgétisation.....	30
SECTION 03 : NOTION DE CONTROLE BUDGETAIRE.....	32
3-1. Présentation du contrôle budgétaire (définition).....	32
Conclusion	50
<i>III : L'APPLICATION DE LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE CEVITAL.....</i>	<i>51</i>
SECTION1:PRESENTATION DE L'ORGANISME D'ACCUEIL CEVITAL BEJAIA.....	51
1.1.Historique de CEVITAL.....	51
SECTION02 : LE SYSTEME BUDGETAIRE AU SEIN DE CEVITAL.....	58
2.1. Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....	58
2.3. Le contrôle budgétaire.....	59
2.2. Le budget de production.....	59
Conclusion.....	69
CONCLUSION GENERALE.....	70

BIBLIOGRAPHIES.....	71
ANNEXE.....	73
LISTE DES TABLEAUX ET DES FIGURES	79
TABLE DES MATIERES	80

INTRODUCTION GENERALE

A l'heure où les entreprises sont confrontées à des bouleversements systémiques qui accentuent la concurrence et mettent en danger leur pérennité, celles-ci devraient accorder une attention particulière aux facteurs internes et externes qui jalonnent leur parcours.

Travailler dans un environnement en perpétuelle évolution oblige parfois les entreprises à sortir de leur domaine de compétence naturel pour s'intéresser à des activités qui s'imposent à elles. C'est pourquoi le chemin d'évolution conduit presque naturellement à l'instauration d'un système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion *« est une démarche, d'inspiration systémique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de Collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation »*¹. Loin de présenter ce concept comme une simple contrainte, cette définition met clairement en évidence les notions de pilotage, de maîtrise des opérations et autres processus de gestion indispensables à une évolution sereine et soutenue de l'entreprise.

En s'appuyant sur des principes essentiels, le contrôle de gestion fait appel à des solutions telles que la comptabilité analytique, qui se distingue par sa capacité à quantifier les flux internes et à optimiser les consommations. Il permet aussi, grâce à un tableau de bord, d'avoir un regard direct et précis sur les informations liées au fonctionnement de l'entreprise et à sa gestion budgétaire.

Celle-ci se définit comme : *« est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés budgets, la décision prise par la direction avec la participation des responsables »*². Par le biais d'un ensemble de techniques, elle permet d'établir des prévisions à court terme applicables à la gestion de l'entreprise et les comparer aux réalisations pour dégager les écarts. En outre, ce processus peut déclencher des actions rectificatives sur les Plans d'actions prédéfinis, c'est ici qu'apparaît l'utilité du contrôle budgétaire, qui est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant sur les budgets.

¹MATHE H, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, P 56.

²Lochard J, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998, P. 18.

L'objectif de notre travail consiste à présenter la notion du contrôle de gestion et de mener une étude sur l'outil de gestion budgétaire au sein de l'Entreprise CEVITAL BEJAIA, ainsi que les prévisions en proposant un modèle de prévision de son chiffre d'affaire.

Pour parvenir, nous allons axer notre travail de recherche sur la question suivante :

« *Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans l'entreprise et comment influence-t-il sur la prise de décision ?* »

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires :

-À quoi consiste la gestion budgétaire et quels sont ses démarches ?

-Comment placer le contrôle budgétaire dans le processus de la gestion budgétaire ?

Notre recherche portera essentiellement sur l'étude de l'application de la gestion budgétaire dans l'entreprise CEVITAL. L'entreprise met en œuvre un système de contrôle de gestion pour aider les responsables à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés, en utilisant la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

-La gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.

-Dans le cadre de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire occupe une place particulière dans la mesure où les écarts sont à la base de l'évaluation de la puissance de la méthode utilisée.

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons mené d'abord une étude théorique suivie d'une étude analytique et pratique pour se faire, une recherche bibliographique est indispensable pour cerner notre problématique, fixer les objectifs de notre analyse est appréhender les connaissances des aspects théoriques liés, notamment ceux que sont liés à la notion du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, qui constituent les principaux axes de notre analyse. La collecte et l'analyse des données du terrain permettront de prévoir le chiffre d'affaire pour l'entreprise CEVITAL.

CHAPITRE I : GENERALITES SUR LE CONTROLE DE GESTION

Introduction

Dans une entreprise, comme dans bien d'autres organisations, les dirigeants cherchent à réunir les moyens d'avoir le contrôle sur l'organisation qu'ils dirigent, c'est-à-dire d'en avoir la maîtrise.

Le contrôle de gestion propre aux organisations a évolué en même temps que ces dernières. Il mobilise un certain nombre d'outils et peut répondre à des finalités multiples, tout en conservant son identité et ses particularités irréductibles qui permettent de l'identifier.

Ce chapitre sera scindé en deux sections. La première se focalise sur les généralités liées au contrôle de gestion ; elle délimite ses objectifs et son rôle. Dans la deuxième section, nous présenterons les outils de contrôle de gestion.

Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est un processus visant à intégrer aux aïeux la complexité de l'environnement interne de l'entreprise, afin de maîtriser ses activités et d'améliorer sa performance.

1. Historique et définition du contrôle de gestion

Nous allons traiter l'historique du contrôle de gestion ainsi que ses différentes définitions

1.1. Historique du contrôle de gestion³

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines. L'évolution du monde technique et économique est née avec les analyses de F.W. TAYLOR (1905)¹ sur le contrôle de productivité, les recherches d'H-L. GANTT (1915)² sur les coûts fixes, et les charges de structures. Le contrôle de gestion se focalise principalement sur l'activité de production, et sur le calcul des coûts.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme de contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

³ Internet (<http://cgo-moliere2010.e-moniste.com>)

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines; ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. Aujourd'hui, la philosophie du contrôle gestion a connu une évolution progressive, l'attention est moins centrée sur les coûts et davantage sur la performance globale.

1.2. Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion selon les auteurs, nous allons retenir les définitions suivantes :

Selon GUERNY et GURIEC: le contrôle de gestion est « un ensemble de techniques et de procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies »⁴

Selon LOCHARD J: le contrôle de gestion est « ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion »⁵.

⁴Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris,1998 ,P 197 .

⁵Lochard J., Edition d'organisation, 1998, P15. « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers »,

R.N. ANTHONY était le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline en définissant le contrôle de gestion de la manière suivante : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation.* »⁶.

Selon Hervé ARNOUD : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.* »⁷

Selon DORIATH B : le contrôle de gestion est « un élément fondamental du pilotage de l'entreprise (ou d'autres types d'organisation) »⁸;

Les définitions présentées ci- dessus permettent d'approcher la richesse et la complexité de ce domaine de la gestion.

- Le contrôle de gestion, c'est le système de pilotage de la performance;
- Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, efficiente ou efficace;
- Contrôler la gestion budgétaire de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

2. Le métier du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion a évolué d'une fonction technique traditionnelle à une fonction de conseil et de communication donc le contrôleur de gestion a acquis une nouvelle place dans l'organigramme de l'entreprise. Le métier du contrôleur de gestion nécessite des compétences techniques, des qualités d'organisation et de rigueur mais aussi des qualités humaines.⁹

3. Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chaque une des autres directions. « *Le contrôleur ne contrôle plus mais il conseille, aide à la décision,*

⁶Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 10.

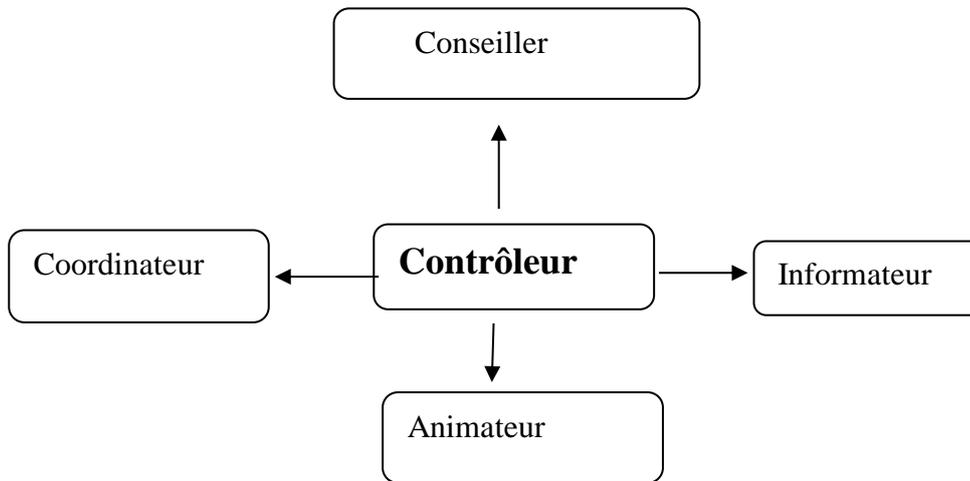
⁷ Idem

⁸Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P 196.

⁹Idem

conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité»¹⁰. Son rôle sera élaboré dans ce schéma :

Schéma n°01: Rôle du contrôleur de gestion.



Source : Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010, P. 34.

5. Typologie du contrôle

Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveau » : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme)¹¹:

5.1. Contrôle stratégique : qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise ;

5.2. Contrôle de gestion : qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;

5.3. Contrôle opérationnel : qui sont un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

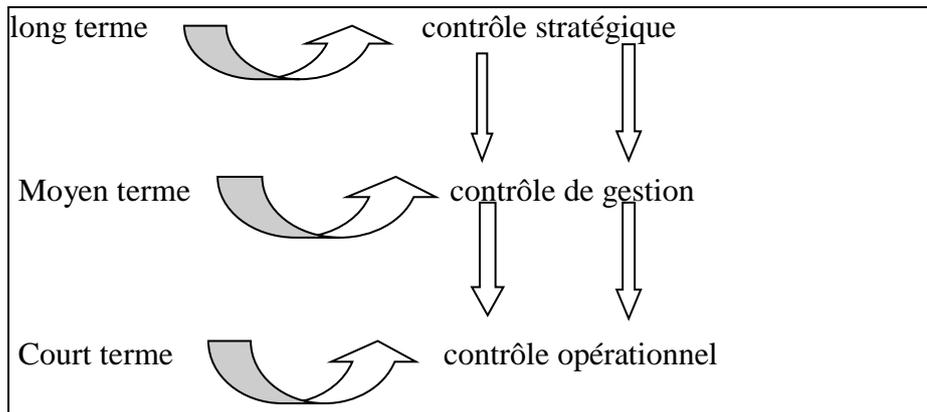
Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes. La relation entre le contrôle

¹⁰Langlois. G, Bringer. M, Bonnier. C, « *Contrôle de gestion* : manuel et application », 4eme édition, Sup 'FOUCHER, Vanves, 2010, p36

¹¹Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « *contrôle de gestion organisation, Outil et pratique* », Dunod, Paris, 2008, P. 8.

stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifié par le schéma suivant :

Schéma n °02: Les différents niveaux du contrôle.



Source: Alazard C et Séparis., « Contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, Paris, 2007, P 9.

6. Méthodes du contrôle de gestion¹²

Pour piloter la performance de l'entreprise et prendre des décisions à court et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision, il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. Les méthodes de contrôle de gestion sont classées dans deux types de systèmes :

6.1. Définition de coût

Le coût se définit comme la somme des charges liées à l'exploitation ou à la production d'un bien, ces derniers (les charges) peuvent être analysés par leur origine ou par leur nature¹³

6.2. Système de calcul des coûts

Il existe deux systèmes fondamentaux pour le calcul des coûts, système des coûts complets et systèmes des coûts partiels, chaque système contient plusieurs méthodes de calcul des coûts.

6.3. Système des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien qui « représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse »¹⁴.

Selon le PCG 1982, le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées. Donc, qui dit coût complet dit imputation à un produit de la totalité des

¹²Internet

¹³Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition, Dunod, 2007, P 33.

¹⁴ArabZoubir., Mémoire de magistère, « le contrôle de gestion dans un hôpital, méthodes et outils ; cas de la mise en place de la méthode A.B.C à l'hôpital khellilamrane de Bejaia

charges retenues dans le modèle de la comptabilité analytique ; qu'elles soient directes ou indirectes, fixes ou variables, c'est la démarche la plus ancienne, mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

6.4. La méthode des sections homogènes (centres d'analyse)

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts complets, certains sont plus simples, mais ils donnent des résultats moins précis, d'autre nécessitent des traitements plus complexes et plus coûteux, mais donnent des résultats plus précis. La méthode des centres d'analyse est la plus couramment utilisée, car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats. De plus, elle est recommandée par le plan comptable général. Cette méthode permet, selon **MOTTIS N¹⁵**, de connaître rapidement et facilement le coût de revient complet des produits.

La méthode des centres d'analyses, aussi très connue sous le nom de la méthode « des sections homogènes ». Elle introduit un découpage fonctionnel de l'organisation en unités appelées « centre d'analyse ». Différents types de centres(ou sections) peuvent être distingués:

- **Les centres principaux:** se trouvent au cœur de processus de production

(Chaine de fabrication par exemple) ;

- **Les centres auxiliaires:** dans les activités assistent celles des centres principaux, par exemple: la maintenance, les centres de gestion qui ont un rôle fonctionnaire dans l'organisation comme les ressources humaines et les finances...ect. Quel que soit le nombre et le type de centre, l'objectif est toujours le même : gérer les déversements successifs de coût, en fonction des réalités physiques ou économiques pour aboutir finalement au coût de revient complet de produit.

La méthode des centres d'analyses, améliorent les répartitions des coûts indirects dans les produits et permet de répondre a des obligations réglementaires telles que : la valorisation des en cours de production ou des stocks des produits finis pour la clôture des comptes annuels. En pratique, la définition des centres auxiliaires est postérieure à celle des centres principaux et surtout, la définition des centres doit coller aux évolutions de l'activité. Le choix des unités d'œuvres implique la mise en place d'une comptabilité en quantité, par exemple on pourra répartir les coûts de maintenance en fonction des temps de production effectif de chaque produit, les coûts d'achats au prorata de la matière consommée par chaque produit...ect.

Les méthodes des coûts complets offre principalement trois types d'avantages:

¹⁵Mottis N., « Contrôle de gestion », 2^è Ems, Paris, 2006, P75.

Elle permet de progresser dans l'identification des causes de coût. Des unités d'œuvres traduisant des phénomènes physiques réels ;

- Elle éclaire sur les flux de prestation internes;
- Elle donne une vision de cout par stade de fabrication, ce qui peut jouer un rôle major dans les démarches d'optimisation.

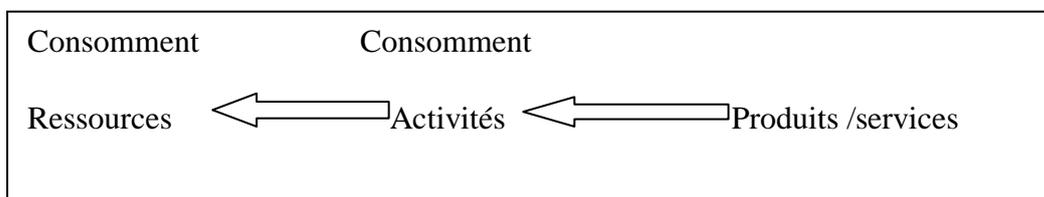
Cette méthode comporte cependant quelques limites tels que :

- La diminution certaine de l'arbitraire des répartitions, mais, sans le supprimer complètement, le choix des unités d'œuvres ne peut exclure totalement certaine convention;
- Cette méthode peut devenir très couteuse en termes de travaux administratives. Il convient donc de conserver un plan de section le plus simple possible;
- En pratique, l'affectation des charges dans les centres d'analyses est souvent faite sur des bases trop fonctionnelle et pas assez managerielle. Certains centres se voient affectés des coûts sur lesquels, ils n'ont aucune contrôle, ce qui limite la légitimité de l'information, partir de laquelle nous évaluons leurs performances.

6.5. Méthode de comptabilité à base d'activité (la méthode ABC)

La méthode ABC permet de calculer les coûts complets, en traitent les charges indirectes non plus dans une logique de consommation, les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources qui ont un coût, le lien de causalité entre les produits et les ressources est établi par le biais de l'activité. Le schéma ci-après nous montre ce lien de causalité :

Schéma n 03: Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC



Source : Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P11

6.5.1. Les Principes de la méthode

La méthode ABC consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonction, il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou de service. L'activité est un ensemble de tâches élémentaires et qui sont reliées entre elles dans un but bien déterminé¹⁶.

La mise en œuvre d'une comptabilité par activités passe donc par un meilleur affinement de l'analyse des activités des sections. Celles-ci doivent en effet transiter par des centres de regroupements homogènes avant d'être imputer aux coûts des produits, à l'aide d'indicateurs des couts appropriés. La démarche traditionnelle « les produits consomment des ressources » est remplacée par approche plus analytique, dans laquelle des produits consomment des activités, qui consomment des ressources.

La mise en œuvre de la méthode ABC exige 05 étapes :

- Identification des activités de l'entreprise;
- Affectation des ressources aux activités;
- Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût;
- Calcul de coût unitaire de l'inducteur;
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

6.5.2. Définition de l'inducteur d'activité (inducteur de coût): il représente la clé permettant de répartir les charges de l'activité entre les différents produits et / ou services.

En d'autres termes, c'est le déclencheur (ou la cause) de l'activité.

.La formule de coût inducteur est la suivante

Le coût unitaire de l'inducteur = ressources consommé / volume de l'inducteur

6.6. La méthode des coûts standards ou préétablis

Le coût préétablis est un coût calculé a priori pour chiffrer les mouvements en quantité et en valeur, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues.

Le PCG (plan comptable générale) donne la définition suivante :

« Les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique d'exploitations, en vue de faire apparaître une distinction des coûts entre les charges réelles et les charges prévues »¹⁷

¹⁶ Internet

¹⁷Lecler D., « L'essentiel de la comptabilité analytique », 4^{ème} Edition organisation, Paris, 2004, P 69.

➤ Principes de calcul

Un coût préétabli est un coût calculé à l'avance. Il se décompose en charges directes et charges indirectes préétablis.

$$\text{Coût préétabli} = \text{coût unitaire préétabli} * \text{quantité préétabli}$$

Charges directes - matière : coûts unitaires préétablis * quantités préétablies

- main d'œuvre directe : taux horaire préétablis * nombre d'heures Préétable

Charges indirectes –autres charges (centre) : coût de l'unité d'œuvre préétablis * Nombre d'unité d'œuvre préétablis

6.7. Système des coûts partiels

La performance de chaque produit est analysées par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non réparties, c'est pourquoi certaines gestionnaires renoncent à pratiquer toutes répartitions et privilégient une approche de coût partiel. Le coût partiel est « une partie de coût complet ou synthétique »

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts partiels qui reposent tous, selon

ALAZARD C et **SEPARI S**, sur la volante de n'intégrer aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguant en particulières : la méthode des coûts variables et la méthode des coûts directs.¹⁸

6.8. La méthode des coûts variables évoluée

La méthode de direct costing évolué est appelée aussi méthode des coûts spécifiques. Les charges retenues dans le calcul des coûts sont l'ensemble des charges variables et les seules charges fixes directs. Les charges variables directes et les charges fixes directes sont à affecter directement au coût du produit ou de la prestation de service, les charges variables indirectes quant à elles sont à imputer avec les clefs de répartition qu'on appelle « les unités d'œuvres» les charges fixes indirectes sont exclues du calcul de coût.¹⁹

En d'autre terme, la méthode des coûts spécifiques est le direct costing majoré des frais fixes directs. Ou bien, c'est le coût complet diminué de charges fixes indirectes.

6.9. La méthode des coûts directs

Le principe de la méthode des coûts directs est « d'intégrer dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il se gageât des charges variables ou des

¹⁸Alazard C et Separi S., Op.cit., P 159.

¹⁹C. PEROCHON, J. LEURION, ANALYSE COMPTABLE, GESTION PREVISIONNELLE, FOUCHER, 1982.

charges fixes »²⁰. Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre aucune ambiguïté. Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coût direct générées par chaque produit. Malgré que cette méthode présente l'avantage de la simplicité, mais elle reste peu utilisée, les entreprises préfèrent une approche mixte de l'analyse des coûts.

7. Les objectifs et les missions du contrôle de gestion

7.1. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises²¹.

- **La performance de l'entreprise:** dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en performance ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle, pour mieux utiliser les compétences et les ressources, à travers leurs allocations stratégiques. Le contrôle de gestion doit être optimiser en prenant en compte la qualité, le coût, et le délai, est cela par l'utilisation de tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus et les outils de gestion de la qualité ;
- **L'amélioration permanente de l'organisation:** pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structure par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnel et en processus support pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus, et surtout à mesurer ces coûts ;
- **La prise en compte des risques :** dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque devient indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

7.2. Les missions du contrôle de gestion

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon **H.Bouquin**²²:

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes: le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la

²⁰Alazard C et Separi S., Op.cit., P 159.

²¹Alazard C et Sépari S,...op.cit, P. 20.

²²Bouquin H., « Le contrôle de gestion », Paris, 2006, P 34

stratégie définie; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel;

- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts.....etc.);
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultat).

Le tableau n°01 : représente les qualités du contrôleur de gestion qui sont dressé par X. BOUIN et F. SIMON.

Qualités techniques	Qualités humain
<ul style="list-style-type: none"> • Rigoureux, méthodique, organisé • Fiable, claire • Cohérent • Capable de synthèse • Faisant circuler l'information sélectionnée • Maitrisant les délais • Connaissant les outils 	<ul style="list-style-type: none"> • Morales : honnêteté, humilité • Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion • Mentales : ouverture, critique, créativité • Collective : écoute, accompagnement, implication • Sociales : gestion de conflit • Entrepreneurials : esprit d'entreprises

Source: Alazard C, Sépari S, Paris, 2007, P. 34.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

8. Limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites liées au contrôle de gestion, à savoir ²³:

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de

²³MARIE G (2005), « LE CONTROLE DE GESTION PREVISIONNELLE », ECONOMICA, PARIS, P22.

contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels,...etc.). et cela produit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et se mettent à exiger l'impossible ;

- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout;
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise;
- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

Section 02 : les outils de contrôle de gestion

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage son avenir et assure sa pérennité, elle doit mettre en cause des pratiques, procédure et document qui implique la mise en œuvre des moyens et outils d'aide à la décision dans le but d'exercer ses différentes missions. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, collecte et traitement de l'information.

2.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique doit répondre aux besoins de ce qui ont des décisions à prendre quel que soit leur niveau de responsabilité. Dont il est le premier outil sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et analyse des produits de l'entreprise.

2.1.1. Définitions de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique A. SILEM la définit comme: « *un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non.* »²⁴ Puis L. DUBRULLE et D. JOURDAIN continue dans le même sens que la comptabilité analytique « *est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision.*

²⁴Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », dolloz, Paris, 2000, P. 92.

Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »²⁵.

2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques dont les objectifs essentiels sont²⁶ :

D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise pour sa politique générale ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits des biens et services pour les comparer aux prix de vente correspondant.

D'autre part, permettre dans le cadre du contrôle budgétaire :

- Etablir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;
- Constater les réalisations et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemples).

2.3. Concepts de base de la comptabilité analytique

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût.

2.3.1. La notion des charges

2.3.1.1. Définition de la charge : Le mot « Charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente de biens et services¹⁴.

La charge « *est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente* »²⁷.

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même)

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient

²⁵Dubrulle L, Jourdain D, « comptabilité analytique de gestion », dunod, Paris, 2007, P. 11.

²⁶BERNARD M, HEIM J : « DICTIONNAIRE DE LA COMPTABILITE », LA VILLE GUERIN, PARIS, 1993, P43

²⁷CULLMANN. H, « LA COMPTABILITE ANALYTIQUE », EDITION BOUCHENE, PARIS, PAGE 23

néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculés et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »²⁸

2.3.1.2. Typologie de la charge

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées en comptabilité générale, on distingue :

- Les charges incorporables
- Les charges non incorporables
- Les éléments supplétifs.

2.3.1.3. Charges incorporables : *« sont celles qui constitue le coût de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente »²⁹*. Elles ont pour effet de diminuer le résultat de la période et sont enregistrées en comptabilité générale dans un compte de la classe 06 (ex : la matière première et l'électricité). Elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F (système comptable financier).

2.3.1.4. Charges non incorporables : représente les charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 06 ; sont *«des charges effectives, donc prises en compte par la comptabilité générale, mais dans la comptabilité analytique fait abstraction. »³⁰*. Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique, ces charges sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Nous distinguons :

- Les pénalités de retard ;
- Dépréciation des stocks ;
- Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise ;
- Provision pour dépréciation;
- Provision pour litiges;
- primes d'assurances crédit.

2.3.1.5. Les charges supplétives : se sont *« des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité générale (pour des raisons fiscales et juridiques), mais la recherche des coûts normaux et économique comparables au même type d'activité exige de retenir. (Les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnelles des capitaux propres)»* Les charges supplétives font partie des différences de traitement comptable qui

²⁸Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001, P. 27.

²⁹Idem

³⁰Idem.

permettre en fin d'exercice de calculer le résultat de la comptabilité générale à partir du résultat de la comptabilité analytique.

Donc nous allons présenter les relations entre les charges selon la formule suivante :

Les charges de la comptabilité analytique = les charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables + les charges supplétive

2.4. Notion de coût

Construire un coût c'est effectuer un regroupement des charges autour d'un critère pertinent qui permette de répondre aux interrogations du décideur. Après avoir présenté la notion de coût il sera nécessaire de présenter les différentes type des coûts.

2.4.1. Définition d'un coût :

Le coût est différents des charges accumulées sur un produit. Autrement dit « *le coût est une accumulation de charge correspondants soit à une fonction ou une partie del'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (lavente) »*³¹. Le PCG définit un coût comme « *la somme des charges relatives à un élément définit1 au sein du réseau comptable »*³².

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- **Le champ d'application du calcul:** un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit;
- **Le contenu:** les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée;
- **Le montant de calcul:** antérieur (coût préétabli), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

2.4.2. Typologie des coûts

Il existe une grande variété de coûts dont le classement peut généralement se faire en, plusieurs fonctions (de leur budget, du stade d'élaboration, de la période du calcul...). La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts :

2.4.2.1. Coût direct-coût indirect : un coût peut être direct par rapport à certains produits et indirect par rapport à d'autres

³¹ BOUGHABA.A, « COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION » EDITION BERTI, 1998, PAGE3.

³²ALAZARD .C & SABINE. S « CONTROLE DE GESTION »MANUEL ET APPLICATIONS, DUNOD, PARIS 2001,P

➤ **Coût direct**

Le coût direct est « *constitué par des charges qui peuvent lui être directement affectées (Généralement charges opérationnelles ou variables) et des charges même si elles transitent par les centres d'analyse, concernent ce coût sans ambiguïté (variables et fixes)*³³ ».

➤ **Coût indirect**

On qualifiés l'indirecte dites aussi communs et ce coût ne peut pas être affecté directement au produit, tel que « *les charges qui ne peuvent être affectées à une activité ou être imputées à une production déterminée* »³⁴.

➤ **Les coûts fixes et les couts variables**

Le coût fixe « *est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée* »³⁵. Ces charges sont liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Alors les coûts fixes rassemblent l'ensemble des charges insensibles aux variations du niveau d'activité.

Alors que le cout variable est « *constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus* »³⁶.

2.5. Les méthodes de comptabilité analytique

L existe plusieurs méthodes pour l'analyse des coûts de la comptabilité analytique, et chaque entreprise utilise une méthode propre à elle. Nous allons traiter dans cette partie trois méthodes de calcul des coûts les plus utilisées :

- Les méthodes des coûts complets (la méthode des sections homogènes et la méthode par activité) ;
- Les méthodes des coûts partiels (la méthode des coûts directs, la méthode des coûts variables simples et la méthode des coûts variables évolués) ;
- La méthode des coûts standards.

2.5.1. La méthode des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de la méthode des coûts complets est d'obtenir le coût des produits élaborés contenant toutes les charges c'est à dire un coût dit de revient, et selon C. ALAZARD « *la méthode des coûts complet partage les charge*

³³ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998, P. 62.

³⁴Lochard J,...*op. cit.*, P. 92.

³⁵ idem

³⁶ idem

incorporables en charges directes et charges indirecte, et préconise pour les charges indirecte un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse. »³⁷

Ainsi que cette méthode permette d'effectuer une analyse globale et détaillée et de répondre à certain nombre de problèmes, répartition des charges indirecte, fixation des prix....C'est la méthode la plus ancienne et la plus utilisée dans les entreprises.

L'objectif de cette méthode est de déterminer les coûts de revient de produit en intégrant

L'ensemble des charges sur une période analysée.

2.5.2. La méthode des sections homogène (ou Centre d'analyse)

C'est l'une des méthodes de calculs de coût complet appelée « full Costing méthodes » cette méthode est basée sur l'analyse des charges en charge direct et indirectes, ces dernières étant dites des charge de section. Les sections sont qualifiées d'homogène lorsqu'elles constituent des compartiments d'ordre comptable dans lesquelles sont groupé, préalablement à leur imputation aux couts et prix intéresse les éléments de charge qui ne peuvent leur être directement affectés.³⁸

Les sections sont généralement classées en deux catégories :

- **Les sections principales:** travaillant directement sur les produits et services.
- **Les sections auxiliaires:** fonctionnelles ou opérationnelles travaillant au bénéfice d'autres sections principales ou auxiliaires.

La conception, de cette méthode implique aussi la définition d'une unité d'œuvre qui reflète, aussi bien que possible, la variation des frais de la section, permettent l'imputation de ces frais aux différents produits, ou leur prestation pour d'autres sections. La comptabilité par section homogène se matérialise par un tableau de répartition qui permet de récapituler les résultats des calculs permettent :

- De répartir les charges par nature entre les différentes sections (répartition primaire des charges incorporables);
- D'opérer les prestations réciproque éventuelle entre sections;
- De ventiler les frais des sections auxiliaires sur les autres sections (répartition secondaire) ;
- De calculer le cout des unités d'œuvre qui doivent être préalablement définies

2.5.3. La méthode des coûts à base d'activité ou, ABC (ACTIVITYBASEDCOSTING)

La méthode de la comptabilité à base d'activité ou méthode **ABC** a été développée aux

³⁷Alazard C,...op. cit, P. 162.1998

³⁸BENDRIOUCH. A. COMPTABILITE ANALYTIQUE POUR LE CONTROLE DE GESTION, EDITION COGEFOS COLLECTION GESTION 2EME EDITION OCTOBRE 2005, P91-95.

Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certain pratique simpliste de calcul des coûts (les américain ignorant la méthode française des centres d'analyses);

Et selon la définition proposée par la Coopération Industrielle Américaine (CAM) :

La méthode ABC est conçue pour : « *mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de coût (notamment les produit). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifié les relations causales entre facteur de coût et activité* »³⁹.

2.5.4. Les méthodes des coûts partiels

Certains gestionnaires privilégient une approche de coûts partiels : la performance de chaque produit est analysée par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non répartie.

Donc la méthode des coûts partiels selon T. SAADA est « *une technique permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés, autrement dis elle aide à segmenter le marché* »⁴⁰.

Il existe plusieurs systèmes de coût partiel qui reposent tous, sur une même logique, celle qui n'intègre aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons plusieurs méthodes tel que : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs, l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF".

2.5.5. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

La méthode IRFF est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif de neutraliser l'incidence des variations du niveau d'activité sur le résultat. Elle vise à affecter principalement les coûts fixes appropriés par rapport à l'activité normale de l'entreprise. Le principe de cette méthode consiste à incorporer dans le coût la totalité des charges proportionnelles, et la part des charges fixes calculée par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal. Ce dernier est le niveau « *devant atteint pendant une période dans des conditions jugées normales d'exploitation compte tenu du potentiel existant* »⁴¹. Pour chaque stade de production, le montant des charges fixes retenues en vue de l'incorporation dans le coût est égal à leur montant réel multiplié par le rapport

³⁹Langlois L et autre,... *op. cit*, P. 79.

⁴⁰Saada Tet autre « *comptabilité analytique et contrôle de gestion* », VUIBERT, 2008, P. 49.

⁴¹MARTINET A-C. ; SILEM A.,..., *OP.CIT*, P. 17

Suivant :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle} = \text{Niveau réel d'activité} / \text{Niveau normal}$$

Les charges de structure seront imputées proportionnellement aux taux d'activités. La méthode de l'imputation rationnelle permet de mettre en évidence les centres en sous-activité et en suractivité, d'en chiffrer le coût ou le boni, et de prendre des décisions à partir de ces constatations afin d'aboutir à une meilleure utilisation de la structure productive de l'entreprise. Cette méthode présente les avantages suivants :

- L'imputation rationnelle permet de neutraliser l'incidence des variations du niveau d'activité sur le résultat. Ce qui permet de mettre en évidence les centres en sous-activité et en suractivité et d'en chiffrer le coût ou le boni ;
- Cette méthode permet en quelque sorte de "variabiliser" les charges fixes, et les coûts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres ;
- La méthode d'IRFF est un premier pas vers les coûts standards et la gestion prévisionnelle.

Les limites présentées par cette méthode d'imputation rationnelle sont liées notamment à la difficulté de définition de l'activité normale, cette dernière peut être déterminée soit par l'historique de l'entreprise, soit par rapport aux normes et prévisions de production, ou par rapport aux capacités installées.

2.5.6. La méthode des coûts variables

La méthode du coût variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de "*direct Costing*". Elle est la méthode de base de calcul des coûts partiels. « *La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seuls charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe* »⁵³. Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coûts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise. « *La méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût produits* »⁴².

2.5.7. La méthode du coût direct

Le principe de la méthode des coûts directs est d'intégrer dans le coût du produit uniquement les charges directes c'est-à-dire, les charges qui sont affectables sans ambiguïté aux produits qu'ils s'agissent de charges variables ou de charges fixes. Comme cette méthode ne comprend

⁴²Alazard C, Sépari S, ...*op. cit*, 2007, P. 252

que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui par définition même, ne sont pas affectables " sans ambiguïté ".

Ces charges indirectes sont imputées globalement sur la somme des marges sur coûts directs générés par chaque produit.

2.6. Le tableau de bord

Le tableau de bord est l'un des outils de contrôle de gestion, qui regroupe un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers permet aux responsables de piloter la performance de leurs activités et prendre des décisions.

2.6.1. Définition de tableau de bord

LOCHARD J définit le tableau de bord comme étant « un ensemble d'information cohérentes dont l'une des qualités essentielles est de faire gagner du temps. En conséquence, il doit être simple, complet, synthétique, comporter une partie prévisionnelle et une partie réalité (écart) »⁴³.

Il doit mentionner et expliquer brièvement les retournements de tendance, il doit être agréable à regarder, facile à déchiffré (au moins dire de quoi qu'il s'agit !) ;

Selon **DORIATH B et GOUJET C** le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs qui informent le responsable d'un centre de responsabilité sur l'état de système qu'il pilote et sur le degré de réalisation de ses objectifs »⁴⁴.

Et selon **DORIATH B** le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance»⁴⁵

2.6.2- Les principes et la structure de tableau de bord

Le tableau de bord:⁴⁶

- Permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsables ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

La structure et le contenu de tableau de bord dépendent :

⁴³Lochard J., Op.cit., P146

⁴⁴Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P 284.

⁴⁵Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5èmeEdition, Dunod, Paris, 2008, P 143.

⁴⁶Doriath B., , 5èmeEdition, Dunod, Paris, 2008, P 143.

- De l'entreprise, son activité, sa taille ;
- De l'environnement : marché, concurrence, technologies, conjoncture ;
- De responsable auquel il s'adresse : son champ de responsabilité et d'intervention.

2.6.3. Les objectifs de tableau de bord

Le tableau de bord a pour objectif d'aider le responsable dans la recherche de la maîtrise de la performance du centre de responsabilité qu'il pilote.

Il l'aide à la prise de décision en lui apportant une information:⁴⁷

- Sur le degré de réalisation des objectifs de l'unité ;
- Sur leurs conditions de réalisation : moyens mis en œuvre, évolutions de l'environnement de l'unité.

C'est un outil tourné vers l'action qui apporte une information aussi précoce que possible, voire anticipée, afin de favoriser la réactivité de l'unité.

2.3.4. Le rôle d'un tableau de bord

Il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus large de ses rôles.

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

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

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

b. Le tableau de bord outil d'aide à la décision :

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

La connaissance des points faibles doit obligatoirement compléter par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. C'est juste avec ses conditions que le tableau de bord constitue un aide à la décision.

De manière idéale, un tableau de bord devait aider :

- Pour une prise de décision répartie;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur;
- Pour le pilotage d'objectifs, diversifié.

⁴⁷Doriath B et Goujet C., Op.cit., P28

2.6.5-Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts.

Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Il joue un rôle intégrateur, en dentant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun,

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.⁴⁸

3. Le contrôle de gestion par le système budgétaire

Les budgets sont l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation.

Les systèmes budgétaires, qu'ils soient mis en place dans les entreprises ou dans d'autres organisations, sont aussi l'un des éléments des dispositifs de contrôle de l'organisation

Contient-il, à titre liminaire, de situer la notion de contrôle et de décrire son contenu.

Le système budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur ou lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise.

⁴⁸Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 284

Conclusion

Le contrôle de gestion est toujours d'actualité. Les grandes entreprises, utilisent le contrôle de gestion pour s'assurer que leur stratégie est bien succéder par des actions concrètes et que leurs objectifs de rentabilité sont atteints. Les entreprises découvrent les vertus d'une démarche qui débouche sur la définition active d'objectifs et sur la connaissance précise des réalisations. De plus en Le secteur non marchand (associations, collectivités locales, clubs sportifs...) est intéressé par l'esprit d'une méthode qui, non seulement favorise la maîtrise des dépenses, mais invite à la réflexion sur les objectifs et les plans d'action.

CHAPITRE II : LA GESTION BUDGETAIRE

Section 1 : Généralité sur la gestion budgétaire:

La gestion budgétaire mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

La gestion budgétaire suppose la définition des objectifs *exacts*, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire.

1. Définition et caractéristique de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire peut être présentée comme suivant :

1.1. Définition de gestion budgétaire :

Il existe de nombreuses définitions du la gestion budgétaire ; chacune développe un aspect particulier de cette discipline. Donc nous pouvons citer les deux définitions suivantes :

Elle est définie aussi par **FORGET. J** comme l'ensemble des techniques mises en oeuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés⁴⁹.

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 périodiques, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives* »⁵⁰. La gestion budgétaire est considérée comme l'ensemble des techniques mises en oeuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise. Elle consiste aussi à contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats effectivement enregistrés.

1.2. Caractéristique de la gestion budgétaire :

Le système budgétaire. Selon M. GERVAIS, regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire, six conditions sont requises afin que le système soit efficace.⁵¹

- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions ;

⁴⁹Forget. J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.

⁵⁰Alazard C, Sépari S, op. cit, P. 33

⁵¹Gervais m, « *contrôle de gestion par le système budgétaire* », vuibert, paris, 1987, p. 275

- Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité : le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise ;
- Il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire. Le couplage du système budgétaire et la politique du personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance.
- Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'elles apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisations (fiscalité, données de marché...)

2. Les avantages et les limites de la gestion budgétaire

Comme toutes les disciplines ou bien les méthodes de recherches la gestion budgétaire a de l'importance (avantages) et des limites.

2.1. L'importance de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par:⁵²

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- planification et coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

2.2. Les limites de la gestion budgétaire

Parmi les limites de la gestion budgétaire on cite :⁵³

- C'est UN contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité;
- IL fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. En outre,

⁵²h.hutin, toute la finance d'entreprise, édition d'organisation, paris, france,2002, p 387.

⁵³Doriath B et Goujet C., Op.cit., P203/204

cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance ;

- IL peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'exploitations avec les responsables opérationnels. Le calcul des écarts, en identifiant les effets financiers les plus importants, permet une gestion par exception ;
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coûts générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

Section 2 : La démarche budgétaire

Il existe trois démarches fondamentales de la gestion budgétaire :

Nous résumons ces phases par le schéma suivant:

Schéma n°4: phases de la gestion budgétaire



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris 2008, P. 01.

2.1. La prévision

Elles sont réalisées pour une période (mois, trimestre, année...). Elles se basent sur l'étude de l'activité passée.

La démarche prévisionnelle a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. «*Prévoir c'est collecter les informations interne et externe claire dans le futur*». ⁵⁴

2.2. Les différentes techniques de prévision

Chaque centre de responsabilité établit ses prévisions quantitatives à court terme, pour «*Élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente et de production tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise*». ⁵⁵

⁵⁴Guedj N, ... *op.cit*, P. 252

⁵⁵Alazard C, Sépari S, ... *op.cit*, Paris, 2010, P. 257.

La prévision est nécessaire car elle constitue le point de départ des outils de gestion, mais il est hors de portée de lire l'avenir avec certitude. L'expérience prouve cependant que des prévisions, même imparfaite, sont toujours préférable à l'absence de prévisions. Mais nous développons seulement dans cette partie trois éléments essentiels qui sont : prévisions de vente, de production et d'approvisionnements.

2.2.1. Les prévisions des ventes

La prévision des ventes est l'estimation raisonnée du volume des ventes possibles d'un bien ou d'un service, dans un secteur déterminé. La prévision est globalement lorsqu'elle concerne l'ensemble du marché potentiel du service.

Le caractère turbulent et évolutif des marchés rend aujourd'hui l'exercice particulièrement difficile en raison :⁵⁶

- du rythme rapide des innovations technologiques ;
- de l'évolution des goûts des consommateurs ;
- de la politique des prix et le budget publicitaire ;
- du développement de la concurrence nationale et internationale.

Les prévisions de vente recouvrent 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.⁵⁷

A long terme, son champ d'investigation est presque infini : il dépasse les biens et les services existants.

A court terme, le champ des possibles se trouve limité par des contraintes internes, comme la politique commerciale de la firme, et des contraintes externes, telles que l'état du marché et de la concurrence.⁵⁸

Comme toute prévision de ventes comporte nécessairement deux approches⁵⁹:

- un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent les alimenter ;
- Un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise.

⁵⁶Doriath B, Contrôle de gestion en 20 fiches, 5^eédition, Dunod, Paris, 2008, P 03

⁵⁷J.de Guerny, J.C.Guiriec.Principes et pratique de gestion prévisionnelle, 3^eème édition, Paris, Delmas, 1976, P2.

⁵⁸Michel Gervais, contrôle de gestion6,ème Edition, ECONOMICA paris,1997, P 377-378.

⁵⁹J.de Guerny,J.C.Guiriec, Op.cit,P3

2.2.2. Les prévisions de production

Le programme de production doit permettre de savoir qu'elle quantité à produire pour satisfaire la demande compte tenu des contraintes des techniques de fabrication et qu'elle quantité de matières premières qu'il faut commander et stocker pour satisfaire la demande prévue. «Elles expriment une demande potentielle de la fonction commerciale à la fonction de production dans le cadre d'une relation client fournisseur»⁶⁰. La fonction de production doit prévoir comment répondre à cette demande qui lui a été confiée.

Le programme de production s'appuie sur la relation suivant :⁶¹

$$\text{Production prévisionnelle} = \text{Ventes prévisionnelles} + \text{Niveau de stock désiré} - \text{Niveau de Stock actuel}$$

2.3 La budgétisation

La budgétisation est une technique de gestion qui consiste à doter chaque centre de responsabilité de l'entreprise d'un budget évaluant, en termes monétaires, les coûts de l'activité programmée.

A partir des prévisions, les dirigeants de l'unité commerciale établit des budgets en faisant apparaître les dépenses et les recettes prévisionnelles. Une fois les prévisions établies, la deuxième phase de la procédure budgétaire est la budgétisation, c'est à dire le chiffrage en quantité et en valeur des prévisions pour préparer et élaborer des plans d'action, afin d'atteindre les objectifs dans des budgets valorisés⁶².

2.3.1. Définition de budget

Selon LAUZEL P., « Un budget est un ensemble coordonné de prévisions qui, compte tenu des conditions internes et externes pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend à adapter les moyens à des fins poursuivies. Il est donc l'instrument par excellence de la direction par objectifs. Il implique l'établissement de programme d'actions en termes de quantité, de valeur et de délais ». ⁶³

⁶⁰DORIATH B. ; GOUJET C.,..., OP.CIT., P. 31

⁶¹ALAZARD C. ; SEPARI S.OP.CIT, PARIS, 1998, P.404

⁶²Bergron G., « Gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987, P117

⁶³LAUZEL, P., Contrôle de gestion et budgets, éd., Sirey, Paris, 1980, P.3

2.3.2. Les différents types de budgets

On distingue quatre types de budgets :

2.3.2.1. Budgets des ventes : Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire car il conditionne l'activité des autres centres de responsabilité liés au cycle achat productionvente. il est définie comme suivant : *«un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux»*⁶⁴

2.3.2.2. Budget de production : Dans une entreprise industrielle, l'élaboration du budget de production est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire car c'est là que se situe le travail le plus important du contrôle de gestion. L'élaboration de budget de production consiste à *« élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation) »*⁶⁵

2.3.2.3. Budget d'approvisionnement : Le budget d'approvisionnement permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront disponibles en quantités suffisantes, pour qu'elle ne soit pas perturbée. Depuis quelques temps, deux conceptions semblent s'opposer. Le budget de la fonction approvisionnement se décompose en deux sous budgets :⁶⁶

- Le budget des achats exprimé, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix;
- Le budget des charges d'approvisionnement et du stockage sont définis en fonction des centres d'analyse: magasin, centre approvisionnement, etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes.

Ce budget est présenté en quantité et en valeur (Quantité x Coût standard unitaire). Il a pour objectif d'assurer une gestion des stocks la plus optimale possible.

2.3.2.4. Budget de trésorerie : Le budget de trésorerie est l'un des éléments le plus important des budgets déjà étudiés. En l'établissant, les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédent ou de besoin de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme ou dans le cas échéant permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaires au temps opportun et au moindre coût. Il est définie comme suivant *« ensemble des prévisions de recettes et des dépenses pour la période budgétaire, son élaboration commence par la*

⁶⁴ALAZARD C. ;SEPARI S. , Op.cit, P. 307

⁶⁵GERVAIS M., Op.cit, P. 353

⁶⁶Doriath B.... Op. cit., P. 39

préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) »⁶⁷

2.4. Rôle de budget

Selon **Bouquin H**, les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les différentes fonctions et aider à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs, le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir ⁶⁸:

- Un instrument de coordination et de communication ;
- Un outil essentiel de gestion prévisionnelle ;
- Un outil de délégation et de motivation ;
- Un outil d'apprentissage au management.

2.5. Les objectifs des budgets

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs:⁶⁹

- Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise ;
- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et demotivation ;
- Les budgets sont des outils de contrôle.

Section 03 : Notion de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est souvent mis en place avec l'argument de la meilleure gestion. Il est considéré comme une composante du contrôle de gestion.

3.1. Présentation du contrôle budgétaire

Le responsable de l'unité commerciale doit comparer les prévisions et les réalisations afin de mettre en évidence les éventuels écarts et les analyser. Il pourra ensuite mettre en place les actions nécessaires pour réduire ces écarts.

3.1.1. Définition

Le contrôle budgétaire « *est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation* »⁷⁰. La comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant aux budgets afin de:⁷¹

- Déterminer les écarts ;
- Rechercher les causes de ces écarts ;

⁶⁷IDEM

⁶⁸Bouquin H, Le contrôle de gestion, Gestion Puf, Paris, 2013, P442

⁶⁹Doriath B et Goujet C., Op.Cit, P105

⁷⁰Béatrice, Grandguillot F,... *op.cit*, P. 115

⁷¹ Idem

- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Prendre des mesure correctives ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaire.

3.2. Le rôle du contrôle budgétaire

La tâche principale du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite »:⁷²

- Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement contractuel ;
- Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives ;
- Il oblige à une remise en cause régulière et à l'apprentissage de la négociation dans tous les types de communication ;
- Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- Il réalise une prévision et établit un programme d'activité.

3.3. Les principes du contrôle budgétaire

Selon **Alazard**, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit:⁷³

- Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité.
- La mise en place de budget s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par création de centres de responsabilité de nature différente.

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à :

- respecter la consommation des ressources pour les responsables des centres des coûts,
- dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profit, tout en respectant les objectifs du volume.

Pour éviter l'analyse systémique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini. Chaque responsable doit donc préciser, rubrique par rubrique, le niveau de ses seuils.

⁷²Alazard C et SepariS, *op.cit*, Paris, 2007, p 393

⁷³Alazard C, Separi S, ..., *op, cit*, p 510,2007

3.4. Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

- Le contrôle budgétaire relève de la compétence du contrôle de gestion ;
- La continuité du contrôle ;
- La rapidité d'obtention des résultats ;
- La saisie des informations au niveau des centres de responsabilité ;
- La liaison entre comptabilité et contrôle budgétaire.

3.5. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes⁷⁴ :

- la rapidité ;
 - la fiabilité ;
 - un coût modéré.
- **La rapidité**

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais, obtenue tardivement ne permet pas au responsable du suivi budgétaire d'atteindre son objectif.

➤ **La fiabilité**

La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à la précipitation jusqu'à obtenir des informations non fiables, il s'agit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité

➤ **Le coût pondéré :**

Il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés, ce coût doit être raisonnable et pondéré.

3.6. Utilités et limites du contrôle budgétaire

3.6.1. Utilités du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :⁷⁵

⁷⁴La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, disponible sur le site

⁷⁵Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord, PDF page 116

- il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

3.6.2. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites⁷⁶ :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour mettre en oeuvre les actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous, notamment les cadres qui auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- importance du nombre d'écart limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en oeuvre un contrôle par exception (gestion des écarts significatifs par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;
- existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écart ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;
- incertitudes des prévisions ;
- implantation trop rapide du système budgétaire ;
- coût trop élevé du système budgétaire ;
- inadaptation à la structure organisationnelle.

3.7. Les procédures du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à faire des comparaisons, parfois à établir des corrélations à faire des analyses et à prendre des décisions. Il s'agit d'une fonction décentralisée au niveau de chaque responsable d'unité de gestion.

Il s'agit de :

⁷⁶ibid,pp 116,117

- **Comparer** ce qu'on a prévu à la réalité (investissements, exploitation, couts et prix), c'est-à-dire à détecter les écarts par rapport aux budgets et, de là, aux objectifs:
- **Interpréter** les évolutions et les écarts en valeurs absolues et en valeurs relatives sans trop s'attarder sur des chiffres et des écarts peu significatifs;
- **Décider** Ce qu'il y a lieu de faire pour parvenir à l'optimum en agissant vite avant que les actions correctives ne coutent trop cher et qu'elles n'aient plus d'influence sur le respect des objectifs.
 - **Le contrôle** après l'action (a posteriori).

3.8. Processus de contrôle budgétaire

Le processus de contrôle budgétaire est défini comme suivant :

3.8.1. Définition de l'écart

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité analytique. La valeur de référence Peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Les écarts n'ont d'autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications. »⁷⁷

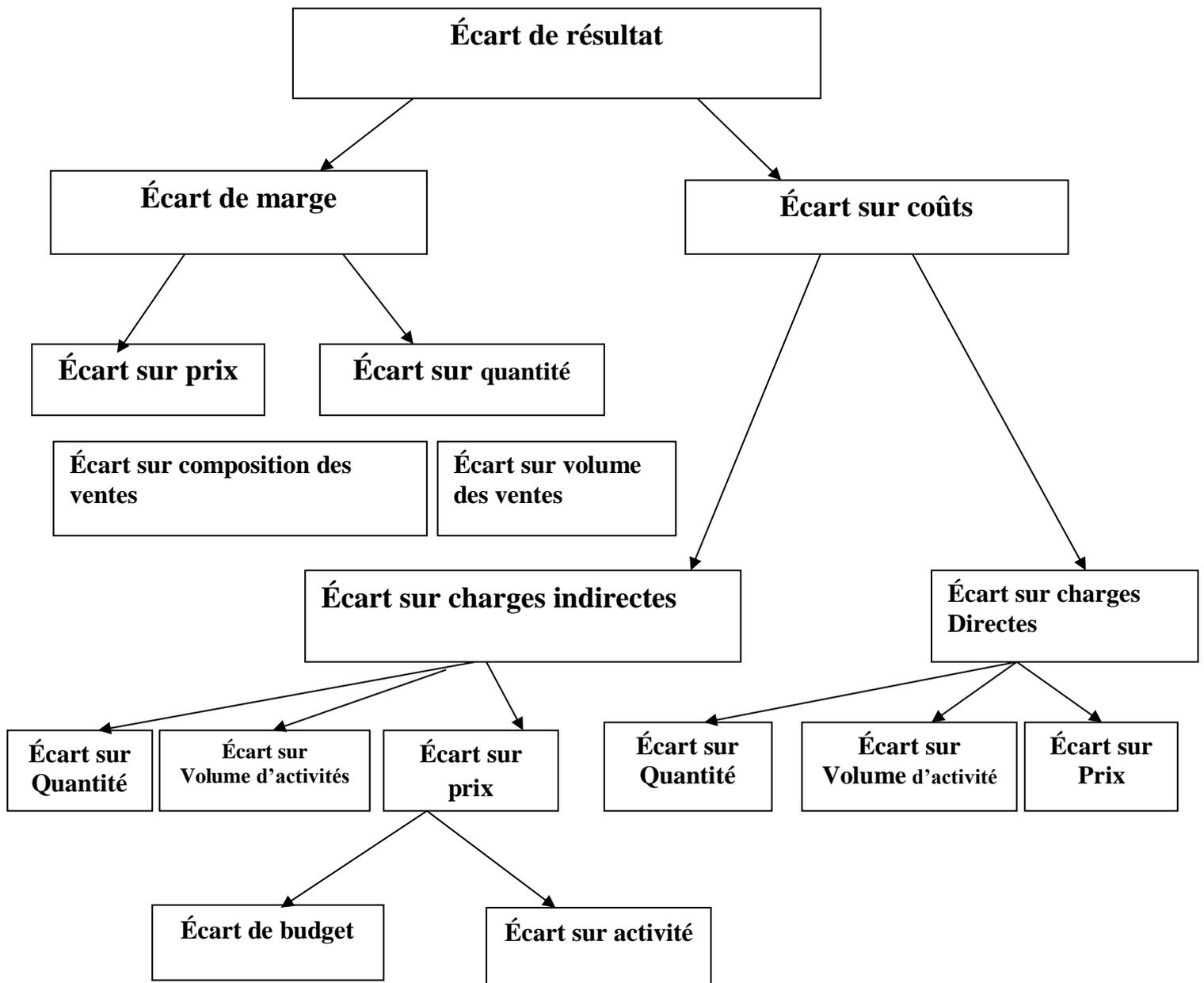
«L'écart se défini comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée. »⁷⁸

Le schéma suivant présente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts, d'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

⁷⁷J-L.Ardoin, D. Michel, J.Schmidt, le contrôle de gestion, publi-Union, 1985,P130.

⁷⁸Brigitte Doriath, le contrôle de gestion, 5emeéd DUNOD, paris, 2008, P72

Schéma N°5: le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, « contrôle de gestion » 5eme éd, Dunod, paris, 2008, P73.

➤ **Lecture de schéma N°1**

-Écart de résultat = Résultat réel – résultat budgété

Avec :

Résultat réel = chiffre d'affaire réel – coût réel

Résultat préétabli= chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

- E/Marge = Marge sur coût préétabli réelle – Marge sur coût préétabli prévue

Avec :

Ecart positif —————> **Favorable**

Ecart négatif —————> **Défavorable**

-E/Prix = (Prix réel – Prix prévu) Quantité réelle

-L'écart sur la quantité = (quantité réelle - quantité prévue) × prix prévisionnel

-Ecart sur composition des ventes= (Quantité réelle vendue-Quantité moyenne à vendre)prix de vente prévu

- Ecart sur volume des ventes= (Quantité moyenne à vendre -Quantité prévu de vente)prix de vente prévu

- L'écart sur les coûts

Avec :

Ecart total sur coût direct =Coût réel – coût préétabli

Ecart sur volume= $(\text{Prod R} - \text{Prod P}) \text{CU P}$
--

Ecart sur quantité= $(\text{QR} - \text{QP}) \text{C P}$

Ecart sur prix= $(\text{C R} - \text{C P}) \text{QR}$
--

Soit :

Prod : nombre de produits.

CU : coût unitaire de produit.

C : coût unitaire d'un facteur de production.

Indice P : préétabli.

Indice R : réel.

-Ecart total sur charges indirectes = Coût réel – coût standard

Ecart sur prix=
(Pr – Pp) Qr

Ecart sur quantités=
(Qr – Qp) Pp

Ecart sur volume=
(Prod r – Prod p)

Ecart sur activité=
C budgété- C standard

Ecart sur budget=
C réel – C budgété

Source : Dorait. B, « contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2008, P 89.

3.8.2. Principe de calcul d'un écart budgétaire

Le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire (liste des budgets et leurs éléments) et le plan de comptes de la comptabilité analytique. La périodicité du calcul des écarts doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :

- **Principe 1**: un écart est la différence entre la valeur constaté de la donnée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparait en comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétaire, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus précoce.
- **Principe 2**: un écart se définit par le signe (+) ou (-), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agisse d'une charge ou d'un produit.
- **Principe 3**: la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante par sous écart calculé, une donnée constitué de **n** composantes oblige à la mise en évidence de **n** sous écarts.
- **Principe 4**: toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application troisième principe) définit comme suit :

Ecart /éléments monétaires = (éléments monétaires réels – éléments monétaires prévus) x données volumique réelle.

Ecart /éléments volumiques = (éléments volumiques réels – éléments volumiques prévus) x Eléments monétaires prévus.

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation du budget.⁷⁹

3.8.3. Les limite des écarts

En retrouve plusieurs limites: ⁸⁰

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.
- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnel. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables n'implique pas l'ensemble des acteurs.
- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité.
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

3.8.4. Les cause des écarts

Tout écart a une double cause : facteur prix/couts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de couts, de consommations, des volumes produits et vendus. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe.

3.8.4.1. Causes internes des écarts

Sont les suivantes :

- **Phase décisionnelle** : prévision irréalistes des ventes, des couts ;
- **Phase action** : accidents, pannes, grèves, machines mal réglées, vieillesse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- **Événements internes** : départs, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

3.8.4.2. Causes externes des écarts

Sont les suivantes :

- **Evolution technologique** : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;

⁷⁹Alazard C, Separi S, ..., op, cit, 2001, p 483

⁸⁰Brigitte Doriathe, le contrôle de gestion 5^{eme} éd DUNOD, paris, 2008, P74

- **Lois de finances** : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- **Evolution technique** : immobilisations obsolètes, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- **Evénements politiques** : les conflits politiques, les crises de guerres.

3.9. Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est qu'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés.

Le calcul des écarts peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultats (du chiffre d'affaires par produit aux coûts indirects variables ou fixes) et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément (chiffre d'affaires ou coût) du compte de résultat la nature et le montant de la « déviation » par rapport au budget.

Les écarts comparent les réalisations aux prévisions, un écart se calcule par :

$$\text{Ecart} = \text{Donnée réelle} - \text{Données préétablie}$$

3.10. L'analyse de l'écart sur le résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.

Donc l'écart sur résultat est la « différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court terme »⁸¹

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{chiffre d'affaire préétabli} - \text{coût préétabli}$$

⁸¹Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 200.

3.11. Décomposition de l'écart de résultat

Il s'agit d'arriver à contrôler, par cette décomposition, trois sous-systèmes. Mais une difficulté excite quant à la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne peut suffire à juger de la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers.

Dans le cadre de budget, ceux-ci s'engagent sur trois objectifs : des quantités à vendre par produit, des prix moyens pour ces produits, une proposition précise entre les ventes des différents produits.

En effet, réaliser un chiffre d'affaires prévu en privilégiait le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire, un impact négatif sur le résultat, et ce, sans préjuger de la qualité de la maîtrise des coûts de production.⁸²

3.12. L'interprétation de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge

3.12.1. L'écart sur chiffre d'affaires« est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu».⁸³

$$E/CA = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété (prévu)}$$

Cet écart est composé de deux autres écarts :

- Écart sur volume (écart sur quantité) = $E/Vol = (Qr - Qb) \times Pb$
- Ecart sur prix = $(E/prix) = E/Prix = (Pr - Pb) \times Qr$

Avec :

QR : quantité réelle

QB : quantité budgétée

Pb : prix budget prévu

Pr : prix réel

Source : Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382.

⁸²Alazard C sépariS , contrôle de gestion manuel et application ,2eme Ed DUNOD, paris 2010, P 372

⁸³Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème}Edition, Dunod, Paris, 2008, P76

3.12.2. L'écart de marge : C'est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue.

L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et l'analyse de l'écart sur marge se construisent sur le même modèle. La première est présentée ci-dessous.

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété (prévu)}$$

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc:

$${}^{84}MR = PR - CUP \text{ et } MP = PP - CUP$$

Avec :

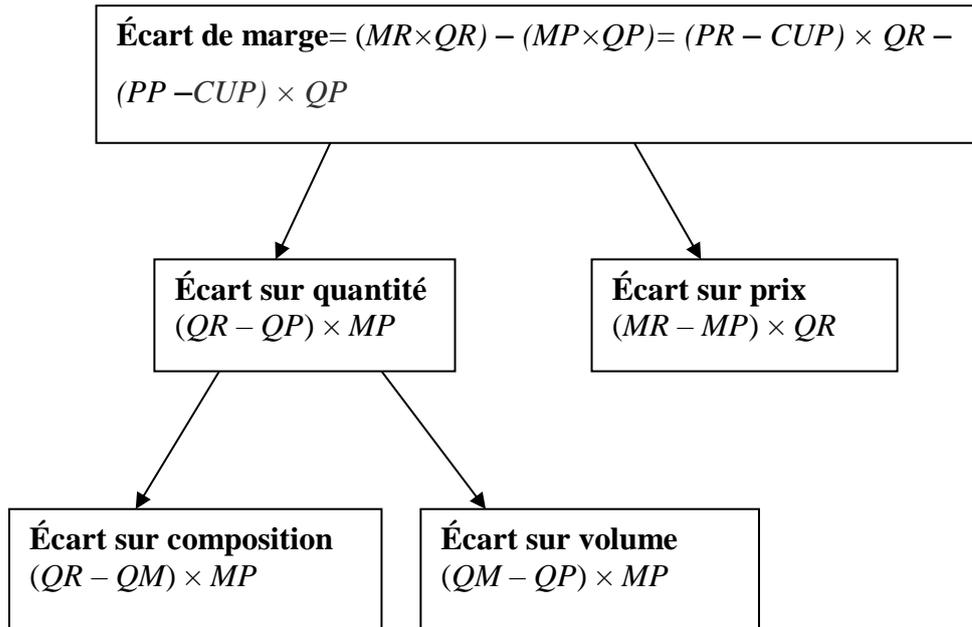
MR : marge réelle ; MP: marge prévu

QR : quantité réelle ; QP : quantité prévu

PR : prix réel ; PP : prix prévu

CUP : coût unitaire prévu QM : quantité moyenne

Schéma N°6: le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 77.

⁸⁴Doriath B, « Contrôle de gestion »,... *op.cit*, P. 76.

3.12.3. L'écart sur coût L'écart sur coûts a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. Ils expriment ainsi une éventuelle différence entre le coût réel de l'unité de biens ou de services consommés (kg de matière, heure de main-d'œuvre...). Il s'appelle écart sur coût lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'oeuvre et écart sur budget pour les coûts indirects. L'écart sur coût est analysé en deux sous-écarts, l'écart sur coût directes et l'écart sur coût indirectes.

3.12.3.1. L'analyse des écarts sur coût directs

Les coûts directs sont principalement :

- Les matières premières,
- La main-d'œuvre directe.

3.12.3.2. L'analyse de l'écart globale sur matières premières

L'écart global sur matière peut être décomposé en écart sur quantité et écart sur coût L'écart sur quantité, traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de main d'oeuvre.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévu}) \times \text{coût unitaire prévu}$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times CUP$$

L'écart sur coûts, mesure l'impact d'une variation de coût des factures de production. Le PCG Français de 1982, propose aussi de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard.

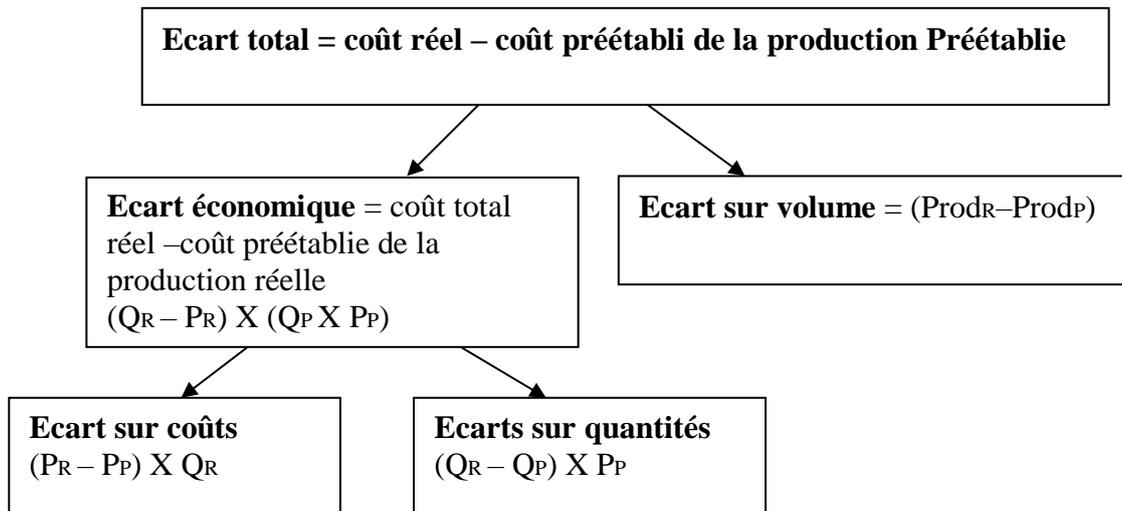
$$\text{Ecart sur coût} = (\text{coût unitaire réelle} - \text{coût unitaire préétabli}) \times \text{quantité réelle}$$

$$E/C = (CUR - CUP) \times QR$$

3.12.3.3. L'analyse de l'écart global sur main d'oeuvre

L'écart global sur main d'oeuvre peut être décomposé également en écart sur nombre d'heures et écart sur coût ou taux horaire.

Figure N°7 : présentation de l'ensemble des écarts sur coûts directs :



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5eme Dunod, paris, 2008, p, 89.

Symboles utilisés

Prod = nombre de produit indice R = réel

Q = quantité de facteurs de production

P = coût unitaire d'un facteur de production

CU = coût unitaire du produit

indice P = préétabli

écart économique = écart sur coûts+ écart sur quantités

écart total = écart économique + Ecart sur volume

3.12.3.4. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse)

L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. En effet, l'écart sur prix est décomposé en écart sur budget et en écart sur activité. L'activité est appelé écart sur rendement :

$$\text{Ecart global d'un centre d'analyse} = \text{écart /budget} + \text{écart /rendement}$$

➤ **Ecart sur budget**

Cet écart correspond à la différence entre des charges de fonctionnement effectives et le budget et fonctionnement prévu pour un certain niveau d'activité. L'écart est ainsi calculé par rapport à l'activité réelle. Ce qui nécessite l'ajustement des prévisions.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{coût réel} - \text{coût prévu pour l'activité réelle (budget)}$$

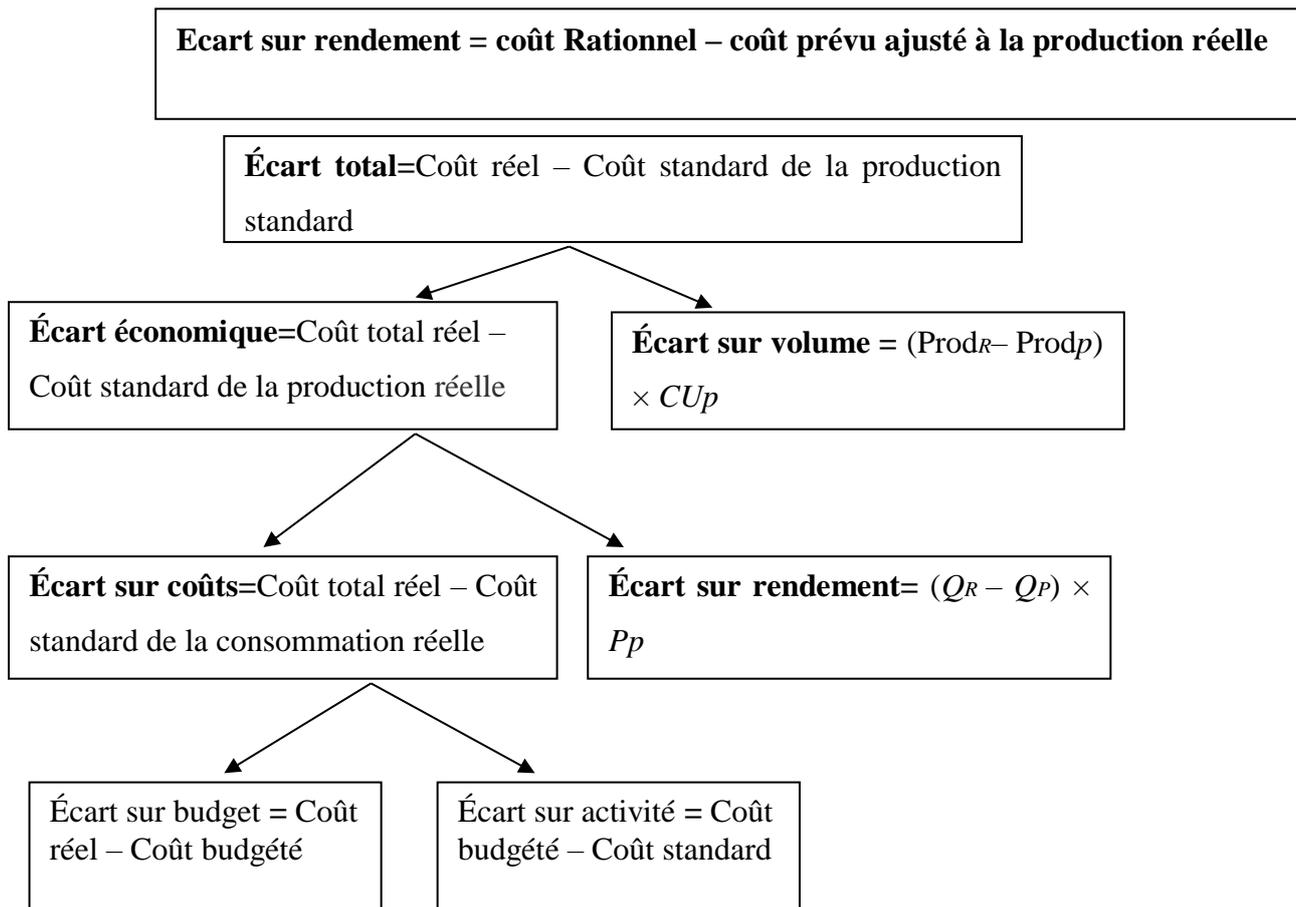
➤ **Ecart sur activité (ou écart sur coût fixe)**

L'écart sur activité représente la différence de coût de fonctionnement liée soit à une sous activité, soit à une suractivité.

$$\text{Ecart sur activité} = \text{budget prévu pour l'activité réelle} - \text{coût rationnel}$$

- **Écart sur rendement** (main d'oeuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en oeuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles.

Schéma N°8: présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte



Source : Doriath .B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 94.

3.13. Les actions correctives

Après l'établissement et la sélection des écarts, des mesures correctives sont à prendre. Les actions correctives consistent d'abord à réviser le niveau de standard, ensuite de mettre en oeuvre les actions d'améliorations.

Révision des normes pour des prévisions budgétaires irréalistes sont parfois à l'origine des écarts. L'action va consister à réviser les normes techniques de consommation de ressources, de prix, etc. qui servent de base à l'élaboration des prévisions.⁸⁵

⁸⁵Langlois et autre « contrôle de gestion manuelle et application », ...*op.cit*, 2010, P. 422

3.13.1. Nature et propriétés de l'action corrective

3.13.2. Nature de l'action corrective

Le Contrôle anticipé et le contrôle a posteriori de ces deux types des actions correctives sont envisageables :⁸⁶

- L'action est mis en oeuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat donc des mesure sont pris immédiatement pour corriger les dériver de façons à s'écarter le moins possible du résultat initialement budgété. C'est ce qu'on appelle le contrôle est dit anticipé (prévu);
- à influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tache nouvelle) ;
- Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est du simplement à un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle.

3.13.3. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Pour être efficace, une action corrective doit être⁸⁷ :

- **Rapide** : une mesure efficace après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant compte des observations dépassées, elle risque d'amener des déséquilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :
 - De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
 - Et d'avoir, comme objectif constant, le souci de la réduire encore d'avantage.
- **Adaptée** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la face de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

⁸⁶Gervais M, ,...*op. cit*, P. 166.

⁸⁷idem

3.13.4. La mise en oeuvre des actions correctives

L'objectif de contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteur de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-dessous présente quelques exemples.⁸⁸

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévaluée.	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive OU Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.
Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.	Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salariés pour produire plus.
Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté : formation de ce salarié.
Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur

Source : Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P. 206

⁸⁸Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », ...*op.cit.*, P. 205.

CONCLUSION

Le contrôle budgétaire a pour objectif de mettre en évidence les écarts réels et les valeurs ou bien les budgets prévus. Cette démarche est souvent mise en place avec l'argument de la meilleure gestion car elle permet à la direction de vérifier et de respecter ses budgets. Son utilisation réside sur la mise en place d'une comparaison périodique des prévisions avec les réalisations, et lancer les actions correctives appropriées.

La nécessité du contrôle et l'adaptation rapide aux changements d'ordre économique, social, technologique au niveau de la théorie et de la pratique d'autre part, font aujourd'hui de la prévision un fondement de plus en plus indispensable pour la bonne gestion.

CHAPITRE III : L'application de la gestion budgétaire au sein de CEVITAL

Après avoir donné un large aperçu sur la gestion budgétaire, on va essayer d'appliquer l'ensemble de connaissance accumulé au sein de l'entreprise CEVITAL

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil CEVITAL –Bejaia-⁸⁹

Parmi les entreprises algériennes qui ont vu le jour dès l'entrée de notre pays en économie de marché durant les années 90 on trouve le groupe CEVITAL. Ce groupe familial bâti sur une histoire, un parcours et des valeurs qui ont fait sa réussite et sa renommée que nous allons développer dans cette section.

1.1. Historique de CEVITAL

CEVITAL est une Société par Actions au capital privé de 2.9 milliards de dollar pour l'année 2017. Elle a été créée en Mai 1998. Elle est implantée à l'extrême –Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL est un groupe familial de plusieurs sociétés sous le slogan « une dynamique de croissance », créé par des fonds privés en 1998 à Bejaia, à l'entrée du pays dans l'économie de marché .ses activités sont : industrie, Agroalimentaire, Services & Manufactures, Construction, Distribution, Industries Primaire.

CEVITAL contribue largement au développement de l'industrie agroalimentaire nationale, elle vise à satisfaire le marché national et exporter le surplus, en offrant une large gamme de produits, son effectif actuellement est à plus de 4379.

1.2. Situation géographique

Le leader du secteur agroalimentaire, Son complexe de production se situe dans le nouveau quai du port de Bejaia, à 3km Sud-ouest de la ville, à proximité de la RN 26. Cette position géographique de l'entreprise lui confère l'avantage de la proximité économique. En effet, elle se situe très proche du port et de l'aéroport de Bejaïa. Le complexe s'étend sur une superficie de 45 000 m² (le plus grand complexe privé en Algérie). Il a une capacité de stockage de 182 000 tonnes/an (Silos portuaire), et un terminal de déchargement portuaire de 200 000 tonnes/heure (réception de matière première). Comme elle possède un réseau de distribution de plus de 52 000 points de vente sur tout le territoire national, et détient une place dans le

⁸⁹Entreprise SPA CEVITAL Agro-industrie de Bejaia.

commerce international du fait de ses exportations vers l'Europe, le Maghreb et Moyen-Orient.

1.3. Répartition par secteur d'activité :

• A BEJAIA :

Nous avons entrepris la construction des installations suivantes:

- Raffinerie Huile
- Margarinerie
- Silos portuaires
- Raffinerie de sucre

• A EL KSEUR :

Une unité de production de jus de fruits COJEK a été rachetée par le groupe CEVITAL dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques algériennes en novembre 2006.

Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits COJEK.

Sa capacité de production est de 14 400 T par an .Le plan de développement de cette unité portera à 150 000/an en 2010

• A TIZI OUZOU :

- **A AGOUNIGUEHRANE :** au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres :

- L'Unité d'Eau Minérale LALLA KHEDIDJA a été inaugurée en juin 2007

1.4. Les activités de l'entreprise :

L'entreprise possède le complexe agroalimentaire de Bejaia en Kabylie¹. En 2012, 450 000 t d'huile, essentiellement destinées au marché national, ont été produites par CEVITAL Agro Industries.

Dans le domaine du sucre, en 2013, 1,6 million de tonnes sont attendues, dont 1 million pour le marché local, estimé à 1,1 million de tonnes. Cette année-là, 600 000 t prévoyaient d'exporter vers une vingtaine de pays, en Afrique de l'Ouest, pour des clients tels que Coca-Cola, mais aussi vers l'Europe (Ferrero Rocher) et le Moyen-Orient. En 2010, première année de vente à l'export, 150 000 t seulement avaient quitté le territoire algérien.

Premier exportateur du pays hors hydrocarbures, le groupe veut produire 2 millions de tonnes de sucre en 2014, soit un gain de productivité de 400 000 t. Il s'appuie pour cela sur du matériel unique dans le pays, comme deux grues montées sur 14 roues et capables de charger et décharger 36 t de sucre par coup de mâchoire. CEVITAL fournit aussi du sucre liquide à l'industrie algérienne des boissons. L'entreprise, qui envisage de produire du sucre roux, est la

seule en Algérie à avoir utilisé un « bobo » (Bulk In, Bags Out), navire-usine de 30 à 40 000 t qui permet de charger en vrac au départ et de décharger emballé à l'arrivée. La capacité de production en sucre blanc est de 2 millions tonnes par an, soit 180 % des besoins algériens et 2,7 millions tonnes par an d'ici 2014. Il est exporté vers le Maghreb et le Moyen-Orient.

L'entreprise produit aussi des huiles végétales avec une capacité de production de 570 000 tonnes par an, soit 140 % des besoins algériens, et l'entreprise exporte vers les pays du Maghreb et du Moyen-Orient. Pour les margarines et les graisses végétales la capacité est de 180 000 tonnes par an, soit 120 % des besoins algériens, sur plusieurs gammes de produits dont une exportation vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient. Elle a en projet une unité de trituration de graines oléagineuses de 3 millions tonnes par an.

Pour les eaux minérales et boissons gazeuses, la capacité de production est de 3 millions de bouteilles par jour. L'entreprise fabrique aussi des jus de fruits et des conserves (jus, soda, confitures, tomates en conserve).

CEVITAL est présent dans la logistique avec des silos portuaires et un terminal de déchargement de 2 000 tonnes par heure. CEVITAL a également intégré la logistique et le transport routier dans sa chaîne de valeurs par la création de la filiale Numilog. La filiale compte trois plateformes logistiques d'une surface totale de stockage d'environ 130 000 m², trois agences de transport, une flotte en nom propre de plus de 450 véhicules (maraichers, porte-conteneurs, plateaux, camions frigo, etc.) ainsi qu'un réseau de distribution de 25 centres logistiques régionaux réparti sur le territoire algérien pour écourter les délais de mise à disposition des marchandises.

1.5. Organigramme de CEVITAL-AGRO

Le complexe CEVITAL fonctionne selon une structure hiérarchique et fonctionnelle tout en bénéficiant des avantages de cette combinaison qui met en avant les principes de commandement, la verticalité de la circulation de toute information est donnée, et offre plus de spécialisation et de fluidité. L'organigramme est flexible et n'est pas encore stable vu la mise en place de nouvelles normes de management (Annexe n°01).

1.6. La gamme de produits de CEVITAL-AGRO

L'offre pour les professionnels

- Les huiles : Huiles vrac raffinées, huiles vrac acides.
- Le sucre : le sucre cristallisé extra blanc, le sucre liquide, la mélasse.
- Les graisses : La parisienne, autres graisses végétales.

1.7. L'offre pour les ménages

- Les l'huiles : FLEURIAL, Elio, FRIDOR.
- Margarines et graisses végétales : Mâtina, FLEURIAL, SMEN.
- Le sucre : SKOR.
- Les boissons : Eau minérale LALLA Khadîdja, boisson fruitée TCHINA.

1.8. Composition de la direction générale de CEVITAL

La direction générale de l'entreprise se compose de plusieurs directions, on cite :

1.8.1. La direction Marketing:

Pour atteindre les objectifs de l'Entreprise, le Marketing CEVITAL pilote les marques et les gammes de produits. Son principal levier est la connaissance des consommateurs, leurs besoins, leurs usages, ainsi que la veille sur les marchés internationaux et sur la concurrence. Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, de rénovation, d'animation promotionnelle sur les marques et métiers CEVITAL. Ces recommandations, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets pluridisciplinaires (Développement, Industriel, Approvisionnement, Commercial, Finances) coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

1.8.2. La direction des Ventes & Commerciale:

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le développement du Fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies.

En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

1.8.3. La direction Système d'informations:

Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise. Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité. Elle définit, également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

1.8.4. La direction des Finances et Comptabilité:

- Préparer et mettre à jour les budgets
- Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes
- Pratiquer le contrôle de gestion
- Faire le Reporting périodique

1.8.5. La direction Industrielle:

Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque site.

- Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail.
- Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...).
- Est responsable de la politique environnement et sécurité
- Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

1.8.6. La direction des Ressources Humaines

- Définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe.
- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de CEVITALFOOD.
- Pilote les activités du social.
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures.
- Assure le recrutement.
- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité.
- Gestion de la performance et des rémunérations.
- Formation du personnel
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires
- Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation

1.8.7. La direction Approvisionnements

Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (investissement et fonctionnement).

Elle met en place les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente.

1.8.8. La direction Logistique

Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, Eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts Logistique.

Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients.

Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ...).

Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

1.8.9. La direction des Silos:

Elle décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage.

Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières;

Elle Expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration.

Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos

1.8.10. La direction des Boissons

Le Pôle Boissons et plastiques comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaia :

Unité LALLA KHEDIDJA domiciliée à AGOUNI-GUEGHRANE (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de LLK

Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.

Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El KSEUR, COJEK est une SPA filiale de CEVITAL et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus,

Nectars et Conserve. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

1.8.11. La direction Corps Gras :

Le pôle corps gras est constitué des unités de production suivantes : une raffinerie d'huile de 1800 T/J, un conditionnement d'huile de 2200T/J, une margarinerie de 600T/J qui sont toutes opérationnelles et une unité inter estérification – Hydrogénation – pâte chocolatière –utilités actuellement en chantier à EL KSEUR. Notre mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous nos produits sont destinés à la consommation d'où notre préoccupation est de satisfaire le marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

1.8.12. La direction Pôle Sucre :

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui sera mise en service en mars 2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Nos produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export. »

1.8.13. La direction QHSE:

Met en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux

Veille au respect des exigences réglementaires produits, environnement et sécurité

Garantit la sécurité de notre personnel et la pérennité de nos installations Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et réponse aux exigences clients

1.8.14. La direction Energie et Utilités:

C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Processus : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, adoucie et ultra pure) ; de la vapeur Ultra haute pression 300T/H et basse pression 500T/H. De l'Electricité Haute Tension, Moyenne Tension et Basse Tension, avec une capacité de 50MW.

1.8.15. La direction Maintenance et travaux neufs:

Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations.

Gère et déploie avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (depuis la

définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier) Rédige les cahiers des charges en interne.

Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

1.9. Les valeurs du groupe

Un référentiel des valeurs a été mis en œuvre. Leurs applications doivent être le reflet d'un comportement exemplaire. Nous prônons des valeurs, qui doivent inciter les collaborateurs à créer la confiance et la solidarité entre eux, basées sur le respect mutuel:

- Ecoute et Respect
- Intégrité et Transparence
- solidarité et Esprit d'équipe
- initiative et persévérance
- Courage et Engagement de performance

Section2 : Le système budgétaire au sein de CEVITAL

Dans cette section, nous tenterons de présenter le système budgétaire de l'entreprise et les phases d'élaboration des budgets, en nous limitant qu'au budget des ventes et de production pour l'année 2018. En second lieu, nous allons procéder au contrôle budgétaire de la production de sucre et d'huiles et de la margarine. Et enfin, nous analyserons les écarts constatés pour pouvoir faire le lien entre le système budgétaire et le processus décisionnel.

2.1. Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production

2.1.1. Le budget des ventes

L'établissement du budget des ventes se passe par les étapes suivantes :

2.1.1.1. Prévision des ventes

Cette tâche a été confiée à la direction des finances et comptabilité, les quantités prévisionnelles à vendre sont fournies par cette dernière.

Les quantités de ventes annuelles prévues et proposées par la direction des finances et comptabilité sont détaillées par produit et par mois.

2.1.1.2. Les réunions budgétaires

Quand les prévisions des ventes sont faxées à la direction des finances et comptabilité, le directeur général se réunit avec les responsables concernées par la production en présence du contrôleur de gestion pour vérifier la faisabilité de ces prévisions en conditions des ressources et des moyens de l'entreprise.

2.1.1.3. L'élaboration du budget des ventes

Le contrôleur de gestion a pour mission d'élaborer le tableau de ventes prévisionnelles par produit en valeurs et en quantités (tonnes et dinars) pour chaque mois.

2.2. Le budget de production

Le budget de production est élaboré en référence au tableau des ventes en quantité déjà élaboré. Pour dresser le budget de production, CEVITAL suit la procédure suivante :

2.2.1. L'usage des fiches techniques des produits

Une fiche technique est un document qui rassemble l'ensemble de l'étude effectuée et toutes les informations détaillées, les coûts estimatifs et la durée d'un projet. Pour CEVITAL, les matières premières représentent 97 % de l'ensemble des coûts des produits, c'est pour cela qu'elle accorde beaucoup d'importance à la maîtrise des quantités des matières premières, des matières consommables et des emballages à utiliser pour chaque tonne de produits. C'est le rôle des fiches techniques des produits.

2.2.2. L'élaboration des tableaux des prévisions des consommations

L'entreprise dispose de fiches techniques pour chacun de ses produits ce qui permet au contrôleur de gestion d'élaborer des consommations globales, qui sont des matières premières, des matières consommables.

2.2.3. L'insertion du budget de production

Une fois les étapes précédentes sont élaborées, il ne reste au contrôleur de gestion que de synthétiser toutes les informations et d'élaborer le budget de production.

Ce dernier doit indiquer la quantité (en tonnes) de chaque type de produits pour chaque mois de l'année suivante.

2.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire au sein de CEVITAL donne beaucoup d'importance au contrôle et au suivi de la production en vue du caractère industrielle de cette filiale. Ce contrôle se fait d'une façon mensuelle à partir des rapports quotidiens déposés par les responsables des services de production.

Pour notre cas pratique, nous nous sommes limités d'une part au contrôle budgétaire des ventes de sucre d'huiles et de la margarine de l'année 2018 dans le but de calculer l'écart global sur le chiffre d'affaire, ensuite, nous allons procéder à sa décomposition en un écart sur quantité et un écart sur prix et en fin nous analyserons les causes de ces écarts.

2.4. Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire

L'écart sur le CA = CA réel – CA Prévu

Pour calculer l'écart sur CA, nous allons faire une comparaison entre le CA réel et prévisionnel.

2.4.1 Calcul du chiffre d'affaire prévisionnel

Pour calculer le chiffre d'affaire prévisionnel, nous avons multiplié les quantités de ventes prévisionnelles fournies par l'entreprise par les prix de ventes prévisionnelles unitaires de chaque type de produit (sucre, huile, margarine). Les calculs que nous avons effectués sont présentés dans les tableaux N° 1 et 2.

Tableau N° 1: Les prévisions des ventes mensuelles pour l'année 2018 (en tonnes)

Produits mois	Sucre	Huile	CGS
Janvier	114 000	58 995	12 825
Février	101 333,33	52 440	11 400
mars	107 666,67	55 717,5	12 112,5
avril	120 333,33	62 272,5	13 537,5
mai	126 666,67	65 550	14 250
juin	152 000	78 660	17 100
juillet	164 666,67	85 215	18 525
Aout	152 000	78 660	17 100
Septembre	139 333,33	72 105	15 675
Octobre	126 666,67	65 550	14 250
Novembre	114 000	58 995	12 825
décembre	101 333,33	52 440	11 400
total	1 520 000	786 600	171 000

Source : élaboré par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

Tableau N°2 : Les prix unitaires prévisionnels de vente de sucre et huiles et de margarine pour l'année 2018 (DA/ Tonne)

Produit désignation	Sucre	Huile	CGS
Les prix prévisionnels	79 200	90000	80 000

Source : élaboré par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

➤ **Le CA prévisionnel** = quantité prévue × le prix de vente prévu (tonne)

$$= (1\,520\,000 \times 79\,200) + (786\,600 \times 90\,000) + (171\,000 \times 80\,000)$$

Le CA prévisionnel = 204 858 000 000 da

2.4.2. Calcul du chiffre d'affaire réel

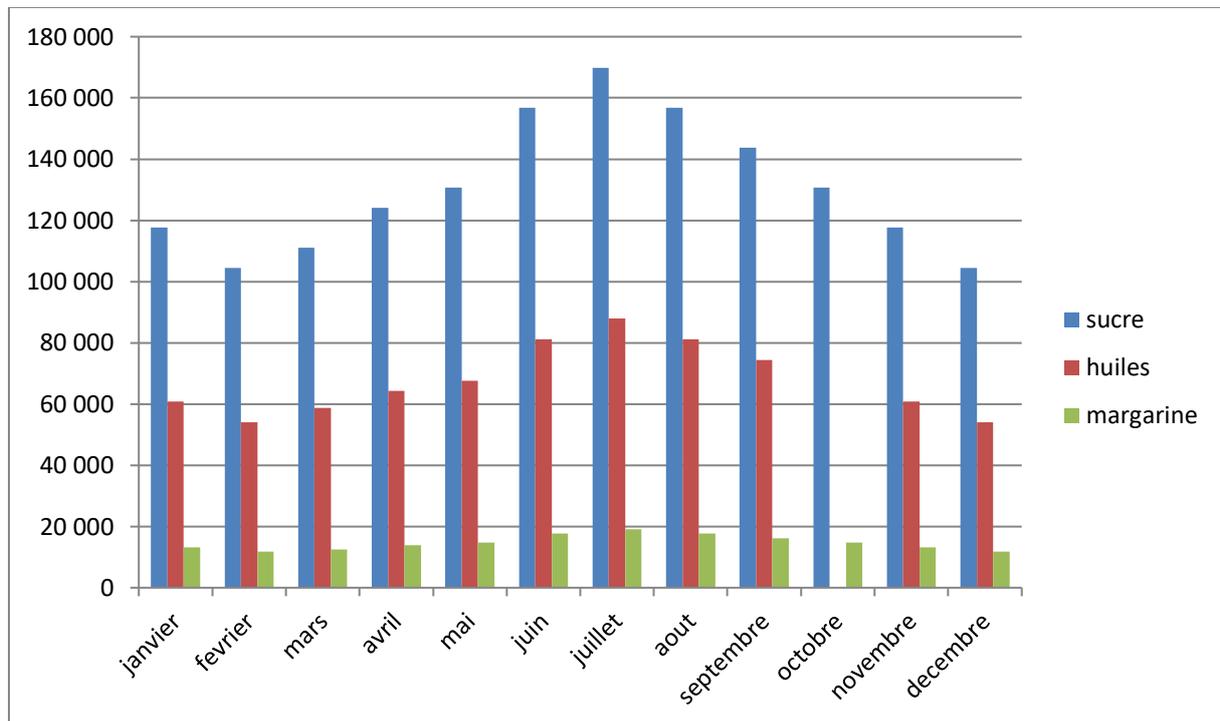
Le calcul du chiffre d'affaire réel est réalisé à partir des tableaux 3 et 4

Tableau N° 3 : Les réalisations des ventes mensuelles pour l'année 2018 (en tonnes)

Produits Mois	Sucre	Huile	CGS
Janvier	117 600	60 858	13 230
Février	104 533,33	54 096	11 760
mars	111 066,67	58 650	12 495
avril	124 133,33	64 239	13 965
mai	130 666,67	67 620	14 700
juin	156 800	81 144	17 640
juillet	169 866,67	87 906	19 110
Aout	156 800	81 144	17 640
Septembre	143 733,33	74 382	16 170
Octobre	130 666,67	67 620	14 700
Novembre	117 600	60 858	13 230
décembre	104 533,33	54 096	11 760
Total	1 568 000	811 440	176 400

Source : élaboré par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

Histogramme N°1 : Les ventes des trois produits (en tonnes) de l'entreprise CEVITAL de l'année 2018.



Source : élaboré par nos soins à partir des données du tableau N°3

Tableau N°4 : Les prix unitaires réels de vente de sucre et huiles et de margarine pour l'année 2018 (DA/ Tonne)

Produit Désignation	Sucre	Huile	CGS
Les prix prévisionnels	79 000	90896	79 500

Source : élaboré par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise

Le CA réel = quantité réel × prix de vente réel

$$= (1\,568\,000 \times 79\,000) + (811\,440 \times 90\,896) + (176\,400 \times 79\,500)$$

Le CA réel = 211 652 450 240 da

Après le calcul du CA prévisionnel et réel, nous pouvons calculer l'écart sur le chiffre d'affaire à partir de la formule suivante :

$$\begin{aligned} \text{➤ } \text{Ecart sur le CA} &= \text{CA réel} - \text{CA Prévu} \\ &= 211\,652\,450\,240 - 204\,858\,000\,000 \\ &= 6\,794\,450\,240 \text{ da} \end{aligned}$$

L'écart sur le chiffre d'affaire est positif ce qui veut dire que CEVITAL a réalisé un écart favorable. Ce qui présente un accroissement de son chiffre d'affaire. Ce qui veut dire que l'entreprise est performante.

Pour analyser cet écart, nous allons procéder à sa décomposition en un écart sur quantité et un écart sur prix dans le but de connaître la part de ces derniers dans la constatation de cet écart global.

2.5. La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire

2.5.1 L'écart sur la quantité

Nous avons comme règle :

$$\text{L'écart sur la quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{prix prévisionnel}$$

Pour calculer cet écart, nous avons comparé les réalisations aux prévisions des ventes des trois produits (sucre, huile, margarine) pour chaque mois et nous avons multiplié l'écart annuel de chaque catégorie des trois produits par son prix prévisionnel unitaire afin de trouver l'écart sur quantité, notre travail est présenté dans le tableau N°4.

Tableau N°5 : Les écarts sur quantité des trois produits pour l'année 2018 (en DA)

Produits Mois	Sucre	Huile	CGS
Janvier	3 600	1 863	405
Février	3 200	1656	360
Mars	3 400	2 932,5	382,5
Avril	3 800	1 966,5	427.5
Mai	4 000	2 070	450
Juan	4 800	2454	540
Juillet	5200	2691	585
Aout	4 800	2454	540
Septembre	4 400	2277	495
Octobre	4 000	2 070	450
Novembre	3 600	1 863	405
Décembre	3 200	1656	360
Ecart Total	48 000	25 953	5 400
Px prévu unitaire (tonne)	79 200	90 000	80 000
Ecart sur quantité	3 801 600 000	2 335 770 000	432 000 000
Total	6 569 370 000		

Source : élaboré par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise

Nous avons constaté un écart global sur quantité de 6 569 370 000 DA ce qui représente une situation favorable.

La décomposition de l'écart par rapport aux catégories des produits a donné les résultats suivants :

➤ **Le sucre :**

L'écart = 3 801 600 000DA (**écart favorable**)

➤ **L'huile :**

L'écart = 2 335 770 000 DA (**écart favorable**)

➤ **La margarine :**

L'écart = 432 000 000DA (**écart favorable**)

Nous avons constaté un écart global favorable, Cet écart favorable est expliqué par les grandes parts de marché de CEVITAL concernant les trois produits (sucre, huile, margarine).

Le graphe N°1 explique les ventes des trois produits de CEVITAL.

Tableau N°6 : les ventes annuelles pour les trois produits

Produits	Sucre	Huile	CGS
Période			
Les ventes de 2018	1 568 000	811 440	176 400

Source : élaboré par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

2.5.2. L'écart sur la composition des ventes :

a-Ecart sur composition des ventes = (quantité réelle - quantité moyenne) × prix prévisionnel

Calcul des quantités moyennes (en tonnes)

Quantité moyenne = quantité réelle × (quantité prévue / Σ quantités prévues)

Σ quantités prévues = 1 520 000 + 786 600 + 171 000 = 2 477 600

Qm1 = 1 568 000 × (1 520 000/2 477 600) = 961 963,19

Qm2 = 811 440 × (786 600/2 477 600) = 257 619,75

Qm3 = 176 400 × (171 000/2 477 600) = 121 74,85

Tableau N°7 : L'écart sur composition des ventes des trois produits pour l'année 2018(en DA)

	Les quantités réelles	Les quantités moyennes	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur composition des ventes
Sucre	1 568 000	961 963,19	606 036,81	79 200	47 876 907 990
Huile	811 440	257 619,75	553 820,25	90 000	49 843 822 500
margarine	176 400	121 74,85	1 751 825,15	80 000	140 146 012 000
					237 866 742 490

Source : élaboré par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

➤ Le sous écart sur composition des ventes est de 237 866 742 490 DA ce qui confirme l'écart sur quantité c'est-à-dire que CEVITAL a vendue plus que la quantité prévue.

B- L'écart sur volume

Ecart sur volume = (quantité moyenne - quantité prévue) × prix prévisionnel

Tableau N°8 : L'écart sur volume des ventes des trois produits pour l'année 2018(en DA)

	Les quantités moyennes	Les quantités prévisionnels	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur volume des ventes
Sucre	961 963,19	1 520 000	-558 036,81	79 200	-44 196 515 352
Huile	257 619,75	786 600	-528 980,25	90 000	-47 608 222 500
margarine	12 174,85	171 000	-158 825,15	80 000	-12 706 012 000
					-104 510 749 852

Source : élaboré par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

Le sous écart sur volume est de -104 510 749 852 DA. Cet écart indique que les ventes réalisées par l'entreprise sont globalement favorable même si on procède à leur décomposition selon les types de produits, nous allons constater que tous les écarts sont favorables pour tous les produits.

A partir du tableau N°5, nous avons retiré les écarts des quantités vendues suivantes :

Sucre : 48 000

L'Huile: 25 953

La margarine : 5 400

Nous avons constaté des écarts favorables pour les trois produits ils représentent 511353 tonnes et.

La décomposition de l'écart sur quantité en un écart sur composition et un écart sur volume a comme utilité donc de confirmer ou d'infirmer que l'écart est favorable.

2.5.3. L'écart sur prix

L'écart sur prix = (prix réel – prix prévu) × quantité réelle

Tableau N°9 : l'écart sur prix des ventes des trois produits pour l'année 2018 (en DA)

	Les prix réels	Les prix prévisionnel	Les écarts	Quantités réels	L'écart sur prix
Sucre	79 000	79 200	-200	1 568 000	-313 600 000
Huile	90896	90 000	896	811 440	727 050 240
CGS	79 500	80 000	-500	176 400	-88 200 000
					325 250 240

Source : élaboré par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise.

L'écart sur prix est de : 325 250 240 DA, donc l'entreprise a vendu ses produits à d.es prix supérieur que prévus pour le huile, mais le sucre et la margarine ont été vendus à un prix inférieur.

2.6. L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire

Nous avons récapitulé les calculs que nous avons effectués comme suivant afin de pouvoir l'analyser et chercher ces causes.

Ecart sur chiffre d'affaire : c'est un écart favorable.

Ce que veut dire que l'entreprise est performante

Ecart sur chiffre d'affaire = 6 794 450 240 DA
--

✓ **Ecart sur quantité par produit :**

Sucre : 3 801 600 000 DA

L'Huile : 2 335 770 000 DA

La margarine : 432 000 000 DA

Ecart sur quantité = 6 569 370 000 DA

✓ **Ecart sur composition ventes par produit :**

Sucre : 47 876 907 990 DA

L'Huile : 49 843 822 500 DA

La margarine : 140 146 012 000 DA

Ecart sur composition ventes = 237 866 742 490 DA

✓ **Ecart sur volume des ventes par produit :****Sucre :** -44 196 515 352**L'Huile :** -47 608 222 500**La margarine :** -12 706 012 000

Ecart sur volume des ventes = -104 510 749 852
--

✓ **Ecart sur prix par produit :****Sucre :** -313 600 000**L'Huile :** 727 050 240**La margarine :** -88 200 000

Ecart sur prix = 325 250 240 DA

-L'analyse : Nous avons constaté un écart sur chiffre d'affaire positif de 6 794 450 240 DA, sa décomposition en sous écarts a fait apparaître deux écarts (un écart sur quantité et un autre sur prix) positif. Cela veut dire que l'écart positif sur le chiffre d'affaire représente toujours une situation favorable.

L'écart sur quantité représente 96,68% de l'écart global pour un montant de 6 569 370 000 DA contre un écart sur prix qui représente 4,78%. Donc l'écart global favorable est dû à l'augmentation des quantités vendues qui ont compensé d'une certaine manière une légère diminution des prix de vente.

La légère diminution des prix de vente est due, à la politique d'austérité imposé par le gouvernement algérien qui a influencé le marché de consommation, il peut s'agir des événements exceptionnels ou accidentels.

-L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision au sein de CEVITAL

Commençant par la prévision jusqu'au contrôle, le processus budgétaire occupe une place primordiale et indispensable dans la prise de décision et donc dans l'assurance de la survie de l'entreprise. Pour CEVITAL, la gestion budgétaire est considérée comme l'outil principal de la prise de décision. Sachons que entre prise est en extension permanente et elle a réussie à conquérir des parts de marché extérieurs concernent le sucre et l'huile.

-Le rôle du budget dans la prise de décision

Le groupe CEVITAL est concéderai comme l'une des entreprises les plus prometteuses de l'économie algérienne, donc elle a Les budgets nécessaire pour être la référence des responsables de l'entreprise, c'est à la base des prévisions des ventes que l'entreprise se mobilise pour produire et répondre à la demande c'est- à-dire l'objectif tracés. Pour cela plusieurs décisions devront être prises continuellement et sur tous les niveaux à chaque fois que les circonstances l'exigent. Sachons que le potentielle de l'entreprise, peut dépasser largement la production annuelle de 2018 qui est de 1 600 000 tonne pour le sucre et 828 000tonnePour le huile, et 180 000 tonne pour la margarine, et la demande sur les produits de l'entreprise peut augmenter surtout vers l'étranger si la levée des obstacles sur ces exportations dans le port de Bejaia est annuler. Le budget permet donc de tracer le cycle d'exploitation de l'année vu qu'il est un guide opérationnel des responsables des ateliers de production et des autres services budgétés.

Conclusion

Nous avons constaté que la prévision réalisée par la direction des finances et comptabilité est inférieure aux résultats des ventes. L'écart a pu être compensé en puisant dans les stocks et en mobilisant davantage l'appareil de production de l'entreprise CEVITAL. Cette erreur de jugement commise par la commission d'étude (qui est chargée de préparer la fiche technique pour les ventes prévisionnelles) peut être imputée aux différents obstacles que rencontre l'entreprise CEVITAL pour exporter ses produits depuis le port de Bejaïa. C'est d'ailleurs ce qu'affirmait l'ex P-DG de l'entreprise dans l'une de ses récentes déclarations : « *Nous avons la capacité d'exporter plus d'un million de tonnes de sucre mais on n'en exporte que 500 000 ou 600 000 tonnes par an et ce, en raison du manque de quais du port de Bejaia pour recevoir les bateaux.* ». À côté de ce problème d'ordre logistique, nous pouvons également mettre en avant la politique d'austérité imposée par le gouvernement, qui a pu, selon nous, inciter la direction des finances et comptabilité à revoir ses prévisions à la baisse dans un contexte d'amenuisement de la demande sur le marché national.

CONCLUSION GENERALE

Aucune entreprise soucieuse de son devenir ne peut faire l'impasse sur des questions aussi fondamentales que sa trajectoire, ses buts et les moyens d'y parvenir. Dans le présent travail, nous avons porté notre attention sur la gestion budgétaire de l'entreprise CEVITAL à travers la question suivante : *Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans l'entreprise et dans quelle mesure influence-t-il la prise de décision ?*

La théorie nous enseigne que pour parvenir à une gestion plus efficace, toute entreprise doit déterminer un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions. Les chiffres qui ressortent de ces différents calculs font apparaître des projections qui permettent de mieux appréhender les éventuels écarts et d'agir avec plus de diligence. Grâce à la gestion budgétaire qui occupe une place essentielle et constitue un outil de planification et de coordination, le contrôle de gestion permet donc de faciliter et d'améliorer la prise de décision au sein d'une entreprise.

A l'instar de toute organisation, l'entreprise CEVITAL, qui a servi de cadre à notre stage pratique, s'attèle à anticiper son avenir. Il s'agit pour elle, en l'occurrence, de se donner les moyens d'agir autant que faire se peut en amont.

Lorsqu'elle est parfaitement maîtrisée, la gestion budgétaire s'avère particulièrement utile pour bien se positionner sur le marché et atteindre les objectifs tracés.

Ainsi, nous avons constaté que la mise en œuvre de la gestion budgétaire comme outil de contrôle se présente en trois phases interdépendantes qui se présentent comme suit : les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

L'étape de la prévision est consacrée à l'anticipation des besoins de l'entreprise en termes de moyens et de ressources, sur la base des réalisations des années précédentes et selon les objectifs fixés par la hiérarchie pour l'année d'après. Ces prévisions sont par la suite traduites en programmes chiffrés que l'on appelle budgets.

La phase du contrôle budgétaire est très importante pour l'entreprise car elle vise à comparer les résultats aux prévisions, évaluer l'écart issu de cette comparaison et expliquer celui-ci afin de l'exploiter.

Après avoir évalué les résultats de nos analyses, nous avons constaté que le contrôleur de gestion de CEVITAL s'appuie sur la gestion budgétaire, pour traduire les objectifs de la direction à court terme sous forme de budget prévisionnels. Ces budgets feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage presque souvent des écarts budgétaires. Ces derniers mènent les responsables de CEVITAL à proposer des actions correctives après avoir analysé les causes de ces écarts dans le but de prendre des décisions pertinentes ce qui assure la continuité et la maîtrise de l'entreprise.

Bibliographie

- LAUZEL, P., Contrôle de gestion et budgets, éd., Sirey, Paris, 1980.
- Bergron G., « Gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987.
- Gervais m, « contrôle de gestion par le système budgétaire », vuibert, paris, 1987.
- Michel Gervais, contrôle de gestion 6^{ème} Edition, ECONOMICA paris, 1997
- Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6^{ème} Édition, Paris, 1998
- MATHE H, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998.
- Lochard J, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
- Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
- Ansoff. I, « *Stratégie de développement de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris. 2001
- h.hutin, toute la finance d'entreprise, edition d'organisation, paris, france, 2002.
- Loning. H et ALL « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris 2002.
- Forget. J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.
- ALAZARD. C, SEPARIS « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », DUNOD, paris, 2007.
- . - Doriath B.B., « *Le contrôle de gestion en 20 fiches* », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.
- Saada Tet autre « *comptabilité analytique et contrôle de gestion* », VUIBERT, 2008.
- Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « *contrôle de gestion organisation, Outil et pratique* », Dunod, Paris, 2008.
- Alazard C et Sépari S, « *contrôle de gestion* », Dunod, Paris, 2010.

-J.de Guerny, J.C.Guiriec.Principes et pratique de gestion prévisionnelle, 3ème édition, Paris, Delmas.

ArabZoubir., Mémoire de magistère, « le contrôle de gestion dans un hôpital, méthodes et outils ; cas de la mise en place de la méthode A.B.C à l'hôpital khellil amrane de Bejaia.

Site internet

<http://cgo-moliere2010.e-moniste.com>

<http://fr.scribd.com>

<http://www.larousse.fr>

<https://w.w.w.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2010>.

ANNEXES



Tableau N° 1: Les prévisions des ventes mensuelles pour l'année 2018 (en tonnes)

Produits	Sucre	Huile	CGS
mois			
Janvier	114 000	58 995	12 825
Février	101 333,33	52 440	11 400
mars	107 666,67	55 717,5	12 112,5
avril	120 333,33	62 272,5	13 537,5
mai	126 666,67	65 550	14 250
juin	152 000	78 660	17 100
juillet	164 666,67	85 215	18 525
Aout	152 000	78 660	17 100
Septembre	139 333,33	72 105	15 675
Octobre	126 666,67	65 550	14 250
Novembre	114 000	58 995	12 825
décembre	101 333,33	52 440	11 400
total	1 520 000	786 600	171 000



Tableau N°2 : Les prix unitaires prévisionnels de vente de sucre et huiles et de margarine pour l'année 2018 (DA/ Tonne)

Produit	Sucre	Huile	CGS
désignation			
Les prix prévisionnels	79 200	90000	80 000



Tableau N° 3 : Les réalisations des ventes mensuelles pour l'année 2018 (en tonnes)

Produits mois	Sucre	Huile	CGS
Janvier	117 600	60 858	13 230
Février	104 533,33	54 096	11 760
mars	111 066,67	58 650	12 495
avril	124 133,33	64 239	13 965
mai	130 666,67	67 620	14 700
juan	156 800	81 144	17 640
juillet	169 866,67	87 906	19 110
Aout	156 800	81 144	17 640
Septembre	143 733,33	74 382	16 170
Octobre	130 666,67	67 620	14 700
Novembre	117 600	60 858	13 230
décembre	104 533,33	54 096	11 760
Total	1 568000	811 440	176 400



Tableau N°4 : Les prix unitaires réels de vente de sucre et huiles et de margarine pour l'année 2018 (DA/ Tonne)

Produit	Sucre	Huile	CGS
Désignation			
Les prix prévisionnels	79 000	90896	79 500

Listes des tableaux et des schémas

- Schéma n°01**: Rôle du contrôleur de gestion.
- **Schéma n °02**: Les différents niveaux du contrôle.
- **Schéma n 03**: Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC
- **Schéma n°4**: phases de la gestion budgétaire
- Schéma N°5**: le schéma d'ensemble des analyses d'écarts
- **Schéma N°6**: le schéma d'ensemble des analyses d'écarts
- Schéma N°7** : présentation de l'ensemble des écarts sur coûts directs
- Schéma N°8**:présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte
- **Histogramme N°1** : Les ventes des trois produits (en tonnes) de l'entreprise CEVITAL de l'année 2018.

Introduction générale	1
CHAPITRE 1 : GENERALITES SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	3
Introduction.....	3
SECTION 1 : NOTION SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	3
1- Historique et définition du contrôle de gestion	3
1.2. Définition du contrôle de gestion.....	4
2- Le métier du contrôleur de gestion	5
4- Rôle du contrôleur de gestion.....	5
5- Typologie du contrôle	6
6-Méthodes du contrôle de gestion.....	7
7. Les objectifs et les missions du contrôle de gestion.....	12
8- Limites du contrôle de gestion.....	14
SECTION 02 : LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION.....	14
2.1-La comptabilité analytique.....	14
2.1.1. Définitions de la comptabilité analytique.....	15
2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	15
2.3. Concepts de base de la comptabilité analytique.....	16
2.3.1. La notion des charges.....	16
2.3.3. Typologie de la charge.....	17
2.4. Notion de coût.....	18
2.5. Les méthodes de comptabilité analytique.....	19
2. 2.3. Le tableau de bord.....	22
2.6.1. Définition de tableau de bord.....	22
2.6.2- Les principes et la structure de tableau de bord.....	23
2.6.3. Les objectifs de tableau de bord.....	23
2.3.4. Le rôle d'un tableau de bord.....	23
2.6.5-Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication.....	24
3. Le contrôle de gestion par le système budgétaire.....	24
Conclusion.....	25

CHAPITRE 2 : LA GESTION BUDGETAIRE.....	26
SECTION 1 : GENERALITE SUR LA GESTION BUDGETAIRE.....	26
1-1- Définition et caractéristique de la gestion budgétaire.....	26
2. Les avantages et les limites de la gestion budgétaire.....	27
SECTION 2 : LA DEMARCHE BUDGETAIRE.....	28
2-1- La prévision.....	28
2.2. Les différentes techniques de prévision.....	28
2.2.1. Les prévisions des ventes.....	28
2.2.2. Les prévisions de production.....	30
2.3. La budgétisation.....	30
2.3.1. Définition de budget.....	30
2.3.2. Les différents types de budgets.....	31
2.4. Rôle de budget.....	32
2.5. Les objectifs des budgets.....	32
SECTION 03 : NOTION DE CONTROLE BUDGETAIRE.....	32
3-1. Présentation du contrôle budgétaire (définition).....	32
3.1.1. Définition.....	33
3.2. Le rôle du contrôle budgétaire.....	33
3.3. Les principes du contrôle budgétaire.....	33
3-4- Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....	34
3-5. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	34
3-6- Utilités et limites du contrôle budgétaire.....	35
3-7- Les procédures du contrôle budgétaire.....	36
3.8. Processus de contrôle budgétaire.....	36
3.8.1. Définition de l'écart.....	36
3.8.2. Principe d'élaboration d'un écart budgétaire.....	39

3.8.3. Les limite des écarts.....	40
3.8.4. Les cause des écarts.....	40
3.9.. Calcul et analyse des écarts.....	41
3.10. L'analyse de l'écart sur le résultat.....	41
3.11. Décomposition de l'écart de résultat.....	42
3.12. L'interprétation de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge.....	42
3.12.1. L'écart sur chiffre d'affaires.....	42
3.12.2. L'écart de marge.....	43
3.12.3. L'écart sur coût.....	44
3.12.3.1. L'analyse des écarts sur coût directs.....	44
3.12.3.2. L'analyse de l'écart globale sur matières premières.....	44
3.12.3.3. L'analyse de l'écart global sur main d'œuvre.....	45
3.12.3.4. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse).....	46
3.13. Les actions correctives	47
3.13.1. Nature et propriétés de l'action corrective.....	48
3.13.2. Nature de l'action corrective.....	49
3.13.3. Caractéristiques d'une bonne action corrective.....	49
3.13.4. La mise en oeuvre des actions correctives.....	49
CONCLUSION	50
CHAPITRE III : L'APPLICATION DE LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE CEVITAL.....	51
01 : PRESENTATION DE L'ORGANISME D'ACCUEIL CEVITAL –BEJAIA-.....	51
1.1. Historique de CEVITAL.....	51
SECTION2 : LE SYSTEME BUDGETAIRE AU SEIN DE CEVITAL.....	58
2.1. Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....	58
2.2. Le budget de production.....	58
2.3. Le contrôle budgétaire.....	59
2.4. Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire.....	60
2.4.1Calcul du chiffre d'affaire prévisionnel.....	60
2.5. La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire.....	62
2.5.1 L'écart sur la quantité.....	62

2.5.2. L'écart sur la composition des ventes.....	65
2.5.3. L'écart sur prix.....	67
2.6. L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire.....	68
Conclusion.....	69
CONCLUSION GENERALE.....	70

Résumé :

Le contrôle budgétaire est un élément essentiel pour le développement de l'entreprise, Aucune entreprise soucieuse de son devenir ne peut faire l'impasse sur des questions aussi fondamentales que sa trajectoire, ses buts et les moyens d'y parvenir

En effet, La théorie nous enseigne que pour parvenir à une gestion plus efficace, toute entreprise doit déterminer un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions. Les chiffres qui ressortent de ces différents calculs font apparaître des projections qui permettent de mieux appréhender les éventuels écarts et d'agir avec plus de diligence.

Le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation. Le contrôle budgétaire envisagé par l'entreprise SPA CEVITAL, qui donne beaucoup d'importance au contrôle et au suivi de la production en vue du caractère industrielle de cette filiale. Ce contrôle se fait d'une façon mensuelle à partir des rapports quotidiens déposés par les responsables des services de production.

Mots clés : contrôle, budget, entreprise, production.