

Université Abderrahmane mira de Bejaia



Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de
gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité

MÈMOIRE DE FIN DE CYCLE

Pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et
Comptabilité

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité & Audit

**La gestion budgétaire outil du contrôle de gestion
et sa contribution à l'amélioration de la
performance : Cas SPA Cevital**

Organisme d'accueil :



Réalisé par :

CHELHAB Thamila

LADOUL Rania

Encadré par :

M^{me} KIROUANE N.

Année universitaire : 2021/2022

Remerciement

Après avoir rendu grâce à dieu le plus puissant et miséricordieux nous tenons à remercier vivement tous ceux qui, de près ou de loin ont participé à la rédaction de ce mémoire. Il s'agit plus particulièrement de :

Madame KIROUANE N. notre encadrante à l'université qui nous a suivi tout au long de cette période et nous a conseillé sur l'orientation que celui-ci devrait prendre.

Nous remercions également monsieur TOUNES Mourad notre encadrant au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'aide et les conseils concernant les missions évoquées dans ce mémoire.

Liste des abréviations

ABC: Activity Based costing.

CA : Chiffre d'affaires.

CAp : Chiffre d'affaires prévisionnel.

CAr : Chiffre d'affaires réel.

CF : Charges Fixes.

CV : Charges Variables.

DA : dinar algérien.

Déf : Défavorable.

EBE : Excédent Brut D'exploitation.

E/CA : écart sur chiffre d'affaires.

E/CV : écart sur composition des ventes.

E/M : écart sur marge.

E/Mu : écart sur marge unitaire.

E/Px : écart sur prix.

E/Q : écart sur quantité.

E/Rt : écart sur résultat.

E/V : écart sur volume.

E/VG : écart sur volume global.

EVA: Economie Value Added.

Fav: Favorable.

GPAO : gestion de production assistée par ordinateur.

GRH : Gestion Des Ressources Humaines.

HMA : Heure Machine.

HMO : Heure Main D'œuvre.

LT : Long Terme.

M : marge.

MB : Marge budgété.

MCV : Marge Sur Cout Variable.

MR : Marge réelle.

MT : Moyen Terme.

MUB : Marge unitaire budgété.

MUR : Marge unitaire réelle.

P : Prix.

Pb : Prix budgété.

PCG : Plan Comptable Général.

PGI : Progiciel de Gestion Intégré.

Pr : Prix réel.

PU : Prix unitaire.

PUB : Prix unitaire budgété.

PUR : Prix unitaire réel.

PMB : prix moyen budgété.

PMP : Prix Moyen Préétabli.

Qb : Quantité budgété.

Qté : Quantité.

Qr : Quantité réelle.

Qualif : qualification.

ROI: Ratio: Return On Investment.

SPA : Société Par Action.

Tx M : taux de marge.

VA : Valeur Ajoutée.

VAN : Valeur Actuelle Nette.

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
1	Les méthodes de calcul des couts.	21
2	Les étapes de la méthode ABC.	25
3	Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2018.	50
4	Tableau récapitulatif de L'écart sur prix des trois produits pour l'année 2018.	52
5	Tableau récapitulatif de l'écart sur quantité des trois produits pour l'année 2018.	53
6	Tableau représentant le CA préétabli pour l'année 2018.	53
7	Tableau représentatif de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2018.	54
8	La composition en % des quantités prévues pour l'année 2018.	54
9	Adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et détermination des écarts sur composition pour l'année 2018.	54
10	Tableau représentatif de l'écart sur volume global pour l'année 2018.	55
11	Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2018.	55
12	Tableau représentatif de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2018.	56
13	Tableau représentant l'écart sur quantité (E/M décomposé) pour l'année 2018.	56
14	Calcul du résultat réel pour les trois produits pour l'année 2018.	56
15	Calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits pour l'année 2018.	57
16	Tableau comparatif entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2018.	57
17	Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2019 (unité : KDA).	58
18	Tableau récapitulatif de L'écart sur prix des trois produits pour l'année 2019.	60
19	Tableau récapitulatif de l'écart sur quantité des trois produits pour l'année 2019.	60
20	Tableau représentant le CA préétabli pour l'année 2019.	61
21	Tableau représentatif de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2019.	61
22	La composition en % des quantités prévues pour l'année 2019.	62
23	Adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et détermination des écarts sur composition pour l'année 2019.	62
24	Tableau représentatif de l'écart sur volume global pour l'année 2019.	62
25	Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2019.	63
26	Tableau représentatif de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2019.	63
27	Tableau représentant l'écart sur quantité (E/M décomposé) pour l'année 2019.	64

28	Calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2019.	64
29	Calcul du résultat prévisionnel pour chaque produit pour l'année 2019.	64
30	Comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel pour l'année 2019.	65
31	Evolution des résultats réalisés des deux années 2018 et 2019.	66

Liste des figures

N°	Titre	Page
1	Le triangle du contrôle de gestion.	05
2	Processus du Contrôle de Gestion.	09
3	Les missions du contrôleur de gestion.	13
4	Rattachement directe à la direction financière.	14
5	Rattachement directe à la direction générale.	14
6	Rattachement au même niveau que d'autres directions.	15
7	Logiques d'évaluation de la performance.	16
8	Méthode des couts partiels.	22
9	Le processus de la méthode ABC.	25
10	Le traitement des charges indirectes.	26
11	La procédure budgétaire.	32
12	Ecarts sur chiffre d'affaires.	34
13	Ecarts sur marge.	35
14	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en quantités pour l'année 2018.	51
15	Histogramme représentant les prévisions et les réalisations du CA en valeur pour l'année 2018.	51
16	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du résultat pour l'année 2018.	57
17	Histogramme représentant les réalisations et les du CA en quantité pour l'année 2019.	59
18	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en valeur pour l'année 2019.	59
19	Comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel des trois produits pour l'année 2019.	65
20	Histogramme représentant l'évolution du résultat réel de 2018 et 2019.	66

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	04
Section 01 : Concepts clés liés au contrôle de gestion.....	04
Section 02 : La place de la fonction contrôle de gestion et son organisation.....	09
Chapitre 02 : Contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise.....	19
Section01 : Les outils du contrôle de gestion.....	19
Section 02 : La démarche de la gestion budgétaire.....	30
Chapitre 03 : l'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL.....	39
Section01 : Présentation et historique de l'organisme d'accueil.....	39
Section 02 : Le budget des ventes de la SPA CEVITAL.....	50
Conclusion générale.....	68

Références bibliographiques

Annexes

Table des matières

Résumé

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une unité économique qui combine différents facteurs dans le but de produire des biens ou des services avec le plus souvent pour objectif d'atteindre un profit. Elle évolue dans un environnement de plus en plus incertain, confrontée à une forte concurrence et une compétition intense sur le marché qui caractérise tous les secteurs de l'économie ce qui l'oblige à faire du contrôle de gestion un vecteur d'innovation et d'amélioration en permanence des performances et de la rentabilité.

En fait, considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance et pour mieux gérer et maîtriser une entreprise, la mise en place du système de contrôle de gestion s'avère être indispensable du fait qu'il améliore le potentiel de l'entité et de son développement. Que l'entreprise soit publique ou privée, le contrôle de gestion a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver pour atteindre les objectifs assignés qu'ils se fixent. Ainsi, les changements et la complexité de l'organisation et de son environnement contribuent d'une façon permanente à l'évolution de nouvelles pratiques du contrôle de gestion.

En effet, le contrôle de gestion est défini par le père de la discipline, Robert Anthony, comme « 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 »¹.

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier des qualités spécifiques. Il répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, il remplit ses missions en s'appuyant sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion tels que la comptabilité analytique, les tableaux de bords et la gestion budgétaire. Ces outils contribuent à l'amélioration de la performance de l'organisation.

En outre, dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Ainsi, le concept de performance peut être défini pour une entreprise, comme étant le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées, elle consiste en l'association de l'efficience, l'efficacité et de la pertinence.

Dans le cadre de notre travail nous nous sommes limitées à l'étude d'un seul outil du contrôle de gestion qui est la gestion budgétaire. Elle constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un de ses outils les plus efficaces de

¹ C.ALAZARD, S.SEPARI, contrôle de gestion : MANUEL ET APPLICATION, 5ème édition, DUNOD, Paris, 2018, P.6.

Introduction générale

pilotage à court terme des processus ; qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle. De cela nous pouvons la définir comme étant un ensemble de techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion de l'entreprise, en permettant de comparer les résultats réalisés aux résultats préétablis.

L'utilité et la mise en place du contrôle de gestion au sein de Cevital, nous a conduit à étudier plus précisément l'importance de la méthode de la gestion budgétaire et sa contribution à l'amélioration de la performance. A partir de cela, notre problématique se pose comme suit :

- Quelle est l'importance de la gestion budgétaire au sein de cette entreprise ?

De cette question principale, nous avons mis en exergue les sous-questions suivantes :

- En quoi consiste le contrôle de gestion ?
- Quel est le rôle du contrôle de gestion ?
- Quels sont les outils du contrôle de gestion ?
- Quelle est la démarche de la gestion budgétaire ?
- Quelles sont ses composantes ?
- Comment contribue-t-elle à l'amélioration de la performance d'une entreprise ?

Afin de répondre à la problématique et aux questions préalablement posées, nous avons émis les hypothèses de recherches suivantes :

- La gestion budgétaire est perçue comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise.
- Vue la grandeur de l'entreprise « Cevital SPA », et la place qu'elle occupe au sein du marché algérien, par conscience elle met en œuvre le système du contrôle de gestion ; d'où l'application de la méthode de la gestion budgétaire.

Pour bien piloter notre démarche, nous avons ordonné notre travail en le décomposant en trois chapitres. Le premier chapitre est consacré à étudier des généralités sur le contrôle de gestion et les concepts de base qui constituent cette notion, ainsi que la performance d'une entreprise.

Le deuxième chapitre traite les outils du contrôle de gestion et plus précisément la démarche de la gestion budgétaire.

Introduction générale

Le troisième chapitre consiste en l'étude de l'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance au sein de « CEVITAL SPA ».

Chapitre I :
Généralités sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises visant à gérer les comportements de leurs différents services, dans lequel un nombre d'objectifs sont assignés et réalisés, dans le sens de la stratégie voulue ; en mettant en place des moyens nécessaires pour les atteindre.

Notre chapitre portera sur un ensemble de généralités, il contient deux sections : la première section présente les concepts clés liés et utilisés dans le cadre de la fonction contrôle de gestion, la deuxième section présente la place de contrôle de gestion et son organisation au sein de l'entreprise ainsi que la notion de la performance.

Section01 : les concepts clés liés au contrôle de gestion

Dans cette section, il est essentiel de présenter l'évolution du contrôle de gestion, les différentes définitions citées par de nombreux auteurs, les concepts associés, ses objectifs et ses limites.

1.1. Evolution du contrôle de gestion

Les origines du contrôle de gestion ont été apparus avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international qui a nécessité la création d'une comptabilité en partie double inventé en Gènes au XIV^e siècle.

Plusieurs siècles plus tard, le contrôle est apparu plus difficile à cause de la comptabilité industrielle en 1815, C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. Le plan comptable général de 1947 distingua pour la première fois entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, que cette dernière est considérée comme l'un des outils de contrôle de gestion.

Au début du XX^e siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines ; dans ce stade le contrôle de gestion a comme mission de motiver le personnel, d'identifier et corriger les erreurs, d'anticiper pour les éviter (logique de FAYOL et TAYLOR), et au milieu des années 1960, le contrôle de gestion s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qui a pour but d'améliorer la performance de la production et cela par le biais de contrôle budgétaire.

A la fin des années 1960 et au début des années 1970 des méthodes ont été proposées (exemple : budget à base zéro) pour mieux améliorer l'évolution de contrôle de gestion des organisations. La place actuelle du contrôle de gestion est d'assister les décideurs dans leurs

choix organisationnels, dont le contrôle de gestion est un processus global aidant la direction générale à maîtriser le temps et l'incertitude en lui apportant les informations nécessaires².

1.2. Définitions

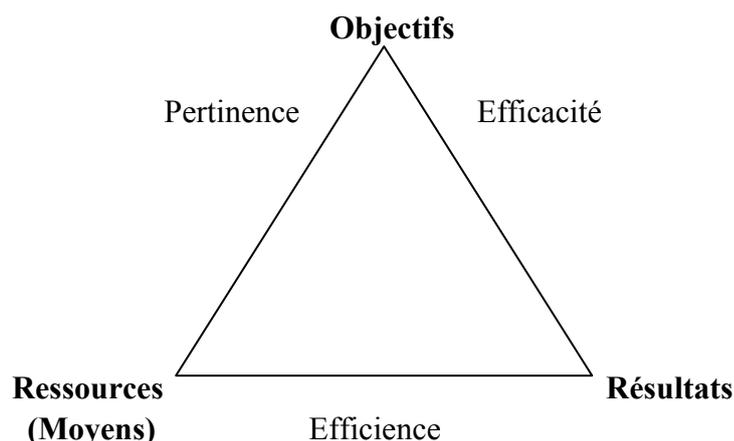
Le concept « contrôle de gestion » est composé de deux termes : « contrôle » et « gestion », donc il est essentiel de définir chaque composante à part pour une meilleure compréhension.

- **Contrôle** : désigne la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu. Contrôler signifie vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser l'entité que l'on gouverne par rapport à son système organisationnel et par rapport à l'environnement.
- **Gestion** : désigne l'ensemble de pratiques et de connaissances théoriques ou techniques relatives à la conduite des organisations, notamment des entreprises.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, nous citons parmi les plus importantes celles de :

R.N. ANTHONY, en 1965, qui définit le contrôle de gestion comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »³. Dans cette définition, le contrôle de gestion apparaît comme le « garant » du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Il repose ainsi, sur trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus. Aussi, cette définition est considérée par certains auteurs comme conventionnelle « universelle ».

Figure01 : Le triangle du contrôle de gestion.



Source : H. LONING, V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX, E. CHIAPELLO, D. MICHEL, A. SOLE, « contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2008, p6.

²BESSAL Zakaria, BERKAN. Asma, « le contrôle de gestion : le tableau de bord comme outil d'aide à la prise de décision », mémoire fin de cycle, université de Bejaia, 2020, p4, p5.

³C. ALAZARD, S. SEPARI, Op.cit, p20.

R. Simon, en 1995, présente le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. Insistant plus sur l'implication des responsables et sur l'usage des systèmes de contrôle de gestion qui diffèrent selon les entreprises, que sur les différences entre les systèmes de contrôle eux-mêmes, sans doute assez similaires, R. Simon décrit des systèmes de contrôle « diagnostique » qui, sur la base d'indicateurs de mesure, visent le contrôle des résultats et le respect des standards. Il décrit aussi des systèmes interactifs représentés par des systèmes d'informations que les managers utilisent pour interagir avec leurs subordonnés et pour s'impliquer dans leurs décisions⁴.

H. BOUQUIN, 1998 : le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et agir en conséquence.... Aussi, il aide les responsables à orienter, sinon à maîtriser les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement⁵.

1.3. Les concepts associés au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une composante du contrôle organisationnel qui se situe entre deux niveaux de contrôle ; stratégique et opérationnel.

- **Le contrôle stratégique** : est le processus par lequel les buts de l'organisation sont définis ainsi que les stratégies pour les atteindre, son horizon est le long terme.
- **Le contrôle opérationnel** : appelé également le contrôle des tâches, qui est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme.

D'autres types de contrôle peuvent être cités :

- **Le contrôle interne** : est défini par les organismes professionnels « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »⁶.

⁴ S. SEPARI, G. SOLLE, L. LECOEUR, « DSCG3 Management et contrôle de gestion : l'essentiel en fiches, DUNOD, Paris, 2014, P2.

⁵ *ibid.* P2.

⁶ F. GAUTIER, A. PEZET, « *contrôle de gestion* », DAREIOS, PEARSON Education, France, 2006, P30.

- **L'audit interne (ou externe) :** est défini selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs interne, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ces activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. Il peut être interne ou externe. Ce dernier est mis en œuvre par un organisme indépendant chargé de vérifier la validité des informations communiquées aux parties par les institutions. Ainsi, l'audit externe se définit comme étant un examen indépendant et formel de la situation financière d'une entreprise ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette étude est mise en œuvre par des commissaires aux comptes professionnels.

1.4. Les objectifs du contrôle de gestion

La mise en place de la fonction contrôle de gestion, permet le suivi et la réalisation d'un nombre d'objectifs semblables pour toutes les entreprises quel que soit leur taille et leur structure, nous pouvons citer⁷ :

- **La performance de l'entreprise :** les contraintes de l'environnement et le maintien de la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité...Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. Nous parlons alors de pilotage de la performance globale.
- **L'amélioration permanente de l'organisation :** pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports 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 les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de la valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant

⁷ C. ALAZARD, S.SEPARI, Op.cit, P.15.

d'autres visions du coût complets, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

- **La prise en compte des risques :** dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

Nous pouvons citer ainsi d'autres objectifs :

- Contribuer à la définition de la stratégie ;
- Piloter l'activité et prendre des actions correctrices ;
- Orchestrer la décentralisation ;
- Fournir des informations.

L'objectif principal du contrôle de gestion est d'être un système d'information qui permet de rechercher en permanence d'informations visant à aider à la gestion d'une performance en tenant en compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises et des contraintes de structure des organisations. Il est également un système de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.

1.5. Les limites du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. En effet, il existe trois limites fondamentales :

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion. En effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant. Il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et en le renouvelant le plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis. Les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients

Section 02 : La place de la fonction contrôle de gestion et son organisation

Plus l'environnement économique s'avère difficile, plus la fonction de contrôle de gestion, et donc sa mission, devient importante, mais aussi plus elle doit être précisée dans son rôle, dans son processus, ses principes et ses enjeux, et cerner les tâches du contrôleur de gestion et les paramètres qui participent à leurs définitions.

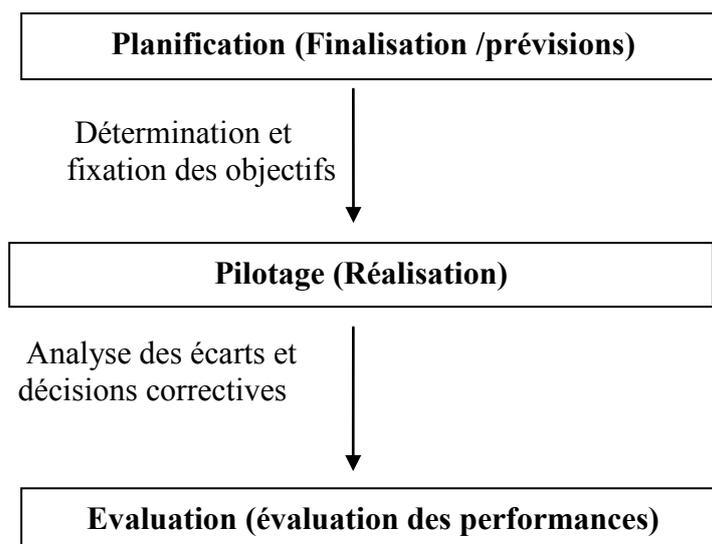
2.1. Le processus du contrôle de gestion

Le processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de la fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet, il comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation.

Le processus comprend donc en général trois étapes :

- **Planification** : c'est la projection de l'entreprise dans le futur, consistant à déterminer les objectifs confiés au manager, sur l'horizon d'actions qui lui est attribué, et le choix des plans d'actions permettant d'atteindre ces objectifs.
- **Le pilotage** : consiste à agir en cours de période pour que les objectifs soient atteints avec les ressources prévues. Elle repose classiquement sur une comparaison entre la situation réelle et les prévisions déclenchant si besoin des actions correctives (dans le cas des écarts défavorables entre le réel et le prévisionnel).
- **Evaluation** : porte sur les informations à tirer des réalisations, afin de capitaliser les points forts, de remédier aux points faibles et d'évaluer les performances des responsables.

Figure02 : Processus du Contrôle de Gestion.



Source : réaliser par nous même à partir des explications des étapes précédentes.

2.2. Les principes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est fondé sur plusieurs principes⁸ :

- Le **principe de l'assurance de l'objectif** : « les contrôles doivent contribuer à l'accomplissement des objectifs, en détectant les écarts par rapport aux plans à temps, et de manière à ce qu'il soit possible de réaliser des actions correctives » ;
- Le **principe de l'efficacité du contrôle** : « les contrôles sont efficaces s'ils détectent affectivement les écarts et permettent des actions correctives avec le minimum d'effets indésirables » ;
- Le **principe de la responsabilité du contrôle** : « le contrôle peut être effectué seulement par le manager chargé de l'exécution des plans » ;
- Le **principe du contrôle du futur** : « un contrôle efficace devrait chercher à prévenir les écarts présents et futurs » ;
- Le **principe du contrôle direct** : « la technique de contrôle la plus efficace dans une entreprise consiste à s'assurer de la qualité des managers de niveau inférieur » ;
- Le **principe de la cohérence avec les plans** : « les contrôles doivent être structurés de sorte qu'ils reflètent le caractère et la structure des plans » ; la structure d'un processus de contrôle doit être définie de manière à ce qu'il corresponde au processus planifié qu'il cherche à vérifier ;
- Le **principe de la pertinence organisationnelle** : « les contrôles doivent être structurés de sorte qu'ils soient cohérents avec la structure organisationnelle » ; on ne peut pas contrôler un manager ou acteur sur un aspect qui ne correspond pas à sa sphère de responsabilité organisationnelle ;
- Le **principe de l'individualité des contrôles** : « les contrôles doivent être élaborés de manière à ce qu'ils correspondent aux besoins d'un manager précis » ; les outils et les techniques associées au processus de contrôle doivent correspondre aux besoins réels du manager en charge de ce contrôle ;
- Le **principe de la standardisation** : « un contrôle efficace et efficient nécessite des standards objectifs, précis et pertinents » ; ces critères (standards) permettent non seulement d'évaluer la performance mais aussi d'établir une relation juste et raisonnable entre le collaborateur et son responsable ;

⁸Harold. KOONTZ, « Management control: A suggested Formulation of Principles, California Management Review, 1959, P47-55.

- Le **principe du contrôle des éléments stratégiques** : « un contrôle efficace et efficient nécessite que l'attention soit portée sur les facteurs stratégiques dans l'appréciation de la performance » ; le contrôle ne doit pas être exagérément détaillé, il doit permettre au manager de se concentrer sur les éléments déterminant pour la réalisation du plan ;
- Le **principe de l'exception** : « l'efficacité dans le contrôle nécessite que l'attention du manager soit portée principalement sur les exceptions significatives » ; seuls les écarts significatifs relatifs aux facteurs clés de succès doivent retenir l'attention des managers ;
- Le **principe de la flexibilité du contrôle** : « les contrôles doivent être suffisamment flexibles pour demeurer efficaces même en cas d'échec de la planification » ; malgré la difficulté de ce principe, il est indispensable que les managers rendent leurs systèmes de contrôle flexibles, de sorte qu'ils ne deviennent pas inutilisables en cas d'imprévu ;
- Le **principe de la révision** : « le système de contrôle doit être actualisé de manière périodique » ; les managers doivent évaluer de manière périodique leurs systèmes de contrôle de manière à s'assurer qu'ils sont toujours cohérents avec les objectifs stratégiques, et avec les conditions d'un environnement économique fluctuant ;
- Le **principe de l'action** : « Le contrôle est justifié uniquement par le fait que des mesures correctives sont prises en cas d'écarts significatifs, à travers une meilleure planification, organisation, coordination et un meilleur commandement ».

2.3. Les enjeux du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure et l'analyse de l'activité d'une organisation.

Des indicateurs seront suivis, ainsi que l'écart de la situation réelle avec le but visé (valeur cible, budget à respecter). Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification mais aussi au sens de pilotage, même si cette notion est porteuse d'une vision idéologique parfois critiquée. Le credo discutable du contrôle de gestion est qu'on ne pilote pas ce que l'on mesure, dit autrement « ce qui n'est pas mesuré ne peut être géré ».

Afin d'améliorer le niveau d'intégration de l'organisation, le contrôle de gestion est parfois aidé d'un progiciel de gestion intégré (PGI), ou Entreprise Ressources Planning. Sur ce système d'information de gestion le contrôleur de gestion puise selon ses besoins dans la comptabilité analytique, la comptabilité générale, la GPAO (Gestion de Production Assistée par Ordinateur), l'administration des ventes. Les PGI représentent cependant des solutions lourdes et souvent difficilement maniables de telle sorte que des outils périphériques s'avèrent

nécessaires (outils d'informatique décisionnels, de calcul de couts, de tableaux de bord, de web applications).

2.4. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de maîtrise de la gestion. Dans ce cadre les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires (on pourrait dire les premiers outils) de la fonction contrôle de gestion. Le contrôleur de gestion, au carrefour de toutes les fonctions de l'entreprise aide les décideurs à prendre les bonnes décisions et à atteindre les objectifs. Il élabore les outils d'analyse des résultats et aide à la décision nécessaire au pilotage de l'activité.

Le contrôleur de gestion est donc un rouage de transmission d'informations et de coordination d'actions entre la direction et les différents centres de responsabilité. La circulation de l'information n'est bien sûr pas à sens unique.

D'abord, la direction générale lui transmet les objectifs stratégiques. On considère que c'est un point de départ, à son rôle, le contrôleur de gestion transmet cette information mais donne aussi un cadre à son contenu pour permettre l'application de la stratégie, il devra suivre certaines étapes et respecter certaines normes et procédures... Pour cela, il a dû déterminer les outils de pilotage qui mesurent au mieux la performance en adéquation avec la stratégie ou le plan de l'entreprise. Il doit :

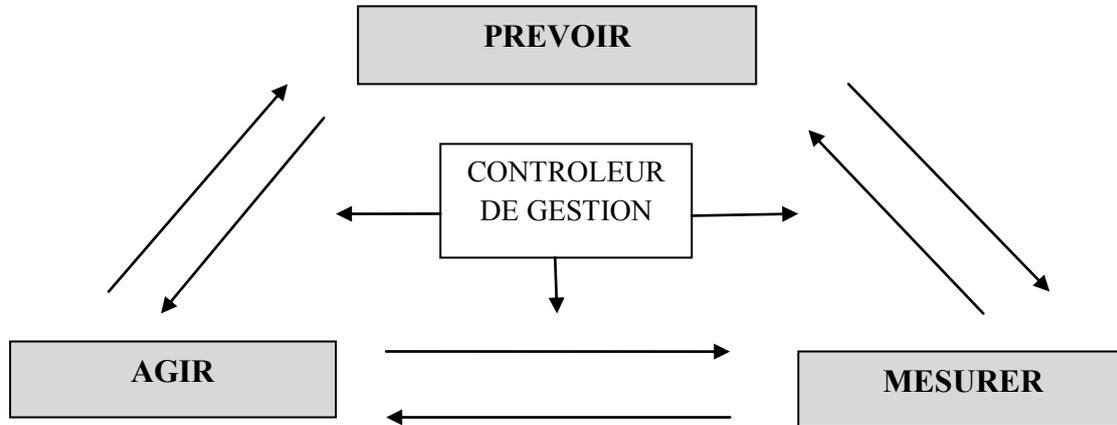
- Contribuer à la bonne mise en œuvre des stratégies choisies dans le suivi des opérations ;
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps ;
- S'assurer de l'adéquation des systèmes de contrôle de gestion par rapport à la stratégie ;
- Apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise ;
- Le contrôleur de gestion doit veiller à ne pas oublier de prendre en compte la réalité du terrain et la partager avec les différents acteurs ;
- Conseil et animation, etc.

Il exerce d'autres tâches potentielles telles que :

- Elaboration des budgets ;
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle, mais aussi les incidences financières de ces risques ;
- Coordonner les activités ;

- Le choix des indicateurs clés des tableaux de bord ;
- Ils contribuent à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux du triple : Prévoir, Mesurer, Agir.

Figure 03 : Les missions du contrôleur de gestion



Source :M-N. Désiré-Luciani, D. Hirsch, N. Kacher, M. Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », groupe eyrolle, Paris, 2013, p56.

Et au final, le contrôleur de gestion même s'il n'est généralement pas le décideur final de la stratégie de l'entreprise, contribue fortement aux prises de décisions de la direction en les orientant au mieux avec des données justes, convaincantes et bien documentées.

2.5. La place et la position du contrôle de gestion

Sa place dans l'espace entreprise est donc essentielle et est maintenant devenu incontournable. Sa situation exacte dans l'organigramme constitue cependant un problème qui se prête mal à des généralisations.

Il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement (décentralisation ou non) ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

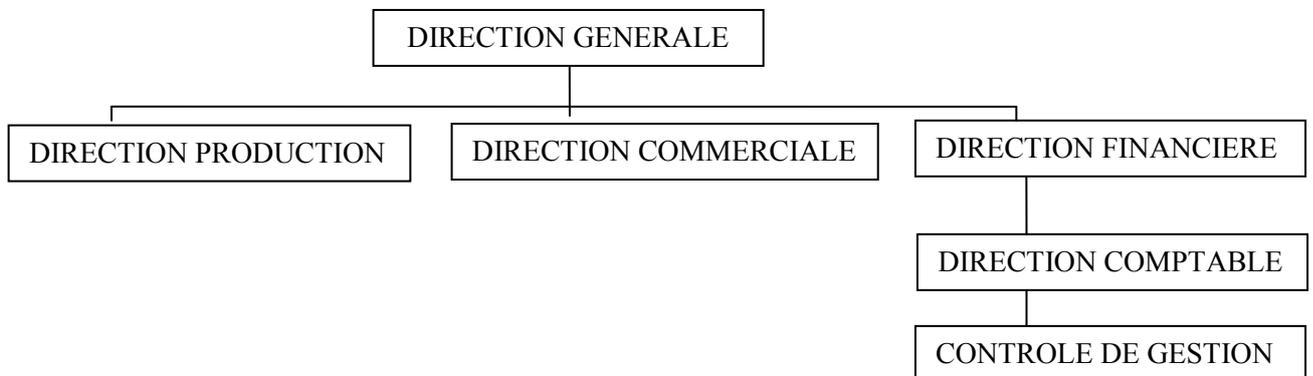
Le contrôle de gestion occupe trois (03) places différentes. Le contrôleur de gestion peut être rattaché à la direction générale, ou au directeur financier. Comme il peut ainsi être placé au même niveau que les autres responsables (position en râteau).

a. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière

Cette position du contrôle de gestion illustre une certaine dépendance du contrôle de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et

restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles.

Figure04 : rattachement directe à la direction financière.

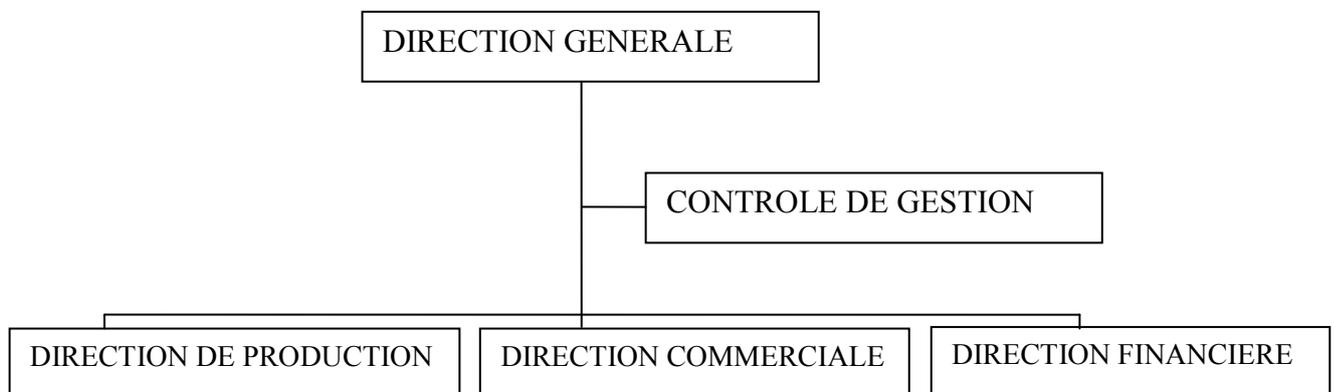


Source : I. Kerviller, L. Kerviller, « le contrôle de gestion : à la portée de tous », economica, paris, 2000, p127.

b. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale

C'est un signal fort pour lier le contrôle de gestion et stratégies et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position du contrôle de gestion se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégiques qu'opérationnelles. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier.

Figure05 : rattachement directe à la direction générale.

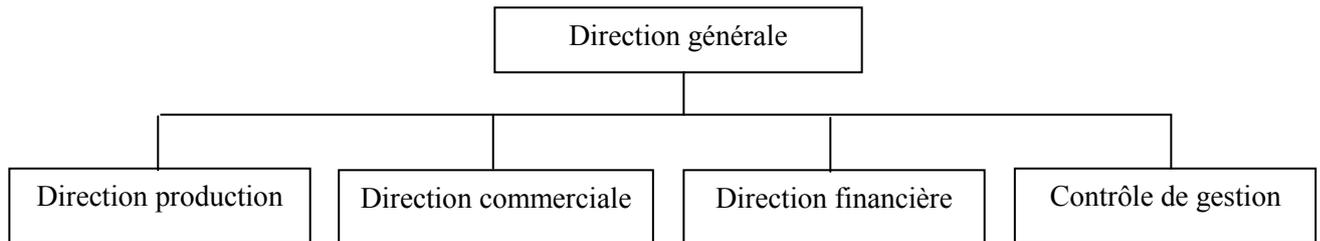


Source : Ibid.p127.

c. Le rattachement au même niveau que d'autres directions

Cette position du contrôle de gestion accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Figure 06 : rattachement au même niveau que d'autres direction.



Source : I. Kerviller, L. Kerviller, idem, p127.

2.6. Le contrôle de gestion au service de la performance

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. L'atteinte de la performance se fait par la construction de nombreux outils pour piloter de multiples variables.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion n'est plus seulement considéré aujourd'hui comme un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais comme un outil de pilotage permanent de variables de toute nature.

2.6.1. Définitions

Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation.

Pour A. Bourguignon et Revue française de comptabilité (aout 1995), « La notion de performance est toujours attaché à la notion de responsabilité. Celui qui est responsable est celui qui peut ou doit agir sur les paramètres de la performance et doit rendre compte sur sa performance et sur l'utilisation des moyens mis sous son autorité »⁹.

M. Lebas, Revue française de comptabilité (aout 1995), « En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »¹⁰. Cette définition est applicable dans tous les champs de la gestion (contrôle de gestion, politique générale, GRH...). Elle vaut pour l'organisation comme pour l'individu, et performant celle/celui qui atteint ses objectifs.

2.6.2. Logiques d'évaluation de la performance : (la mesure de la performance)

Evaluer et mesurer la performance renvoie à l'articulation des critères liés à l'efficacité, l'efficience, la cohérence et la pertinence.

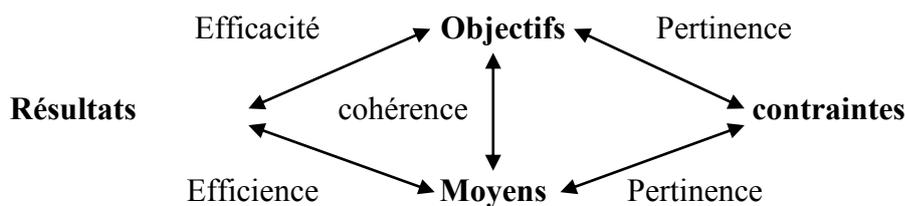
- **L'efficacité** : en rapportant aux objectifs, l'efficacité traduit l'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs (avoir un résultat conforme à l'objectif fixé). Dès l'origine, le contrôle de gestion fait reposer le pilotage de la performance sur ce principe.

⁹C.ALAZARD, S.SEPARI, « DCG11 Contrôle de gestion : Manuel et application », DUNOD, 2^{ème} édition, paris, 2010, P16.

¹⁰C.ALAZARD, S.SEPARI, ibid, P17.

- **L'efficacité** : correspond à la meilleure gestion possible des moyens et des capacités en relation avec les résultats, elle renvoie ainsi au coût par rapport aux moyens mis en œuvre, autrement dit, c'est l'obtention du résultat à moindre coût. Elle relève de la comptabilité de gestion notamment pour des indicateurs en termes de productivité par exemple, mais aussi d'indicateurs financiers si l'on mesure la rentabilité de moyens engagés ou si l'on chiffre des retours sur investissements par exemple.
- **La cohérence** : traduit l'adéquation censée garantir l'équilibre du système. En renvoyant à une exigence de coordination interne collective, la cohérence traduit ainsi l'harmonie des composants de base de l'organisation qui permet d'évaluer la performance en matière organisationnelle.
- **La pertinence** : consiste en mis en œuvre des moyens par rapport aux objectifs, c'est-à-dire, le bon choix des ressources pour atteindre les objectifs fixés.

Figure07 : logiques d'évaluation de la performance.



Source : A.MARION, A.ASQUIN, CH.EVERAERE, D.VINOT, M.WISSLER, « *diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes* », DUNOD, Paris, 2012, P.2.

2.6.3. Pilotage de la performance et facteurs clés de succès

Le pilotage d'une organisation vise aussi à détecter quels facteurs clés de succès (FCS) l'entreprise possède afin de les gérer et de les valoriser. Ces facteurs, par nature, doivent avoir un impact positif et déterminant au regard de la concurrence sur les critères de compétitivité de l'entreprise sur son marché et donc principalement auprès de la clientèle. Ils sont de ce fait, pour le contrôleur de gestion, considérés comme des facteurs de performance plutôt de type externe, orientés clients ; ce sont leurs facteurs d'appréciation par ces clients qu'il convient de comprendre et de gérer en termes de compétitivité. Ensuite, comme ils résultent des processus opérationnels, lesquels produisent les biens et/ou les services offerts, ils influencent (voire orientent) le travail du contrôleur de gestion ; ils impactent la conduite, l'animation, l'articulation des tâches et des activités. À ce titre, la traduction et le pilotage des FCS représentent des éléments de pilotage de la performance interne¹¹.

¹¹S.SEPARI, G.SOLLE, Op.cit, P58.

2.6.4. Les types de la performance

La performance peut être étudiée de manière non exhaustive, dans ses dimensions financière, sociale, etc.¹².

- a. **Performance financière** : C'est donc l'atteinte des résultats fixés sur une période, en utilisant des indicateurs liés au cycle financier comme le résultat d'exploitation, le résultat courant, l'excédent brut d'exploitation, etc. Par extension on trouve ensuite des critères tels que la VAN ou l'EVATM qui expriment, selon la lecture faite, le retour sur capital ou sur investissement en termes de flux financiers (notion de cash-flow ou flux potentiel de trésorerie), la rémunération du capital apporté par les apporteurs de capitaux (Share Holder 's theory) ou encore le surplus potentiel de richesses créé au cours d'une période.
- b. **Performance opérationnelle** : Elle est liée aux opérations de production de biens et services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est-à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.
Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'EBE ou du ROI.
- c. **Performance sociale** : résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion des compétences . . .

Les tableaux de bord sociaux et tous les indicateurs mis en œuvre par un contrôle de gestion sociale permettent une analyse, voire une mesure, de cette performance.

- d. **Performance environnementale** : Toute organisation exerce un ensemble d'activités qui ont un impact, à des degrés différents, sur l'environnement. Il en résulte un management environnemental, en fait des choix et des actions en termes d'objectifs environnementaux liés à ces activités. Cela donne lieu à la présentation de résultats, d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs, qui expriment ce que fait l'entreprise pour la maîtrise des aspects environnementaux puis les résultats obtenus, d'où l'amélioration de sa performance environnementale.

Globalement, la performance de l'entreprise repose sur un double objectif à contrôler : l'efficacité productive de l'ensemble de ses activités et notamment de ses activités

¹²S.SEPARI, G.SOLLE, ibid, P58-59.

opérationnelles de productions de biens ou de services et sa position sur le marché, on pourrait presque dire de domination concurrentielle.

Conclusion :

Le contrôle de gestion permet de faire un lien entre la stratégie de l'entreprise et ses actions à différents horizons de temps. En s'inscrivant dans une logique de planification- pilotage-évaluation (le processus), il couvre l'ensemble des activités de l'entreprise, depuis la définition des objectifs jusqu'à la mesure des résultats obtenus. Le contrôle de gestion est un ensemble de techniques qui permettent de mesurer, analyser et comparer des activités d'un côté et un outil de pilotage permanent visant à améliorer la performance de l'entreprise de l'autre côté.

Chapitre II :

Contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

Pour piloter et prendre des décisions, à court et à long terme, les gestionnaires s'appuient et utilisent de différents outils. Dans ce cadre, le contrôle de gestion propose des outils prévisionnels et des outils de suivi de la réalisation.

Pour cela notre chapitre se décompose en deux principales sections : La première porte sur le traitement de deux outils qui sont la comptabilité analytique et les tableaux de bord et la deuxième section consiste en l'étude d'une façon plus profonde la démarche de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise qui constitue le troisième outil du contrôle de gestion.

Section01 : Les outils du contrôle de gestion

Nous avons consacré toute une section pour la présentation et la définition des outils du contrôle de gestion et plus précisément, la comptabilité analytique (ses objectifs, ses différentes méthodes de calcul des coûts), ainsi que les tableaux de bord (l'utilité d'un tableau de bord, les différents indicateurs et les objectifs).

1.1. Définition des outils du contrôle de gestion

Ce sont un ensemble de moyen mis à la disposition des dirigeants et des managers afin d'optimiser la performance de l'entreprise, assurer le pilotage et atteindre les objectifs tout en garantissant la véracité des informations. Il existe trois outils en contrôle de gestion : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

1.2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à maîtriser les coûts et les résultats, et elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins actuels des décideurs.

1.2.1. Définitions de la comptabilité analytique

Différentes définitions peuvent être apportées à la comptabilité analytique :

- La comptabilité analytique est conçue pour expliquer et détailler l'origine des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier le cheminement des coûts. La comptabilité analytique nécessite un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité.²²
- **P. LAUZEL et H. BOUQUIN (1985)**, « 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 décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte

²²J. LOCHARD, « *la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, France, 1998, P14.

et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »²³.

1.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytiques

La comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les entreprises de décision destinées à améliorer sa performance. Elle constitue une partie du système d'information de gestion de l'entreprise.

Les objectifs essentiels sont :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer les coûts et les résultats des produits (biens et services) ou des activités (passation de commandes, livraison des clients...);
- Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;

Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan (stocks, production immobilisée) ;

- Etablir des prévisions de charges et de produits ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

1.2.3. Les méthodes de calcul des coûts

Le gestionnaire a le choix entre plusieurs méthodes, selon ses préoccupations et les contraintes internes ou externes de l'entreprise liées à son activité, à son mode de gestion, aux types de contrats..., parmi ces méthodes :

²³F. BOUGHELOUS, S. SAADI, « *l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise : cas de CEVITAL* », mémoire de fin de cycle, université de Bejaia, 2017, P27.

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

Tableau n°01 : les méthodes de calcul des coûts.

Méthodes	Objectifs
Méthodes classiques des coûts complets (les centres d'analyse)	Analyse de la performance des produits
Méthode des coûts variables	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes et à former le résultat Analyse d'indicateurs de risque (seuil de rentabilité, indice de sécurité...)
Méthode des coûts directs	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts indirects et à former le résultat
Méthode des coûts spécifiques	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes indirects et à former le résultat
Méthode du coût cible	Analyse des produits dès leur phase de conception et tout au long de leur cycle de vie en fonction du marché et de la marge attendue
Méthode à base d'activités (méthode ABC).	Analyse de la performance des activités

Source : B.GRANDGUILLOT, F.GRANGUILLOT, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », édition : lextenso, France, 2015, p.17.

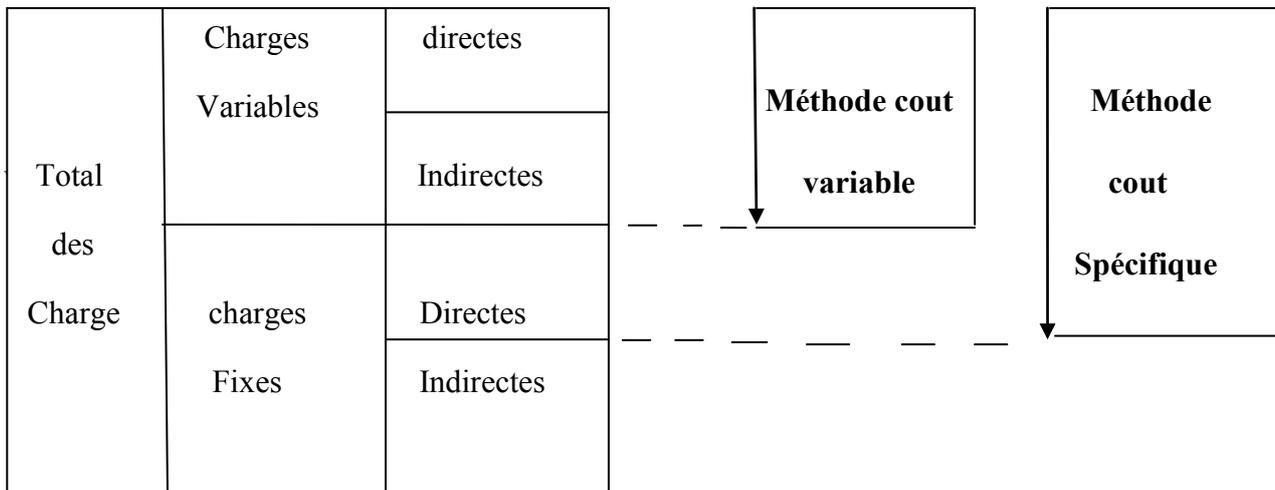
a. Méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

La méthode des coûts complets, dont la finalité est de dégager un résultat par produit ou par service, nécessite de classer la totalité des charges aux coûts en charges directes et charges indirectes. L'imputation des charges indirectes au produit ou à l'objet de coût nécessite au préalable un travail de répartition.

b. Méthode des coûts partiels

Les coûts partiels ne prennent pas en compte la totalité des charges, ils prennent une partie de celles-ci. Nous allons voir les trois méthodes : la méthode de coût variable et la méthode de coût spécifique et celle de coût direct.

Figure n°08 : méthode des coûts partiels.



Source : réalisé par nous-même d'après Béatrice & Francis Grandguillot, p77.

➤ **La méthode coût variable (Direct Costing)**

Cette méthode ne retient que les charges variables, directes et indirectes, dans le coût des produits. Elle permet de dégager une **MCV**, par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Cette méthode est pertinente lorsque les coûts fixes sont faibles.

La méthode de coût variable récapitule la situation de l'entreprise dans un tableau appelé « le compte du résultat différentiel », qui fait apparaître : le CA, CV, MCV, CF et le résultat courant.

➤ **La méthode coût spécifique**

Cette méthode se situe à mi-chemin entre la méthode coût complet et la méthode coût variable. Le coût variable spécifique est constitué :

- De coûts variables (directs et indirects) ;
- Des charges fixes directes (spécifiques).

➤ **La méthode coût direct**

La méthode des coûts directs permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts directs par produit ou par activité. Elle n'intègre que les charges directes (variables et fixes).

c. Le coût cible (ou Target costing)

Le coût cible est défini comme un coût constituant un objectif déterminé, calculé généralement à partir du prix de vente visé (prix cible) dont nous déduisons la marge souhaitée²⁴.

Il est évalué par l'entreprise compte tenu de ses compétences et du marché dès le début de la conception du produit.

²⁴Ibid. P121.

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

La méthode coût cible repose sur le constat que 80% des coûts d'un produit sont engagés dès sa conception. Néanmoins, le coût cible d'un produit doit être réévalué tout au long du processus de conception, jusqu'à sa mise en vente et sur l'ensemble de son cycle de vie.

L'objectif de la méthode du coût cible est de réduire sensiblement les coûts dès la conception afin d'augmenter les marges sans nuire à la qualité du produit, donc à la valeur qu'il apporte au client.

En pratique cette méthode s'avère efficace :

- Lorsqu'il existe une forte concurrence ;
- Lorsque les coûts de conception des produits sont élevés ;
- Lorsque la durée de vie des produits est courte

Cette méthode comporte plusieurs étapes pour aboutir au résultat : analyser, définir, fixer, déterminer, calculer et comparer.

Sa mise en œuvre nécessite l'utilisation de techniques de gestion telles que :

- **Le benchmarking** pour mesurer les capacités de progression par rapport aux concurrents les plus performants ;
- **L'analyse de la relation coût-valeur** pour optimiser la performance du produit ;
- **La méthode ABC** pour le calcul des coûts ; fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise.

Le coût cible d'un produit peut être décomposé en coûts cibles par composants ou par éléments ou par sous-ensemble.

La démarche est la suivante :

- Recenser : les différentes fonctions du produit.
- Estimer : l'importance que chaque composant ou sous-ensemble représente pour la clientèle.
- Evaluer : la contribution de chaque composant ou sous-ensemble à la réalisation des fonctions du produit.
- Déterminer : en conséquence, la part du coût cible du composant ou du sous-ensemble dans le coût cible global du produit.

d. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Le principe de la méthode de l'imputation rationnelle consiste à ventiler les charges directes et indirectes en charges variables et en charges fixes ; à déterminer une activité normale, d'après les capacités de production de l'entreprise ou d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

l'année précédente et à inclure dans les coûts la part de charges fixes calculée par rapport au niveau d'activité normale²⁵.

Les objectifs de la méthode sont de :

- Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- Permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre ;
- Chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une sur-activité par rapport à l'activité normale ;
- Mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables.

La méthode a pour effet de rendre constants les coûts fixes unitaires et de ce fait d'annuler, pour une structure identique, l'incidence du niveau d'activité sur le coût unitaire.

L'imputation rationnelle des charges indirectes nécessite leur ventilation en charges variables et charges fixes dans les centres d'analyse auxiliaires et principaux.

Il existe plusieurs possibilités pour les centres auxiliaires :

- Soit l'activité des centres auxiliaires n'est pas mesurable, donc l'imputation rationnelle est pratiquée uniquement au niveau des centres principaux avant ou après la répartition secondaire.
- Soit l'activité des centres auxiliaires est mesurable, alors l'imputation rationnelle est pratiquée dans tous les centres et la répartition secondaire est réalisée à partir des totaux primaires après imputation rationnelle.

e. La Méthode ABC

La méthode des coûts à base d'activités est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits.²⁶

La méthode des coûts à base d'activités permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine que dans la méthode classique des coûts complets.

Les principes de la méthode sont :

- La comptabilité par activité repose sur une vision systémique de l'entreprise.
- L'entreprise n'est plus découpée en fonctions mais en activités.
- La comptabilité par activité est fondée sur la valeur des produits et le coût des activités.
- Les activités chaînées les unes aux autres créent la valeur du produit.

²⁵B. GRANDGUILLOT, F. GRANGUILLOT, Op.cit, P.69.

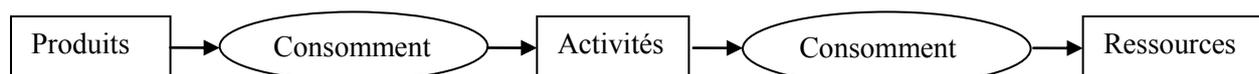
²⁶Ibid. P61.

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

Les objectifs de la méthode sont :

- La méthode ABC a pour objectif fondamental de rattacher directement les ressources aux activités.
- Les charges indirectes par rapport aux produits deviennent directes par rapport aux activités.

Figure n°09 : le processus de la méthode ABC.



Source : C.E. GODARD, S. GODARD, « le petit contrôle de gestion », DUNOD, paris,2013, p22.

- Il faut déterminer des unités de consommation : les inducteurs.

Tableau n°02 : Les étapes de la méthode ABC.

Activité	Ensemble de taches homogènes reliées entre elles dans un but précis.
Processus	Regroupement d'activité qui s'enchaîne afin de fournir un produit en interne (pour un autre processus) ou en externe (pour des clients, un marché...).
Inducteur	Unité de mesure permettant des liens de causalité. Deux types d'inducteurs : <ul style="list-style-type: none"> • De ressources : mesurer la consommation de ressources des activités. • D'activité : mesurer la consommation d'activité des produits. Plusieurs catégories d'inducteurs : <ul style="list-style-type: none"> • Inducteur de volume (HMO, HMA, Nombre de produits...) • Séries ou lots (nombre de lots ou de séries produits, nombre d'ordre de fabrication ...) • Activités de supports (nombre de références, de fournisseurs, de commandes, la VA...)

Source: Ibid, p22.23.

1.2.4. La mise en œuvre de la méthode

Le traitement des charges dans la méthode ABC se fait comme suit :

Le traitement des charges directes : le traitement des charges directes est identique à la comptabilité traditionnelle, (une imputation directe des charges).

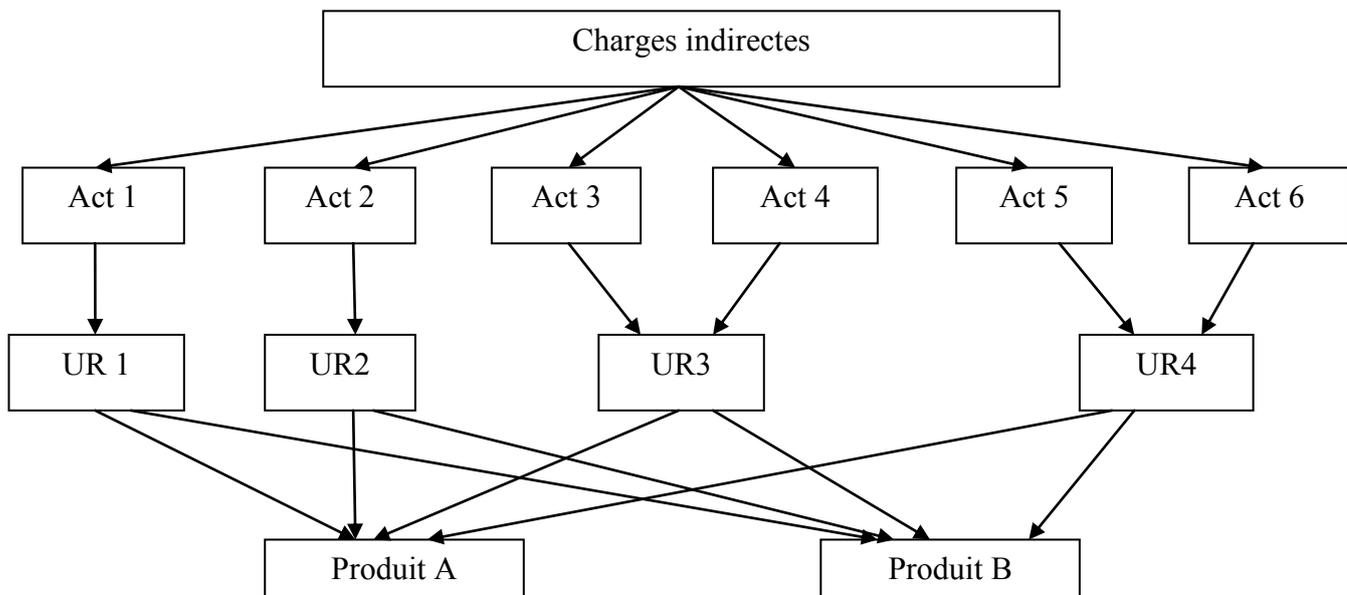
Le traitement des charges indirectes : la répartition des charges indirectes et leur imputation aux coûts des produits ou aux objets de coût s'effectuent en six étapes :

- Diviser l'activité de l'entreprise en centres de travail.
- Décomposer chaque centre en activité et affecter les charges indirectes aux activités ;
- Rechercher pour chaque activité la cause de sa variation de consommation de ressources (charges indirectes), ou la cause de fluctuation de coût de l'activité ;
- Réunir dans des centres de regroupement les activités ayant un même inducteur ;
- Calculer pour chaque centre de regroupement le coût unitaire de l'inducteur ;
- Imputer au produit, ou à tout autre objet de coût, le coût des inducteurs qu'il consomment.

Figure10 : Le traitement des charges indirectes.

Act : activité.

UR : unité de regroupement des activités.



Source: IBID, p23.

1.3. Les tableaux de bord

« Le tableau de bord est un instrument de mesure synthétique destiné à établir périodiquement un diagnostic rapide sur la marche d'une entité : un service ou une direction. »²⁷ Il n'est donc pas seulement un document d'information mais un véritable outil de travail permettant l'auto correction et la communication entre les services. Pour chaque service, le tableau de bord représente une opportunité pour améliorer sa capacité d'adaptation et son efficacité ; il favorise en outre la responsabilisation. Pour la direction de l'entreprise, c'est un moyen pour mieux

²⁷ I.KERVILER, L. KERVILER, Op.cit, P.81.

comprendre la réalité des différentes entités qui la composent et ainsi mieux appréhender les différents résultats quantitatifs et qualitatifs.

1.3.1. Présentation du tableau de bord

Il se présente sous la forme d'un (ou plusieurs) documents (feuilles), regroupant plusieurs indicateurs, dont le contenu a été clairement défini et qui traduisent un aspect de l'activité de l'entreprise ou de son environnement. Ces indicateurs doivent être accompagnés de commentaires destinés à mieux appréhender la réalité. Chaque tableau de bord d'activité est conçu pour un niveau de responsabilité donné et il doit intégrer les normes, c'est-à-dire des valeurs de références permettant de « jauger » les données suivies.

La lecture et l'utilisation des tableaux de bord doivent être accessibles à toute personne intéressée ; c'est pour cette raison principale que les tableaux de bord de tous les services de l'entreprise se présenteront de façon homogène et simple ; les renseignements choisis seront, dans la mesure du possible, répertoriés selon la même classification. En outre, un lexique des termes utilisés accompagnera les documents produits.

La représentation physique des indicateurs est à définir en fonction de leur spécificité : soit des tableaux chiffrés, soit des graphiques (camemberts, histogramme...).

1.3.2. L'utilité d'un tableau de bord

La mise en œuvre de tableau de bord dans l'entreprise constitue, à de nombreux titres, un atout pour la maîtrise de son évolution. Cet outil se révèle utile à tous les niveaux de responsabilité.

Nous pouvons distinguer plusieurs axes d'utilité du tableau de bord :

- ✓ Un outil pour suivre l'activité d'une organisation de manière précise et permanente : Il améliore la gestion quotidienne en :
 - Révélant, ou en soulignant, des problèmes qui affectent le service ou son environnement et qui ne sont pas financièrement détectables ;
 - Fournissant, à intervalles réguliers, une comparaison de l'activité par rapport aux objectifs ;
 - Donnant la possibilité de prendre des décisions correctrices rapides (pilotage), basée sur un constat réaliste et plus facile (analyse des points remarquables ou aberrants).
- ✓ Un instrument pour améliorer la communication interne : En effet, des tableaux de bord bien définis et homogènes permettant :
 - Une meilleure maîtrise de l'information et une perception plus concrète de la réalité vécue dans les différents services ;

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

- D'offrir une vision objective et compréhensible par tous d'une situation donnée, chaque personne ayant accès à la même information ;
- D'organiser des réunions régulières sur des éléments concrets et pertinents.
- ✓ Un instrument d'animation des services : Le tableau de bord peut donc servir de base à une gestion plus participative. Il représente de plus, pour chaque intéressé, un gain de temps important dans la recherche de l'information.
- ✓ Un instrument d'évaluation : En effet, il permet :
 - De compléter le jugement strictement financier en y ajoutant une dimension qualitative ;
 - De faciliter l'allocation des ressources ;
 - De rendre possible la définition d'objectifs qualitatifs.

1.3.3. Le choix des indicateurs

Les indicateurs doivent être sélectionnés avec la plus grande attention ; de leur définition dépend de la qualité des tableaux de bord. Leur nombre peut varier et ils seront différents selon les services. Ils doivent être clairs, pertinents, constants, fiables et fidèles. Nous pouvons distinguer deux sortes d'indicateurs :

- Les indicateurs simples : qui sont les produits directs d'une observation.
- Les indicateurs composés : qui résultent d'un calcul ou plus généralement du rapprochement de plusieurs éléments.

Ainsi, de manière générale, les indicateurs que contient un tableau de bord doivent donner des précisions sur la performance de l'entreprise et sur son pilotage :

- Indicateurs de pilotage : ils déterminent l'état d'avancement d'un ou plusieurs plans d'actions et permettent de mettre en avant sa réalisation ou son absence de mise en œuvre totale ou partielle.
- Indicateurs de performance : ils mesurent le niveau de performance atteint par l'entreprise par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixés.

Afin de faciliter la lecture du tableau de bord, il est utile de clarifier des indicateurs permettant de :

- Mesurer le niveau d'activité du service ;
- Décrire l'environnement ;
- Suivre la qualité de l'activité.

1.3.4. L'élaboration des tableaux de bord

L'élaboration des tableaux de bord doit se faire en plusieurs étapes successives :

1. Identifier et définir les différents métiers des services, ainsi que les objectifs correspondants.
2. Déterminer les indicateurs qui permettront à chaque responsable de service de suivre son activité.
3. Trier les indicateurs en fonction de leur pertinence par rapport à :
 - L'objectif de chacun ;
 - L'urgence de leur mise en place ;
 - La disponibilité des informations.
4. Classer les indicateurs retenus par natures.

1.3.5. Les objectifs du tableau de bord

Les principaux objectifs du tableau de bord sont les suivants²⁸ :

- **Obtenir des informations dans un délai très court**

Les informations fournies dans le tableau de bord doivent pouvoir être obtenues très rapidement pour permettre aux responsables de réagir immédiatement aux évolutions de l'environnement de l'entreprise.

- **Mettre en évidence certains paramètres de la compétitivité de l'entreprise**

La comptabilité ne met pas en évidence tous les éléments de la compétitivité. Aujourd'hui par exemple, la qualité est considérée comme un facteur essentiel de la performance à tous les niveaux de l'entreprise. Mais il est difficile, voire impossible, de faire apparaître cette composante en comptabilité. Les coûts de la « non-qualité » sont généralement des coûts cachés.

Dans un tableau de bord, des indicateurs de non-qualité feront l'objet d'une définition. De plus, le tableau de bord pourra prendre en compte des indicateurs physiques c'est-à-dire des éléments non monétaires tels que les quantités, la durée, etc., contrairement au contrôle budgétaire qui ne raisonne que sur des valeurs.

²⁸Ch. GOUJET, Christian. RAULET, Christiane. RAULET, « *comptabilité de gestion* », DUNOD, paris, 2007, P320.

Section 02 : La démarche de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire se fait à tous les niveaux de l'entreprise. Elle est une fonction partielle du contrôle de gestion qui complète les autres techniques de contrôle.

2.1. Définition et principes de la gestion budgétaire

Le PCG 1982, la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »²⁹. Les budgets peuvent être établis en fonctions de différentes hypothèses d'activités. Nous parlons alors de budget flexible.

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

2.2. Les buts de la gestion budgétaire

Nous distinguons les différents buts apparents :

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses ;
- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et des faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions.

²⁹B. DORIATH, « *contrôle de gestion en 20 fiches* », DUNOD, 5^{ème} édition, paris, 2008, P1.

2.3. Le processus de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire implique trois concepts :

- La prévision : elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur.
- La budgétisation : est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Elle est ainsi 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.
- Le contrôle budgétaire : on utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétées. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts.

Il consiste essentiellement à :

- Constater et à analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations ;
- Entreprendre des actions correctives coordonnées pour atteindre des objectifs ;
- Rendre compte périodiquement et régulièrement suivant des procédures propres à chaque entreprise.

2.4. Les limites de la méthode

- La construction budgétaire se fonde, en grandes parties, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est un particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnel ;
- La désignation des responsabilités et le contrôle peuvent être mal vécus ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux responsables ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

2.5. Les budgets

Les budgets représentent l'une des composantes essentielles du processus de planification. La nécessité d'établir un budget, c'est-à-dire de prévoir un montant de recettes et de dépenses ou de charges et de produits, concerne aussi bien l'Etat, les individus, les entreprises, les collectivités...

2.5.1. Définition du budget

Le mot budget peut avoir plusieurs sens ; il est :

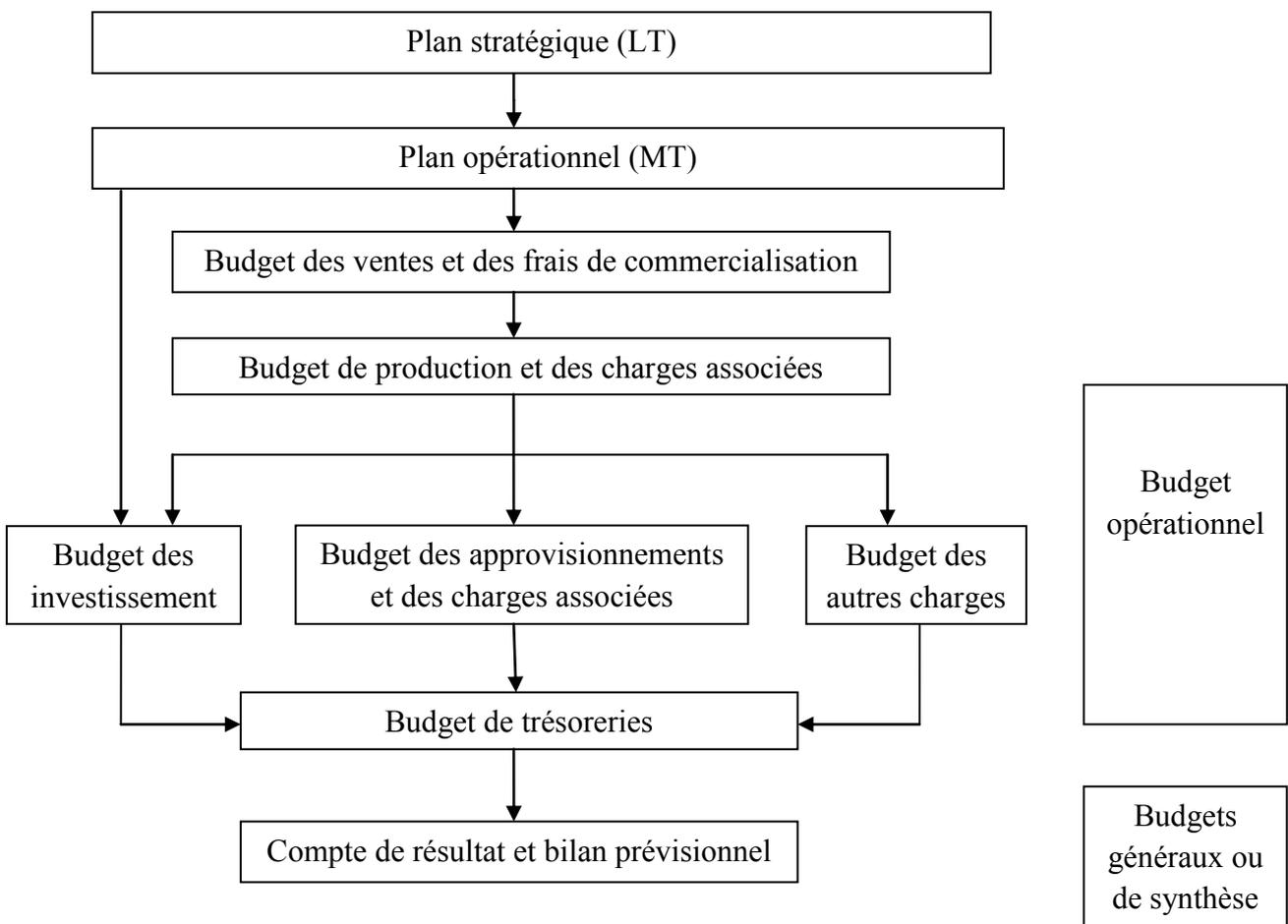
- « L'acte par lequel les recettes et les dépenses annuelles de l'Etat »³⁰ sont autorisées ;
- « L'ensemble des revenus et des dépenses d'un groupe »³¹.

Pour l'entreprise l'élaboration de son budget consiste à chiffrer (en général pour un an) les produits (ventes) et les charges qu'elle prévoit, en fonction de son activité à venir, ceci afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de son exploitation.

2.5.2. Les différents budgets

Ils correspondent aux principales fonctions de l'entreprise, ce qui nous permet de déterminer ces différents budgets à long ou à moyen terme : le budget des ventes, le budget de production, le budget des approvisionnements, le budget des investissements et le budget de trésorerie.

Figure n°11 : la procédure budgétaire.



Source : C.E. GODARD, S. GODARD, « le petit contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2013, p.25.

³⁰ I.KERVELER, L. KERVELER, Op.cit, P.53.

³¹ Ibid. P.53.

2.5.3. La gestion budgétaire des ventes

Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire, il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps.

La prévision des ventes définit également l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (volume et prix) par produit et par région.

a. Le programme des ventes

Le programme des ventes définit les prévisions de ventes en quantités :

- Selon les besoins et les destinataires de l'information, par période, par produit, par région ou par commercial ;
- A partir de la politique commerciale de l'entreprise (lancement de nouveaux produits, publicité, promotions, etc.) ;
- A la suite d'une étude documentaire et/ou une étude de marché ;
- En mettant en œuvre les outils statistiques adaptés à la prévision à court terme :
 - Recherche de corrélation, par exemple entre le volume des ventes et le montant des frais de publicité ;
 - Prévisions en prolongeant les tendances passées par l'étude des séries chronologiques.

b. Le budget des ventes

Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme grâce à une prévision des prix :

- Informations provenant des services comptables et commerciaux ;
- Etude de la concurrence ;
- Analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport aux prix ;
- Connaissance des coûts.

Le budget des ventes peut prendre différentes formes : il peut être construit, par exemple, par produit, par région ou par représentant.

c. Le budget des charges de distribution

Il regroupe l'ensemble des charges induites par la vente des produits :

- charges variables : transport sur ventes, emballages ;
- charges semi-variables : rémunération des commerciaux, publicité ;
- charges fixes : coût des locaux, études de marché.

d. Le contrôle budgétaire des ventes

Le contrôle budgétaire des ventes consiste en comparaison entre les ventes réelles et les ventes prévisionnelles, cette comparaison permet de dégager un ensemble d'écarts qui nécessitent une analyse et des interprétations.

Le contrôle budgétaire des ventes doit faire apparaître le respect des objectifs assignés aux commerciaux à savoir :

- Des objectifs de quantités ;
- Des objectifs de prix ;
- Et des objectifs de structure entre les différentes ventes.

Cependant, le nombre et la définition des écarts mis en évidence vont différer, le plus souvent, selon deux critères principaux :

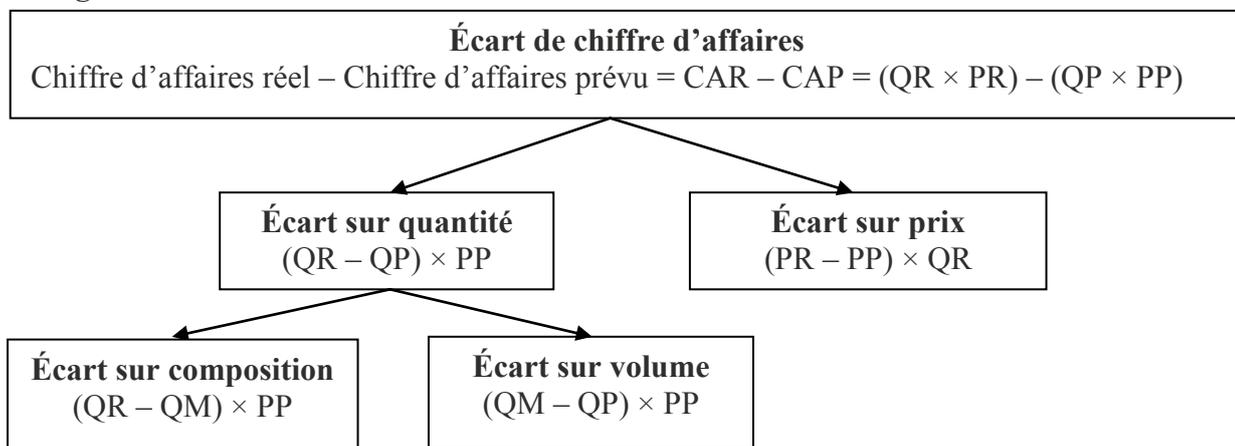
- L'étendu de la gamme ;
- Le degré d'homogénéité des produits vendus.

Dans le budget des ventes nous pouvons tirer un écart sur chiffre d'affaires et un écart sur marge.

➤ L'analyse des écarts de chiffres d'affaires

L'écart de chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu.

Figure n°12 : Ecarts sur chiffre d'affaires.



Source : B. DORIATH, Op.cit, P77.

Symboles utilisés : Indice R pour réel, P pour prévu.

Q = quantités.

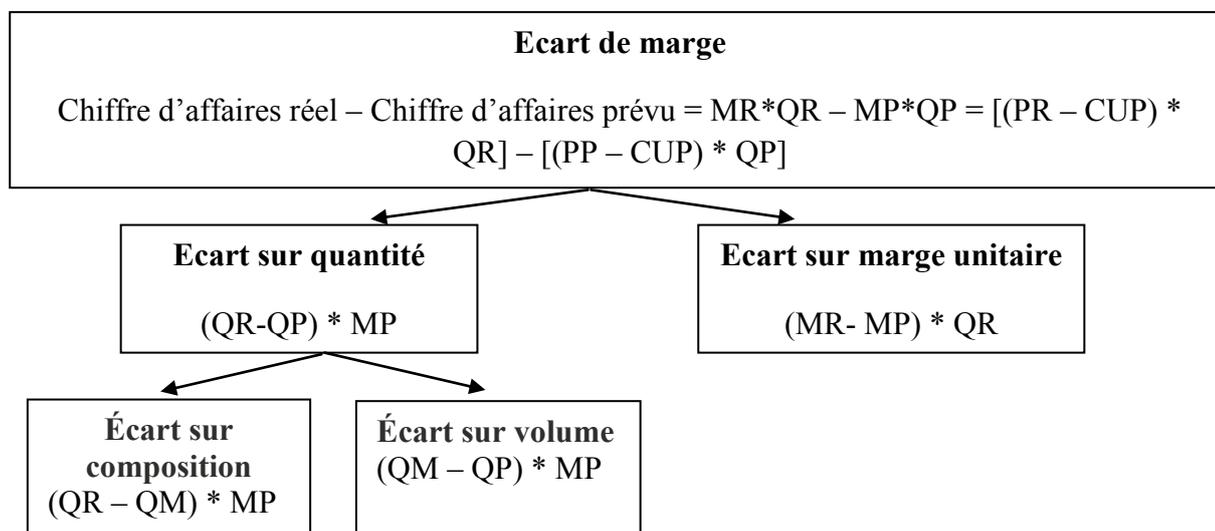
P = prix de vente.

QM = quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

➤ L'analyse des écarts de marge

L'écart de marge est la différence entre la marge réelle et la marge préétabli.

Figure n°13 : Ecart sur marge.



Source : Ibid. P77.

MP= marge prévue.

MR= marge réelle.

QR= quantité réelle

QP= quantité prévue.

➤ Interprétation des écarts

Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation.

Exemple :

Écart sur chiffre d'affaires = CA réel – CA prévu > 0 favorable.

Ecart sur marge = marge réelle – marge prévisionnelle > 0 favorable.

Écart sur chiffre d'affaires = CA réel – CA prévu < 0 défavorable.

Ecart sur marge = marge réelle – marge prévisionnelle < 0 défavorable.

➤ Intérêt de calcul des écarts et les actions correctives

La possibilité d'un calcul précoce par rapport aux réalisations d'avoir une vision partielle de la qualité de gestion des services commerciaux et peut autoriser des actions correctives très rapides surtout en cas de dérapages sur les prix ou de non-respect des compositions des ventes prévues.

Toutefois, il faut se garder d'un optimisme facile dans le cas d'écarts favorables. En effet, accroître le CA ne signifie nullement accroître le résultat si parallèlement cette augmentation des ventes s'obtient en développant des produits à faible marge au détriment de produits plus

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

rémunérateurs pour la firme. C'est pourquoi l'action des services commerciaux ne peut être jugée au vu du calcul de ces seuls écarts sur CA mais doit intégrer des calculs d'écarts incorporant les notions de marges.

Dans le cadre d'un pilotage par les budgets, la décomposition par rapport aux marges nous semble plus pertinente pour évaluer valablement les prestations d'une entité à responsabilité de nature commerciale.

e. Les limites de la prévision des ventes

- L'élaboration des budgets en aval du budget des ventes peut conduire à la révision d'un programme des ventes trop ambitieuses si, par exemple, les capacités productives ne peuvent pas suivre.
- La qualité de la prévision des ventes doit être rapprochée du coût de l'information (panels, études de marché, etc.).
- Les analyses statistiques permettent de définir des tendances par extrapolation des ventes passées. Il suffit d'observer la courbe de vie d'un produit pour comprendre que l'entreprise doit être très attentive aux renversements de tendances.

2.5.4. Budget de production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales, les rythmes de production, compte tenu des prévisions de ventes et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacités productives, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

Le budget de production établi, dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centres de frais).

Le programme de production permet de vérifier la cohérence entre budget des ventes, de production et les stocks.

Le budget de production traduit, en fonction du programme de production et de standards techniques, les quantités de facteurs mis en œuvre. Il est ensuite valorisé par des coûts préétablis.

Le contrôle budgétaire de la production est mené par une analyse d'écarts entre prévisions et réalisations.

2.5.5. Budget des approvisionnements

La gestion des approvisionnements doit permettre à l'entreprise de disposer, au moment où elle en a besoin, des matières premières nécessaires à ses fabrications. C'est donc à partir du programme de production que l'on pourra définir une politique d'approvisionnement.

La gestion prévisionnelle des approvisionnements répond à un double objectif :

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

- Minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (recherche d'un stock minimum) ;
- Assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter à la fois une rupture des stocks (recherche d'un stock suffisant) et en même temps un surstockage.

La prévision aboutit à l'élaboration de plusieurs budgets dont la variété dépend de la structure organisationnelle de l'entreprise et du réseau d'analyse comptable.

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

2.5.6. Budget des investissements

Le budget des investissements reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses. Ce budget, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois :

- Les dates et les montants des engagements, les moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini, ou à verser un débit ;
- Les dates et les montants des réceptions dont la connaissance est indispensable à la mise en œuvre matérielle du projet ;
- Les dates et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

2.5.7. Budget de trésorerie

Il est bâti en dernier car il est la conséquence de l'ensemble des décisions prises dans chaque centre de responsabilité au niveau des :

- Volume de ventes ;
- Conditions de paiements (clients, fournisseurs) ;
- Remises (clients, fournisseurs) ;
- Investissements ;
- Dépenses de recherches et des formations.

Ainsi que de celles prises au niveau de la direction de l'entreprise : investissements stratégiques, déménagement, négociation de contrats....

Chapitre II : contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise

En fonction des flux prévisionnels d'entrées et de sorties calculés mois par mois ou par trimestre, c'est-à-dire des encaissements et des décaissements, le solde de trésorerie varie et peut même, pour certaines périodes, devenir négatif.

Dans ce cas, une action particulière sera entreprise pour agir sur les périmètres ci-dessus afin d'améliorer la situation. Enfin, il reste toujours la possibilité de faire appel à des ressources extérieures provenant

2.5.8. Les limites du budget

Il existe plusieurs limites et critiques du budget, nous allons citer quelques-unes :

- Le changement rapide de la concurrence des produits ;
- Le changement rapide de la technologie ;
- L'élargissement des gammes ;
- La multiplication des lots fabriqués sur spécifications des clients ;
- Le changement rapide des prix des matières ;
- Les variations de droits de douane et de taux de change ;
- Des problèmes de compréhension de la part des managers, des banques ou des associés.

Conclusion

Le contrôle de gestion est une fonction qui vise à répondre aux questions des managers pour mettre en œuvre la stratégie de l'organisation, et cela en utilisant plusieurs outils, parmi eux, nous trouvons la gestion budgétaire qui est donc une gestion prévisionnelle, à court terme, dont l'instrument est le budget. En effet, elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire qui constitue un outil d'évaluation, de coordination, mais surtout de suivi de l'activité dont l'objectif est l'amélioration de la performance de l'entreprise.

CHAPITRE III :

L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Après avoir développé théoriquement la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise nous avons jugé utile de réaliser une étude pratique, afin de décrire cette fonction au sein de CEVITAL et la perception de la gestion budgétaire par les dirigeants.

A cet effet, nous avons consacré pour ce cas pratique un chapitre qui est subdivisé en deux sections et en trois points essentiels en commençant par la présentation de la SPA CEVITAL ; puis le calcul et l'analyse des écarts et enfin l'étude de l'évolution des résultats obtenus durant deux années.

Section 01 : Présentation et historique de l'organisme d'accueil

L'évolution de l'économie algérienne et l'ouverture de ses systèmes, pour s'intégrer en économie du marché, a conduit à l'apparition de nouveau projet d'entreprise. Parmi ces derniers, nous retrouvons la société par action **CEVITAL** qui a su faire valoir, par sa taille et son volume de production, sur le marché algérien et international d'agroalimentaire.

1.1.Historique et évolution de CEVITAL

CEVITAL est l'un des plus importants complexes agroalimentaires en Algérie, c'est une société par action (SPA) dont les actionnaires principaux sont Mr. REBRAB, Et FILS, au capital privé de 68 ,760 milliards de DA. Elle a été créée en 1998, implanté à proximité 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. Ce complexe est composé d'une Raffinerie d'huile de 570000 T/An, d'une Margarinerie de 180000 T/An et deux Raffineries de sucre (25000 T/An de sucre liquide et 2.5Millions T /An de sucre blanc) ainsi que des silos d'une capacité de stockage d'environ 400000 tonnes. Actuellement le complexe de Bejaia emploi environ 4300 salariés, CEVITAL Food est passé de **500** salariés en 1999 à **3850** salariés en 2021.

Depuis sa création à ce jour, le groupe CEVITAL a consolidé sa position de leader dans le domaine de l'agroalimentaire et entend poursuivre sa croissance en investissant encore dans ce secteur pour renforcer sa position.

La diversification des activités de CEVITAL, dans le secteur agroalimentaire, s'est enrichi par l'acquisition de deux nouvelles unités conformément à sa stratégie d'affaire, la première est une unité d'eau minérale sise à l'est de la wilaya de Tizi-Ouzou, aujourd'hui connu sous la bannière de CEVITAL et plus précisément sous l'appellation CEVITAL Lala Khadîdja ; Elle est entrée

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

en production en mars 2007 après qu'elle ait subi une rénovation radicale avec une capacité de 330 000 T/an quant à la deuxième c'est la conserverie d'EL-Kseur(ex COJEK) sise à 25 km du chef-lieu de la wilaya de Bejaia avec une capacité de production de 212 000 T/an.

1.2. Les unités de production de CEVITAL

Il existe trois unités de production de CEVITAL qui se répartissent comme suit :

- **A Bejaia**

Ils ont 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 consentie 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 T/an en 2010.

- **A Tizi Ouzou à Agouni Gueghrane**

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.

1.3. Activités de CEVITAL

L'activité principale de l'entreprise CEVITAL est la production et la commercialisation des huiles, margarinerie et sucres, elle a principalement porté ces efforts sur le développement des technologies huilières avec une connaissance experte de l'art de la trituration et le raffinage d'huile en y intégrant toutes les technologies de pointes.

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production :

A. Huiles Végétales : Les huiles de tables sont connues sous les appellations suivantes :

Fleurial^{plus} : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E) ;

(Elio et Fridor) : Ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E.

Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse.

- Capacité de production : 828 000 T /an

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

- Part du marché national : 70%
- Exportations vers le Maghreb et le moyen orient, et l'Europe.

B. Margarinerie et graisses végétales

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E. Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN ».

La capacité de production s'élève à 180.000 tonnes/an et la part du marché national est de 30%. Sachant qu'ils exportent une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

C. Sucre Blanc

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50 Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boîtes d'1 kg. Entrée en production 2^{ème} semestre 2009.

- Capacité de production : 2 340 000 T/an
- Part du marché national : 85%
- Exportations : 600 000 tonnes/an en 2018.

D. Sucre liquide

Cevital produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an.

Exportations : 25 000 T/an en prospection.

E. Silos Portuaires

Le complexe CEVITAL dispose d'une capacité maximale 182000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure. Un projet d'extension est en cours de réalisation. La capacité de stockage actuelle est de 120000 T en 24 silos verticaux et de 50000T en silos horizontaux.

F. Boissons (Eau minérale, Jus de fruits, Sodas)

L'eau minérale Lalla Khedidja depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent en s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium 53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162...) tout en restant d'une légèreté incomparable.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

- L'eau minérale Lalla Khedidja pure et naturelle est directement captée à la source au cœur du massif montagneux du Djurdjura.
- Lancement de la gamme d'eau minérale « Lalla Khedidja » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour.
- Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits « **EL KSEUR** ».

1.4. L'organisation générale des composantes et les missions des directions

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des Ressources humaines, matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe.

1.4.1. Les différentes directions de la SPA CEVITAL

La Direction générale est composée d'un secrétariat et de 19 directions :

➤ **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 publicitaire 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.

➤ **La direction des Ventes & Commerciale**

Elle a pris en charge la commercialisation de 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.

➤ **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.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

➤ **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.

➤ **La direction Industrielle**

Chargée 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 de nouveaux produits.

➤ **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 Cevital Food ;

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.

➤ **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.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

➤ **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, ...).

➤ **La direction des Silos**

Elle décharge les matières première 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.

➤ **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 Conserves. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

➤ **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 –pate chocolatière –utilités

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

actuellement en chantier à El Kseur. La mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous les produits de CEVITAL sont destinés à la consommation, d'où leur préoccupation est de satisfaire le marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

➤ **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 est 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. Leurs produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

➤ **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 du personnel et la pérennité des installations ;

Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et répond aux exigences clients.

➤ **La direction Energie et Utilités**

C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Process : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, osmosée, 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.

➤ **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 process 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.

1.4.2. Présentation de la direction des finances et de la comptabilité (Bejaia)

La direction finance et comptabilité (DFC) assure la fonction de gestion des finances et de la comptabilité de la filiale au Cevital Agro-industrie. Elle est composée de cinq sous fonctions avec des missions pour chacune d'elle :

- La comptabilité financière.
- Le contrôle de gestion.
- La gestion de la trésorerie.
- La gestion des immobilisations.
- Le juridique et assurances.
- Audit comptable et financier.

Notre travail portera sur l'étude du contrôle de gestion et l'application de la méthode de la gestion budgétaire au sein de CEVITAL, d'où nous jugeons essentiel de détailler cette fonction.

➤ **Mission de la fonction de contrôle de gestion**

Cette fonction comporte : comptabilité de gestion (analytique), comptabilité des stocks (matières), budget et reporting.

Les principales tâches liées à cette fonction sont :

- Préparation et validation des imputations analytiques (charges et produits)
- Traitements des données et répartitions par centre analytique
- Etablissements de toutes les situations statistiques demandées en relation avec les couts
- Analyse de la rentabilité des différents centres d'activités
- Etablie avec les autres structures le budget de la filiale et assure le suivi des réalisations
- Calcul des couts de production et de revient des produits fabriqués
- Calcul et suivi des couts des produits « dont la marge est fixée par voie légale » et qui constituent plus de 70% du CA- avec un modèle de fiche cout spécifique
- Calcul des couts d'achat des articles et marchandises achetées
- Constatations des provisions pour dépréciation des stocks
- Participation active de la tenue des inventaires physiques périodiques et annuels du patrimoine de la filiale.

➤ **Les outils de contrôle de gestion**

Les différents outils de contrôle de gestion se résument en :

a) La comptabilité financière comme base d'information financière

Cette fonction est constituée de : comptabilité fournisseurs, comptabilité clients et comptabilité salariés. Nous allons citer quelqu'une de ses principales missions :

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

- Gestion des comptes généraux et auxiliaires
- Validation des schémas de comptabilisation
- Gestion des périodes comptables : mois, année
- Validation des différents dossiers comptables
- Classements chronologiques par journal (achat/vente/banque/caisse/OD/paie...etc)
- Passation des écritures comptables sur SAGE, par journal et par mois
- Analyse mensuelle des comptes (comptes de situation « bilan » et comptes de tiers)
- Etablissements des documents de synthèse (balance, comptes d'exploitation, liasses, fiscales...)
- Gestion des différentes déclarations sociales, fiscales, redevances, etc. selon la réglementation en vigueur
- Clôture mensuelle avec les écritures d'abonnements, de provisions, ...etc.
- Clôture annuelle et établissements de la liasse fiscale et du bilan comptable
- Etablissements des feuilles de la liasse de consolidation pour la DFC Groupe.

b) Comptabilité de gestion

Ses principales missions sont les suivantes :

- Suivi et validation des standards de consommations
- Répartitions primaire et secondaire des charges
- Calcul des couts de production et de revient des produits fabriqués
- Suivi de la sous-traitance externe
- Validation des ventilations analytiques de différentes charges
- Etablissements du compte de résultat par activité et par SKU (balance des marges)
- Rapprochements du résultat de la comptabilité financière avec le résultat de la comptabilité de gestion (analytique) et explication des écarts.

c) La comptabilité des stocks (matières)

Ses missions les plus essentielles sont les suivantes :

- Gestion financière des stocks (valorisation) des entrées et sorties
- Calcul du cout d'achat (prix d'achat + frais d'approche)
- Comptabilisation des consommations de stocks avec les ventilations analytiques
- Etablissements de la balance des stocks
- Chaque clôture mensuelle : constitution des provisions pour dépréciation des stocks selon des critères de rotation, de perte de valeur, etc...

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

- Préparation des opérations d'inventaire physique de stocks : périodiques et de fin d'année (obligation légale)
- Analyse des écarts d'inventaire.

d) Budget et reporting

Les tâches confiées à cette fonction sont :

- La préparation des éléments du rapport d'activités mensuel destiné à la DG préparation des supports budgétaires
- Forte contribution à la préparation du budget annuel ainsi que sa mensualisation
- Suivi des réalisations mensuelles vs prévisions budgétaires et contribution à l'explication des écarts
- Etablir les tableaux de bord périodiques (journalier, mensuel)
- Contribution à la rédaction du rapport annuel avec la DFC.

➤ Procédure d'élaboration du budget

L'élaboration du budget au niveau du groupe CEVITAL et de ses différentes filiales est présenté comme suit :

Pour la DFC Groupe : diffusion d'une note de cadrage de l'élaboration du plan annuel (budget).

Pour la DFC des filiales : diffuser une note interne annonçant le lancement des préparatifs du budget.

Pour les directions opérationnelles et support des filiales :

Définir les objectifs de l'exercice N+1 et le reste à réaliser de l'exercice N en corrélation avec les objectifs de la filiale et du groupe, et ce en concertation avec la direction générale de la filiale ;

Décliner pour chaque objectif les actions à mettre en œuvre ;

Définir les ressources nécessaires pour la mise en œuvre des actions prévues, et ce en négociation avec les parties concernées.

Pour la DG de la filiale : les pré-budget qui en découlent (plan annuel), après leur adoption, donneront lieu à un document de synthèse qui sera transmis à la DFC Groupe.

Elaboration et approbation des budgets se déroulera comme suit :

Diffusion de la note DG/G :

Mi-Aout

Approbation en interne des budgets des filiales :

Mi-Octobre

Transmission des budgets des filiales à la DFC/G :

Fin Octobre

Validation des budgets par la DG/G :

Mi-Novembre

Consolidation du budget du groupe :

Fin Novembre

Présentation au conseil d'administration (CA) :

Début Décembre

➤ Processus d'élaboration d'un budget de CEVITAL

Ce processus se présente comme suit :

1. Comité de direction

Le comité de direction filiale, en tenant comptes des hypothèses des budgets d'exploitation et d'investissement, fixe les objectifs en terme :

- Du volume des ventes attendues ;
- La production annuelle attendue ;
- Les arrêts programmés ;
- Autres orientations spécifiques.

La DFC enclenche la campagne budgétaire de la filiale pour l'exercice suivant en donnant les orientations éventuelles et les hypothèses approuvées par le comité direction, aux tous les responsables des structures (opérationnelles : Prod, Appro, Logistique, RH, etc.)

2. Elaboration des budgets par les structures

Chaque structure doit élaborer son budget en fonction de l'historique, du plan de charge, de la politique de gestion des stocks et des hypothèses retenues

Budget d'exploitation : le responsable de la structure doit donner tous les détails quantitatifs et estimatifs ainsi que les motivations qui les justifient.

Budget d'investissement :

Renouvellement : motiver la nécessité du renouvellement.

Nouvel investissement : il doit être accompagné d'une étude d'opportunité motivée et estimée, et doit être suivi d'une fiche technico-économique d'investissement.

3. Consolidation et présentation des budgets

La DFC reçoit les budgets des différentes structures, les analyse et commente et demande de complément d'information et enfin valorise ces budgets :

- Procède à la consolidation des budgets (investissements et exploitation) en collaboration directe avec les structures (réunion, échanges) ;
- Elabore un document de synthèse détaillé et chiffré ;
- Présente les budgets au comité de direction ;
- En tenant compte des éventuelles modifications et remarques, le budget initial est ajusté ;
- La version finale est présentée par le DG (DFC) de la filiale au directeur général du pole ;
- Le budget est ensuite présenté au conseil d'administration pour approbation.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Section 02 : Le budget des ventes de la SPA CEVITAL

Dans cette section nous allons présenter le contrôle budgétaire des ventes de CEVITAL, toute en calculant et analysant les différents écarts (E/CA, E/M, E/Rt), et par la suite nous allons commenter, et expliquer les écarts obtenus dans les tableaux.

2.1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2018

Il s'agit de la comparaison des réalisations aux prévisions pour l'année 2018 au sein de CEVITAL et la détermination des différents écarts sur ventes. Nous avons choisi pour notre étude les trois produits suivants : sucre conditionné (50 kg et bigbag), huile conditionnée et margarine. En calculant en premier lieu l'E/CA décomposé en E/P et E/Q, puis E/M décomposé en E/Mu et E/Q et enfin E/Rt.

❖ Ecart sur chiffre d'affaires (E/CA)

Il s'agit d'une comparaison entre le CA réel et le CA prévisionnel des trois produits.

Tableau n°03 : tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2018.

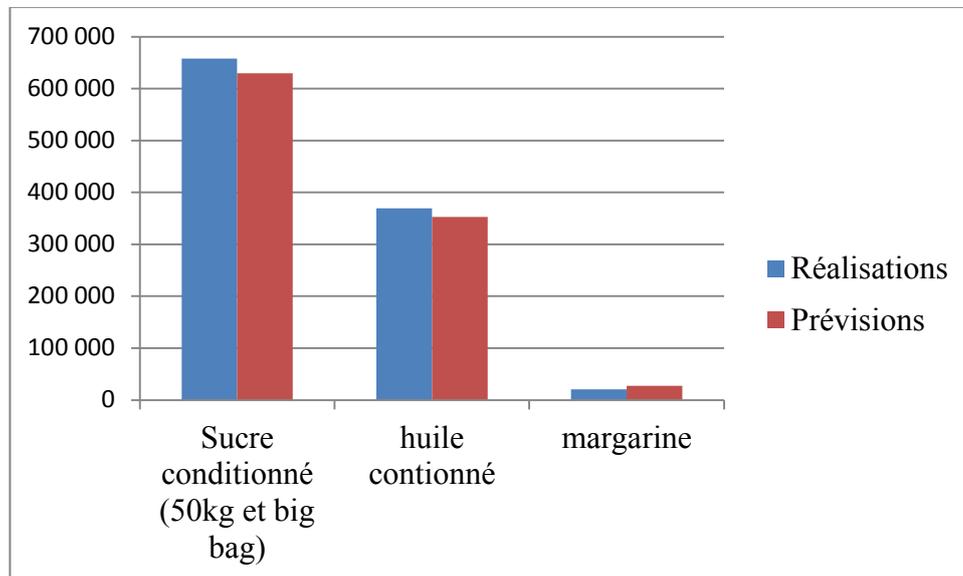
Produits	Réalizations			Prévisions			Ecart global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	657766	74,704033	49137773	629500	74,5554091	46932630	2205143
Huile conditionnée	369187	123,950583	45760944	352800	125,388467	44237051	1523893
Margarine	20670	153,980116	3182769	27494	156,131665	4292684	-1109915
Total	1047623	93,6228834	98081486	1009794	94,5364748	95462365	2619121

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans les figures suivantes, la première représente les réalisations et les prévisions du CA en quantités, et la deuxième en valeurs.

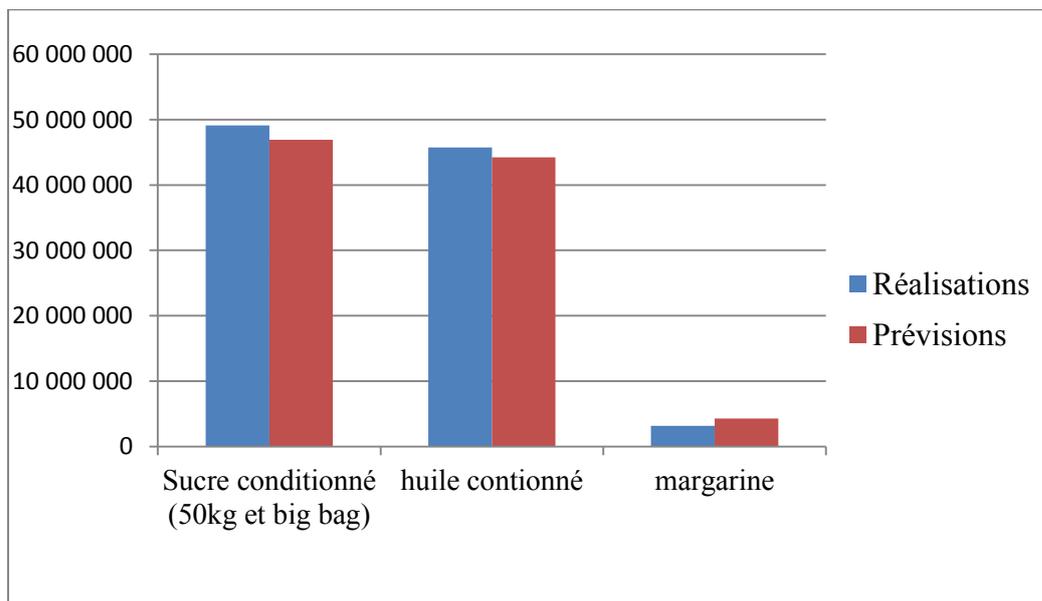
Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Figure n°14 : Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en quantités pour l'année 2018.



Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Figure n°15 : Histogramme représentant les prévisions et les réalisations du CA en valeur pour l'année 2018.



Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Interprétation :

Selon le tableau et les figures ci-dessus, nous constatons que le produit « margarine » a réalisé un écart défavorable d'une valeur de - 1 109 915 KDA, car les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Alors que les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionnée » ont enregistré des écarts favorables d'une valeur de **2 205 143 KDA** et **1 523 893 KDA** respectivement, car les réalisations sont supérieures aux prévisions.

Pour mieux comprendre les causes des différents écarts constatés, il est nécessaire de décomposer l'écart sur CA en écart sur prix et écart sur quantité.

➤ **Décomposition de l'écart sur CA** : La décomposition de l'écart sur CA nous permet de calculer un écart sur prix (E/P) et un écart sur volume (E/V).

$$E/P = (PR - PP) * QR$$

$$E/Q = (QR - QP) * PP$$

- Le calcul de l'écart sur prix nous fournit les données suivantes :

Tableau n° 04 : Tableau récapitulatif de l'écart sur prix des trois produits pour l'année 2018.

Produit	Pr	Pb	Qr	E/P	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	74,704033	74,5554091	657766	97759,8077	Favorable
Huile conditionnée	123,950583	125,388467	369187	-530847,801	Défavorable
Margarine	153,980116	156,131665	20670	-44472,5174	Défavorable
Total				-477560,511	Défavorable

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur prix ; favorable pour le produit « sucre conditionné » d'une valeur de **97 759,8077 KDA**, et cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des coûts prévisionnels du produit, et deux écarts défavorables pour les produits « huile conditionné » et « margarine » des valeurs respectives de **-530847,801 KDA** et **-44472,5174 KDA**, et cela est dû principalement à l'insatisfaction des clients et la mauvaise estimation des coûts prévisionnels (c'est-à-dire, les couts sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait) durant l'exercice 2018.

- Le calcul de l'écart sur volume nous fournit les données suivantes :

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau n° 05 : Tableau récapitulatif de l'écart sur volume des trois produits pour l'année 2018.

Produit	Qr	Qb	Pb	E/V	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	657766	629500	74,5554091	2107383,19	Favorable
Huile conditionnée	369187	352800	125,388467	2054740,8	Favorable
Margarine	20670	27494	156,131665	-1065442,48	Défavorable
Total				3096681,51	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur volume favorables pour les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionnée » respectivement de **2107383,19 KDA** et **2 054 740,801 KDA**, et cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des quantités à vendre, et elle a enregistré un écart défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-1065442,48 KDA** et cela est dû à l'insatisfaction des clients et la mauvaise estimation des quantités à vendre (c'est-à-dire, les quantités réellement vendues sont moins élevés que ce que le budget estimait qu'il serait) durant l'exercice 2018.

L'écart sur volume peut être décomposé en deux sous écarts : un écart sur composition des ventes (E/CV) et un écart de volume global (E/VG).

$E/CV = (PMP - PMB) * Qr \text{ totales.}$

Sachant que : **$PMP = \sum (Qr * Pb) / \sum Qr = \sum (CAp / Qr).$**

Et : **$PMB = \sum (Qb * Pb) / \sum Qb = \sum (CAb / Qb).$**

Nous allons d'abord calculer le CA préétabli : **$CAp = \sum (Qr * Pb).$**

Tableau n° 06 : Tableau représentant le CA préétabli pour l'année 2018.

Produits	Qr	Pb	CA préétabli
Sucre conditionné	657766	74,55540905	49040013,19
Huile conditionné	369187	125,3884666	46291791,8
Margarine	20670	156,1316651	3227241,517
Total	1047623	94,07873492	98559046,51

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Après avoir calculer le CAp, nous allons procéder au calcul de : PMP et PMB

$PMP = 98\,559\,046,51 / 1\,047\,623 = 94,0787349$

$PMB = 95\,462\,365 / 1\,009\,794 = 94,5364748$

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau n°07 : Tableau représentatif de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2018.

PMP	PM B	Qr Totale	E/CV	Qualification
94,0787349	94,5364748	1047623	-479538,793	Défavorable

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Nous pouvons analyser la composition des ventes par produit, nous recherchons d'abord en pourcentage (%) de la composition (prévue) du portefeuille produit puis nous Adaptons ces % de la composition (prévue) aux quantités réelles et nous déterminons des écarts sur composition.

Tableau n°8 : la composition en % des quantités prévues pour l'année 2018.

Produit	Qb	% de la composition
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	629500	0,623394
Huile conditionnée	352800	0,349378
Margarine	27494	0,027227
Total	1009794	1

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Tableau 9 : Adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et détermination des écarts sur composition pour l'année 2018.

Produits	Qr	Qté si respect de la composition	E/Q	Pb	Ecart en KDA
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	657 766	653 082,39	4 683,61	74,555409	349188,49
Huile conditionnée	369 187	366 016,63	3 170,37	125,38847	397528,14
Margarine	20 670	28 523,98	-7 853,98	156,13167	-1226255,42
Total	1 047 623	1 047 623,00	0		-479538,793

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Nous constatons que la composition des ventes a été orienté de façon plus forte que prévue vers des produits dont le prix est moins élevé « **Sucre conditionné** » et « **Huile conditionnée** » par contre le produit « **margarine** » dont le prix est plus élevé est moins vendu que prévu d'où l'écart sur composition est défavorable de **479538,793 KDA**.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

$$E/VG = (\sum Q_r - \sum Q_b) * PMB.$$

Tableau n°10 : Tableau représentatif de l'écart sur volume global pour l'année 2018.

Qr Totale	Qb Totale	PMB	E/VG	Qualification
1047623	1009794	94,5364748	3576220,3	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

❖ Ecart sur marge

La SPA Cevital réalise une marge bénéficiaire différente pour ces produits. Pour les produits choisis, nous avons un taux de marge de 10 % pour le « sucre conditionné » et 8 % pour les deux autres produits et ils sont fixes pour les deux années.

Ecart sur marge = marge réelle - marge prévisionnelle

Marge réelle = CA réel * marge bénéficiaire

Marge prévisionnelle = CA prévisionnel * marge bénéficiaire

Tableau n°11 : Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2018.

Produits	CAr	Tx M	MR	CAp	Tx M	MB	E/M	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	49137773	0,1	4913777,3	46932630	0,1	4693263	220514,3	Favorable
Huile conditionnée	45760944	0,08	3660875,52	44237051	0,08	3538964,08	121911,44	Favorable
Margarine	3182769	0,08	254621,52	4292684	0,08	343414,72	-88793,2	Défavorable
Total							253632,54	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Analyse des écarts

L'entreprise a réalisé deux écarts sur marge favorables pour les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionnée » des valeurs respectives de **220 514,3 KDA** et de **121 911,64 KDA**, et cela est dû à la bonne estimation des quantités à vendre, ainsi qu'à la satisfaction des clients, et cela signifie que l'entreprise a bien atteint ses objectifs envisagés en termes de vente car elle a vendu plus que prévu.

Et elle a réalisé un écart sur marge défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-88 793,2 KDA**, et cela est dû à la mauvaise estimation des marges prévisionnelles et des quantités à vendre (manque d'étude avant-projet), ainsi qu'à l'insatisfaction des clients, et cela signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs envisagés ni en termes de marge car elle est inférieure à celle prévue d'où l'écart sur marge unitaire est négatif et ni en termes de quantité à vendre car elle a vendu moins que prévu d'où l'écart sur quantité est négatif (tableau 12 et 13).

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

➤ **Décomposition de l'écart sur marge** en écart sur marge unitaire et écart sur quantité

$$E/Mu = (Mr_u - Mpu) Q_r$$

$$E/Q = (Q_r - Q_p) * Mpu$$

- Le calcul de l'écart sur marge unitaire nous fournit les données suivantes :

Tableau n°12 : Tableau représentatif de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2018.

Produits	PUR	Tx M	MUR	PUB	Tx M	MUB	Qr	E/Mu	Qualif
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	74,704033	0,1	7,4704033	74,5554091	0,1	7,45554091	657766	9775,98077	Fav
Huile conditionnée	123,950583	0,08	9,91604666	125,388467	0,08	10,0310773	369187	-42467,8241	Déf
Margarine	153,980116	0,08	12,3184093	156,131665	0,08	12,4905332	20670	-3557,80139	Déf
Total								-36249,6447	Déf

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

- Le calcul de l'écart sur quantité nous fournit les données suivantes :

Tableau n°13 : Tableau représentant l'écart sur quantité pour l'année 2018.

Produits	Qr	Qb	MUB	E/Q	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	657766	629500	7,4555409	210738,32	Favorable
Huile conditionnée	369187	352800	10,031077	164379,26	Favorable
Margarine	20670	27494	12,490533	-85235,399	Défavorable
Total				289882,19	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

❖ Ecart sur résultat

Il s'agit d'une comparaison entre le résultat effectivement réalisé et le résultat prévu des trois produits de la SPA CEVITAL.

Tableau N°14 : Calcul du résultat réel pour les trois produits pour l'année 2018.

	Sucre conditionné (50kg et big bag)	Huile conditionné	Margarine
CA	49 137 773	45 760 944	3 182 769
Cout de revient	44 223 995,70	42 100 068,48	2 928 147,48
Résultat réel	4 913 777,30	3 660 875,52	254 621,52

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Résultat réel = CA réel - coût de revient réel.

Sachant que : **CA** = cout de revient + marge bénéficiaire

→ **cout de revient** = CA - marge bénéficiaire.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau N°15 : Calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits pour l'année 2018.

	Sucre conditionné (50kg et big bag)	Huile conditionné	Margarine
CA	46 932 630	44 237 051	4 292 689
Cout de revient	42 239 367	40 698 086,92	3 949 269,28
Résultat prévisionnel	4 693 263	3 538 964,08	343 414,72

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

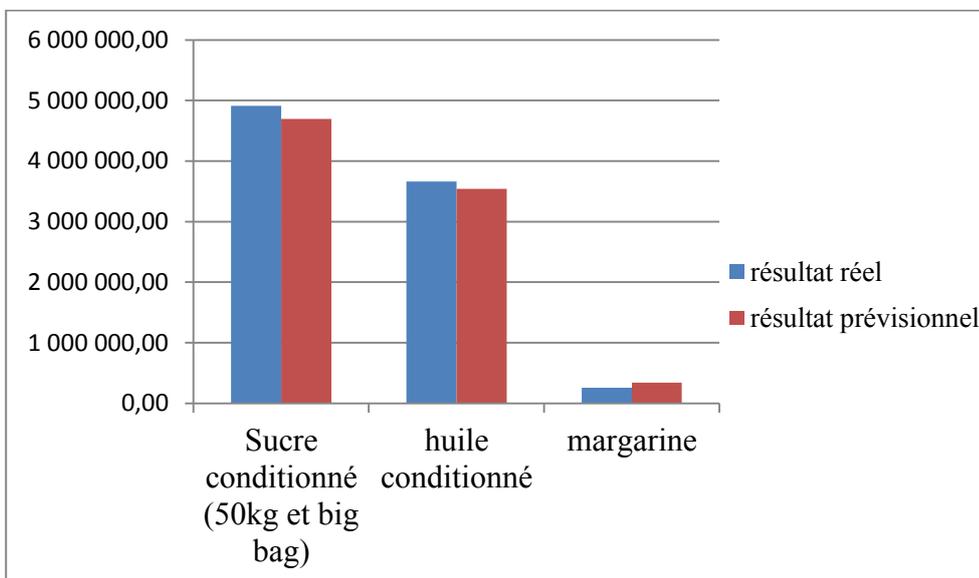
Tableau n°16 : Tableau comparatif entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2018.

Produits	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Ecart
Sucre conditionné (50kg et big bag)	4 913 777,30	4 693 263	220 514,30
Huile conditionné	3 660 875,52	3 538 964,08	121 911,64
Margarine	254 621,52	343 414,72	-88 793,20

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Nous allons traduire le tableau ci-dessus en graphe.

Figure n°16 : histogramme représentant les réalisations et les prévisions du résultat.



Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé un écart sur résultat défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-88 793,20KDA**, ce qui influence négativement sur son activité.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Alors que les produits « sucre conditionné » et « huile conditionnés » ont réalisé des écarts sur résultat favorables de valeurs de **220 514,30KDA** et **121 911,64KDA** respectivement, cela signifie qu'elle a atteint son objectif.

2.2. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2019

Comparaison des réalisations aux prévisions pour l'année 2019 au sein de CEVITAL et la détermination des différents écarts sur ventes.

❖ Ecart sur CA

Il s'agit d'une comparaison entre le CA réel et le CA prévisionnel de trois produits.

Tableau n°17 : Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2019 (unité : KDA).

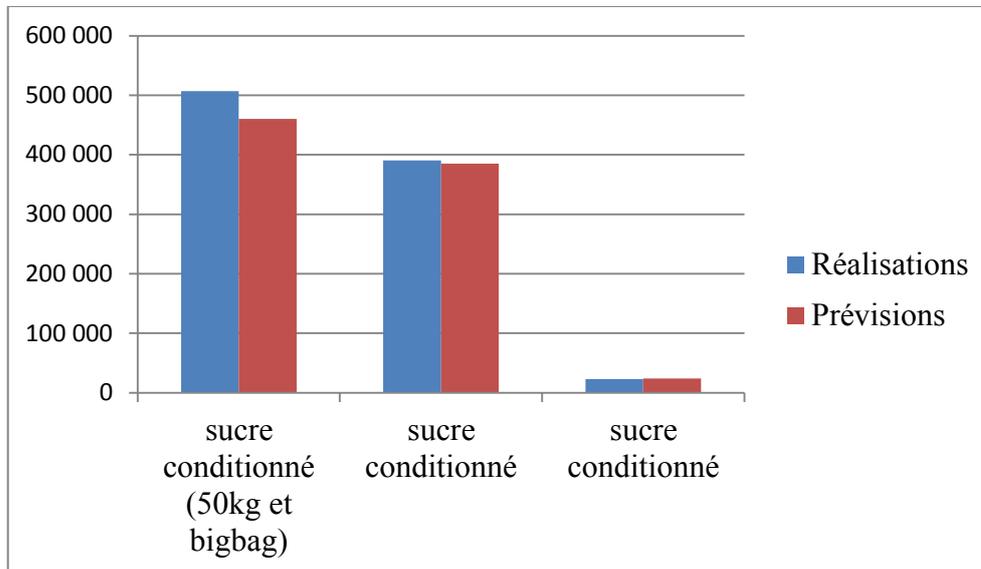
Produits	Réalizations			Prévisions			Ecart global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
Sucre conditionné (50 kg et bigbag)	506 699	71,9915611	36 478 052	460 331	75,0933763	34 567 809	1 910 243
Huile conditionnée	390 592	123,884783	48 388 405	385 000	124,127603	47 789 127	599 278
Margarine	22 901	151,582769	3 471 397	23 750	154,7376	3 675 018	-203 621
Total	920 192	95,9993719	88 337 854	869 081	98,9918707	86 031 954	2 305 900

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

La traduction du tableau ci-dessus en deux graphes le premier représente les réalisations et les prévisions du CA en quantités, et le deuxième en valeurs.

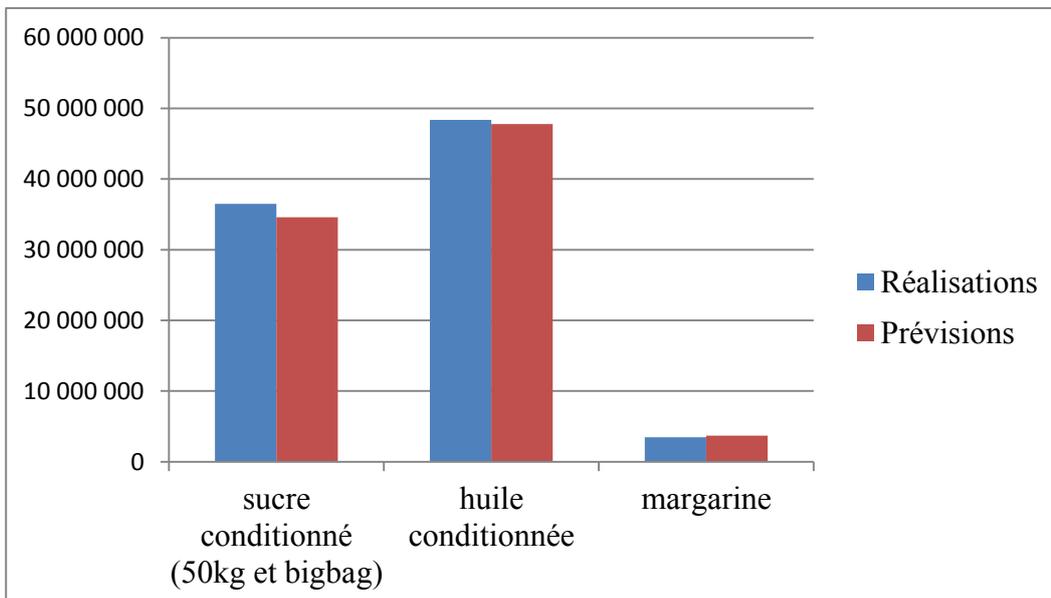
Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Figure n°17 : Histogramme représentant les réalisations et les du CA en quantité pour l'année 2019.



Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de CEVITAL.

Figure n°18 : Histogramme représentant les réalisations et les du CA en valeur.



Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Interprétation :

Selon le tableau et les figures ci-dessus, nous constatons que le produit « margarine » a enregistré un écart **défavorable** d'une valeur de **-203 621KDA**, car les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Alors que les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionnée » ont réalisé des écarts favorables des valeurs de **1 910 243KDA** et **599 278KDA** respectivement, car les réalisations sont supérieures aux prévisions.

Pour mieux comprendre les causes des différents écarts constatés, il est nécessaire de décomposer l'écart sur CA en écart sur prix et écart sur volume.

➤ Décomposition de l'écart sur CA :

Nous allons présenter dans les tableaux ci-dessous la décomposition de l'E/CA en deux sous écarts : E/P et E/V.

- Le calcul de l'écart sur prix nous fournit les données suivantes :

Tableau n° 18 : Tableau récapitulatif de l'écart sur prix des trois produits pour l'année 2019.

PRODUIT	Pr	Pb	Qr	E/P	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	71,991561	75,093376	506699	-1571687	Défavorable
Huile conditionnée	123,88478	124,1276	390592	-94843,39	Défavorable
Margarine	151,58277	154,7376	22901	-72248,78	Défavorable
Total				-1738779	Défavorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur prix ; défavorables pour les trois produits « sucre conditionné », « huile conditionné » et « margarine » des valeurs respectives de **-1571686,67 KDA**, **-94843,39 KDA** et de **-72248,7776 KDA**, et cela est dû principalement à l'insatisfaction des clients, ainsi qu'à la mauvaise estimation des coûts prévisionnels (c'est-à-dire, les coûts sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait) du produit, durant l'exercice 2019.

- Le calcul de l'écart sur volume nous fournit les données suivantes :

Tableau n° 19 : Tableau récapitulatif de l'écart sur volume des trois produits pour l'année 2019.

Produits	Qr	Qb	Pb	E/V	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	506 699	460 331	75,0933763	3481929,672	Favorable
Huile conditionnée	390 592	385 000	124,1276026	694121,5537	Favorable
Margarine	22 901	23 750	154,7376	-131372,2224	Défavorable
Total				4044679,004	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des éléments interne de Cevital.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur volume favorables pour les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionné » des valeurs respectives de **3481929,672 KDA** et **694121,5537 KDA**, et cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des quantités à vendre, et elle a enregistré un écart défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-131372,2224 KDA** et cela est dû à l'insatisfaction des clients et la mauvaise estimation des quantités à vendre (c'est-à-dire, les quantités vendues sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait) durant l'exercice 2019.

L'écart sur volume peut être décomposé en deux sous écarts un écart sur composition des ventes (E/CV) et un écart de volume global (E/VG).

$$E/CV = (PMP - PMB) * Qr \text{ totales.}$$

$$\text{Sachant que : } PMP = \frac{\sum (Qr * Pb)}{\sum Qr} = \sum (CAp / Qr).$$

$$\text{Et : } PMB = \frac{\sum (Qb * Pb)}{Qb} = \sum CAb / Qb.$$

Nous allons d'abord calculer le CA préétabli : $CAp = \sum Qr * Pb$.

Tableau n° 20 : Tableau représentant le CA préétabli pour l'année 2019.

Produits	Qr	Pb	CA préétabli
Sucre conditionné	506699	75,09337629	38049738,67
Huile conditionné	390592	124,1276026	48483248,55
Margarine	22901	154,7376	3543645,778
Total	920192	97,8889547	90076633

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Après avoir calculer le CAp, nous allons procéder au calcul de : PMP et PMB

$$PMP = 90076633 / 920192 = \mathbf{97,8889547}$$

$$PMB = 86\,031\,954 / 869\,081 = \mathbf{98,9918707}$$

Tableau n°21 : Tableau représentatif de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2019.

PMP	PMB	Qr totale	E/CV	Qualification
97,888955	98,991871	920 192	-1014894,48	Défavorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Nous pouvons analyser la composition des ventes par produit, nous recherchons d'abord en pourcentage (%) de la composition (prévue) du portefeuille produit puis nous Adaptons ces % de la composition (prévue) aux quantités réelles et nous déterminons des écarts sur composition.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau n°22 : la composition en % des quantités prévues pour l'année 2019.

Produits	Qb	% de la composition
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	460331	0,5296756
Huile conditionnée	385000	0,442996683
Margarine	23750	0,027327717
Total	869081	1

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Tableau n° 23 : Adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et détermination des écarts sur composition pour l'année 2019.

Produits	Qr	Qté si respect de la composition	E/Q	Pb	Ecart en KDA
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	506 699	487403,2496	19 296	75,0933763	1448983,05
Huile conditionnée	390 592	407642,0034	-17 050	124,127603	-2116376,05
Margarine	22 901	25146,74697	-2 246	154,7376	-347501,496
Total	920 192	920192	0		-1014894,5

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Nous constatons que la composition des ventes a été orienté de façon plus forte que prévue vers un produit dont le prix est moins élevé « **Sucre conditionné** » par contre les produits « **margarine** » et « **Huile conditionnée** » dont les prix sont plus élevés est moins vendus que prévu d'où l'écart sur composition est défavorable de **1014894,5 KDA**.

Tableau n°24 : Tableau représentatif de l'écart sur volume global pour l'année 2019.

$$E/VG = (\sum Qr - \sum Qb) * PMB.$$

Qr totale	Qb totale	PMB	E/VG	Qualification
920 192	869 081	98,991871	5059573,519	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

❖ Ecart sur marge

Pour l'année 2019, Cevital a gardé les mêmes marges bénéficiaires que celles de 2018 pour les produits étudiés.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau n°25 : Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2019.

Produits	CAR	Tx M	MR	CAP	Tx M	MB	E/M	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	36478052	0,1	3647805,2	34567809	0,1	3456780,9	191024,3	Favorable
Huile conditionnée	48388405	0,08	3871072,4	47789127	0,08	3823130,16	47942,24	Favorable
Margarine	3471397	0,08	277711,76	3675018	0,08	294001,44	-16289,68	Défavorable
Total							222676,86	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Analyse des écarts

L'entreprise a réalisé deux écarts sur marge favorables pour les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionnée » des valeurs respectives de **191024,3 KDA** et de **47942,24 KDA**, et cela est dû à la bonne estimation des quantités à vendre, ainsi qu'à la satisfaction des clients, et cela signifie que l'entreprise a bien atteint ses objectifs envisagés en termes de vente car elle a vendu plus que prévu.

Et elle a réalisé un écart sur marge défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-16289,68 KDA**, et cela est dû à la mauvaise estimation des marges prévisionnelles et à la mauvaise estimation des quantités à vendre (manque d'étude avant-projet), ainsi qu'à l'insatisfaction des clients, et cela signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs envisagés ni en termes de marge car elle est inférieure à celle prévue d'où l'écart sur marge unitaire négatif et ni en termes de quantité à vendre car elle a vendu moins que prévu d'où l'écart sur quantité négatif (tableau 26 et 27).

➤ Décomposition de l'écart sur marge En écart sur quantité et écart sur marge unitaire

$$E/Mu = (Mr_u - Mpu) Q_r$$

$$E/Q = (Q_r - Q_p) * Mpu$$

- Le calcul de l'écart sur marge unitaire nous fournit les données suivantes :

Tableau n°26 : Tableau représentatif de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2019.

Produits	PUR	Tx M	MUR	PUB	Tx M	MUB	Qr	E/Mu	Qualif
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	71,9915611	0,1	7,19915611	75,09337629	0,1	7,50933763	506699	-157168,667	Déf
Huile conditionnée	123,884783	0,08	9,91078261	124,1276026	0,08	9,93020820	390592	-7587,48004	Déf
Margarine	151,582769	0,08	12,1266215	154,7376	0,08	12,379008	22901	-5779,90221	Déf
Total								-170536,0492	Déf

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

- Le calcul de l'écart sur quantité nous fournit les données suivantes :

Tableau n°27 : Tableau représentant l'écart sur quantité pour l'année 2019.

Produits	Qr	Qb	MUB	E/Q	Qualification
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	506699	460331	7,50933763	348192,967	Favorable
Huile conditionnée	390592	385000	9,93020820	55529,72425	Favorable
Margarine	22901	23750	12,379008	-10509,7778	Défavorable
Total				393212,91345	Favorable

Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de « CEVITAL ».

❖ Ecart sur résultat

Calcul et analyse de l'écart sur résultat pour les trois produits (sucre conditionné, huile conditionnée, margarine).

Tableau n°28 : calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2019.

	Sucre conditionné (50 Kg et big bag)	Huile conditionné	Margarine
CA	36 478 052	48 388 405	3 471 397
Cout de revient	32 830 246.2	44 517 332.6	3 193 685.24
Résultat réel	3 647 805.8	3 871 072.4	277 711,76

Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de CEVITAL.

1. Sucre conditionné

Cout de revient = $36\,478\,052 - (36\,478\,052 \times 10\%) = 32\,830\,246.2$

2. Huile conditionnée

Cout de revient = $48\,388\,405 - (48\,388\,405 \times 8\%) = 44\,517\,332.6$

3. Margarine

Cout de revient = $3\,471\,397 - (3\,471\,397 \times 8\%) = 3\,193\,685.24$

Tableau n°29 : calcul du résultat prévisionnel pour chaque produit pour l'année 2019.

	Sucre conditionné (50 Kg et big bag)	Huile conditionné	Margarine
CA	34 567 809	47 789 127	3 675 018
Cout de revient	31 111 028,1	43 965 996,84	3 381 016,56
Résultat prévisionnel	3 456 780,9	3 823 130,16	294 001,44

Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de CEVITAL.

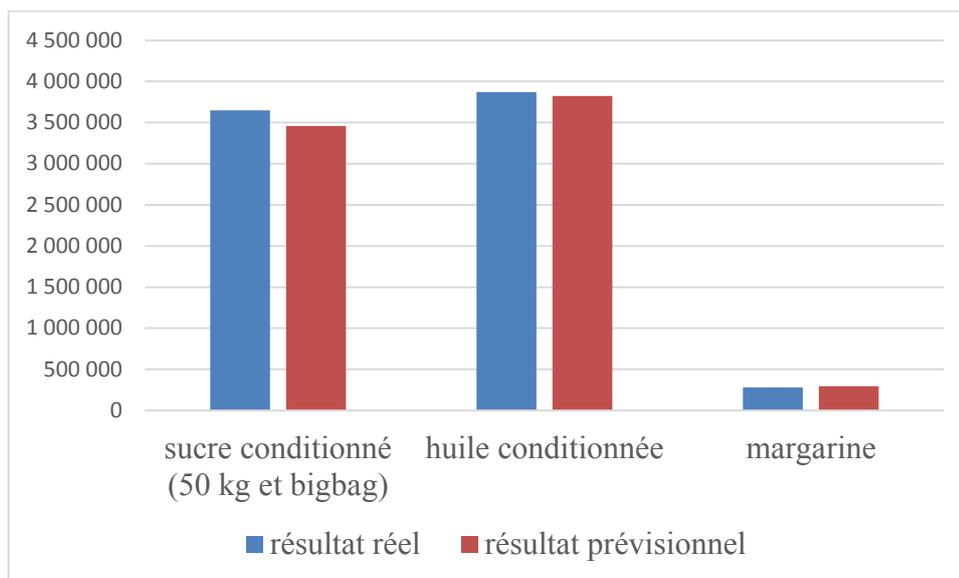
Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Tableau n°30 : comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel pour l'année 2019.

	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Écart
Sucre conditionné	3 647 805	3 456 781	191 024
Huile conditionnée	3 871 072	3 823 130,16	47 942
Margarine	277 712	294 001	-16 290

Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de CEVITAL.

Figure n°19 : comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel des trois produits.



Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de CEVITAL.

Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé un écart sur résultat défavorable pour le produit « margarine » d'une valeur de **-16 290 KDA**, ce qui peut influencer négativement son activité.

Alors que les produits « sucre conditionné » et « huile conditionnés » ont réalisé des écarts sur résultat favorables des valeurs de **191 024 KDA** et **47 942 KDA** respectivement, cela signifie qu'elle a atteint son objectif.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

2.3. Etude de la variation des résultats de CEVITAL entre les deux années 2018 et 2019 des trois produits.

Nous allons étudier la variation du résultat réel des produits (sucre conditionné (50kg et bigbag), huile conditionnée et margarine) entre les deux années 2018 et 2019, ainsi que la détermination du taux de cette variation.

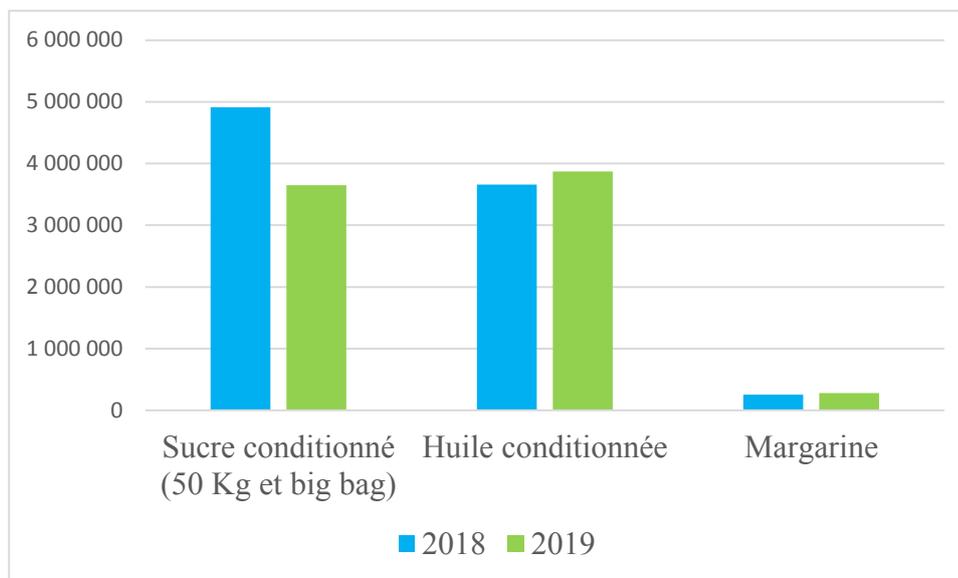
Tableau n° 31 : Evolution des résultats réalisés des deux années 2018 et 2019.

	2018	2019	Taux de variation en %
Sucre conditionné (50 Kg et big bag)	4 913 777	3 647 805	-25,76372513
Huile conditionnée	3 660 875	3 871 072	5,741714754
Margarine	254 621	277 712	9,068772804

Source : élaboré par nous même à partir des éléments internes de CEVITAL.

Traduction du tableau ci-dessus en histogramme

Figure n°20 : histogramme représentant l'évolution du résultat réel de 2018 et 2019.



Source : élaboré par nous même à partir des éléments internes de CEVITAL.

Interprétation

Nous constatons que les deux produits « huile conditionnée » et « margarine » ont enregistré une augmentation du résultat réel durant l'exercice 2019 par rapport à l'exercice 2018, contrairement au produit « sucre conditionné » qui a enregistré une diminution du résultat réel en 2019 par rapport à 2018. Et cela est dû à la variation des prix des matières sur la bourse internationale, ainsi le cours de change.

Chapitre III : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître l'importance de l'application de l'outil du contrôle de gestion : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL.

En premier lieu nous avons effectué un contrôle budgétaire des ventes en calculant les différents écarts et en comparant les réalisations aux prévisions des deux exercices 2018 et 2019. L'intérêt principal de ces calculs est d'accomplir une analyse de budget plus fiable.

En second lieu, la comparaison entre les résultats réels et prévisionnels nous a permis de tirer la conclusion suivante : les deux produits « sucre conditionné » et « huile conditionné » ont réalisé des écarts positifs, contrairement à la « margarine » qui a réalisé un écart négatif. Lors de la réalisation d'un écart défavorable CEVITAL SPA effectue une révision de ses prévisions budget vente et achat comme action corrective.

En dernier lieu, nous avons étudié l'évolution du résultat des trois produits pour les deux années traitées.

L'entreprise réalise deux types d'écarts ; favorable et défavorable, ce dernier signifie qu'elle n'est pas performante et pour éviter cela et améliorer sa performance, il est indispensable d'augmenter la rentabilité de la production, d'acheter à moindres cout, et de parvenir à une relation client de qualité et veiller donc à travailler sur quatre axes : *la communication* ; une excellente relation client ne peut être observée que lorsque la communication interne est bonne, *la qualité de service* ; 82% des clients quittent leur prestataire à cause d'une relation client qu'il juge mauvaise et non à cause du prix, du produit ou des concurrents, *l'efficacité technique* ; élément essentiel à la fidélisation du client, elle est indispensable au vu des avancées technologiques et nouveaux usages avérés des consommateurs, *l'offre et l'innovation* ; une entreprise doit savoir faire évoluer ses offres et services pour conserver sa clientèle qui est toujours à la recherche de nouveauté, de mise à jour et d'avantage fidélité.

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance d'une organisation. Les décisions de contrôle de gestion sont prises dans le cadre des directives de la planification stratégiques. Le processus de contrôle de gestion est systématique et consiste en un certain nombre de sous-processus, qui s'enchainent dans une séquence prescrite : la programmation, la préparation des budgets, leur réalisations et l'évaluation des performances. Ce qui résume la démarche de la gestion budgétaire.

En effet, la gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période. De ce fait, une meilleure connaissance des atouts et faiblesses est plus envisageable pour l'entreprise.

Il est utile de rappeler notre objectif principal qui consiste à comprendre l'importance de la fonction contrôle de gestion et l'application de la méthode de la gestion budgétaire au sein de CEVITAL SPA.

Et afin de bien mener notre travail nous avons effectué une étude portant sur le contrôle budgétaire des ventes en calculant et analysant les différents écarts, après avoir exploité des informations et des données fournies par la direction finance et comptabilité de CEVITAL de deux années successives 2018 et 2019.

Cela, nous a permet d'aboutir aux conclusions suivantes :

- CEVITAL a réalisé deux types d'écarts : favorable ce qui signifie que l'entreprise a atteint ses objectifs fixés à priori et défavorable pour lesquels l'entreprise doit chercher les causes et apporter des actions correctives afin d'améliorer sa performance.
- En comparant les résultats réalisés par les trois produits pendant les deux années 2018 et 2019, nous constatons une diminution du résultat du produit sucre conditionné, et une augmentation du résultat des deux produits huile conditionnée et margarine.
- Cela nous a permis de faire un lien entre les écarts calculés sur résultat et l'évolution de ce dernier.
 - Pour le sucre conditionné, malgré qu'il a dégagé un écart favorable sur résultat pour les deux années ; mais nous remarquons que ce produit a connu une baisse en 2019 par rapport à 2018 vu la diminution des quantités vendues et la baisse du prix de vente.
 - Par contre l'écart sur résultat défavorable réalisé par le produit margarine n'a pas influencé négativement l'évolution de son résultat (une augmentation du résultat en 2019 par rapport à 2018).

Conclusion générale

Nous pouvons dire que nos hypothèses sont confirmées, d'après l'étude faite et les résultats obtenus nous relevons que la gestion budgétaire est considérée comme outil d'aide à l'amélioration de la performance de la SPA CEVITAL, d'où son application par cette dernière.

Après avoir effectué notre travail de recherche, nous proposons des recommandations aux dirigeants de l'entreprise faisant l'objet de notre étude des éléments ci-après :

Nous pouvons recommander d'améliorer la circulation de l'information, pour une information fiable (vérifiée, validée et sincère).

Nous recommandons également aux responsables d'adopter d'autres nouvelles méthodes lors de calcul des prévisions car le marché n'est pas stable, ce qui peut impacter négativement l'activité de l'entreprise, d'ailleurs pour la plupart des écarts défavorables, la cause principale était une mauvaise prévision des données.

Nous les conseillons de revoir leur politique de prix en prenant en considération la politique de prix agressive des concurrents et l'apparition de nouveaux produits concurrents car les prix des produits peuvent être une source des écarts défavorables, ainsi de renforcer les politiques commerciales notamment la publicité des produits beaucoup plus pour le produit margarine qui a enregistré des écarts défavorables et pour le produit sucre conditionné qui a connu une baisse au cours de l'année 2019.

Nous ne pouvons terminer ce travail sans soulever de diverses limites rencontrées dans le cadre de notre étude. Notre thème intitulé « La gestion budgétaire outil de contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la performance : Cas SPA Cevital » est loin d'être exhaustif ainsi le domaine du contrôle de gestion est très vaste et complexe et nécessite l'accès aux différentes informations qui concernent l'entreprise étudiée. Nous n'avons pas pu réaliser les ambitions souhaitées et cela est dû principalement à :

La durée du stage que nous jugeons insuffisante ce qui a alourdi l'aboutissement de notre étude ;

L'insuffisance des informations sous prétexte de la confidentialité des documents ;

L'accès difficile à l'entreprise pour motif Covid 19 durant la période de notre stage.

Références bibliographiques

Ouvrages

- MARION, A. ASQUIN, CH. EVERAERE, D. VINOT, M. WISSLER, « *diagnostique de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes* », DUNOD, Paris, 2012.
- B. DORIATH, « *contrôle de gestion en 20 fiches* », DUNOD, 5^{ème} édition, paris, 2008.
- B. GRANDGUILLOT, F. GRANGUILLOT, « *l'essentiel de la comptabilité de gestion* », édition : lextenso, France, 2015.
- C.ALAZARD, S. SEPARI, « *Contrôle de gestion : MANUEL ET APPLICATION* », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2018.
- C.ALAZARD, S. SEPARI, « *DCG11 Contrôle de gestion : Manuel et application* », DUNOD, 2^{ème} édition, paris, 2010.
- C.ALAZARD, S. SEPARI, « *DECF7 Contrôle de gestion : Manuel et application* », DUNOD, 6^{ème} édition, paris, 2004.
- C.E. GODARD, S. GODARD, « *le petit contrôle de gestion* », DUNOD, Paris, 2013.
- Ch. GOUJET, Christian.RAULET, Christiane.RAULET, « *comptabilité de gestion* », DUNOD, paris, 2007.
- GAUTIER, A. PEZET, « *contrôle de gestion* », DAREIOS, PEARSON Education, France, 2006.
- GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M.H. DELMOND, P.L. BESCOS, « *contrôle de gestion et pilotage de la performance* », Gualino éditeur, 2^{ème} édition, Paris, 2004.
- LONING, V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX, E. CHIAPELLO, D. MICHEL, A. SOLE, « *contrôle de gestion* », DUNOD, paris, 2008.
- I.Kerviller, I. Kerviller, « *le contrôle de gestion : à la portée de tous* », economica, paris, 2000.
- J. LOCHARD, « *la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, France, 1998.
- M-N. Désiré-Luciani, D'Hirsch, N. Kacher, M. Polossat, « *Le grand livre du contrôle de gestion* », groupe eyrolle, Paris, 2013.
- S. SEPARI, G. SOLLE, L. LECOEUR, « *DSCG3 Management et contrôle de gestion : l'essentiel en fiches* », DUNOD, Paris, 2014.

Mémoires

- BESSAL Zakaria, BERKAN. Asma, « *le contrôle de gestion : le tableau de bord comme outil d'aide à la prise de décision* », mémoire fin de cycle, université de Bejaia, 2020.
- F. BOUGHELOUS, S. SAADI, « *l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise : cas de CEVITAL* », mémoire de fin de cycle, université de Bejaia, 2017.
- Y. ATMANI, A. SAHEL, « *le contrôle de gestion comme outil d'aide à la prise de décision* », mémoire fin de cycle, université de Bejaia, 2021.

Reuves

- Harold. KOONTZ, « Management control: A suggested Formulation of Principles, California Management Review, 1959.

Sites internet :

- <http://www.apprendreéconomie-igb.com>
- <http://www.entreprendre.fr>
- <http://www.fr.scribd.com>
- <http://www.petite-entreprise.net>

ANNEXES

Cevital Agro-Industrie
Bejaia

Tableau de bord
Agro-Industrie2018



A/ Commercial :

a.1/ Ventes (en volumes) **Sit définitive**

Désignation	Réalizations		Prévisions	Réal. Objectif (%)
	Cumul 18	Cumul 17		
Ventes locales				
Sucre conditionné (50kg et bigbag)	657 766	662 580	629 500	104,49
34 862		-	-	-
Sucre Importé	70 884	56 318	103 000	68,82
Sucre liquide	-	1 501		
Sucre conditionné en morceau 1kg	285 445	138 695	240 000	118,94
Sucre conditionné 1kg	9 914	3 145	2 500	396,54
Sucre conditionné 5kg	369 187	337 861	352 800	104,64
Huile conditionnée	6 793	7 980	7 200	94,35
Huile Vrac	20 670	19 222	27 494	75,18
Margarine	7 949	5 265	8 502	93,5
Graisse	13 710	11 344	15 004	91,37
Smen	795	1 435		
Beurre	233 368	181 373	224 500	103,95
Eau Minérale	1 092	1 961	5 500	19,85
Boissons Gazeuse	32 489	14 503	23 220	139,92
Jus et Eaux fruité	-3	202		
Produits Pâteux	255 972	97 632	325 000	78,76
Céréales				
Ventes Export	304 749	327 164	600 000	50,79
Sucre conditionné (50kg et big bag)	54			
21 824		14 450		
Skor	4 096	2 921		
Mélasse	5 591	4 849	35 000	10,26
Huile acide	-			
Huile Conditionnée	8	8		
Huile en vrac				
Smen et Margarine				



a.2/ CA (en KDA) **Sit définitive**

Désignation	Réalizations		Prévisions	Réal. Objectif (%)
	Cumul 18	Cumul 17		
Ventes local	142 658 403	114 262 328	134 808 204	105,82 %
Sucre conditionné (50kg et big bag)	49 137 773	46 814 863	46 932 630	104,7%
Sucre Importé	2 551 667			
Sucre liquide	5 208 491	3 927 918	5 262 126	98,98%
Sucre en morceau 1kg	-	113 303	-	-
Sucre conditionné 1kg	22 075 738	10 241 074	18 480 000	119,46%
Sucre conditionné 5kg	736 477	230 474	191 250	385,09%
				103,44 %
Huile conditionnées	45 760 944	41 925 265	44 237 051	%
Huile Vrac	562 855	718 328	781 920	71,98%
Margarine	3 182 769	2 918 952	4 292 684	74,14%
Graisse	914 964	715 079	1 039 163	88,05%
Smen	2 498 120	2 090 257	2 799 636	89,23%
Beurre	430 350	632 268	-	-
Eau Minérale	2 640 466	1 934 816	2 443 470	108,06%
Boissons Gazeuse	20 362	42 479	171 232	11,89
Jus et Eaux fruité	1 226 653	483 300	858 909	142,82%
Produits Pâteux	-284	19 023	-	-
Céréales	7 838 670	2 858 918	9 371 050	83,65%
Autres (Prestation, remise et mélasse)	-2 127 614	-1 403 990	-2 052 917	103,64%
Ventes Export	16 764 591	19 838 907	39 240 000	42,72
Sucre conditionné (50kg et big bag)	15 375 237	18 375 029	35 040 000	43,88
Skor	3 205	-	-	-
Mélasse	249 108	156 462	-	-
Huile acide	199 001	164 488	-	-
Huile Conditionnée	447 593	541 744	4 200 000	10,66
Huile en vrac	-	-	-	-
Autres (Fret sur Export)	488 952	599 689	-	-
Smen et Margarine	1 495	1 495	-	-
Total CA	159 421 497	134 101 235	174 048 204	91,60



**Cevital Agro-Industrie
Béjaia**

Tableau de bord Agro-Industrie2019

B/ Commercial :

**b.1/ Ventes (en volumes) Sit
définitive**

Désignation	Réalizations		Prévisions	Réal. Objectif (%)
	Cumul 19	Cumul 18		
Ventes local				
Sucre conditionné (50 kg et big bag)	506 699	657 766	460 331	110,07
Sucre Importé	99 130	34 862	110 000	90,12
Sucre liquide	129 182	105 481	134 328	96,17
Sucre conditionné 1kg	369 247	285 311	371 183	99,48
Sucre conditionné 5kg	18 680	9 872	18 486	101,05
Huile conditionnées	390 592	368 729	385 000	101,45
Huile Vrac	15 185	6 620	10 000	151,85
Margarine	22 901	20 579	23 750	96,42
Graisse	7 319	7 949	8 850	82,70
Smen	13 114	13 677	19 400	67,60
Beurre	1 406	794	-	
Eau Minérale	243 341	233 368	265 000	91,83
Boissons Gazeuse	804	1 092	35 000	2,30
Jus et Eaux fruité	46 446	32 489	82 054	56,60
Produits Pâteux	-	-	-	
Céréales	326 163	254 306	300 000	108,72
-	-	-	-	
Ventes Export	-	-	-	-
Sucre conditionné (50kg et big bag)	429 011	304 749	606 000	70,79
Sucre en vrac	36 000	-	-	
Skor	-	54	-	
Mélasse	16 093	21 824	36 000	44,70
Huile acide	3 950	4 096	5 200	75,96
Huile Conditionnée	682	3 432	7 200	9,47
Huile en vrac	-	-	-	
Smen et Margarine	-	8	-	
Jus et Eaux fruité	82	-	-	
-	-	-	-	



b.2/ CA (en KDA) **Sit définitive**

Désignation	Réalizations		Prévisions	Réal. Objectif (%)
	Cumul 19	Cumul 18		
Ventes local	148 359 578	142 658 403	149 276 267	99%
Sucre conditionné(50kg et big bag)	36 478 052	49 137 773	34 567 809	106%
Sucre Importé	6 894 936	2 551 667	8 272 500	83%
Sucre liquide	5 979 340	5 208 491	6 750 000	89%
Sucre conditionné 1kg	27 541 480	22 075 738	28 581 091	96%
Sucre conditionné 5kg	1 372 945	736 477	1 404 936	98%
Huile conditionnées	48 388 405	45 760 944	47 789 127	101%
Huile Vrac	1 167 331	562 855	1 128 100	103%
Margarine	3 471 397	3 182 769	3 675 018	94%
Graisse	749 098	914 964	1 002 263	75%
Smen	2 361 386	2 498 120	3 535 396	67%
Beurre	841 215	430 350		
Eau Minérale	2 817 677	2 640 466	3 708 143	76%
Boissons Gazeuse	12 340	20 362		
Jus et Eaux fruité	1 831 632	1 226 369	3 457 168	53%
Produits Pâteux	-			
Céréales	11 334 609	7 838 670	10 770 000	105%
Autres (Prestation, remise et mélasse)	- 2 882 266	- 2 127 614	- 5 365 282	54%
	-			
Ventes Export	21 809 634	16 761 600	33 424 032	65,25
Sucre conditionné (50kg et big bag)	19 187 694	15 375 237	30 393 952	63,13
Sucre en vrac	1 428 742			
Skor	-	3 205		
Mélasse	224 769	249 108	460 800	
Huile acide	184 527	199 001	291 200	
Huile Conditionnée	85 554	447 593	823 680	10,39
Huile en vrac	-			
Autres (Fret sur Export)	695 100	488 952	1 454 400	
Smen et Margarine	-	1 495		
Jus et Eaux fruité	3 248			
Total CA	170 169 212	159 420 002	182 700 299	93,14

Direction Générale

Direction Exploitations

Direction QHSE

Direction Ressources Humaines

Direction Finances & Comptabilité

Direction Marketing

Direction Commerciale

Direction Stratégie et Planification

Direction Système information

Direction Approvisionnement

Direction Recherche et Développement

Direction Energie & Utilité

Direction Opérations Portuaires

Direction Maintenance Centrale & Travaux Neufs

Pôle Sucre

Pôle Corps Gras

Pole Boissons

Direction Logistique

Direction sucre 3000T

Direction Raffinerie Huile

Direction Eau minéral « LaLaKhédidja »

Direction Transit

Direction sucre 2000T

Direction Margarinerie

Direction « Jus Cojek »

Direction sucre Liquide

Direction Conditionnement huile

Direction Plastique

Direction Conditionnement

Table des matières

Remerciements

Liste des abréviations

Liste des tableaux

liste des figures

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	04
Section 01 : Les concepts clés liés au contrôle de gestion.....	04
1.1.Evolution du contrôle de gestion.....	04
1.2.Définitions.....	05
1.3.Les concepts associés au contrôle de gestion.....	06
1.4.Les objectifs du contrôle de gestion.....	07
1.5.Les limites du contrôle de gestion.....	08
Section 02 : La place de la fonction contrôle de gestion et son organisation.....	09
2.1. Le processus du contrôle de gestion.....	09
2.2. Les principes du contrôle de gestion.....	10
2.3. Les enjeux du contrôle de gestion.....	11
2.4. Le rôle du contrôleur de gestion.....	12
2.5. La place et la position du contrôle de gestion.....	13
2.6. Le contrôle de gestion au service de la performance.....	15
2.6.1. Définitions.....	15
2.6.2. Logique d'élaboration de la performance (la mesure de la performance)	15
2.6.3. Pilotage de la performance et facteurs clés du succès.....	16
2.6.4. Les types de la performance.....	17
Chapitre 02 : Contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise.....	19
Section 01 : Les outils du contrôle de gestion.....	19
1.1. Définition des outils du contrôle de gestion.....	19
1.2. La comptabilité analytique.....	19
1.2.1. Définition de la comptabilité analytique.....	19
1.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	20
1.2.3. Les méthodes de calculs des couts.....	20

1.2.4. La mise en œuvre de la méthode.....	25
1.3.Les tableaux de bord.....	26
1.3.1. Présentations du tableau de bord.....	27
1.3.2. L'utilité du tableau de bord.....	27
1.3.3. Le choix des indicateurs.....	28
1.3.4. L'élaboration des tableaux de bord.....	29
1.3.5. Les objectifs du tableau de bord.....	29
Section 02 : La démarche de gestion budgétaire.....	30
2.1. Définition des principes de la gestion budgétaire.....	30
2.2. Les buts de la gestion budgétaire.....	30
2.3. Le processus de la gestion budgétaire.....	31
2.4. Les limites de la méthode.....	31
2.5. Les budgets.....	31
2.5.1. Définition du budget.....	32
2.5.2. Les différents budgets.....	32
2.5.3. La gestion budgétaire des ventes.....	34
2.5.4. Budget de production.....	36
2.5.5. Budget des approvisionnements.....	36
2.5.6. Budget des investissements.....	37
2.5.7. Budget de trésorerie.....	37
2.5.8. Les limites du budget.....	38
Chapitre 03 : L'apport de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance : cas de la SPA CEVITAL.....	39
Section 01 : Présentation et historique de l'organisme d'accueil	39
1.1.Historique et évolution de CEVITAL.....	39
1.2. Les unités de production de CEVITAL.....	40
1.3.Activités de CEVITAL.....	40
1.4.L'organisation générale des composantes et les missions des directions	42
1.4.1. Les différentes directions de la SPA CEVITAL.....	42
14.2. Présentation de la direction des finances et de la comptabilité.....	46
Section 02 : Le budget des ventes de la SPA CEVITAL.....	50
2.1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2018.....	50
2.2. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2019.....	58

2.3. Etude de la variation des résultats de CEVITAL entre les deux années 2018 et 2019 des trois produits66

Conclusion Générale68

Références bibliographiques

Annexes

Résumé

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance d'une entreprise. Cette maîtrise consiste en la mise en place d'un ensemble d'outils dont la gestion budgétaire qui est la plus utilisée et qui constitue l'objectif de notre travail en présentant son application au sein d'une entreprise. Pour cela, une étude de cas a été réalisée au niveau de SPA CEVITAL sur le budget des ventes. L'entreprise a réalisé deux types d'écarts ; favorable et défavorable, l'origine de l'écart défavorable est dû principalement à la mauvaise estimation des coûts prévisionnels et une mauvaise estimation des quantités à vendre, ainsi que l'insatisfaction des clients. Cet écart conduit les responsables de l'entreprise CEVITAL à mettre des actions correctives après avoir analysé ses causes pour objectif d'amélioration de la performance.

Mots Clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, le budget des ventes, budget, écarts, prévisions, réalisations, performance.

Abstract

The object of management control is to master the performance of a company. This mastery consists on the setting up of a set of tools whose budget management which is the most used and constitutes the object of our work presenting her application within a company. For this, a case study was carried out at the SPA Cevital about the sales budget. The company realize two types of differences; favorable and unfavorable, the origin of this disadvantage gap is mainly due to the wrong estimate of the forecasts coasts, a bad estimate of the quantities to be sold and unsatisfaction of the customers. This gap conducts the responsables of the company CEVITAL to take correctives actions after having analyzed the causes of these deviations with the aim of performance improvement.

Key words: management control, budget management, budget of sales, budget, differences, forecasts, realizations, performance.