

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DES SCIENCES DE GESTION

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin De cycle

En vue de l'obtention du diplôme de MASTER

En finance & comptabilité

Option : Comptabilité, contrôle et Audit

Thème

**La gestion budgétaire, un outil d'aide à la prise de
décision**

Cas : COGB LABELLE

Réalisé par :

ABBAS Kahina

ABDELLI Nedjma

Encadré par :

Mr. AMGHAR. Malek

Mr. BELLHADI. Fateh

Le membre du jury :

Président : Mr. FRISSOU. M

Examineur : Mr. AMALOU. H

Rapporteur : Mr. AMGHAR.M

Année universitaire 2012/2013

Introduction générale

*Chapitre 01 : Le contrôle
de gestion, la gestion
budgétaire et la prise de
décision : Aperçu générale
et analyse conceptuelle*

Chapitre 02 :
L'architecture
budgétaire

Chapitre 03 :
Etude de cas de
« COGB LABELLE »

Conclusion générale

Annexes

Remerciements

Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude et nos vifs remerciements à toutes les personnes qui nous ont aidées de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire.

Nous tenons à remercier tout particulièrement notre encadreur Mr AMGHAR et Co-promoteur Mr BELHADI pour leurs patiences, leurs conseils, et leurs collaborations à la réalisation de ce mémoire.

Nos profondes gratitudees à notre encadreur au sein de COGB LABELLE Mr FARES Madjid et à tous le personnel de l'entreprise en particulier Mr MEHENT Farouk. Merci pour votre collaboration et votre aide précieuse.

Nous remercions tous nos enseignants pour l'honneur qu'ils nous ont accordés durant cinq ans d'étude, en particulier Mr FRISSOU, Mr BELLACHE et Mr MOUSLLI. Merci.

Enfin, à tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail, et que nous n'avons pas pu désigner nommément, nous nous excusons et qu'ils sachent que nous ne les avons pas oubliés et que nous les remercions de tout cœur.

Dédicaces

Je dédie ce travail

A ma très chère mère et à mon cher père qu'ils ont toujours été là pour moi, et sont à l'origine de ce que je suis aujourd'hui.

A mes adorables frangines : Nadia, Sonia et Fatima.

A mes chers frères : Fatah, Dadou, Malek, Omar, Saïd et son épouse Wenissa et le petit bébé.

A mes grandes mères et à la mémoire de mes grands-parents.

A mes cousines et cousins : Karima, Khaled, Salwa, Karim, Anissa, Kamel et enfin mes adorables Souad, Faycel et Sissa.

A toute ma famille

A mon binôme Nedjma que je porterai dans mon cœur pour toujours et toute sa merveilleuse famille.

A ma chère amie Amina que j'aime trop.

A mes amies : Lydia, Nina, Souad, Yasmîna, Hakîma, Samia, Fahîma, Assia, Sabrina, Razîka et à toutes les personnes que j'aime et que ne mérite pas d'être oublier.

Kahina

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à tous ceux qui sont chers à mon égard et ceux qui méritent tous les remerciements pour leurs soutiens et aides :

Aux êtres qui sont très chers au monde, ma mère et mon père à qui je suis plus que reconnaissante de m'avoir épaulée corps et âmes dans chaque étape de ma vie et soutenue comme nul ne l'avais fait, que dieu les protège.

A mon adorable frangine Lylia.

A mes chers frères Omar et Halim.

A ma chère grande mère et à la mémoire de mes grands-parents.

A mes cousines, cousins, oncles, tantes et à toute ma famille.

A mon binôme Kahina que je porterai dans mon cœur pour toujours et toute sa merveilleuse famille.

A mes amies : Amina, Souhaïla, Kenza, Sabrina, Nesrine Khadidja, et à toute les personnes que je n'ai pas pu citer leurs noms.

A Toute personnes qui me connaît dans ce monde.

Nedjma

Bibliographie

Table de matière

Liste des abréviations

ABC: Activity based costing.

CA: Chiffre d'affaire.

CIA: Controllers Institute of America.

CO.GB: Corps Gras de Bejaia.

DR : Délai de récupération.

E.N.C.G : Entreprise Nationale des Corps Gras.

IP : Indice de profitabilité.

PCG : Le Plan Comptable Général Français.

PCI : Prix de cessions internes.

PCN : Le Plan Comptable National.

PME : petites et moyennes entreprises.

PVA : Produit végétale aromatisée.

SIAN : Société Industrielle de l'Afrique du Nord.

SO.GE.D.I.A : Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires.

TRI : Taux de rentabilité interne.

TTC : Toute taxe comprise.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

VAN : La valeur actuelle nette.

Liste des abréviations

ABC: Activity based costing.

CA: Chiffre d'affaire.

CIA: Controllers Institute of America.

CO.GB: Corps Gras de Bejaia.

DR : Délai de récupération.

E.N.C.G : Entreprise Nationale des Corps Gras.

IP : Indice de profitabilité.

PCG : Le Plan Comptable Général Français.

PCI : Prix de cessions internes.

PCN : Le Plan Comptable National.

PME : petites et moyennes entreprises.

PVA : Produit végétale aromatisée.

SIAN : Société Industrielle de l'Afrique du Nord.

SO.GE.D.I.A : Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires.

TRI : Taux de rentabilité interne.

TTC : Toute taxe comprise.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

VAN : La valeur actuelle nette.

Liste des tableaux

Tableau N°1 : Les types de charges.....	10
Tableau N° 2 : Les prévisions des ventes de l'année 2012(en tonnes).....	74
Tableau N°3 : Les prix unitaires prévisionnels de vente des huiles de l'année 2012 (DA/Tonne).....	74
Tableau N° 4 : Les réalisations des ventes de l'année 2012 (en tonnes).....	75
Tableau N°5 : Les prix unitaires réels de vente des huiles 2012 (DA/Tonne).....	75
Tableau N° 6 : Les écarts sur quantité des huiles pour l'année 2012 (en DA).....	76
Tableau N° 7 : Les quantités vendues des huiles pour l'année 2012 (en tonnes).....	77
Tableau N° 8 : L'écart sur composition des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA).....	78
Tableau N° 9 : L'écart sur volume des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA).....	79
Tableau N° 10 : L'écart sur prix des ventes des huiles pour l'année 2012 (en DA).....	80
Tableau N°11 : Les prévisions de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	82
Tableau N°12 : Les réalisations de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	82
Tableau N° 13 : Les écarts de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	83
Tableau N° 14 : Le taux d'évolutions des réalisations dans l'atelier de conditionnement des huiles.....	84
Tableau N° 15: Les calculs préliminaires.....	88
Tableau N°16 : Représentation de la tendance.....	90
Tableau N° 17 : Prévisions des ventes des huiles pour l'année 2012.....	90

Liste des Schémas

Schéma N°1 : Les niveaux de la décision.....	25
Schéma N°2 : Modèle de processus décisionnel.....	29
Schéma N°3: La procédure d'établissement de budget.....	36
Schéma N°4 : La procédure du contrôle budgétaire.....	49
Schéma N°5: Articulation générale d'analyse d'écarts.....	52
Schéma N°6 : L'écart sur chiffre d'affaire.....	53
Schéma N°7 : Ecart sur les charges directes.....	54
Schéma N°8 : Ecart sur les charges indirectes.	55
Schéma N° 9 : Le diagramme de l'historique.....	63
Schéma N°10 : L'organigramme général de COGB LABELLE.	69

Liste des tableaux

Tableau N°1 : Les types de charges.....	10
Tableau N° 2 : Les prévisions des ventes de l'année 2012(en tonnes).....	74
Tableau N°3 : Les prix unitaires prévisionnels de vente des huiles de l'année 2012 (DA/Tonne).....	74
Tableau N° 4 : Les réalisations des ventes de l'année 2012 (en tonnes).....	75
Tableau N°5 : Les prix unitaires réels de vente des huiles 2012 (DA/Tonne).....	75
Tableau N° 6 : Les écarts sur quantité des huiles pour l'année 2012 (en DA).....	76
Tableau N° 7 : Les quantités vendues des huiles pour l'année 2012 (en tonnes).....	77
Tableau N° 8 : L'écart sur composition des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA).....	78
Tableau N° 9 : L'écart sur volume des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA).....	79
Tableau N° 10 : L'écart sur prix des ventes des huiles pour l'année 2012 (en DA).....	80
Tableau N°11 : Les prévisions de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	82
Tableau N°12 : Les réalisations de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	82
Tableau N° 13 : Les écarts de la production des huiles pour 2011 (en tonnes).....	83
Tableau N° 14 : Le taux d'évolutions des réalisations dans l'atelier de conditionnement des huiles.....	84
Tableau N° 15: Les calculs préliminaires.....	88
Tableau N°16 : Représentation de la tendance.....	90
Tableau N° 17 : Prévisions des ventes des huiles pour l'année 2012.....	90

Liste des Schémas

Schéma N°1 : Les niveaux de la décision.....	25
Schéma N°2 : Modèle de processus décisionnel.....	29
Schéma N°3: La procédure d'établissement de budget.....	36
Schéma N°4 : La procédure du contrôle budgétaire.....	49
Schéma N°5: Articulation générale d'analyse d'écarts.....	52
Schéma N°6 : L'écart sur chiffre d'affaire.....	53
Schéma N°7 : Ecart sur les charges directes.....	54
Schéma N°8 : Ecart sur les charges indirectes.	55
Schéma N° 9 : Le diagramme de l'historique.....	63
Schéma N°10 : L'organigramme général de COGB LABELLE.	69

Remerciements

Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude et nos vifs remerciements à toutes les personnes qui nous ont aidées de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire.

Nous tenons à remercier tout particulièrement notre encadreur Mr AMGHAR et Co- promoteur Mr BELHADI pour leurs patiences, leurs conseils, et leurs collaborations à la réalisation de ce mémoire.

Nos profondes gratitudes à notre encadreur au sein de COGB LABELLE Mr FARES Madjid et à tous le personnel de l'entreprise en particulier Mr MEHËNI Farouk. Merci pour votre collaboration et votre aide précieuse.

Nous remercions tous nos enseignants pour l'honneur qu'ils nous ont accordés durant cinq ans d'étude, en particulier Mr FRISSOU, Mr BELLACHË et Mr MOUSLLI. Merci.

Enfin, à tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail, et que nous n'avons pas pu désigner nommément, nous nous excusons et qu'ils sachent que nous ne les avons pas oubliés et que nous les remercions de tout cœur.

Dédicaces

Je dédie ce travail

A ma très chère mère et à mon cher père qu'ils ont toujours été là pour moi, et sont à l'origine de ce que je suis aujourd'hui.

A mes adorables frangines : Nadia, Sonia et Fatima.

A mes chers frères : Fatah, Dadou, Malek, Omar, Saïd et son épouse Wenissa et le petit bébé.

A mes grandes mères et à la mémoire de mes grands-parents.

A mes cousines et cousins : Karima, Khaled, Salwa, Karim, Anissa, Kamel et enfin mes adorables Souad, Faycel et Sissa.

A toute ma famille

A mon binôme Nedjma que je porterai dans mon cœur pour toujours et toute sa merveilleuse famille.

A ma chère amie Amina que j'aime trop.

A mes amies : Lydia, Nina, Souad, Yasmîna, Hakîma, Samia, Fahîma, Assia, Sabrina, Razika et à toutes les personnes que j'aime et que ne mérite pas d'être oublier.

Kahina

Sommaire

Introduction générale et problématique	1
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion, gestion budgétaire et prise de décision : aperçu générale et analyse conceptuelle	
Section 1 : Le contrôle de gestion	
1- L'historique du contrôle de gestion.....	3
2- Définition du contrôle de gestion et le métier du contrôle.....	4
3- Les outils du contrôle de gestion.....	6
Section 2 : La gestion budgétaire	
1- La définition de la gestion budgétaire.....	18
2- Les objectif et l'utilité de la gestion budgétaire.....	19
3- Budget et centre de responsabilités.....	20
Section 3 : La prise de décision	
1- Définition de la prise de décision.....	24
2- Les typologies de décision.....	24
3- Le processus décisionnel.....	27
4- L'aide à la prise de décision.....	30
Chapitre 2 : L'architecture budgétaire	
Section1 : La nature du système budgétaire	
1- Les principes d'élaboration d'un budget.....	33
2- La procédure d'élaboration d'un budget.....	34
3- Les techniques d'élaboration des budgets.....	37
Section2 : Le contrôle budgétaire	
1- Définition du contrôle budgétaire.....	48
2- Les objectifs du contrôle budgétaires.....	49
3- Les étapes du contrôle budgétaire.....	50

Section 3: L'apport d la gestion budgétaire à la prise de décision

- 1- Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision.....56
- 2- Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision.....57

Chapitre 3 : Etude de cas de COGB LABELLE :

Section 1 : L'historique et présentation du l'organisme d'accueil.

- 1- Historique de COGB LABELLE.....61
- 2- Présentation de l'entreprise.63
- 3- Présentation de différentes structures de COGB LABELLE.....66

Section 2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

- 1- Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....70
- 2- Le contrôle budgétaire.....73
- 3- L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision la au sein de COGB LABELLE.....81

Section 3 : Les obstacles et les propositions

- 1- Les obstacles constatés.....86
- 2- Les Propositions.....86

Conclusion générale.....92

Bibliographie.....94

Annexes96

Table des matières.....108

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à tous ceux qui sont chers à mon égard et ceux qui méritent tous les remerciements pour leurs soutiens et aides :

Aux êtres qui sont très chers au monde, ma mère et mon père à qui je suis plus que reconnaissante de m'avoir épaulée corps et âmes dans chaque étape de ma vie et soutenue comme nul ne l'avais fait, que dieu les protège.

A mon adorable frangine Lylia.

A mes chers frères Omar et Halim.

A ma chère grande mère et à la mémoire de mes grands-parents.

A mes cousines, cousins, oncles, tantes et à toute ma famille.

A mon binôme Kahina que je porterai dans mon cœur pour toujours et toute sa merveilleuse famille.

A mes amies : Amina, Souhaïla, Kenza, Sabrina, Nesrine Khadidja, et à toute les personnes que je n'ai pas pu citer leurs noms.

A Toute personnes qui me connaît dans ce monde.

Nedjma

Introduction générale

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie, les turbulences technologiques et la concurrence agressive ; les entreprises se trouvent face à des situations de plus en plus complexes. À cet effet, les dirigeants éprouvent des difficultés à identifier les solutions et à définir la bonne stratégie qui assure la rentabilité, la pérennité et la croissance de leurs entreprises.

Pour atteindre les objectifs visés, plusieurs disciplines et outils sont mise en œuvre, parmi lesquels le contrôle de gestion semble le plus efficace par son caractère global puisqu'il permet de contrôler l'organisation et d'assurer sa continuité par la modélisation des données passés ce qui permet de ne pas se laisser surprendre par les évènements futurs.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation¹. Donc le contrôle de gestion constitue l'ensemble des techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi l'obtention de réalisations conforme aux prévisions.

Pour mener sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tel que la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire. Cette dernière occupe une place prédominante dans le système hiérarchique de l'entreprise car elle représente un outil indispensable aux opérationnels et aux dirigeants pour la communication et la coordination.

Elle est définie comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrées, appelées budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables². Elle permet de traduire le futur en terme économique afin d'essayer de le rendre moins aléatoire ce qui permet de réagir plus vite face aux évènements et de rationaliser la prise de décision.

Nous avons aménagé le présent travail dans l'objectif de mieux comprendre la gestion budgétaire qui est considérée comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite acquérir un avantage concurrentiel. De ce fait, notre travail conduit à préciser la contribution de la gestion budgétaire dans la prise de décision.

Les principales raisons qui ont motivé le choix de notre sujet sont de deux ordres ; Premièrement, la place fondamentale occupée par la gestion budgétaire dans le système du contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes publiques ou privées. Nous devons diagnostiquer la démarche budgétaire d'une entreprise, dégager ses points forts et ses points faibles en proposant des remèdes et actions correctives. En second lieu, la recherche cumulée

¹H. Loning et ALL, « le contrôle de gestion », édition DUNOD, PARIS, 1998.P2.

² B. Dorait, C. Goujet, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007.

Introduction générale

des outils d'aide à la décision par les entreprises algériennes. La gestion budgétaire constitue un outil efficace qui accompagne le décideur dans le pilotage de son entreprise.

Au-delà de notre objectif, notre problématique principale à laquelle nous essayerons d'y répondre est la suivante :

- Comment la gestion budgétaire sert-elle l'entreprise dans la prise de décision ?

Cette question nous amène aussi à poser d'autres questions secondaires, il s'agit de :

- En quoi consiste la gestion budgétaire et qu'elle démarche à suivre afin de construire son budget ?
- Comment la gestion budgétaire peut-elle avoir une influence sur la décision ?

L'hypothèse principale que nous formulons consiste à dire que la gestion budgétaire est un outil de pilotage et d'aide à la prise de décision pour les responsables de COGB LABELLE.

Pour qu'on puisse répondre à cette problématique, nous nous sommes intéressés dans un premier temps au cadre théorique, dans lequel, avec une recherche bibliographique et documentaire approfondies nous avons pu rédiger les deux premiers chapitres du présent mémoire. Le premier chapitre est intitulé « le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu générale et analyse conceptuelle », il est réparti en trois sections, la première portera sur le contrôle de gestion, elle englobe son historique, sa définition, ses missions et ses outils. La seconde est consacrée à la gestion budgétaire ou nous allons définir cette dernière, montrer son utilité, définir le budget et la notion de responsabilité. Et enfin la troisième portera sur la prise de décision ou nous aborderons la définition de la prise de décision, les typologies de décision, le processus décisionnel et l'aide à la prise de décision.

Le deuxième chapitre porte sur l'architecture budgétaire, il se décompose en trois sections, la nature du système budgétaire qui contient les principes, les procédures et les techniques d'élaboration des budgets. La seconde est intitulé le contrôle budgétaire ou nous aborderons sa définition, ses objectifs et ses étapes. Enfin la troisième section qui est consacrée à l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision. Dans cette dernière, nous allons essayer de montrer le lien entre la gestion et le contrôle budgétaire avec la prise de décision.

Dans un second temps, et après avoir dégagé un cadre théorique à notre thème de recherche et des outils exploratoires. Nous avons mené un stage pratique de 30 jours, une étude de cas au sein de l'entreprise COGB LABELLE, ce qui nous a permis de rédiger le troisième chapitre. Il comprend trois sections, la première concerne la présentation de l'organisme d'accueil quant à la deuxième, elle est consacrée à une étude du système budgétaire en se limitant au le budget des ventes et de production pour une seule gamme de produits et enfin la dernière section portera sur les décisions prises en fonction des résultats de la gestion et du contrôle budgétaire.

Sommaire

Introduction générale et problématique	1
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion, gestion budgétaire et prise de décision : aperçu générale et analyse conceptuelle	
Section 1 : Le contrôle de gestion	
1- L'historique du contrôle de gestion.....	3
2- Définition du contrôle de gestion et le métier du contrôle.....	4
3- Les outils du contrôle de gestion.....	6
Section 2 : La gestion budgétaire	
1- La définition de la gestion budgétaire.....	18
2- Les objectif et l'utilité de la gestion budgétaire.....	19
3- Budget et centre de responsabilités.....	20
Section 3 : La prise de décision	
1- Définition de la prise de décision.....	24
2- Les typologies de décision.....	24
3- Le processus décisionnel.....	27
4- L'aide à la prise de décision.....	30
Chapitre 2 : L'architecture budgétaire	
Section1 : La nature du système budgétaire	
1- Les principes d'élaboration d'un budget.....	33
2- La procédure d'élaboration d'un budget.....	34
3- Les techniques d'élaboration des budgets.....	37
Section2 : Le contrôle budgétaire	
1- Définition du contrôle budgétaire.....	48
2- Les objectifs du contrôle budgétaires.....	49
3- Les étapes du contrôle budgétaire.....	50

Section 3: L'apport d la gestion budgétaire à la prise de décision

- 1- Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision.....56
- 2- Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision.....57

Chapitre 3 : Etude de cas de COGB LABELLE :

Section 1 : L'historique et présentation du l'organisme d'accueil.

- 1- Historique de COGB LABELLE.....61
- 2- Présentation de l'entreprise.63
- 3- Présentation de différentes structures de COGB LABELLE.....66

Section 2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

- 1- Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....70
- 2- Le contrôle budgétaire.....73
- 3- L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision la au sein de COGB LABELLE.....81

Section 3 : Les obstacles et les propositions

- 1- Les obstacles constatés.....86
- 2- Les Propositions.....86

Conclusion générale.....92

Bibliographie.....94

Annexes96

Table des matières.....108

Les entreprises éprouvent la nécessité de traduire leur futur en terme économique afin d'essayer de le rendre moins aléatoire. Cette tâche est confiée au gestionnaire qui fait recours à de nombreuses techniques et outils qui l'aide à mener sa mission. Parmi ces outils, on trouve la comptabilité générale, la comptabilité analytique et l'analyse financière. Ces techniques sont utiles mais restent insuffisantes pour une gestion rationnelle. C'est à ce niveau que le contrôle de gestion et la gestion budgétaire vont intervenir en fournissant aux responsables des informations pertinentes pour les aider à prendre des décisions.

La prise de décision est un processus complexe qui sollicite un ensemble de connaissance managériale, des techniques, des outils et d'expérience professionnelle.

L'objectif visé dans ce chapitre est l'énumération et l'explication des concepts et des théories relatives au contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision.

Pour ce faire, nous allons décomposés ce chapitre en trois sections, la première sera consacrée au contrôle de gestion, la deuxième portera sur la gestion budgétaire et en fin la dernière portera sur la prise de décision et le processus décisionnel.

Section1 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus qui permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que leurs stratégies et actions courantes sont cohérentes.

Nous allons consacrer cette section au contrôle de gestion ou nous aborderons la définition du contrôle de gestion en suite, le métier de contrôleur de gestion et enfin ses outils.

1-L'historique du contrôle de gestion¹

L'apparition du domaine du contrôle de gestion est attribuée à la phase d'industrialisation à la fin du XIX siècle et surtout du début du XX siècle.

C'est entre les deux guerres mondiales 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.

En effet, la date officielle de son apparition revient à 1931 lors de la création du CIA « institut des contrôleurs de gestion », depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale, son développement a entraîné son apparition en Europe ou il a pris une grande place dans les entreprises.

¹ ALAZARD.C, SEPARI. S, « *contrôle de gestion : manuel et applications* », DUNOD, paris, 2007.p 5

Au début, la fonction de contrôleur de gestion était celle d'un expert-comptable, mais avec le développement de l'économie dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion des pistes pour contrôler les acteurs l'entreprise et une aide à la prise de décisions.

2-Définition du contrôle de gestion et le métier du contrôleur

2-1 Définition du contrôle de gestion

Face aux turbulences de l'environnement et pour maîtriser son fonctionnement, la gestion d'une entreprise doit être contrôlée. Dans sa conception moderne, le contrôle de gestion d'une entreprise ne doit pas être compris au sens de vérification et de surveillance mais plutôt au sens de maîtrise et de pilotage. Pour cerner cette approche du contrôle de gestion, plusieurs définitions ont été avancées :

- Selon R.N Anthony (1965)²: « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »
- Pour C. Grenier(1990)³ : « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs »
- En fin, selon KHEMAKHEM(2001)⁴ : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une immobilisation efficace et permanente et des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs ».

En somme, le contrôle de gestion peut, alors être défini comme étant un processus de pilotage de l'entreprise lui permettant de mesurer ses performances par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixé, notamment, la correction des écarts négatifs et la motivation du personnel.

En termes de responsabilité, le contrôle de gestion correspond à une fonction chargée de la coordination technique des instruments de pilotage et du système d'information nécessaires à la médiation entre stratégie et gestion opérationnelle.

² Horngren. C et all, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Person éducation, paris 2006

³ Khemakham. A, Ardoi.L J, « *Introduction au contrôle e gestion* »Bordas, Paris-Montréal, 2001.

⁴ IDEM.

Notre définition permet de trouver des justifications théoriques à des informations qui donnent au contrôle de gestion une dimension de conduite et de pilotage plutôt que de vérification.

2-2 Le métier du contrôleur de gestion⁵

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

2-2-1 Les fonctions du contrôleur de gestion

2-2-1-1 Les fonctions techniques classiques

- Le contrôleur de gestion doit établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion afin de créer les outils et les procédures appropriées à ces besoins.
- Il doit superviser le fonctionnement technique des outils de prévision.
- Il doit être en mesure d'expliquer la formation du résultat en analysant les coûts, les résultats, en comparant les états prévisionnels aux réalisations.
- Il doit assurer le reporting et rendre compte à la direction générale.

2-2-1-2 Le rôle novateur du contrôleur de gestion

- Il exerce une activité de conseil et d'aide à la décision auprès de :
 - La direction générale sur des projets stratégiques.
 - Responsables opérationnels sur des problèmes de gestion courants.
- Conception d'indicateurs non financiers (indicateurs de qualité, de satisfaction de la clientèle...).
- Réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs.

2-2-2 La place du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.

- Il est souvent rattaché à la direction financière (mission classique).
- Il est rattaché directement à la direction générale (mission de conseil et la communication).

⁵ Langlois. G, Bringer. M, Bonnier. C, « *Contrôle de gestion : manuel et application* », 4^{eme} édition, Sup 'FOUCHER, Vanves, 2010, p36

- Décentralisation de la fonction de contrôle de gestion dans les grandes organisations :

- Contrôleur de gestion « central » : assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie.
- Contrôleur de gestion « division » : assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration des budgets et des tableaux de bord.

3- Les outils du contrôle de gestion

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est indispensable d'utiliser des différents outils qui permettent de faire le lien entre la stratégie de l'entreprises et ses actions.

Le contrôle de gestion peut s'articuler autour de cinq outils principaux, à savoir :

- La comptabilité analytique.
- Le tableau de bord.
- La gestion budgétaire.
- Le prix de cession interne.
- Les documents de synthèse.

3-1 La comptabilité analytique

3-1-1 Définition de la comptabilité analytique (de gestion)

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons en deux définitions suivantes :

La définition n°1⁶ : La comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charges, etc. En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non.

Selon cette définition, la comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des comptes de résultat,...etc), des données quantitatives de consommations (matières premières consommables,...etc) et les données concernant les activités de l'organisation (les quantités du produits fabriquées et vendues,...etc).

La définition n°2⁷ : 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 et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

⁶ Martinet. A C, Silem. A, « *Lexique économique de gestion* », DALLOZ, Paris, 2003.

⁷ Dubrulle. L, Jourdain. A, « *La comptabilité analytique de gestion* », DUNOD, Paris, 2007.

Cette définition met l'accent sur l'organisation de la comptabilité analytique qui doit être faite en fonction des besoins spécifiques de chaque organisation et pour qu'elle fournisse des informations rapides et actuelles afin de donner tous les éléments susceptibles de faciliter la prise de décision.

3- 1-2 La notion de charge

3-1-2-1 Définition d'une charge

Une charge correspond à « une constatation financière d'une consommation de ressources ». Par contre, une dépense correspond à « un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou d'un service ». Certaines dépenses ne sont pas des charges, comme par exemple l'acquisition d'un investissement inscrit dans la classe 2 « les investissements » du bilan, à l'inverse, la constatation de la dépréciation de cet investissement, c'est-à-dire la dotation aux amortissements, est une charge et non pas une dépense.

3-1-2-2 Les types de charges⁸

A- Les charges incorporables

Ce sont des charges de la comptabilité générale que la comptabilité analytique intègre dans le calcul des coûts qui peuvent être corrigés afin de se rapprocher le plus possible de la réalité.

À titre d'exemple: les amortissements sont calculés annuellement dans la comptabilité générale, ce qui cause un problème dans leurs incorporations dans la comptabilité analytique qui a un caractère à court terme dont il faut calculer, le montant restant est une charge non incorporable.

B- Les charges non incorporables

Ce sont des charges qui ne reflètent pas les conditions d'une exploitation régulière de l'entreprise, et à ce titre n'ont pas à être incluses dans le calcul de coûts de produit ou de service.

Nous citons à titre d'exemple : les charges ou les pertes exceptionnelles, les dotations aux amortissements de certains frais d'établissement et dotations à certaines provisions.

C- Les charges supplétives

Ce sont des charges qui ne figurent pas dans la comptabilité générale pour des raisons juridiques et fiscales, elles doivent être prises en compte dans la comptabilité analytique.

En prend exemple de la rémunération conventionnelles des capitaux propres quelle que soit leurs nature, fonds propres ou ressources empruntées et la rémunération du travail de l'exploitant ou de membre de la famille participants à l'exploitation.

⁸ Leclère. D, « *L'essentiel de la comptabilité analytique* », EYROLLES éditions d'Organisation, Paris, 2006.

3-1-3 La notion de coût

3-1-3-1 Définition d'un coût

Le plan comptable général français (PCG) de 1982 définit le coût comme : « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

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

Selon cette définition, le coût est une accumulation de charges sur un produit ou un service à un certain stade de son élaboration. Il est défini par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le contenu et le moment du calcul.

3-1-3-2 Les types des coûts

Il est important de comprendre que chaque méthode de la comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charges. Il est donc nécessaire de présenter tout d'abord une typologie des coûts.

A- Les coûts fixes et variables

Pour différencier les coûts fixes et variables, il faut prendre en considération leurs évolutions par rapport à une grandeur de référence déterminée. Dans la plupart des cas, on utilise comme grandeur le volume d'exploitation de l'entreprise. Par exemple, dans la vie quotidienne, lors de l'achat d'un véhicule, nous devons faire face à des coûts fixes (amortissement, service annuel) et à des coûts variables (essence, réparations). Il est également possible de transformer des coûts variables en coûts fixes (contrat de service à tarif annuel fixe).

➤ Les coûts variables (opérationnels) ⁹

Les coûts variables ou opérationnels sont des coûts « constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume de produits obtenus ».

En d'autre terme, les coûts variables sont celles qui varient en fonction du volume d'activité.

⁹ Selmer. C, « *Contrôle de gestion : toute la fonction financière* », Dunod, Paris, 2006.

➤ Les coûts fixes (charges de structure)¹⁰

Les coûts fixes ou charges de structure sont les « charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul ».

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'ensemble des coûts indépendants du niveau d'activité.

B-Les coûts directs et indirects¹¹

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenue dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ses charges mais en comptabilité analytique, ce sont d'autre critères qui sont retenus comme pertinents, et en premier lieu le critère de la destination : Quel est le produit (ou l'activité) pour lequel on a engagé cette charge ?

Dans cette optique on distingue les coûts directs et les coûts indirects :

➤ Les coûts directs

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût spécifique et peut donc être affectée, sans aucune ambiguïté à cet objet de coût.

Exemples

- matières premières.
- marchandises.

➤ Les coûts indirects

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. Une charge peut aussi être indirecte parce qu'il est soit impossible, soit extrêmement coûteux, dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier.

C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coûts. Si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

Exemple : La charge d'électricité, nous connaissons son coût pour le bâtiment mais pas pour un produit en particulier.

¹⁰ Selmer. C .Op cit.

¹¹ Saada. T, Burlaud. A, Simon.C, « *comptabilité analytique et contrôle de gestion* », Vuibert, Paris, 2005.

Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

Le Tableau n°1 représente une récapitulation des typologies de coûts :

Tableau N°1 : Exemples des types de charges

	Charges directes	Charges indirectes
Coûts variables	Charges directes variables -Consommation de matières premières. - Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
Coûts fixes	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit.	Charges indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -Contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source :Leclère. D « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.

C- Le coût de revient ¹²

Le concept de coût le plus souvent utilisé dans les systèmes de gestion des entreprises est le concept du coût de revient. Le coût de revient rassemble la totalité des charges occasionnées par l'achat, la production et la distribution d'un produit ou d'un service dans une entreprise.

Il existe essentiellement trois types de coûts de revient qui diffèrent entre eux par le type de charges prise en compte dans le calcul :

- Le coût de revient complet: qui regroupe les charges variables et fixes, directes et indirectes.
- Le coût de revient variable : qui ne retient que les charges variables.
- Le coût de revient semi-complet : qui retient les charges variables et fixes directes.

¹² F.Mekhlouf « *Comptabilité analytique* », Page Bleu, Collection gestion, ALGER, 2006.

3-1-3-3 Les méthodes de calcul des coûts

Il existe plusieurs méthodes comptables de calcul des coûts, nous allons exposer ces méthodes par le critère de contenu c'est-à-dire les charges retenues en totalité ou en parties dans le calcul des coûts, on parle de coûts complets lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise et de coûts partiels lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul des coûts qu'une partie de ces charges.

A-Les méthodes du coût partielle

Cette méthode répartie l'ensemble des charges de l'entreprise en charges variables (qui varient en fonction du niveau d'activité) et charges fixes (qui évolue par paliers et sont généralement communes). Le coût partiel est une partie des coûts supportés par les produits (Coûts directs). La méthode des coûts partiels permet de dégager les marges des produits vendus.

a-La méthode du coût variable (direct-costing)

Cette méthode consiste à ne retenir pour le calcul des coûts d'un produit que les charges qui varient avec le niveau d'activité de l'entreprise, qu'elle soit directes ou indirectes. Cette méthode revient à mettre en évidence la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture des charges fixes.

b-La méthode du coût spécifique

Seuls les coûts directs variables ou fixes par rapport à un produit, sont considérés comme des coûts de produit. Les coûts de période regroupent l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

c-La méthode du coût direct

Le principe de la méthode des coûts directs est d'intégrer dans le coût du produit uniquement les charges directes c'est-à-dire, les charges qui sont affectables sans ambiguïté aux produits qu'ils s'agissent de charges variables ou de charges fixes. Comme cette méthode ne comprend que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui par définition même, ne sont pas affectables " sans ambiguïté ".

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

B-Les méthodes du coût complet

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges, qui peuvent lui être rapporté par tout traitement analytique approprié, affectation, répartition et imputation.

a-La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

La méthode est fondée principalement sur le principe de distinction entre charges directes et charges indirectes. Les charges directes sont facilement affectables aux produits. Par contre, les charges indirectes sont réparties et imputées aux produits à travers d'un processus de répartition. Les charges indirectes sont réparties entre les produits selon les étapes suivantes :

- L'entreprise est décomposée en plusieurs centres d'analyses. Nous distinguons deux types de centres d'analyse : les centres principaux (associés directement à la réalisation des produits) et les centres auxiliaires (offrants des prestations aux centres d'analyses principaux).
- Les charges incorporables en comptabilité analytique sont affectées aux centres d'analyses auxiliaires et principaux à l'aide des clés de répartition (c'est l'étape de répartition primaire des charges).
- Les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les centres principaux aux moyens d'unités d'œuvres ou taux de frais (c'est l'étape de répartition secondaire des charges).
- A l'issue de la répartition des coûts sur les centres d'analyses, les coûts définitifs des centres principaux sont imputés aux produits. La répartition est réalisée sur la base des unités d'œuvres consommées par ces produits (c'est l'étape d'imputation des charges aux produits).

b-La méthode ABC (Activity-based costing)

Dans l'approche traditionnelle de calcul des coûts, le lien de causalité entre les produits et les ressources est direct, c'est-à-dire, les produits consomment des ressources et cette consommation des ressources est la cause de l'existence des coûts.

Le principe est différent dans la méthode ABC. Le principe de cette méthode est le suivant « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources »¹³.

La méthode ABC a pour objectif d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Cela doit permettre de mieux gérer les ressources et d'obtenir des coûts plus pertinents.

3-2Le tableau de bord

3-2-1Définition du tableau de bord¹⁴

Le tableau de bord de gestion est un document d'information, sur mesure, de synthèse, orienté vers le contrôle et la prise de décision .Il doit permettre aux responsables d'analyser la situation, d'anticiper les évolutions, de réagir dans les brefs délais. C'est aussi l'instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation.

¹³ Baron. P, Corfmat. D, Helley. A, « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.

¹⁴ Lebuff. et all, « *encyclopédie de gestion et de management* », DALLOZ gestion, Paris, 1999.

Egalement, le tableau de bord peut être considéré comme un outil d'aide au management pour le responsable de l'organisation comme suit :

A-Piloter : Le tableau de bord est un instrument d'aide à la réflexion. Il permet d'avoir une approche globale d'un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite.

B-Animer : La mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre les différents acteurs d'un même service ou d'une direction, à travers la démarche de conception de l'outil et lors de l'utilisation des informations, le responsable rétablit l'articulation entre les niveaux stratégique et opérationnel.

C-Organiser : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service par l'usage des indicateurs qui alertent le responsable sur les domaines problématiques.

3-2-2 Les instruments du tableau de bord

Le tableau de bord de gestion est un instrument de synthèse qui contient des indicateurs qui sont définis comme une information choisie, associée à un critère et destinée à observer les évolutions à intervalles définis. Un indicateur peut prendre la forme des écarts, des ratios, des graphes et des clignotants.

A-Les écarts : ils constituent un outil de pilotage essentiel, puisqu'il facilite le constat de dérives éventuelles par rapports aux prévisions. Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écart, cependant ceux les responsables feront apparaître dans le tableau de bord devront être peu nombreux mais ciblés sur les besoins du responsable.

B-Les valeurs brutes : elles permettent aux responsables d'avoir une vision réaliste de leurs actions.

C-Les ratios : ce sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise qui facilitent une compréhension de la situation en termes relatifs et autorisent une mesure de la performance.

D-Les graphiques : ce sont les outils privilégiés des tableaux de bord puisqu'ils permettent de visualiser rapidement et efficacement l'évolution et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance.

E-Les clignotants : ce sont des valeurs en dessous desquelles des actions correctives devront être engagées. Autrement dit, ce sont des valeurs seuils tant que les résultats sont supérieurs à ces valeurs, le fonctionnement de l'entreprise est supposé correct mais dès que les résultats sont inférieures, les responsables devront se concentrer sur les actions qu'ils devront nécessairement mettre en œuvre pour corriger la situation.

Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel, il peut s'agir d'indices, de valeurs, de coloration, d'alarme sonore ou de pictogramme (😊 😐 😞 👍 👎 ...).

3-2-3 Les objectifs d'un tableau de bord

Les entreprises sans cesse confrontées à une concurrence croissante sont obligées d'adapter d'une manière quasi permanente leurs politiques commerciales, financières, sociales et de production, le tableau de bord a comme objectif de répondre à ces préoccupations.

Il est apparu en vue de répondre à certains objectifs, il a comme rôle :

- Il donne une vue d'ensemble d'informations propres à chaque service, ce qui lui donne la qualité d'un outil indispensable pour chaque service.
- Il incite les dirigeants de prendre des décisions nécessaires en temps utile et d'évaluer leurs performances dans le but de les améliorer.
- Il est élaboré pour permettre une synthèse rapide des actions en cours.
- Il alerte pour prévenir les dysfonctionnements et conduit à simuler des actions correctives.

3-2-4 Les démarches d'élaboration du tableau de bord¹⁵

Un tableau de bord constitue la mise en forme synthétique et pédagogique des informations utiles à un responsable pour piloter le centre d'activité qui lui a été confié. Par vocation, c'est un outil d'information, d'alerte, de communication et d'incitation à la décision.

Il y a certaines règles à respecter pour construire correctement son tableau de bord :

- Aller à l'essentiel : multiplier les ratios dans un tableau de bord, c'est prendre le risque de noyer l'information principale. Il est conseillé de se limiter à 10 indicateurs maximums.
- Choisir des ratios indiscutables : les utilisateurs du tableau de bord ne doivent pas douter de la pertinence des indicateurs et de leurs calculs pour adhérer, et devenir un outil indispensable.
- Avoir une présentation claire : comme pour le point précédent, la simplicité est le maître mot pour mettre en forme un tableau de bord. L'utilisation de graphique, de couleur permet une meilleure lecture du document.
- Définir une périodicité adaptée aux besoins : le tableau de bord doit permettre d'avoir une gestion proactive de son entreprise, et donc permettre au chef d'entreprise d'être réactif. C'est pourquoi la mise à jour du tableau de bord doit être régulière.

¹⁵ Barouch. G, « *Elaborer des objectifs et un tableau de bord et de suivi* », édition Afnor, paris, 2005.

3-3 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire peut être définie comme une procédure qui englobe les techniques de prévision et d'élaboration des budgets et les méthodes de comparaison des réalisations avec les prévisions, pour mieux comprendre cette notion, nous allons consacrer la prochaine section pour définir la gestion budgétaire et la notion des centres de responsabilités.

3-4 Le prix de cession interne¹⁶

3-4-1 Définition

Le prix de cession interne ou le prix de transfert est associé à un mode de gestion participatif qui repose sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilité autonomes et qui valorise les transferts (les cessions) entre ces centres, cette valorisation doit être précise puisque ce qui est une recette pour le centre vendeur est un coût pour le centre acheteur.

3-4-2 La détermination du prix de cessions internes (PCI)

La fixation de prix de cession interne repose sur les méthodes suivantes :

3-4-2-1 Les méthodes fondées sur les coûts

A-Le coût réel

Elle consiste à valoriser la prestation interne au coût réel de la division vendeuse ce qui présente l'inconvénient de transférer l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur au centre acheteur.

B-Le coût standard complet

Contrairement à la méthode de coût réel, cette méthode recommande une valorisation des cessions au coût standard de la division vendeuse. Toutefois une telle valorisation présente des inconvénients dès lors que l'activité de la division vendeuse s'écarte de son niveau normal.

En effet, en cas de sous - activité, le coût fixe de cette division est réparti sur un faible volume de vente ce qui élève le coût de revient des cessions internes et rend leur tarification au coût standard nuisible au centre vendeur. Alors qu'en cas de suractivité, une répartition des frais fixes de l'unité vendeuse sur un volume élevé réduit le coût de revient des cessions qui devient inférieur au prix de cessions.

¹⁶ ALAZARD. A, SEPARI. S, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* » DUNOD, paris, 2007 .P 366-375. Op cit.

C-Le coût marginal

Cette méthode préconise la valorisation des ventes au coût marginal, et cela pour obtenir une maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur c'est-à-dire au coût variable standard des centres vendeurs majoré d'un forfait qui représente une contribution à la couverture des charges fixes budgétées de ces centres.

D-Le coût d'opportunité

La méthode de coût d'opportunité exige à ne prendre en considération dans la valorisation des cessions internes que les coûts positifs, Cette approche permet certainement d'éviter les répercussions des variations de niveau d'activité sur la performance des centres.

3-4-2-2 Les méthodes fondées sur le prix du marché

Ces méthodes sont généralement utilisées pour des prestations qui se font entre des centres de profit ou de rentabilité, disposant d'une large autonomie de gestion. Parmi ces méthodes on peut citer :

A-Le prix du marché

Lorsque la division acheteuse peut s'approvisionner soit auprès de la division vendeuse soit auprès du marché, les prestations internes peuvent être valorisées au prix pratiqué sur le marché ce qui suppose que ces prestations portent sur des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu.

B-Le prix du marché à moyen terme

Une entreprise réfère au prix de marché si elle veut inciter ses divisions à se comporter comme des entreprises autonomes, chaque unité vendeuse portera ses efforts à l'amélioration permanente de ses performances afin d'être toujours concurrentielle par rapport aux fournisseurs extérieurs.

C-Le prix du marché moins une commission

Cette méthode est souvent utilisée lorsque le vendeur est une unité de production et l'acheteur est une division commerciale.

Si l'unité de production vendait à un client extérieur, elle aurait alors à supporter des coûts de distribution, en appliquant le même raisonnement, la division commerciale verse alors le prix de vente imputés des frais commerciales plus un profit (une commission).

3-5 Les autres documents de synthèse

3-5-1 La comptabilité générale

3-5-1-1 Définition de la comptabilité générale

Le Plan Comptable National (PCN) du 1975 définit la comptabilité générale comme « une technique quantitative de gestion destinée avant tout à l'organisation, à la maîtrise et à la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement économique de la nation»¹⁷.

Aussi, le projet du nouveau système comptable définit la comptabilité comme étant « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture, aussi elle permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité ».

3-5-1-2 Les objectifs de la comptabilité générale¹⁸

La comptabilité générale a pour objectif global de rendre comptes en termes monétaires de l'activité de l'entreprise, ceci afin d'apporter :

- Un moyen d'information et de protection des tiers.
- Un moyen de preuve.
- Un instrument de gestion.

Les objectifs de la comptabilité répondent à trois types de besoins :

- Aide à la décision (temps d'écoulement des stocks, délais de paiement des clients, mesure et prévision du résultat, position de la trésorerie vis-à-vis des dettes rapidement exigibles, capacité d'emprunt et de remboursement...).
- Evaluation des éléments de l'entreprise (actifs et passifs du bilan, charges et produits du compte de résultat, éléments complémentaires inscrits à l'annexe).
- Contrôle extérieur des dirigeants concernant les performances et les risques, la bonne qualité de leur gestion, la bonne qualité de leur gestion, la poursuite des objectifs annoncés, le bien-fondé des décisions prises.

¹⁷ Saci, D, « *La comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne* », OPU, 1991.

¹⁸ Cyrille, M, « *Comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures* », édition de Boeck, paris, 2003
P 6

3-5-2 Le reporting¹⁹

3-5-2-1 Définition du reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

3-5-2-2 Les missions du reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances pour informer la hiérarchie de la marche et de l'évolution des unités décentralisées qui a pour mission de :

- Comparer les réalisations avec les prévisions.
- Identifier les causes des écarts et définir les actions correctives.

3-5-2-3 Les principes de base du reporting

- Exception : pour faciliter la vérification par la direction générale, un seuil de tolérance est fixé.
- Contrôlabilité : chaque rubrique à un responsable, on ne juge que les responsables de chaque l'engage.
- Correction : s'il y a un écart, le responsable du centre doit pouvoir proposer une action corrective.

Section 2 : Notion de base sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises et devient un mécanisme puissant de management pour les gestionnaires. Pour cerner ce concept, nous avons décomposé cette section en trois éléments, la définition de la gestion budgétaire, ses objectifs et son utilité et enfin la notion de budget et les centres de responsabilités.

1-La définition de la gestion budgétaire

Il y a plusieurs définitions différentes pour la gestion budgétaire selon les auteurs et les économistes, on va citer trois définitions :

Définition n°01²⁰: La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées.

¹⁹ Loning. H, Y et all, « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris 2002. P134-137.

²⁰ Hamini. A, « *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle* », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001

Définition n°02²¹ : La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés.

Définition n°03 : La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

On peut dire aussi que la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, pour une période déterminé.

2-Les objectifs et l'utilité de la gestion budgétaire

2-1 Les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire a pour mission d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants. Aussi la démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des forces et faiblesses de l'entreprise, elle responsabilise et engage les personnels.

En effet, la gestion budgétaire est un instrument d'aide à la décision et de motivation, ainsi qu'un instrument de contrôle. En premier lieu, elle permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme, en second, elle permet de renforcer les motivations des collaborateurs à élaborer les prévisions budgétaires. En final, la gestion budgétaire permet de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive les décisions correctives selon un processus de régulation.

2-2 L'utilité de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire présente plusieurs utilités :

- Elle est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes.
- Elle permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.
- Elle favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités.
- Elle permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

²¹ Forget, J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.

3-Budget et centres de responsabilités

3-1 La notion de budget

3-1-1 Définition d'un budget

- Philippe LORINO définit le budget comme suit: « Le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et créer le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroactions de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique) ».
- M. GERVAIS, dans son ouvrage « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise » définit le budget comme « Un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités ».

Toutes ces propositions de définitions de budget aboutissent à la conclusion suivante: un budget est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations.

3-1-2 Les types de budget

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondants aux différentes fonctions. Nous distinguons alors:

D'une part, les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités relatifs aux différents services:

- Budget des ventes.
- Budget de production.
- Budget d'approvisionnement.
- Budget d'investissement.

D'autre part, les budgets financiers ou de synthèse qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels.

3-1-2-1 Les budgets opérationnels

A-Le budget des ventes

Il constitue pour la très grande majorité des entreprises le budget directeur, car il détermine la production, les achats et les investissements de l'entreprise, à l'origine de l'articulation budgétaire.

La fixation de ce budget est extrêmement importante puisqu'il contient l'objectif commercial, c'est-à-dire un engagement implicite des responsables des ventes de réaliser tel niveau d'activité (en quantité et en valeur).

Une fois l'actualisation des chiffres pour l'année en cours est réalisée, en fonction des paramètres retenus tels que l'évolution des marchés, de la concurrence, les tendances économiques, les lancements ou les retraits de produits, chaque responsable commercial définit les quantités qu'il pense pouvoir vendre dans les 12 prochains mois. Il faut ensuite valoriser ces prévisions et déterminer le chiffre d'affaire prévisionnel.

B-Le budget de production

Le budget de production joue un rôle très important dans le cadre de la gestion budgétaire. Pour la réalisation des ventes, l'entreprise doit mettre en œuvre la production qui doit répondre aux exigences du marché préalablement fixées par le budget des ventes.

Le budget de production est un tableau donnant la répartition définitive de la production prévue. Ce budget est détaillé par produits, par stades de production, par ateliers et par périodes.

C-Le budget des approvisionnements

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et au moindre coût.

L'objectif du budget des approvisionnements consiste à mieux gérer les achats ainsi que la surface occupée par les stockages. Le service approvisionnement doit réagir très vite aux fluctuations des besoins de l'entreprise ou aux pénuries.

D-Le budget des investissements

Le budget des investissements consiste essentiellement à traduire en terme financier (à budgétiser), les tranches d'investissements des différents projets prévus pour l'année à venir.

Il répond à trois objectifs :

- Calculer avec précision le montant des investissements prévus.
- Affecter les ressources nécessaires à leur financement.
- Déterminer un responsable pour chaque projet d'investissement.

En principe, il existe un plan d'investissement à moyen terme qui est quantifié en valeur monétaire et dans lequel les projets sont repartis année par année.

3-1-2-2 Les budgets financiers

A-Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est l'un des éléments les plus importants des budgets déjà étudiés. En l'établissant, les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédent ou de besoins de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme, ou dans le cas échéant, il permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaire au temps avantageux et au moindre coût.

3-2 Les centres de responsabilités

L'entreprise est découpée en centres de responsabilités dirigés par les personnes qui, avant tout, sont responsables du budget qui leur est alloué, l'étude de la gestion budgétaire est donc très souvent en pratique indissociable de l'étude des centres de responsabilités.

3-2-1 Définition du centre de responsabilité²²

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie.

3-2-2 Les différents types de centres de responsabilités²³

Le découpage de l'entreprise en entités autonomes qui sont les centres de responsabilité dépend beaucoup de la taille et du type de l'organisation. Dans beaucoup de PME ayant une organisation hiérarchique et fonctionnelle classique, le découpage se fera part fonction (technique, commerciale, administrative). Dans une entreprise plus importante, on aura souvent une organisation divisionnaire part type de produits. Nous pouvons définir plusieurs types de centres de responsabilité, en fonction de leur degré d'autonomie et de l'ampleur des missions confiées.

²²ALAZARD. C, SEPARI. S, « *contrôle de gestion : manuel et applications* » DUNOD, paris, 2007. P 362.op cit.

²³ Loning. H et all, « *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », édition DUNOD, paris 2008. P 18-20 .op cit.

3-2-2-1 Les centres de coûts

La gestion par centre de coût est essentiellement utilisée dans les entreprises de production, l'unité a pour objectif de concevoir un produit au moindre coût tout en respectant les critères de qualité et de technicité nécessaires à son élaboration. Le contrôleur de gestion utilise généralement la méthode du coût de production pour analyser les performances.

3-2-2-2 Les centres de profit

La gestion par centre de profit suppose que le service concerné dégage un maximum de marge, le responsable doit donc à la fois maîtriser ses coûts et développer le volume des ventes. Ce découpage est réalisable au sein des services commerciaux ainsi que pour toutes les activités générant une facturation.

3-2-2-3 Les centres de revenus

Le choix de ce type de centre de responsabilité est caractérisé des services commerciaux, cette forme d'organisation assigne à chaque unité l'objectif de maximiser son chiffre d'affaires. Les performances des responsables ne doivent pas se limiter à l'évolution du volume des ventes effectuées. Ce type de gestion peut être dangereux dans le cas où les responsables se focalisent uniquement sur le développement de l'activité sans se préoccuper d'autres critères.

3-2-2-4 Les centres d'investissement

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique. L'objectif de ces services est de maximiser la rentabilité des capitaux investis tout en réalisant un profit. Ce type d'organisation privilégie la gestion à long terme.

Section 3 : La prise de décision

En fonction de la nature et l'objet de chaque organisation, les décisions n'ont pas la même incidence sur son fonctionnement. C'est pourquoi, il est utile de définir la prise de décision et adresser une typologie des décisions à partir de différents critères (objet, échéance...). Une fois cette typologie est bâtie, le décideur s'engagera dans une démarche générale (processus) qui consiste à formaliser la décision en utilisant des outils d'aide à la décision.

1-Définition de la prise de décision

Définition n°1²⁴ : « la décision est le choix d'une solution ou d'une orientation à partir d'information et de critères qui aident à comparer entre plusieurs possibilités. Influencé par de nombreux facteurs, ce choix dépend d'un système de valeurs qui fournit des bases d'évaluation. Toute décision est à la fois individuelle (par l'engagement des acteurs qui la prennent) et

²⁴ Le Duff. R, « *Encyclopédie de la gestion et du management* », édition Dalloz, Paris, 1999. P244.

collective (par l'impact des environnements ou l'intervention d'autrui). Dans tels cas, elle est plus individuelle que collective, dans tels autre plus collective qu'individuelle ».

Définition n°2²⁵: la décision est un acte par le quelle un ou des décideurs opèrent un choix entre plusieurs option permettant d'apporter une solution satisfaisante à un problème donné.

La décision est donc le processus par lequel passe un décideur avant de faire un choix entre plusieurs possibilités dont le but de choisir l'option la plus pertinente.

2-Les typologies de la décision

Il existe plusieurs types de décisions dans une entreprise, ces dernières sont classées généralement selon le niveau de la prise de décision, le champ couvert et la nature des variables de décision.

2-1 Classification par niveau de la décision²⁶

Cette catégorie classe les décisions selon le niveau hiérarchique de la prise de décision :

2-1-1 La décision stratégique

Les décisions stratégiques correspondent aux décisions qui sont prise au sommet de la structure hiérarchique plus souvent par la direction générale, elles engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont elle va se positionner sur un marché de façon à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement. Toute erreur engendre à l'entreprise des conséquences grave voire irréversible.

2-1-2 La décision tactique

Les décisions tactiques concernent la gestion des ressources, elles doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour arriver à réaliser les objectifs. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise. Ces décisions ont une forte implication pour l'entreprise mais moindre que les décisions stratégiques.

2-1-3 La décision opérationnelle

Les décisions opérationnelles s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées.

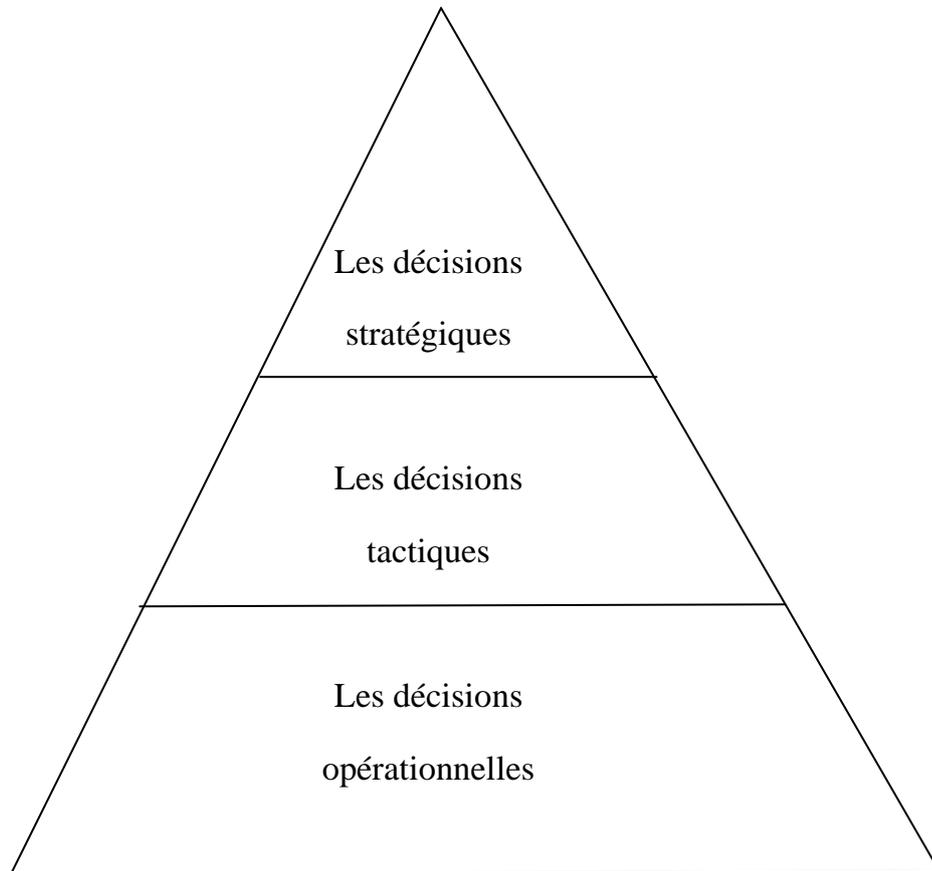
Ces décisions sont plus fréquentes, plus répétitives et moins risquées du fait de leurs implications plus localisées que les décisions stratégiques et tactiques.

²⁵ Klouy-en-Josas, « *Politique générale de l'entreprise : Strategor* », édition DUNOD, Paris, 2004, P 626.

²⁶ Ansoff. I, « *Stratégie de développement de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, 2001.

Les trois types de décisions précédemment cités sont résumés dans le schéma n°1.

Schéma n° 1 : Les niveaux de la décision



Source : Darbellet. M, « notions fondamentales de gestion d'entreprise », édition Foucher, Paris, 1998, P295.

2-2 Classification par le champ couvert

Le champ couvert par une décision peut concerner quelques personnes, un ou plusieurs sous-systèmes, ou au contraire avoir un champ d'action très large et affecter la totalité de l'organisation.

2-2-1 Les décisions de planification

Les décisions de planification se sont des décisions de nature générale et concernent l'intégralité du système de l'organisation. Elles fixent les objectifs d'évolution à moyen et long terme de l'entreprise.

2-2-2 Les décisions de pilotage

Les décisions de pilotage ont une portée plus limitée, court terme au moyen terme. Ce type de décision repose sur des objectifs de performance, recherche de parts de marché et la qualité totale, il s'agit d'adapter l'entreprise aux fluctuations de l'environnement.

2-2-3 Les décisions de régulation

Les décisions de régulation sont des décisions simple qui assurent le bon fonctionnement quotidien du système de l'entreprise, elles sont généralement répétitives et de court terme.

2-3 La classification selon la nature des variables de décision

Chaque type de décision a des paramètres ou des variables spécifiques.

2-3-1 Les décisions programmables

Les décisions programmables sont des décisions répétitives qui s'appuient sur des techniques modélisées, des processus standard et des paramètres peu nombreux, identifiables et quantitatives pour la résolution d'un problème détecté.

2-3-2 Les décisions non programmables

Les décisions non programmables sont caractérisées par des variables qualitatives et difficiles à modéliser, on distingue deux catégories :

2-3-2-1 Les décisions structurées

Les décisions non programmables structurées sont des décisions dont les paramètres sont nombreux et pas facile à identifier mais le décideur peut faire appel à des outils d'aide à la décision comme les logiciels.

2-3-2-2 Les décisions non structurées

Les décisions non structurées sont soumises à de nombreux paramètres, ces décisions reposent principalement sur l'intuition ou l'expérience des décideurs comme la décision d'internationalisation d'une entreprise.

3- Le processus décisionnel

Le terme processus de prise de décision fait référence aux étapes successives par lesquelles passe un décideur ou un groupe de décideurs pour arriver à la décision.

Le processus de décision est également défini comme un lot de tâches corrélées qui incluent : la définition du problème, la formulation des solutions, le choix des mesures appropriées, la mise en œuvre des mesures adoptées et l'évaluation des résultats.

3-1 La définition du problème

La première étape vers un processus de prise de décision consiste à définir le problème. Evidemment, il est nécessaire de faire des recherches et de dialoguer pour obtenir une définition exacte du problème qui doit être définis clairement.

Il faut observer l'environnement dans lequel évolue l'entreprise pour recueillir un grand éventail d'information dont il faut distinguer les renseignements réels des opinions ou des spéculations afin de détecter les situations qui nécessitent une prise de décision.

3-2 La formulation des solutions

Une fois le problème est défini, la prochaine étape sera d'indiquer les solutions possibles pour le résoudre.

Cette étape peut être considérée comme l'une des étapes les plus importantes du processus décisionnel. C'est à ce stade qu'il faut analyser chaque alternative pour connaître ces avantages et ces inconvénients. A ce stade, le décideur peut également filtrer les options qu'il pense qui sont impossibles ou ne répondent pas à ses besoins.

3-3 Le choix des mesures appropriées

Cette étape nécessite d'évaluer des solutions repérées et de choisir la meilleure, c'est la phase où le décideur prend sa décision. Les personnes responsables de la mise en œuvre devront élaborer une stratégie pour la réussite de cette solution.

Comme pour toute autre étape du processus décisionnel, la participation des personnes concernées améliorera les chances de succès.

3-4 La mise en œuvre des mesures adoptées

La prochaine étape évidente après avoir choisi une option serait la mise en œuvre de la solution. Pour que cette dernière soit appliquée rapidement et attribue à la satisfaction générale, on doit effectuer une évaluation continue de la décision choisie pour que le problème soit résolu sans créer d'autres problèmes imprévus.

Cette évaluation devrait tenir compte à la fois des objectifs de l'entreprise et des intérêts des personnes concernées.

Il s'agit d'une étape très cruciale, car toutes les personnes impliquées dans la mise en œuvre d'une solution doivent avoir connaissance des implications de la prise de décision.

3-5 L'évaluation des résultats

Cette étape consiste à comparer les réalisations aux objectifs des décisions déjà mise en œuvre, on doit examiner les conséquences positives et négatives des mesures choisies.

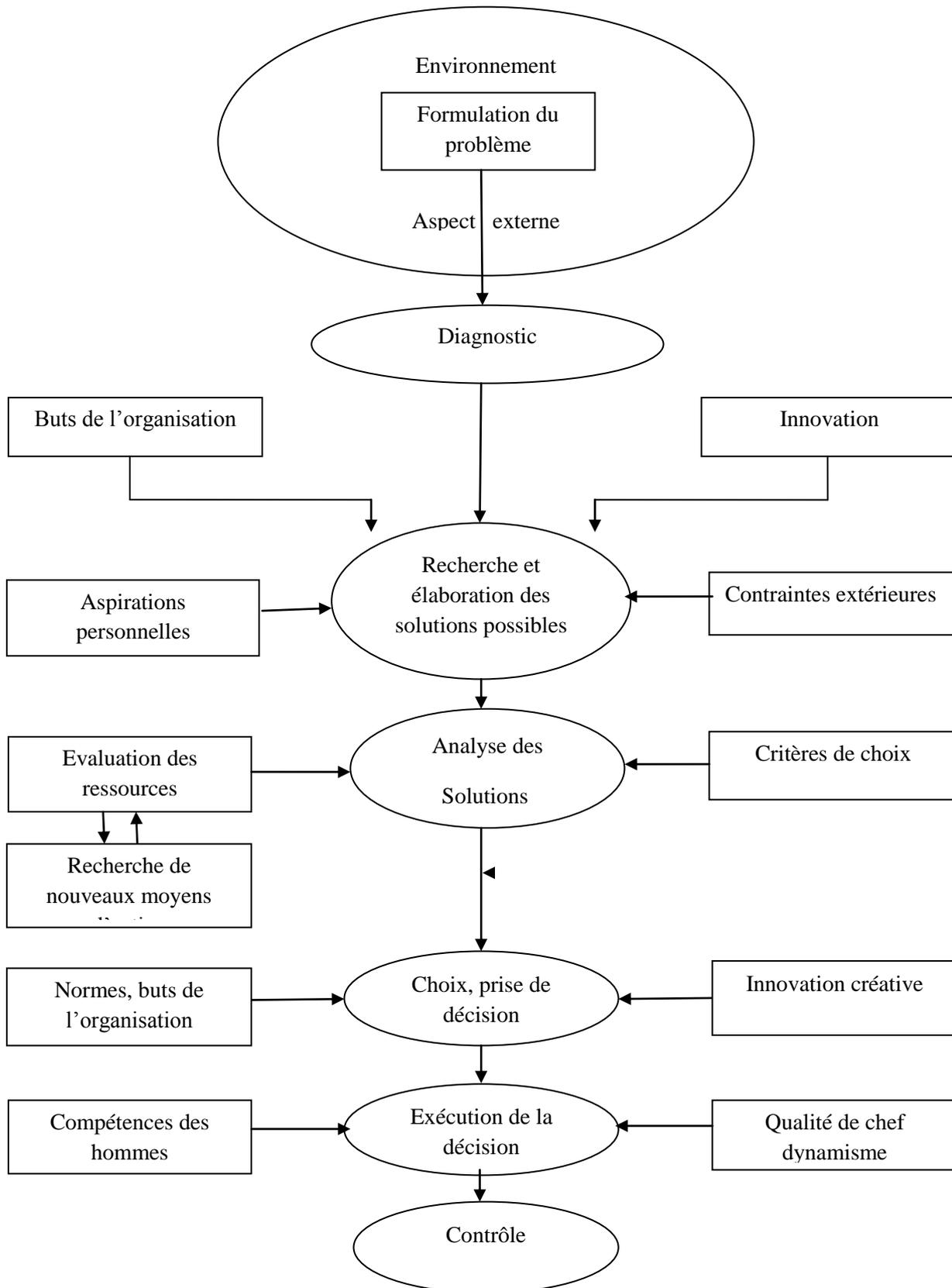
Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

Cette dernière phase vise à confirmer le choix effectué ou à remettre en question le processus de décision en réactivant l'une des quatre phases précédentes.

Après cette phase, la décision retenue est concrétisée sous la forme de programmes d'actions, diffusés auprès des personnes et services concernés.

Les cinq étapes du processus de prise de décision précédemment cité sont résumées dans le schéma n°2

Schéma n° 2 : Modèle de processus décisionnel



Source : Source : Darbellet. M, « notions fondamentales de gestion d'entreprise », édition Foucher, Paris, 1998, P 301.

4-L'aide à la prise de décision

4-1 Définition²⁷ : « L'aide à la décision est l'activité de celui qui, prenant appui sur des modèles clairement explicités mais non nécessairement clairement formalisés, aide à obtenir des éléments de réponse aux questions qui pose un intervenant dans un processus de décision, éléments concourants à éclairer la décision et normalement à prescrire, ou simplement à favoriser, un comportement de nature à accroître la cohérence entre l'évolution d'un processus d'une part, les objectifs et le système de valeurs au service desquels cet intervenant se trouve placé d'autre part ».

Le processus d'aide à la décision peut être défini comme un ensemble de méthodes ou de modèles précis, qui permettent d'éclairer une prise de décision. Ils mettent en cohérence le processus décisionnel, les objectifs que poursuivent le décideur et les systèmes de valeur auxquels il se réfère. L'objectif en aide à la décision est donc de construire une décision satisfaisante que le décideur va être capable de justifier, c'est-à-dire de lui donner des raisons suffisamment fortes et objectives pour l'argumenter.

4-2 Les outils de l'aide à la décision

Un manager d'entreprise est souvent confronté à des situations où la prise de décision n'est pas aisée mais il dispose de nombreux outils et techniques qui lui permettent de prendre des décisions adéquates. Chaque type d'outil à utiliser dépend de la nature du problème à étudier et l'univers dont il est situé.

Donc, il est possible de classer les différentes situations en quatre catégories selon le degré d'incertitude.

4-2-1 Les outils d'aide à la décision dans un univers certain

Un univers certain est caractérisé par la certitude des futurs événements économiques, de ce fait, le décideur peut prévoir les conséquences de ses choix.

Les techniques d'aide à la décision utilisées dans ce cas permettent au décideur d'évaluer les solutions possibles et de sélectionner la plus pertinente.

Parmi ces outils, nous citerons :

A-La programmation linéaire : elle vise à déterminer un optimum en utilisant un minimum de coût pour atteindre un maximum de rentabilité et cela, en tenant compte de ressources disponibles dans l'entreprise.

²⁷ Roy. B, Bouyssou. D, « Aide multicritère à la décision : méthodes et cas », édition ECONOMICA, paris, 1993, p 21.

B-Les techniques d'actualisation : ce sont des techniques qui permettent au décideur d'apprécier la rentabilité économique d'un investissement.

C-Les réseaux : c'est un outil qui a comme but de minimiser les coûts et les délais des programmes.

4-2-2 Les outils d'aide à la décision dans un univers incertain

En univers incertain, le décideur ne dispose pas d'informations suffisantes pour connaître ou prévoir les différents événements liés à la décision. Dans tel cas, le décideur fait appel aux critères objectifs de maximax et minimax de la théorie des jeux, cette dernière est considérée comme un instrument de recherche qui permet l'analyse des décisions des agents économiques.

A-Maximax : Si le décideur est optimiste, il favorisera le choix pour lequel le maximum de gain espéré est le plus élevé.

B-Minimax : Si le décideur est pessimiste, il favorisera le choix pour lequel le gain espéré a le risque le plus bas.

4-2-3 Les outils d'aide à la décision dans un univers aléatoire

Un univers aléatoire est un univers changeant que nous ne pouvons pas prévoir ses événements futurs donc le décideur peut associer une probabilité à chaque éventualité de la décision.

A-Le calcul des probabilités et les statistiques : Ces techniques permettent d'apprécier les conséquences potentielles de chaque éventualité et d'éclairer le décideur lors de son choix, à titre d'exemple : l'espérance mathématique, la variance, l'écart type.

B-La technique des arbres de décisions : Elle est utilisée lors de l'étude des conséquences d'une série de décisions successives pourront l'assister dans le processus conduisant au choix final.

4-2-4 Les outils d'aide à la décision dans un univers conflictuel

L'univers conflictuel est caractérisé par des événements constitué par les concurrents de nature opposés. Les décisions prises dans ce cas concernent les actions commerciales et les principaux choix des dirigeants d'entreprise. La théorie des jeux peut une nouvelle fois permettre au décideur d'analyser une décision dans une situation où plusieurs agents économiques interagissent. Chacun devra tenir compte des actions des autres joueurs pour prendre une décision.

Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

En guise de conclusion, nous pourrions dire que le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant, et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques dans le cadre d'un système de mesure des performances parce qu'il s'appuie sur des outils pertinents tel que la gestion budgétaire qui est considéré comme un outil indispensable dans chaque entreprise vue de son utilité comme un outil d'aide dans la prise de décision.

La démarche budgétaire consiste à établir des programmes d'action chiffrés appelée budgets. Elle traduit l'engagement des responsables de la division de l'entreprise devant la direction. Le processus de la gestion prévisionnelle comporte deux étapes principales qui sont : la budgétisation qui englobe la prévision et l'élaboration du budget, et le contrôle de ces budgets déjà établit pour comparer les réalisations aux prévisions.

L'objectif de ce chapitre est de cerner les méthodes et les techniques d'élaboration des différents budgets, de comprendre les étapes de la gestion budgétaire qui comprend la prévision, la budgétisation et le contrôle. Enfin, nous tenterons de faire le lien entre la gestion budgétaire et la décision.

Pour ce chapitre, nous allons le subdiviser en trois sections, la première portera sur la nature du système budgétaire, la deuxième sera consacrée au contrôle budgétaire et la dernière repose sur l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision.

Section1 : La nature du système budgétaire

Le système budgétaire est un instrument du contrôle de gestion qui est constitué par les différents budgets, pour établir ces derniers, il est essentiel de respecter certains principes et procédures et faire recours à des techniques de prévisions et d'élaboration.

Pour ce faire, nous avons consacré cette première section aux principes et la procédure budgétaire et les techniques d'élaboration des différents budgets.

1- Les principes d'élaboration d'un budget¹

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur les principes suivants :

1-1 Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

La politique et la stratégie adoptée par l'entreprise ne doit pas être mise en cause lors d'élaboration du budget, la budgétisation consiste à :

-Détailler le programme d'activité de l'entreprise.

-Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.

¹ Gervais. M, « *Contrôle de gestion* », 7^{ème} éditions, ECONOMICA, paris, 2000, p 275-280.

1-2 Le principe de la totalité du système budgétaire

Dans ce principe, toutes les activités de l'entreprises doivent être budgétisées (c'est-à-dire, le budget doit couvrir toutes les activités de l'entreprise) ce qui implique :

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion.
- Ainsi de ne pas laisser aucune activité sans responsable.

1-3 Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

C'est-à-dire le système budgétaire doit correspondre avec le partage de responsabilité. En effet, pour qu'il soit un ensemble d'actions programmées à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.

1-4 Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et de la politique de personnel de l'entreprise. Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante. Dans le type de management participatif et décentralise, les forces de motivation doivent avoir pour principal effet d'inciter les responsables à proposer les objectifs convergent avec les objectifs généraux de l'entreprise et conforme à la politique générale ainsi qu'à la stratégie déterminées dans le cadre du plan à long et moyen terme.

1-5 Le principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations

Un budget est un système d'information et de synthèse fait pour agir et donc il doit être actualisé et met à jour pour assurer son bon fonctionnement.

2-La procédure d'élaboration d'un budget ²

La démarche prévisionnelle à pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre.

Elle se décline :

- Dans le long terme > à 5 ans : plan stratégique.
- A moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel.
- A très court terme (1 ans) : budget.

Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et d'aide de délégation des décisions et de motivation des décideurs.

² Guedg.N, « *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* », 3^{ème} édition, organisation paris, 2001, p245.

Leurs élaborations s'effectuent en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service cours de navette budgétaire.

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité, elle comprend plusieurs étapes qui s'étendent sur trois au quatre mois. La procédure d'élaboration du budget de l'année budgétaire N commence le plus tard possible au cours de l'année N-1 de manière à disposer du maximum d'information sur les réalisations de N-1.

Pour chaque budget, nous envisagerons successivement :

- Une phase de prévision qui prend en compte les objectifs de l'entreprise, les contraintes internes et externes, les données des budgets situées en amont.
- Une phase de budgétisation qui valorise les prévisions précédentes.
- Une phase de contrôle qui confronte les prévisions et réalisations.

2-1 La prévision

La prévision peut être définie comme une étude volontariste, scientifique et collective face à l'action future, en effet :

Elle est une attitude volontariste car elle ne doit jamais être la reconduction pure et simple, sous examen préalable, des résultats et des structures antérieures. Elle doit être l'expression d'une politique d'un engagement, d'un pari sur l'avenir.

La prévision est une attitude scientifique, car elle doit s'appuyer sur la méthode scientifique (à base statistique et économique). Le flair, l'intuition ne sont pas à priori repoussée, mais doivent s'exercer à l'intérieur d'un cadre préalablement défini.

Enfin, la prévision est une attitude collective. Cela signifie que chacun, à son programme auquel il a participé.

2-2 La budgétisation ou le budget

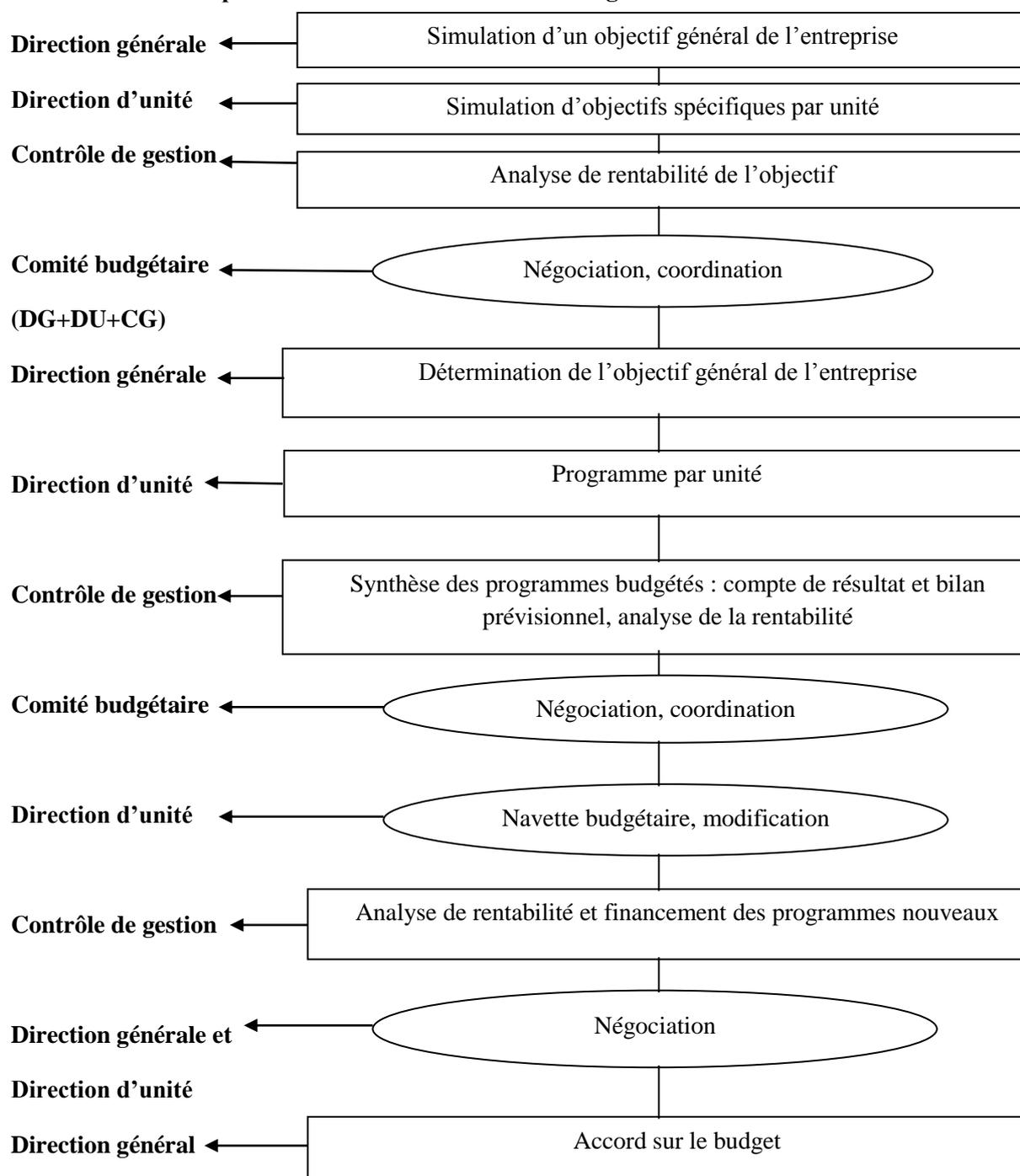
Le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation des ressources liées à une assignation des responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.

2-3 Le contrôle :

Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour s'avoir s'il y a concordance ou divergence.

L'essentiel de la procédure d'établissement est résumé ci-dessous dans le schéma N°3.

Schéma n° 3: La procédure d'établissement d'un budget



Source : Guedj. N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} Edition, organisation, 2001, p 254-255.

3- Les techniques d'élaboration des budgets

Les méthodes et les techniques de prévisions budgétaires sont nombreuses et déférentes d'un budget à un autre et d'une entreprise à une autre, nous avons essayés de cerner les méthodes les plus utilisées.

3-1 Le budget des ventes

3-1-1 Prévision des ventes

Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur. L'évolution des ventes nécessite une analyse rétrospective et actuelle des produits. Pour mieux connaître le marché tant actuel que potentiel de l'entreprise, on fait généralement appel aux techniques d'études de marché, afin d'analyser la demande et d'évaluer les ventes probables. Les informations collectées et exploitées subissent généralement des traitements pour prévoir les ventes. Ces méthodes de traitement sont nombreuses et le choix d'une telle ou telle méthode dépend des objectifs de l'entreprise.

3-1-1-1 Les méthodes quantitatives

Ce sont des méthodes détaillées de prévisions à court terme, elles englobent plusieurs techniques :

A-La méthode des moindres carrés³

La modélisation par la droite des moindres carrée consiste à déterminer la droite qui minimise la somme des carrés des écarts entre la valeur observée et la valeur ajustée. Cette droite permet de réaliser des prévisions.

La droite a pour formule :

$Y = a X + b$ tel que :

- $a = \frac{\sum (x_i y_i)}{\sum x_i^2}$
- $b = \bar{Y} - a \bar{X}$

L'élaboration des prévisions par la méthode des moindres carrés ce fait par la construction de la fonction des moindres carrés $Y = a X + b$ puis l'élaboration des prévisions en suite.

³MELARD. G, « Méthodes de prévisions à court terme », Edition de l'université de Bruxelles, Belgique 1990.

B-La méthode des moyennes mobiles⁴

Cette méthode élimine les causes les plus importantes de variation (variations saisonnières, variations accidentelles), la tendance se lira alors plus facilement. Pour calculer les moyennes mobiles, il est indispensable d'avoir une idée de la longueur du cycle de variation N grâce à la présentation graphique des valeurs observées dans le passé afin de déterminer les valeurs futures ajustées.

C-Le lissage exponentiel⁵

Le lissage exponentiel est une méthode de prévision plus récente que les méthodes déjà citées, tout en donnant un grand poids aux données récentes telles que la montre la fonction suivantes :

$$f_t = y (1 - \alpha) \alpha + y_{t-2} (1 - \alpha) \alpha^2 + \dots + y_{t-k} (1 - \alpha) \alpha^k$$

Tel que :

Y_t = Observation au temps T.

F_t = prévision au temps.

α = constante de lissage.

Le but de cette méthode est d'effectuer au temps T, une prévision pour le temps T+1, La combinaison de la dernière observation disponible Y_t est la dernière prévision F_t .

3-1-1-2 Les méthodes qualitatives

Selon son nom l'implique « qualitatives », elles nous permettent d'apporter à notre prévision quantitative plus de précisions et d'éclaircissements, on distingue plusieurs méthodes:

A-Les opinions d'experts

a-Méthode de Delphi : consiste à envoyer des questionnaires aux experts pour qu'ils donnent leurs prévisions et les causes de ces variations et dès qu'on aura la réponse, on prend la moyenne.

b-Méthodes de l'avis des experts : consiste à convoquer les experts à une réunion dans l'entreprise pour prendre une décision collective sur les prévisions.

⁴ Melard. G, op. cit. , P 92

⁵ Bourbonnais. R, Terraza. M, « *Analyse des séries temporelles* », DUNOD, Paris, 2004, P42-48.

B-Les enquêtes sur les intentions d'achat

La connaissance des intentions d'achat est souvent considérée comme meilleur base de prévision. Elle consiste à déterminer le marché potentiel futur de l'entreprise et cela en procédant par des enquêtes, par des sondages sur un échantillon représentatif afin d'estimer le marché potentiel de l'entreprise qu'on peut modéliser par la fonction suivante :

$$Y \text{ (demande de production)} = N \text{ (population susceptible d'acheter notre produit)} \\ \times R \text{ (revenu par tête)} \\ \times \% \text{ moyen du revenu consacré à l'achat de notre produit}$$

C-Abonnement à des panels

Cette méthode consiste à faire des enquêtes aux prés des panels de distributeurs et des consommateurs afin de collecter un ensemble d'informations qui vont nous permettre de faire des prévisions de meilleurs qualités du moment que les distributeurs et les consommateurs sont les mieux placés pour nous fournir des estimations du marché actuel et potentiel de l'entreprise ainsi que les exigences et besoins de consommateur.

3-1-2 L'élaboration de budget des ventes⁶

Une fois les ventes prévisionnelles sont calculées, il y a lieu de procéder à leurs ventilations en périodes (trimestrielles, mensuelles), par produit, par catégorie, famille ou gamme de produits, par secteur géographique, par canal de distribution : détaillant, grossiste, centrale d'achat et par représentant. Le choix de la ventilation des ventes prévisionnelles est dicté par les besoins de contrôle de l'entreprise.

3-1-2-1 La ventilation par période

Très souvent, le mois est retenu comme période de ventilation, en revanche grâce aux logiciels informatiques spécialisés, des périodes plus courtes sont de plus en plus utilisées.

La répartition par période implique la prise en charge de la structure saisonnière de l'entreprise, autrement dit on doit déterminer des coefficients saisonniers pour ajuster les prévisions.

3-1-2-2 La ventilation par région

Elle désigne la répartition des ventes prévisionnelles selon un découpage géographique du marché de l'entreprise (par wilaya, par ville, par quartier.....), un tel découpage présente un grand intérêt puisqu'il permet à l'entreprise de connaître le comportement de la demande sur

⁶ Mayer.J, « *Gestion budgétaire* », édition DUNOD, paris, 1999, p 40.

chaque région et d'y contrôler ses responsables (représentants, commerciaux...). Très souvent la ventilation se fait en s'alignant sur le découpage utilisé par la direction commerciale.

3-1-2-3 La ventilation par produit

Cette présentation permet à l'entreprise de mieux connaître l'évolution de ses produits ou de sa gamme de produits. La ventilation s'opère en fonction des buts poursuivis par la direction.

Exemple d'un budget de ventes

Canaux de distribution	Canal 1			Canal 2			Canal 3		
Périodes	janv	févr	mars	janv	févr	mars	janv	févr	mars
Produits									
Produit A									
Produit B									
.....									
Totaux									

Source : élaboré par nous-même.

3-2 Le budget de production

Construire un budget de production demande d'élaborer un programme de production à court terme (prévisions quantitatives) puis de le répartir par unité d'exploitation, par période afin de faciliter le contrôle.

3-2-1 Prévision de la production⁷

Le programme de production doit permettre de répondre aux questions suivantes :

- Quel est la quantité à produire pour satisfaire la demande compte tenu des contraintes des techniques de fabrication ?
- Quel est la quantité de matières premières qu'il faut commander et stocker pour satisfaire la demande prévue ?
- Combien faut-il mobilisé des fonds pour satisfaire la demande prévue ?

La valorisation des programmes de production pour les transformer en budgets passe par l'identification et le calcul d'un certain nombre de charges que l'on peut classer sommairement en deux catégories :

⁷ Gervais. M, op. cit, p 354.

3-2-1-1 Les charges directes : qui sont affectable sans ambiguïté à un objet de coût, ce sont essentiellement les matières premières et la main d'œuvre directe.

A-Les matières premières

Il s'agit de prévoir la quantité nécessaire des matières premières à consommer et les prix unitaire correspondant à celles-ci. Cette quantité peut traduire des prévisions de production déterminées précédemment en tenant compte des nomenclatures techniques des produits, des pertes et des déchets inhérents au processus de fabrication utilisé.

Les prix correspondant à ces matières peuvent être distingués en deux situations :

-Le prix des matières premières est relativement stable sur le marché, il peut faire l'objet d'une prévision et la valorisation s'effectuera à l'aide d'un prix standard.

-Le prix des matières premières est soumis à des fluctuations importantes, dans ce cas la valorisation se fera au dernier prix connu, lors de l'évaluation initiale puis au prix du jour, pendant la durée de l'exercice budgétaire.

B-La main d'œuvre directe

Les heures payées à la main d'œuvre directe se calculent à partir des heures nécessaires pour réaliser l'activité prévue.

Elles sont obtenues de la manière suivante :

(Effectif prévisionnel × nombre d'heures de présence par an et par ouvrier) + Les heures supplémentaires.

3-2-1-2 Les charges indirectes

Ce sont des charges qui se rapportent a priori à plusieurs produits et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant leur imputation. Elles concernent toutes les charges d'ateliers qui ne peuvent être affectées directement aux produits fabriqués. Toute prévision des frais indirects de production nécessite une décomposition préalable des charges en charges fixes et variables.

3-2-2 L'élaboration du budget de production⁸

Une fois que le programme de production est élaboré, il peut être ventilé par centre de responsabilité et par période.

3-2-2-1 Par centre de responsabilité

Elle désigne la répartition du plan de production global (en quantités) par atelier ou par service, cela suppose que l'entreprise a bien défini sa politique d'implantation. La ventilation s'effectuera par des nomenclatures techniques des produits et des potentiels de chaque usine.

Un tel découpage présente un grand intérêt puisqu'il permet à l'entreprise de connaître les coûts qui se rapportent à chaque atelier ou service.

3-2-2-2 Par période

La ventilation par période du budget de production global se justifie par la nécessité de vérifier que sur la très courte période, la compatibilité entre production et vente subsiste. Très souvent, le mois est la période retenue de répartition.

3-3 Le budget d'approvisionnement⁹

L'élaboration du budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantité voulues, le moment voulu et à moindre coût.

Il permet aussi de tenir compte des deux contraintes suivantes :

- Éviter tout arrêt ou perturbation dans le déroulement de la production et de sa vente.
- Gérer un stock optimum pour assurer les approvisionnements tout en diminuant l'immobilisation des capitaux.

3-3-1 La prévision d'approvisionnement

La prévision de ce budget dépend de la politique d'approvisionnement de l'entreprise, elle tient compte essentiellement de :

- La cadence de consommation fournie par le budget de vente (pour les marchandises) ou le budget de production (pour les matières premières).

⁸ Mayer. J, op. cit, 77.

⁹ Margerin. J, « *Gestion budgétaire* », édition Organisation, paris, 1990, p 93.

- Le rythme des approvisionnements c'est à dire le nombre de commandes, il faut chercher un rythme optimal permettant un coût de gestion des stocks minimal.
- Les délais d'approvisionnement c'est-à-dire de l'intervalle de temps compris entre la date de la commande et la date de la livraison.
- Le stock minimum qui est égal aux consommations quotidiennes \times nombre de jours de livraison.
- Le stock de sécurité : il permet d'éviter une rupture de stock en cas de retard de livraison ou d'augmentation imprévue de la consommation, le retard prévu peut être évalué à partir de l'expérience acquise d'une manière approximative ou empirique.

Il est égal aux consommations quotidiennes \times nombre de jours de retard de livraison.

-Le stock d'alerte c'est-à-dire le niveau de stock qui déclenche une commande.

3-3-2 L'élaboration d'un budget d'approvisionnement

Pour construire un budget des approvisionnements, il convient de suivre la démarche suivante :

3-3-2-1 Le choix du mode d'approvisionnement

Il dépend du système et du rythme des consommations des matières premières et des produits envisagés, on peut distinguer des consommations régulières et non régulières.

3-3-2-2 Le choix des procédés de budgétisation

Parmi ces procédés, nous distinguons deux méthodes :

A-La méthode comptable qui consiste à inscrire tous les mouvements prévus dans une fiche de stock de façon à mettre en évidence les points de ruptures, puis à déterminer les dates de commandes qui permettraient d'éviter ces ruptures.

B-La méthode graphique qui consiste à déterminer graphiquement les dates de commandes et des livraisons ainsi que les niveaux de stocks.

3-3-2-3 L'élaboration des quatre budgets

Le budget d'approvisionnement se subdivise en quatre budgets partiels :

- Le budget des commandes.
- Le budget des livraisons.

Chapitre 2 : L'architecture budgétaire

- Le budget des consommations.
- Le budget des stocks.

3-3-2-4 La valorisation des programmes

La valorisation des quantités doit être faite au préétabli (standard) et cela dans le but de garder une concordance entre les quatre budgets.

Exemple d'un budget d'approvisionnement

Période	Janvier	février	Mars	avril	mai
Stock en début de période						
Commande						
Livraison						
Consommation						
Stock de fin de période						

Source : élaborer par nous-même.

3-4 Le budget des investissements

Le budget d'investissement recense les prévisions de dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise.

L'acquisition et le renouvellement des investissements entraînent évidemment des dépenses qu'il convient de prévoir, ainsi que leur financement, c'est le but ce budget.

3-4-1 Le Choix des investissements¹⁰

L'entreprise cherche à sélectionné l'investissement le plus rentable. Les méthodes d'évaluation de rentabilité s'appuyé sur la notion de cash-flows qui est le montant net de revenu encaissé pour une période donnée relative avec un investissement.

On citera la VAN (valeur actualisée nette), TRI (taux de rentabilité interne), DR (délai de récupération) et l'IP (indice de profitabilité).

3-4-1-1 La VAN

La valeur actuelle nette indique le solde net des dépenses et des recettes actualisées d'un investissement pour un taux d'intérêt, elle est égale à la déférence entre la somme des cash-flows actualisés et le capital investi.

¹⁰ Koehl. J, « Les choix d'investissement », édition DUNOD, Paris, 2003, P 40.

$$VAN = \sum_{p=0}^n CF(1+i)^{-p} - I_0$$

Soit :

I_0 : Investissement initial.

CF: Cash-flows.

i : Taux d'actualisation.

Un cash-flow est le solde des flux de trésorerie engendré par un investissement à la clôture d'une période. En définitive on peut s'écrire :

Cash-flow = produits encaissables – charges décaissables.

L'actualisation permet d'apporter à la période présente l'ensemble des dépenses et des recettes effectués à des périodes différentes du temps.

Un projet est rentable si la VAN est positive ; une VAN égale à zéro signifie que le projet permet de rembourser le capital investi sans dégager un profit pour l'entreprise.

3-4-1-2 Le TRI

On appelle taux interne de rentabilité (TRI) : le taux qui permet d'égaliser le décaissement dû à l'investissement aux cash flows prévisionnels générés par ce même investissement. D'une autre manière, il représente le taux d'actualisation pour lequel la valeur actuelle nette est nulle.

Le TIR doit être comparé aux taux d'actualisation de référence de l'entreprise, de manière à investir que si $TIR >$ taux d'actualisation de l'entreprise.

3-4-1-3 Le DR

Le délai de récupération ou «pay back period » est le temps nécessaire pour que le montant cumulé des flux de trésorerie actualisés soit égal au capital investi.

Il se calcul en général en annulant les cash-flows année par année. On retient le projet dont le délai est le plus court.

Ce critère peut être un critère relativement fiable dans une conjoncture instable. En revanche, il a l'inconvénient de pénaliser les investissements rentables à long et à moyen terme.

3-4-1-4 L'IP

L'indice de profitabilité (IP) est calculé à chaque fois que les investissements ont des coûts initiaux différents. On choisit, alors le projet d'investissement correspondant au taux de profitabilité le plus élevé.

$$\text{IP} = \text{la somme CF actualisés} - \text{coût d'investissement}$$

3-4-2 L'élaboration de budget d'investissement

Le budget des investissements doit détailler :

-Les dates et les montants des engagements : ce sont les dates à partir desquelles l'entreprise s'engage à payer les livraisons selon un calendrier prédéfini.

-Les dates et les montants de réception : elles permettent de savoir quand les opérations de fabrication ou de commercialisation pourront débuter.

-La date et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

3-5 Le budget de trésorerie

Pour élaborer un budget de trésorerie, certaines informations sont strictement nécessaires :

- Le bilan de l'exercice précédent.

- Les différents budgets approuvés de l'exercice en cours.

- Les encaissements et les décaissements non courants, qui ne sont pas prévus dans un budget précis.

Dans la pratique, le budget de trésorerie est précédé par trois budgets préparatoires :

-Le budget des encaissements.

-Le budget des décaissements.

-Le budget de la TVA.

La différence entre le budget des encaissements et le budget de décaissements (y compris le budget de TVA) constitue le budget de trésorerie.

3-5-1 La phase préliminaire

3-5-1-1 Le budget des encaissements

Le budget des encaissements (ou recettes) comprend notamment :

- Les ventes au comptant (TTC) prévues mensuellement.
- Les règlements des clients relatifs aux ventes à crédits.
- Les acomptes prévisionnels versés par certains clients.
- Les règlements de tiers se portant acquéreurs des immobilisations cédées par l'entreprise.
- L'augmentation du capital en numéraire.
- Les emprunts et les subventions.
- Les produits financiers.
- Tout ce qui est susceptible d'entraîner une entrée d'argent.

3-5-1-2 Le budget des décaissements

Le budget des décaissements (ou dépenses) comprend notamment :

- Les achats comptant (TTC) prévues mensuellement.
- Les règlements aux fournisseurs relatifs aux achats à crédit.
- Les charges décaissables de production, de distribution, d'administration générale.
- Les charges financières et les dividendes.
- L'impôt sur les bénéfices.
- La TVA à payer.
- Les investissements.
- Les remboursements d'emprunts.
- Tout ce qui est susceptible d'entraîner une sortie d'argent.

3-5-1-3 Le budget de la TVA

Le budget de la TVA a pour objet de déterminer la situation de l'entreprise (débitrice ou créditrice) vis-à-vis le fisc.

Il s'agit de déterminer la dette fiscale de l'entreprise ou sa créance à l'égard du trésor.

3-5-2 L'élaboration de budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est égal au total des encaissements moins le total des décaissements de la période.

Exemple d'un budget de trésorerie (premier trimestre)

Eléments	Janvier	Février	Mars
Trésorerie nette au 01/01/2013 (solde n-1)			
+ Encaissements			
- Décaissements			
Cumul de trésorerie			
Trésorerie prévisionnelle de fin de mois			
Cumul de trésorerie			

Section 2 : Le contrôle budgétaire

Le fait de se donner un budget précisant l'objectif vers lequel on veut aller et les plans d'actions pour y parvenir, ne garantit pas que l'on obtienne les résultats souhaités, car l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire qui permet à l'entreprise de comparer ses réalisations aux prévisions. Cette comparaison laissera apparaître des différences qu'on appelle écarts, ces derniers doivent être analysés pour que des ajustements (actions correctives) soient décidés pour les périodes à venir.

1-Définition du contrôle budgétaire

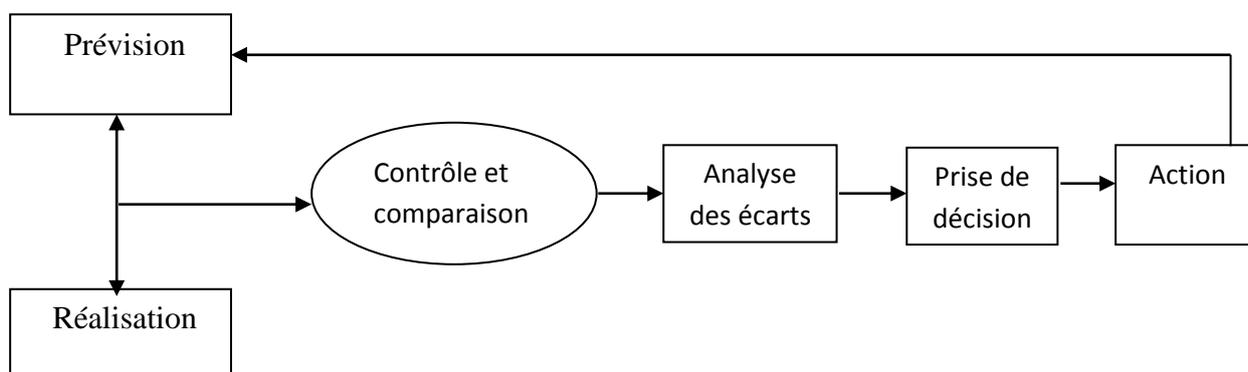
Définition n°1¹¹ : « Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à postériori la réalisation avec les prévisions de budget d'un centre de responsabilité ».

¹¹ Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « contrôle de gestion », édition BERTI, 2006. P 19.

Définition n°2¹² : « Le contrôle de gestion est une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives ».

En somme, nous pouvons dire que Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités.

Schéma n° 4 : La procédure du contrôle budgétaire



Source : élaboré par nous -même.

2-Les objectifs du contrôle budgétaire¹³

Les objectifs du contrôle budgétaire sont multiples et variés, les principaux sont les suivants :

- Motiver les responsables et surveiller les délégations.
- Inciter au dialogue et à la communication.
- Coordonner les activités des différentes unités, cette activité consiste à s'assurer de la cohésion entre les centres de responsabilités, cela permet d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation.
- Mesurer la performance, il s'agit d'apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète le degré de maîtrise des principaux facteurs clés.
- Fournir des informations clés aux décideurs sur l'application et le suivi de la stratégie.
- Analyser les écarts significatifs.

¹² Alazard. C, Sépari. S,...P 475. Op cit.

¹³ Loning. H et all, « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », édition DUNOD, paris 2008. Op cit, P 127 -128.

- Réajuster les prévisions et mettre en place des actions correctives.
- S'assurer que les budgets seront préparés en utilisant les idées collectives formulées ou suggérées à tous les niveaux de gestion.
- S'assurer que chaque gestionnaire ayant une fonction de gestion budgétaire a une responsabilité entière dans son domaine d'activité.
- Réaliser le profit préalablement par le biais du contrôle des recettes et des dépenses.
- Garantir que les dépenses d'équipement seront dirigées vers les articles rentables.

3-Les étapes du contrôle budgétaire

3-1 Le calcul des écarts

3-1-1 Définition des écarts budgétaires

L'écart se définit comme¹⁴ « une différence entre une donnée de référence et une donnée constaté ».

Donc, l'écart a comme fonction de comparer les réalisations aux prévisions de chaque centre de responsabilité afin de vérifier leurs performances.

3-1-2 La valorisation des écarts

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés, ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise.

$$\text{Ecart} = \text{coût constaté} - \text{coût préétabli}$$

La durée de calcul des écarts doit être courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives.

3-1-3 Les raisons des écarts¹⁵

Une fois l'écart est calculé, on possède à son analyse afin de prendre des actions correctives, cet analyse consiste à chercher les causes de ces écarts qui sont principalement :

¹⁴ Cuyaubère. T, Muller. G, « *Contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 2002, P195.

¹⁵ Loghard. J, « *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, Paris, 1998, P301.

-Dysfonctionnement interne : Climat social, contrôle de gestion défaillant.

-Evénements internes : Départ, décès, licenciements, embauche ratées, changement de structure.

-Lois de finance : Dont les effets sont loin d'être négligeables sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays.

-Evolution technologique : Produits nouveaux.

-Evolution technique : Immobilisations obsolètes, méthode et processus périmés ou coûteux.

-Saute d'humeur du marché : Modes, crises écologiques soudaines.

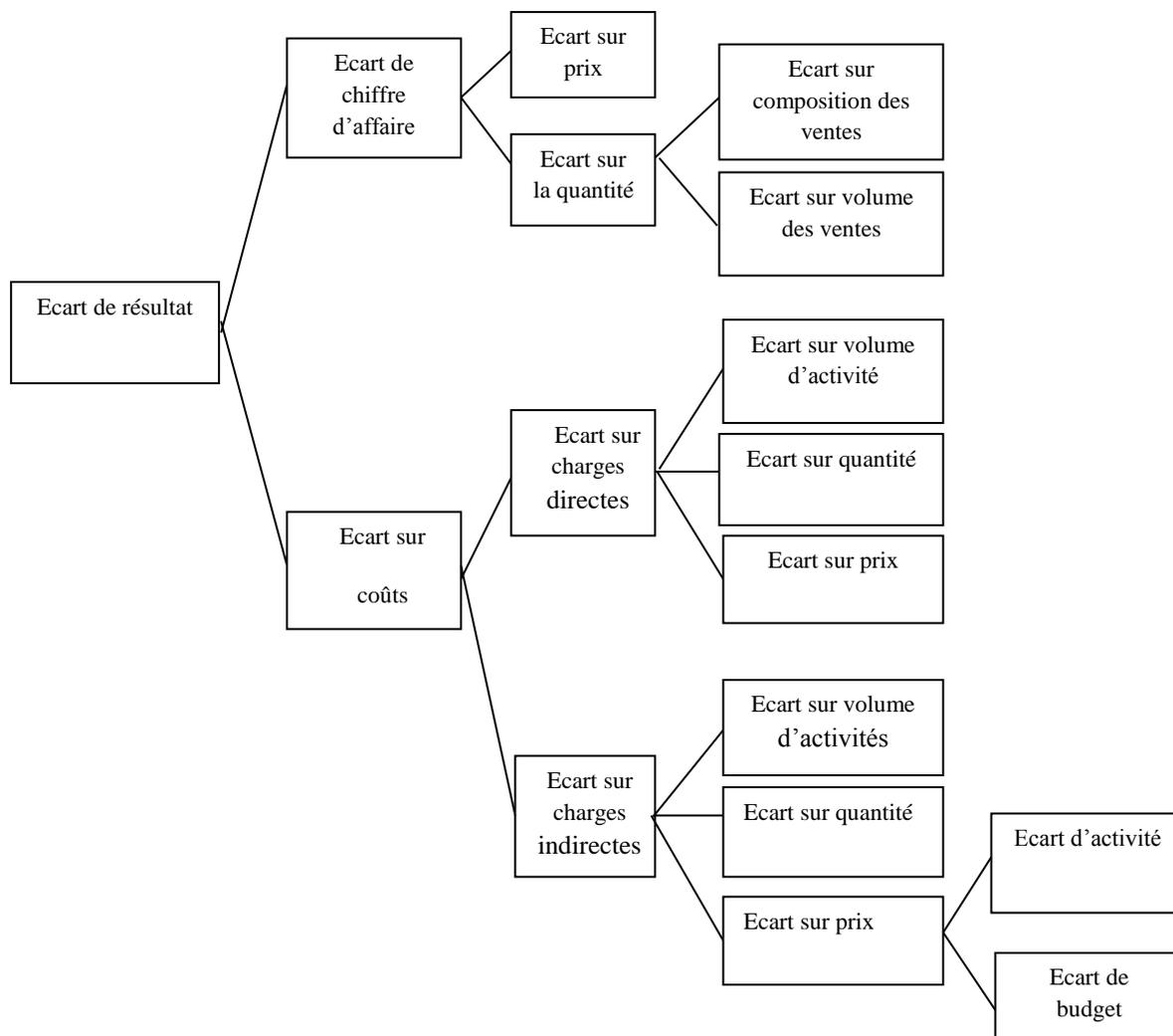
-Evénement politique : Ces changements ne sont pas neutres sur les économies des entreprises qu'elles soient nationales ou internationales.

3-1-4 Les types des contrôles budgétaires

L'écart principal dégagé par une entreprise est l'écart du résultat, La décomposition de cet écart doit faire apparaître les responsabilités budgétaires de chaque entité, c'est pour cela il se devise en un écart de chiffre d'affaires et un autre sur coûts.

L'analyse des écarts peut être menée selon des différentes modalités. Le schéma n° 5 suivant représente une synthèse.

Schéma n° 5: Articulation générale d'analyse des écarts



Source : Dorait. B, « contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2008, P 73.

3-1-4-1L'écart sur le résultat

L'établissement du compte de résultat conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits contribuant au résultat budgété. Le contrôle du résultat revient au contrôle budgétaire du chiffre d'affaires, à celui des coûts de revient.

L'écart de résultat s'écrit :

$$\text{Ecart /Résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par apport aux prévus.

Comme nous l'avons vu dans le schéma précédent, l'écart de résultat de l'entreprise se divise en un écart sur chiffre d'affaire et un autre sur coûts.

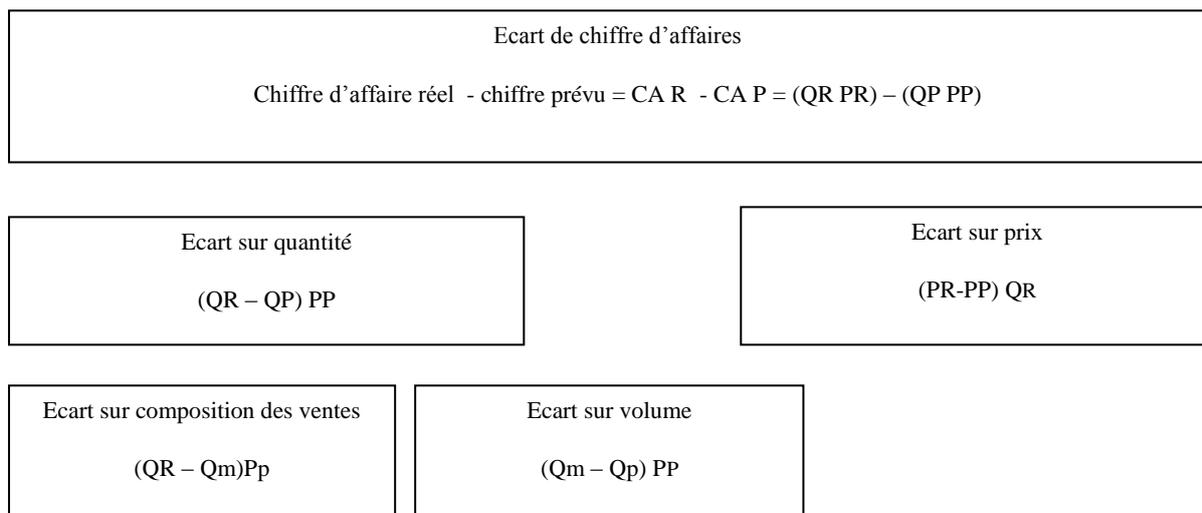
A-L'écart sur le chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu, il se décompose en deux sous écarts, un sous écarts de prix et un sous écart de quantité.

$$\text{Ecart sur CA} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

La décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires se fait de la manière suivante :

Schéma n°6 : L'écart sur chiffre d'affaire



Source : Dorait. B, « contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2008, P 77.

Soit :

- PR : prix de vente réel.
- Pp : prix de vente prévu ou préétabli.
- QR : Quantité réelle vendue.
- Qp : Quantité prévu de vente.

Chapitre 2 : L'architecture budgétaire

- Q_m : Quantité moyenne à vendre si la composition des ventes n'avait pas changé sachant que :

$$Q_m = Q_r \times Q_p / \sum Q_p$$

B-L'écart sur les coûts

L'écart sur coût est décomposé en écart sur charges directes et écart sur charges indirectes :

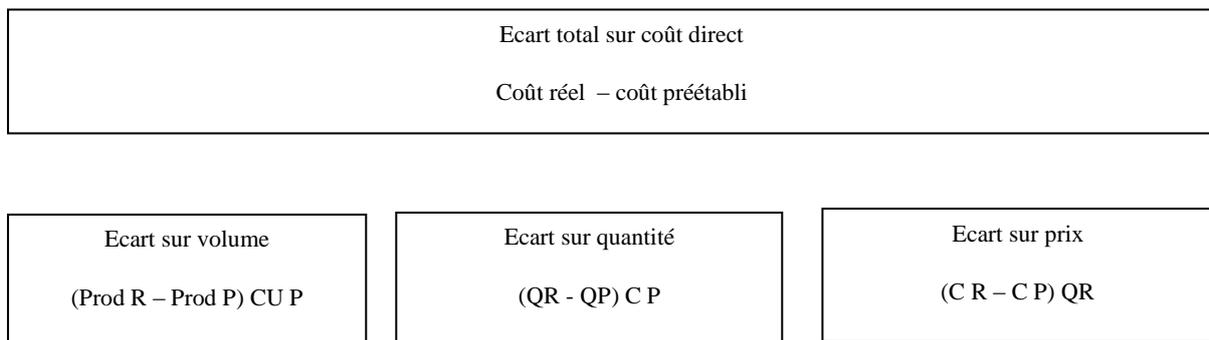
a-L'écart sur charges directes

L'écart global est déterminé entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Le coût préétabli est déterminée à partir de la fiche de coût standard.

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement les matières premières composantes et la main d'œuvre directe.

Ces écarts sont expliqués dans le schéma suivant :

Schéma n°7 : Ecart sur les charges directes



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

Soit :

Prod : nombre de produits.

CU : coût unitaire de produit.

C : coût unitaire d'un facteur de production.

Indice P : préétabli.

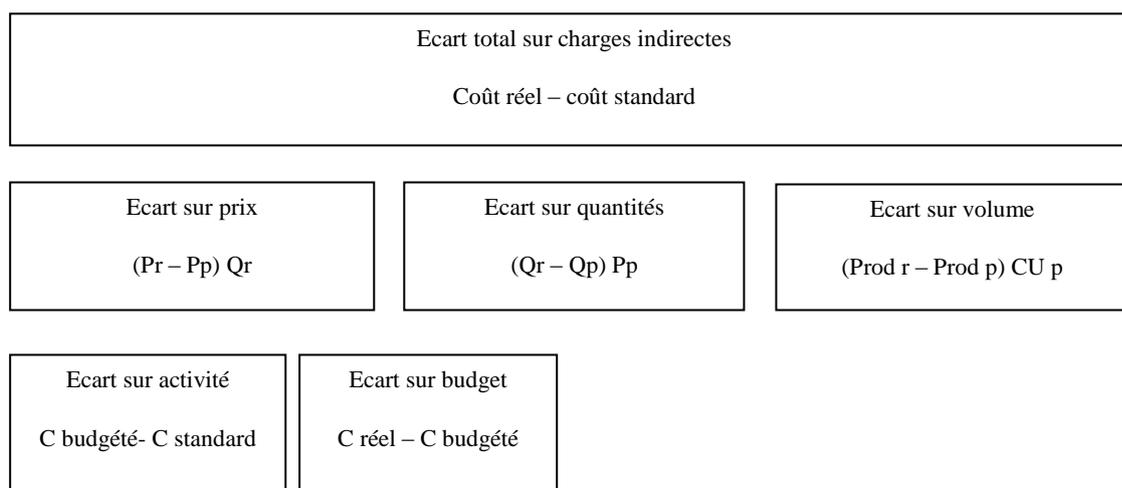
Indice R : réel.

b-L'écart sur charges indirectes

L'analyse des écarts sur les charges indirectes est plus délicate, elle repose sur une bonne analyse de budget flexible qui donne le montant des charges indirectes (variables et fixes) en fonction du niveau d'activité de chaque centre.

La décomposition de l'écart sur charges indirectes est faite selon le schéma qui suit :

Schéma n° 8 : Ecart sur les charges indirectes



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

3-2 Interprétation des écarts

Interpréter un écart budgétaire consiste tout d'abord à chercher s'il est significatif, en suite à analyser ses causes et cela dans le but d'établir les véritables responsabilités (personnes, activités) des écarts constatés, de sensibiliser les responsables sur leur réalité, d'obtenir leur propre appréciation de la situation et leurs propositions de mesures correctives.

C'est un diagnostic qui permet au contrôleur de gestion de s'interroger sur l'origine des écarts. Il s'agit de s'assurer sur la cause déterminante de l'écart, faire notamment la différence entre causes internes et externes.

Lorsque les écarts significatifs sont élevés, il faut rechercher les facteurs à l'origine des prévisions budgétaires et établir des relations de cause à effet entre ces facteurs et les écarts repérés.

3-3 Les actions correctives

Le contrôle budgétaire consiste à assurer le bon suivi budgétaire qui ne doit pas se limiter à la préparation d'un état comparatif des résultats réels et des prévisions du budget. En effet, à la suite de la confection d'état comparatif des résultats réels et prévisionnels avec la mise en évidence des écarts significatifs, il faut procéder à l'analyse de ces derniers afin de dégager les causes inhérentes et mener les actions correctives qui s'imposeront.

Ces dernières doivent être rapides et adaptées, elles peuvent prendre des différentes formes (contrôle anticipé ou à posteriori), nous citons à titre d'exemple :

- Réduire les coûts par une meilleure utilisation plus rationnelle des moyens de production.
- Détecter des blocages psychologiques.
- Investir, désinvestir, emboucher, licencier.
- Modifier les implantations.
- Modifier les procédures.

Section 3 : L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision

Nous avons consacré cette section à la relation entre la gestion budgétaire et la prise de décision.

1-Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision

Les budgets sont établis pour aider les responsables à atteindre les objectifs de l'entreprise et pour être respecté, donc le budget est un guide de chaque utilisateur puisqu'il rassemble l'ensemble des ressources de l'entreprise et explique comment les utiliser d'une façon optimale afin d'atteindre les objectifs tracés.

Donc, la gestion budgétaire y compris l'établissement des différents budgets des services et départements constitue un outil de contrôle a priori sur lequel les responsables s'organisent et prennent des décisions.

Enfin, le budget est aussi considéré comme l'outil de communication entre les centres de l'entreprise et entre les centres et le directeur général.

Pour ce dernier, le budget constitue la référence de l'évaluation de son entreprise puisqu'il mesure la réussite de son entreprise par rapport à la bonne ou la mauvaise exécution des budgets.

2-Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision

Un système de gestion budgétaire efficace est celui qui permet de détecter les écarts dans les brefs délais pour permettre d'éviter d'éventuels disfonctionnement et de mener des actions correctives. L'analyse des écarts consiste à rechercher les causes des divergences entre les prévisions et les réalisations. Pratiquement, cette recherche est effectuée en décomposant l'écart total en une somme d'écarts partiels, chacun d'entre eux ayant valeur explicative plus grande que l'écart total. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage ait lieu. Il est donc, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, c'est-à-dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise.

Une fois la cause de l'écart est identifiée, le responsable de l'entreprise devra encore s'interroger sur les actions à entreprendre pour le corriger et mettre en œuvre la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée.

2-1 L'écart sur le chiffre d'affaire

Chaque entreprise cherche à maximiser son chiffre d'affaires, ce dernier est défini comme la somme des ventes de marchandises, des prestations de services et de produits fabriqués. Il permet de mesurer l'activité de l'entreprise.

Il est très important de pouvoir maîtriser son chiffre d'affaire pour ne pas dégager des écarts lors du contrôle budgétaire mais cela n'est pas toujours facile vu les difficultés qui résident dans la prévision des ventes elle-même.

- Si un écart sur le chiffre d'affaire est positif, cela indique que la mesure de volume des ventes a été retenue.
- En revanche, un écart négatif alerte une situation défavorable de l'entreprise vis-à-vis des objectifs tracés.

L'analyse des causes de cet écart nous mène à l'étude de deux sous écarts :

2-1-1 L'écart sur le prix

Un écart négatif sur le prix est un écart défavorable dû essentiellement à des changements sur le marché (causes externes). Ces causes peuvent être :

- L'apparition d'un nouveau concurrent.
- Evolution technologique comme le lancement des produits nouveaux.
- Lois de finances : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire.
- Saute d'humeur du marché : modes, crises écologiques.

- Une crise économique temporaire qui affecte les niveaux des prix.
- Événements politique : les conflits politiques, les crises de guerres.
- Les décisions correctives pour ces situations sont prises au sommet de la hiérarchie de l'entreprise car elle représente des domaines stratégiques.

2-1-2 L'écart sur la quantité

Un écart défavorable sur la quantité peut être causé par l'un des éléments suivants :

- L'apparition d'un nouveau concurrent.
- Mauvaise qualité de produits causée par :
 - Une mauvaise qualité des matières premières.
 - Service qualité non qualifié.
 - Les pannes des machines.

L'interprétation des causes des écarts n'est pas toujours facile, il faut mener une étude approfondie et élémentaire pour aboutir aux causes et par conséquent, prendre les décisions adéquates.

- Chaque écart défavorable est dû à un mal fonctionnement, donc le responsable doit corriger chaque écart détecté d'une façon à remettre l'activité à son niveau et à sa qualité désirée. Nous allons citer à titre d'exemple :

- L'amélioration des cahiers de charges pour les fournisseurs de matières premières dans le but d'obtenir une meilleure qualité.
- La formation du personnel pour la maîtrise des processus de fabrication et l'usage du matériel.
- L'entretien des machines.

2-2 L'écart sur le coût

La maîtrise des coûts est un problème primordiale pour toutes les entreprises quel que soit la méthode du calcul des coûts qu'ils utilisent.

La comparaison des réalisations et des prévisions des coûts fait apparaître des écarts sur coûts qui valorisent le surcoût ou l'économie dû à la valorisation de prix des charges consommés dans un centre.

Cet écart concerne principalement les charges directes et indirectes.

2-2-1 L'écart sur les charges directes

Les charges directes retiennent essentiellement les matières premières et la main d'œuvre directe.

-Si l'écart sur les charges directes est négatif, cela indique une économie des coûts ce qui indique une situation favorable.

-Si l'écart sur les charges directes est positif, cela veut dire que l'entreprise a consommée des matières premières ou de main d'œuvre plus que prévu donc l'entreprise est face à une situation défavorable.

-Les causes de cette dernière sont diverses et liées à la matière première ou à la main d'œuvre :

A- Les causes liées à la matière première

-Un changement des tarifs des matières premières sur le marché.

-Des retards de livraison causés par le fournisseur.

-Une mauvaise gestion des stocks.

-Un taux excessifs des déchets dû au manque de surveillance.

-Gaspillage des matières premières causées par un manque de formation.

➤ Les décisions relatives à ce type de problème sont prises au niveau opérationnel (responsable de production, responsable des stocks) :

-Formation de personnel.

-L'amélioration de cahier des charges.

-Perfectionner la gestion des stocks.

- Si ces écarts sont très significatif et affecte le résultat de l'entreprise, le directeur général peut intervenir pour un changement de responsable ou de structure.

B- Les causes liées à la main d'œuvre

-Une modification des salaires et des charges sociales.

-Les heures supplémentaires.

-Le recours au personnel super qualifié plus coûteux.

-Mauvaise organisation du travail.

-Mauvaise qualification du personnel dû aux mauvaises normes de recrutement.

➤ Les décisions envisagées pour ce genre de situation sont les suivantes :

- L'organisation du travail.
- Le licenciement dans le but de diminuer le nombre des travailleurs.
- La formation et la qualification des travailleurs.
- Ajouter des conditions et des exigences au mode de recrutement.

2-2-2 L'écart sur charges indirectes

Une charge indirecte est une charge supportée par un centre d'analyse ou un produit d'une façon indirecte par sa répartition sur les centres d'analyses.

La gestion des charges indirectes est souvent difficile, à cause du caractère global de ces charges et leurs décompositions coûteuses et difficiles.

Comme pour l'écart sur les charges directes, l'écart sur les charges indirectes représente l'économie ou le surcoût par rapport aux prévisions, donc un écart négatif est un apport pour l'entreprise contrairement à l'écart positif qui alerte une situation défavorable.

L'interprétation des écarts est toujours menée en fonction du contexte de l'entreprise. Tout au moins, les hypothèses les plus courantes sont présentées ci-dessous :

- Gaspillage d'énergie électrique dans les ateliers et les administrations.
- Usage inutile des fournitures de bureau.
- Détérioration du matériel du bureau par manque de sensibilisation.
- Manque d'organisation et surveillance.

➤ Pour corriger un écart défavorable sur charges indirectes dû aux causes précédemment citées, il faut organiser le travail par la surveillance et la sensibilisation du personnel sur tous les niveaux ce qui n'est pas toujours facile à mettre en œuvre.

Pour conclure, nous rappelons que le budget est un outil de communication entre les responsables de l'entreprise. Pour élaborer les déférents budgets, il est indispensable d'utiliser des techniques et des méthodes qui ne sont pas toujours facile à mettre en œuvre. Nous retiendrons aussi que le contrôle budgétaire est un processus qui a comme rôle de comparer les prévisions et les réalisations, ce qui permet une gestion rationnelle des entreprises par l'interprétation des écarts et le maintien des actions correctives. Il a plusieurs buts qui visent l'amélioration des performances et la garantie de la survie de l'organisation. Nous rappelons aussi que la décision est un processus d'actions qui s'appuie sur un ensemble d'information recueillies sur le marché (par l'étude de l'environnement) ou à l'intérieur de l'entreprise (gestion budgétaire et l'analyse des écarts).

Introduction générale

Dans le cadre d'élaboration de notre mémoire et dans le but de mieux comprendre la gestion budgétaire et son application dans une entreprise, nous avons choisi d'effectuer notre stage pratique au sein de COGB LABELLE où nous avons étudié le système budgétaire de l'entreprise et sa relation avec le processus décisionnel par l'analyse des documents comptables et des procédures internes.

Le présent chapitre est scindé en trois sections, la première section est consacrée à la présentation générale de l'entreprise COGB LABELLE en évoquant d'abord, son historique et la présentation de ces différentes activités et ses départements. La deuxième portera sur le système budgétaire au sein de cet organisme. Enfin la troisième portera sur les obstacles que nous avons rencontrés durant la réalisation de ce mémoire. Et nous proposerons un modèle de calcul des prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013.

Section1 : présentation et historique de l'organisme d'accueil

Malgré les crises qu'elle vient de vivre les années précédentes, COGB LABELLE a réussi à se remettre debout et de redémarrer son activité et d'élargir ses marchés. Cette section est consacrée à l'historique de cette entreprise et à sa présentation.

1-Historique de COGB LABELLE

1-1L'évolution historique de COGB LABELLE

Créé en 1902 sous le nom de « **SIAN** : Société Industrielle de l'Afrique du Nord » par un industriel français, son activité été l'extraction de l'huile d'olive et la fabrication de savon.

L'unité a été nationalisée en 1974 par ordonnance n°74.104 décret 74.211 daté le 05-11-1974 et le 07-12-1974 et rattachée à l'entreprise nationale « **SO.GE.D.I.A** » (Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires).

La « **SO.GE.D.I.A** » regroupait, à l'époque, toutes les entreprises du domaine de l'agro-alimentaire (sucre, conserves, corps gras, jus, etc.).

Le 01/01/1983, un décret présidentiel mettait fin à la « **SO.GE.D.I.A** » qui fut démembrée en autant d'entreprises que de domaines d'activité regroupées :

- E.NA.JU.C pour les conserves et jus,
- E.NA.SUCRE pour les sucres,
- E.N.C.G (Entreprise Nationale des Corps Gras) pour les corps gras (c'est-à-dire : huiles, savons et margarines, essentiellement).

L'E.N.C.G. ainsi créée possédait 8 unités de production réparties à travers le territoire national :

- 3 unités à Alger
- 1 unité à Oran

- 1 unité à Meghnia
- 2 unités à Bejaia
- 1 unité à Annaba

En 1998, les autorités publiques ont décidé la filialisation de l'E.N.C.G par la création d'autant d'entreprises que de zones géographiques couvertes :

- Corps gras d'Alger.
- Corps gras d'Oran.
- Corps gras de Meghnia.
- Corps gras de Bejaia (ou CO.G.B).
- Corps gras d'Annaba.

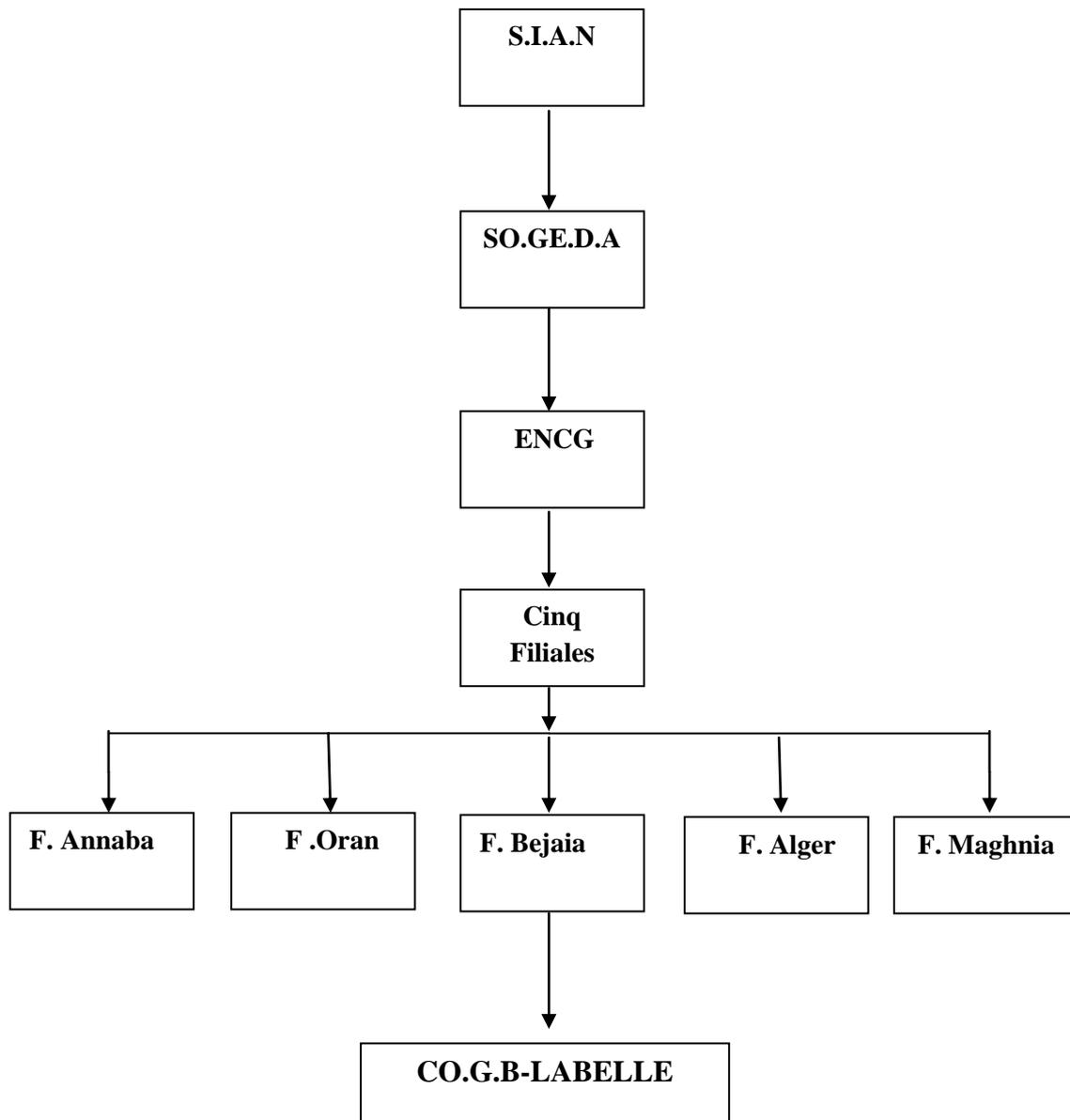
Enfin, et en application de l'ordonnance n°01-04 du 20-08-2001 relative à l'organisation et la privatisation des entreprises publiques économiques du CPE, il a été procédé, le 1^{er} Avril 2006, à la privatisation partielle de la CO.G.B par la cession à la Sarl Labelle de 70 % de son capital.

CO.G.B devient, dès lors, « CO.B.B.-LABELLE », dénomination actuelle de l'entreprise. C'est une société par actions mixte au capital de 1.000.000.000,00 de dinars.

1-2 Diagramme de l'historique

L'évolution historique de COGB LABELLE est résumée dans le schéma n° 9.

Schéma n° 9 : Le diagramme de l'historique



Source : document interne de l'entreprise

2-Présentation de COGB LABELLE

2-1L'objet social

- Raffinage, conditionnement, commercialisation et ventes d'huiles végétales.
- Fabrication de savon de ménage, de toilette et de la glycérine, commercialisation et ventes.

-Fabrication de Margarines, PVA, Shortenings commercialisation et ventes.

-Fabrication de produits dérivés d'huiles, commercialisation et ventes.

2-2 Les objectifs de l'entreprise

Les objectifs tracés par l'entreprise du groupe LABELLE sont :

-Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires.

-Répondre aux besoins des consommations en termes de qualité.

-Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production.

-Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production.

-Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes.

-Exploiter, gérer et développer principalement les activités de production d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autres activités industrielles liées à son objet.

2-3Forme juridique de la société

COGB LABELLE est une société par actions d'un capital social de 1.000.000.000 DA, il est partagé entre les actionnaires comme suit :

-SARL AGRO ALIMENTAIRE LABELLE : 700 000 000 DA représentant 70 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.

-Groupe ENCG/SPA : 300 000 000 DA représentant 30 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.

2-4Les projets et les investissements de l'entreprise

-Démarrage en 2011 de l'opération de certification ISO 9000 et 1400.

-Acquisition d'une ligne complète conditionnement d'huile 2 litres.

-Acquisition d'un raffinage d'huiles concrètes dotée d'une section d'intérestérification des huiles (spécialement pour les matières premières margarines, shortening et PVA).

-Renouvellement d'équipements : ligne de conditionnement de savon de ménage et la mise à niveau des lignes de raffinage (automatisation).

2-5 Les capacités de production de COGB LABELLE (en tonnes /jours)

Atelier	Capacité installée	Capacité réelle
Raffinage des huiles	520	350
Conditionnement des huiles	400	250
Savon de ménage	150	85
Savon de toilette	25	5
Margarine	80	65
PVA	30	20
Shortening	96	96
Glycérine	20	5
Acides gras distilles	20	6

Source : Document interne de l'entreprise.

2-6 L'effectif de l'entreprise

L'effectif total de COGB LABELLE est de 537 dont :

- 20 ingénieurs
- 06 masters
- 02 D E S
- 08 licenciés
- 05 D E U A
- 32 techniciens supérieurs
- 17 CAP/CMTC

2-7 La superficie

La CO.G.B. Occupe une superficie d'un peu plus de 18 hectares (186 171 m²) :

- Complexe : 121 530 m²
- Usine 4 chemins : 59 681 m²

-Station portuaire : 4 960 m²

2-8 La situation géographique

L'entreprise se situe dans la ville de Bejaia. Elle possède 2 unités de production :

- Une petite usine située aux Quatre Chemins produisant des huiles et du savon ;
- Une grande usine (complexe industriel parmi les plus importants d'Afrique) située sur la route des Aurès fabriquant des huiles, des savons, des margarines, de la glycérine, de l'hydrogène, des acides gras, des huiles hydrogénées, du smen, etc.). Le siège social de CO.G.B se situe à l'intérieur de ce complexe.

2-9 Les principaux clients de l'entreprise

- **En Algérie** : groupe ENAP, SAIDAL, ENAD, ONEX, HAAL HISPANO, MALUXE, SOFAMAR, SNAX, MARGAREINERIE DAR EL BEIDA et SARL AGRO ALIMENTAIRE.
- **A l'étranger** : ATCO (Autriche), SPIGA (Italie), FUN FISHING (France), AECI (Espagne).

2-10 Les approvisionnements de l'entreprise

COGB LABELLE s'approvisionne auprès des entreprises et des fournisseurs étrangers des pays différents, nous citons à titre d'exemple : USA, Indonésie, Argentine et l'Europe et cela pour les matières premières et les moyens matériels.

3-Présentation de différentes structures de COGB LABELLE

3-1 Département de production

L'effectif de ce département travail 24h/24h partagé en quatre équipes de 8h/jours, il est composé de quatre services :

3-1-1 Service raffinage : sa mission consiste est la transformation d'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.

3-1-2 Service conditionnement des huiles CDH : ce service contient deux ateliers :

-**Atelier plastique** : il est chargé de la fabrication des bouteilles en plastique.

-**Atelier conditionnement** : son rôle est le conditionnement d'huile en bouteille avant la commercialisation.

3-1-3 Service savonnerie : il a pour mission la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.

3-1-4 Service margarinerie : il assure la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

3-2 Département technique : Ce département est chargé de la maintenance du matériel de production, il est composé des services suivants :

3-2-1Service études et méthodes : l'organisation du département technique, le renouvellement des équipements et le maintien des différentes études sur les investissements et les projets consiste l'ensemble des taches confié à ce service.

3-2-2Service électricité : son rôle est d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif et rembobiner les moteurs électriques.

3-2-3Service mécanique : il est chargé de la maintenance mécanique.

3-2-4Service utilité : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

3-3Département des ressources humaines : il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

3-3-1Section personnel : cette section est chargée du pointage, les absences autorisées et irrégulière, la gestion de la carrière des travailleurs, les maladies et les recrutements.

3-3-2Section paie : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois.

3-3-3Section moyen généraux : elle est chargée de la répartition du matériel du bureau et la démarche auprès des assurances contre les incendies et tous autres dégâts.

3-3-4Section sociale : elle est chargée des opérations sociale du personnel comme les allocations familiales et la sécurité sociale.

3-4Département des finances et comptabilité : il est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise.

3-5 Département d'approvisionnement : il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matières premières et consommables, emballages et pièces de rechange.

3-6 Service laboratoire : ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrants dans le processus de production.

3-7 Direction commerciale : son rôle est la commercialisation et la distribution des produit finis.

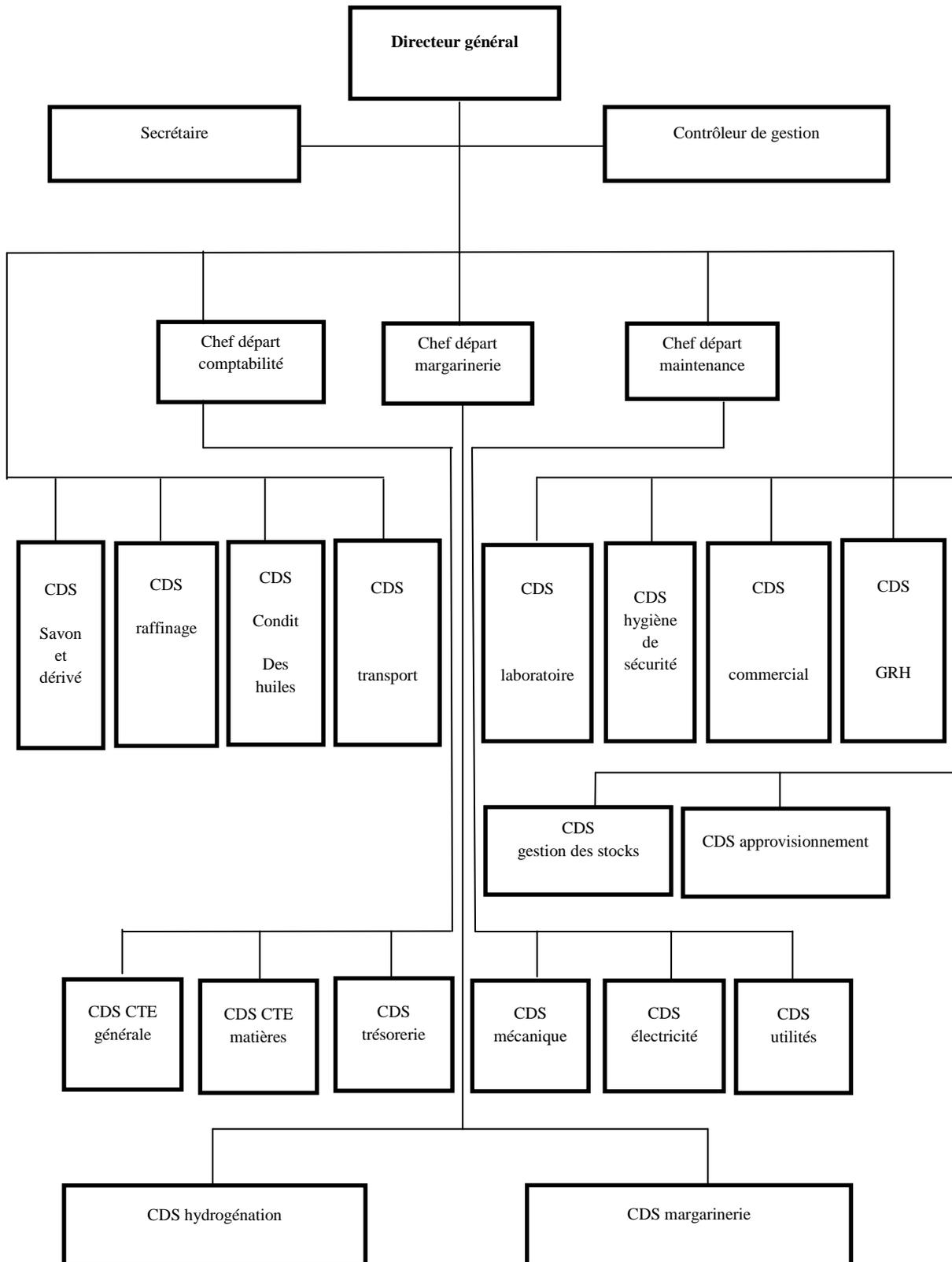
3-8 Service transport : il est composé d'un atelier de réparation, il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise et assure la distribution des produits finis aux clients.

3-9 Le contrôleur de gestion : sa mission est de veiller à l'élaboration, le suivi d'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, des états et des rapports statistique de gestion.

Et enfin **le président directeur générale PDG** qui a comme mission de gérer l'entreprise et prendre les décisions stratégiques.

Les différents départements et services de l'entreprise COGB LABELLE sont schématisés dans l'organigramme qui suit :

Schéma n° 10 : L'organigramme général de COGB LABELLE



Source : Document interne de l'entreprise

Section2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

Dans cette section, nous tenterons de présenter le système budgétaire de l'entreprise et les phases d'élaboration des budgets, en nous limitant qu'au budget des ventes et de production pour l'année 2012. En second lieu, nous allons procéder au contrôle budgétaire de la production des huiles. Et enfin, nous analyserons les écarts constatés pour pouvoir faire le lien entre le système budgétaire et le processus décisionnel.

1-Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production

1-1Le budget des ventes

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

1-1-1La prévision des ventes

COGB LABELLE a fait appel à un service externe pour la commercialisation de ses produits, cette tâche est confiée à la SARL AGRO donc les quantités prévisionnelles à vendre sont fournies par cette dernière.

Les quantités de ventes annuelles prévues et proposées par la SARL AGRO sont détaillées par gamme de produits et par mois.

1-1-2Les réunions budgétaires

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

1-1-3L'élaboration du budget des ventes

Le contrôleur de gestion a pour mission d'élaborer le tableau de ventes prévisionnelles par produit en valeurs et en quantités (tonnes et milliers de dinars) pour chaque mois (Voir l'annexe n°1 et 2).

1-2Le budget de production

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

1-2-1La prise en considération des périodes de congé

Comme toutes entreprises industrielles, COGB LABELLE doit assurer sa production tout au long de l'année et ne pas avoir des ruptures causées par les périodes de congés légaux.

Donc la production est répartie sur une période de 11mois pour la plupart des ateliers de production et les quantités à produire au mois du congé seront réparties sur les 11 mois restants.

1-2-2L'usage des fiches techniques des produits

Une fiche technique par définition est un document qui rassemble toutes les informations détaillées, les coûts estimatifs et la durée d'un projet. Pour COGB LABELLE, les matières premières représentent 95 % de l'ensemble des coûts des produits, c'est pour cela qu'elle accorde beaucoup d'importance à la maîtrise des quantités des matières premières, des matières consommables et des emballages à utiliser pour chaque tonne de produits. C'est le rôle des fiches techniques des produits.

1-2-3L'élaboration des tableaux des prévisions des consommations

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

1-2-3-1Les matières premières

Les matières premières de COGB LABELLE sont regroupées en 02 catégories :

A-Les huiles et autres matières grasses

Elles regroupent 04 types des huiles (Les huiles brutes de soja, les huiles de palme RBD, les huiles brutes de tournesol et l'huile de palmiste) et de 02 matières grasses (Stéarine de palme, Oléine de palme RBD), cette catégorie représente les principales matières premières utilisées par l'entreprise.

Prenant l'exemple des prévisions de l'année 2012, pour un montant total des matières premières de **14 925 733 M DA**, les huiles et autres matières grasses vaut **14 812 060 M DA** ce qui représente 99, 23% (Voir l'annexe N°3 et 4).

B-Plastique

Les bouteilles de conditionnement des huiles sont fabriqués par COGB LABELLE elle-même, les matières premières utilisées sont essentiellement le PEHD et PEBD, ils représentent un taux de 0,76% des matières premières (Voir l'annexe N°3 et 4).

1-2-3-2Les matières consommables

Ce sont des matières qui aident à transformer les matières premières.

Cette catégorie regroupe 45 matières d'un montant de **906 104 M DA** pour l'année 2012, nous citons à titre d'exemple:

- Soude caustique pour une somme de **497 683 M DA.**
- Emulgateur : **59 847M DA.**
- Terre décolorante : **46 649M DA** (Voir l'annexe N° N°5 et 6)

1-2-3-3Les emballages : sont calculés en tonnes ou en unités, ils sont essentiellement des pots de différentes dimensions, des cartons, des étiquettes et des bouchons (Voir l'annexe N°7 et 8).

Pour l'année 2012, la prévision pour les emballages été de **1 545 522 M DA.**

1-2-4La prévision des charges indirectes totales

Cette étape consiste à estimer le montant des charges indirectes fixe et variables.

La prévision de ces charges se fait par la méthode des données historiques c'est-à-dire observer l'évolution historique des charges de l'entreprise et élaborer les prévisions futures.

Pour le cas de COGB LABELLE, les charges indirectes regroupe 15 catégories, nous prenons quelques exemples de l'année 2012(Voir l'annexe N°9).

Le montant total est de **2 223 166 127 DA :**

-Fournitures diverses	285 720 255 DA
-Locations et charges locatives	2 815 561 DA
-Entretien et réparation	19 071 333 DA
-Assurances	20 614 355 DA
-Prestations externes	53 562 413 DA
-Publicité	18 676 850 DA
-Frais de personnel	541 105 000 DA
-Dotations	456 797 350 DA

-.....

1-2-5L'insertion du budget de production

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

Ce dernier doit indiquer la quantité (en tonnes) de chaque type de produits pour chaque mois de l'année suivante (Voir l'annexe N° 10).

Prenant l'exemple de la production prévisionnelle pour l'année 2012, COGB LABELLE a envisagé de produire 209430 tonnes répartie comme suit :

-Raffinage	128 530
-Huiles hydrogénées	1 180
-Huiles conditionné	32 864
-Smen	2 618
-Margarines	39 057
-Savons	31 525
-Glycérine/distillation	1 571
-Acides gras distillés	3 142

2-Le contrôle budgétaire

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

Pour notre cas pratique, nous nous sommes limités d'une part au contrôle budgétaire des ventes des huiles de l'année 2012 dans le but de calculer l'écart global sur le chiffre d'affaire, en suite, nous allons procéder à sa décomposition en un écart sur quantité et un écart sur prix et en fin nous analyserons les causes de ces écarts.

Et d'une autre part, nous effectuons une comparaison entre la production de 2011 et celle de 2012 afin de connaître l'évolution des écarts et donc l'amélioration de la performance de COGB LABELLE.

2-1 Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire

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

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

2-1-1Calcul du chiffre d'affaire prévisionnel

Pour calculer le chiffre d'affaire prévisionnel, nous avons multiplié les quantités de ventes prévisionnelles par les prix de ventes prévisionnelles unitaires de chaque type des huiles. Les calculs que nous avons effectués sont présentés dans les tableaux N° 2 et 3.

➤ **Tableau N° 2: Les prévisions des ventes pour l'année 2012(en tonnes)**

Condit des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JANV	560	620	1 650	160
FEV	530	580	1 530	150
MAR	600	670	1 760	170
AVR	530	590	1 530	150
MAI	580	645	1 680	170
JUIN	580	645	1 680	170
JUIL	0	0	0	0
AOUT	600	670	1 760	170
SEPT	500	560	1 450	140
OCT	580	645	1 680	170
NOV	580	645	1 680	170
DEC	560	615	1 600	160
TOTAL	6 200	6 884	18 000	1 780

* Le mois de juillet est considéré comme le mois prévisionnel du congé.

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

➤ **Tableau N°3 : Les prix unitaires prévisionnels de vente des huiles pour l'année 2012 (DA/ Tonne)**

	Huile 1L PET	Huile5LPET	Huile 5L PEHD	Huile2L PEHD
Les prix prévisionnels	118 450	116 250	117 350	120 530

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

❖ **Le CA prévisionnel** = quantité prévue × le prix de vente prévu

$$= (6\,200 \times 118\,450) + (6\,884 \times 116\,250) + (18\,000 \times 117\,350) + (1\,780 \times 120\,530).$$

$$= 734\,390\,000 + 800\,265\,000 + 2\,112\,300\,000 + 214\,543\,400$$

Le CA prévisionnel = 3 861 498 400 DA

2-1-2 Calcul du chiffre d'affaire réel

Le calcul du chiffre d'affaire réel est présenté dans les tableaux N°4 et 5.

➤ **Tableau N° 4 : Les réalisations des ventes pour l'année 2012 (en tonnes)**

Condit des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JANV	111	243	2 389	15
FEV	500	786	1 961	120
MAR	500	460	1 803	226
AVR	450	313	2 375	192
MAI	490	683	2 422	242
JUIN	320	483	2 599	217
JUIL	375	694	2 879	247
AOUT	200	404	1 654	172
SEPT	343	135	2 411	173
OCT	313	180	2 312	117
NOV	452	216	2 153	118
DEC	346	404	2 042	162
TOTAL	4 400	5 000	27000	2 000

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

➤ **Tableau N°5 : Les prix unitaires réels de vente des huiles pour 2012 (DA/Tonne)**

	Huile 1L PET	Huile 5L PET	Huile5LPEHD	Huile2L PEHD
Les prix réels	114 500	114 000	114 500	118 200

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

❖ Le CA réel = quantité réel × prix de vente réel

$$= (4\,400 \times 114\,500) + (5\,000 \times 114\,000) + (27\,000 \times 114\,500) + (2\,000 \times 118\,200)$$

$$= 503\,800\,000 + 570\,000\,000 + 3\,091\,500\,000 + 236\,400\,000$$

Le CA réel = 4 401 700 000 DA

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

❖ Ecart sur le CA = CA réel – CA Prévu

$$= 4\,401\,700\,000 - 3\,861\,498\,400$$

Ecart sur CA= 540 201 600 DA

➤ L'écart sur le chiffre d'affaire est positif ce qui veut dire que COGB LABELLE a réalisé un écart favorable. ce qui présente un accroissement de son chiffre d'affaire mais cela ne veut pas dire que l'entreprise est performante.

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

2-2 La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire

2-2-1 L'écart sur la quantité

Nous avons comme règle :

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

Pour calculer cet écart, nous avons comparé les réalisations aux prévisions des ventes des huiles pour chaque mois et nous avons multiplié l'écart annuel de chaque catégorie des huiles par son prix prévisionnel unitaire afin de trouver l'écart sur quantité, notre travail est présenté dans le tableau N°6.

➤ Tableau N° 6: Les écarts sur quantité des huiles pour l'année 2012 (en DA)

Cond des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	-449	-333	739	-145
FEV	-30	206	431	-30
MAI	-150	-210	43	56
AVR	-40	-277	845	42
MAI	-90	38	742	72
JUI	-260	-162	919	47
JUI	/	/	/	/
AOU	-400	-266	-106	2
SEP	-157	-425	961	33
OCT	-267	-465	632	-53
NOV	-128	-429	437	-52
DEC	-214	- 211	442	2
Ecart Total	-1800	- 1 884	9000	220
Px prévis unitaire	118 450	116 250	117 350	120 530
Ecart sur quantité	-213 210 000	-219 015 000	1 056 150 000	26 516 600
Total	650 441 600			

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

Nous avons constaté un écart global sur quantité de 650 441 600 DA ce qui représente une situation favorable.

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

➤ L'huile 1 L PET :

L'écart = - 213 210 000 DA (écart défavorable)

➤ **L'huile 5 L PET :**

L'écart = - 218 996 160 DA (écart défavorable)

➤ **L'huile 5 L PEHD :**

L'écart = 1 056 150 000 DA (écart favorable)

➤ **L'huile 2 L PEHD :**

L'écart = 26 516 600 DA (écart favorable)

Nous avons constaté un écart global favorable mais la décomposition de ce dernier a fait apparaître des écarts défavorables de deux catégories des huiles PET 1 et 5 litres et deux écarts favorables des huiles PEHD de 5 et de 2 litres.

Cet écart favorable est expliqué par le privilège donné à l'huile PEHD 5L par COGB LABELLE en termes de concentration d'effort de production. La préférence de la bouteille de 5L est due à son volume de vente élevé par rapport aux autres huiles.

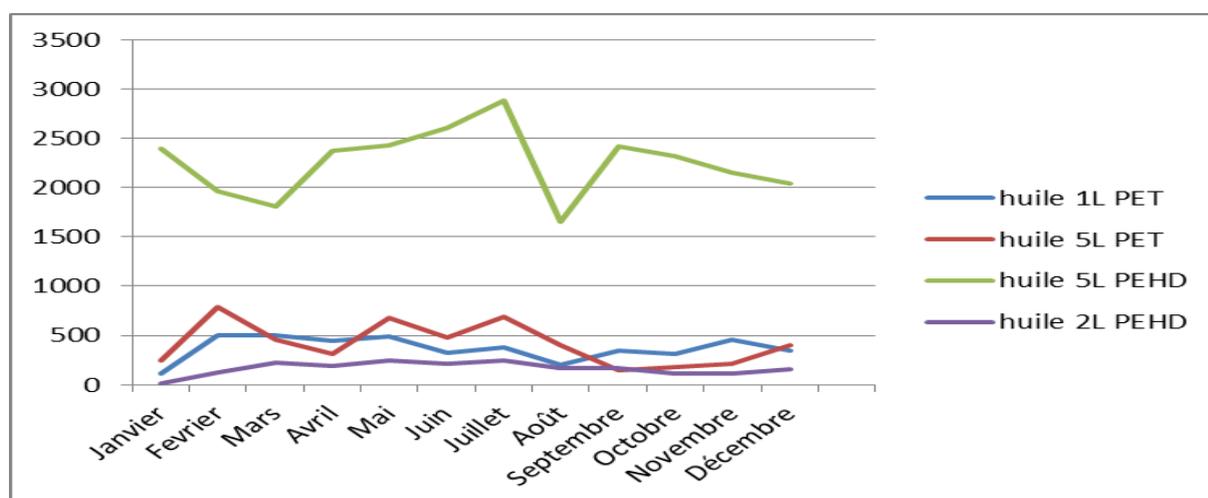
Le graphe N°1 explique la place des huiles 5L PEHD dans les ventes des huiles de COGB LABELLE.

➤ **Tableau N° 7 : Les quantités vendues des huiles pour l'année 2012 (en tonnes)**

Cond des huiles	Huile1LPET	Huile5LPET	Huile 5LPEHD	Huile2LPEHD
Les ventes de 2012	4 400	5 000	27000	2 000

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

Graphe N°1 : Les ventes des huiles (en tonnes) de COGB LABELLE de l'année 2012.



Source : élaboré par nos soins à partir des données du tableau N° 7.

A-L' écart sur composition des ventes :

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

➤ Calcul des quantités moyennes (en tonnes)

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

$$Q_{m1} = 4\,400 \times (6\,200 / 32\,864) = 830,088$$

$$Q_{m2} = 5\,000 \times (6\,884 / 32\,864) = 1\,047,347$$

$$Q_{m3} = 27\,000 \times (18\,000 / 32\,864) = 14\,788,219$$

$$Q_{m4} = 2\,000 \times (1\,780 / 32\,864) = 108,326$$

➤ Tableau N° 8 : L'écart sur composition des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA)

	Les quantités réelles	Les quantités moyennes	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur composition des ventes
Huile 1L PET	4 400	830,088	3 569,912	118 450	422 856 076,40
Huile 5L PET	5 000	1 047,347	3 952,653	116 250	459 495 911,25
Huile 5L PEHD	27 000	14 788,219	12 211,781	117 350	1 433 052 500,35
Huile 2L PEHD	2 000	108,326	1 891,674	120 530	228 003 467,22
					2 543 407 955,22

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

➤ Le sous écart sur composition des ventes est de **2 543 407 955,22 DA** ce qui confirme l'écart sur quantité c'est-à-dire que COGB LABELLE a vendue plus de quantités des huiles que prévue.

B-L'écart sur volume

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

➤ **Tableau N° 9: L'écart sur volume des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA)**

	Les quantités moyennes	Les quantités prévisionnels	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur volume des ventes
Huile 1L PET	830,088	6 200	-5 369,917	118 450	-636 066 688,65
Huile 5L PET	1 047,347	6 884	-5 836,655	116 250	-678 511 492,50
Huile 5L PEHD	14 788,219	18 000	-3 211,786	117 350	-376 903 087,10
Huile 2L PEHD	108,326	1 780	-1 671,659	120 530	-201 485 059,27
					- 1 892 966 444,87

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

- Le sous écart sur volume est de -1 892 966 444,87DA. Cet écart indique que les ventes réalisées par l'entreprise sont globalement favorable mais si on procède à leur décomposition selon les types de produits, nous allons constater qu'il existe des écarts défavorables pour quelques produits qui sont compensés par l'écart favorable du reste des produits.

A partir du tableau N° 6, nous avons retiré les écarts des quantités vendues suivantes :

L'huile 1 L PET = - 1800 tonnes

L'huile 5 L PET = - 1884 tonnes

L'huile 5 L PEHD = 9000 tonnes

L'huile 2 L PEHD = 220 tonnes

Nous avons constaté deux écarts défavorables pour les huiles PET de -3 684 tonnes et deux écarts favorables des huile PEHD de 9 220 tonnes.

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

2-2-2L'écart sur prix

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

➤ Tableau N° 10 : l'écart sur prix des ventes des huiles pour l'année 2012 (en DA)

	Les prix réels	Les prix prévisionnel	Les écarts	Quantités réels	L'écart sur prix
Huile 1L PET	114 500	118 450	- 3 950	4 400	-17 380 000
Huile 5L PET	114 000	116 250	-2 250	5 000	-11 250 000
Huile 5L PEHD	114 500	117 350	- 2 850	27 000	-76 950 000
Huile 2L PEHD	118 200	120 530	-2 330	2 000	-4 660 000
					-110 240 000

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

- L'écart sur prix est de -110 240 000 DA, donc l'entreprise a vendue ses produits à des prix inférieurs que prévus.

2-3 L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire

Nous avons récapitulé les calculs que nous avons effectués dans ce schéma afin de pouvoir l'analyser et chercher ces causes.

Ecart sur chiffre d'affaire = 540 201 600 DA

Ecart sur quantité = 650 441 600 DA

Ecart sur prix = -110 240 000 DA

Ecart sur composition=
2 543 407 955,22 DA

Ecart sur volume =
-1 892 966 444,87 DA

L'analyse : Nous avons constaté un écart sur chiffre d'affaire positif de 540 201 600 DA, mais sa décomposition en deux sous écarts a fait apparaitre un écart sur quantité positif et un autre sur prix négatif. Cela veut dire qu'un écart positif sur le chiffre d'affaire ne représente pas toujours une situation favorable. C'est à l'analyse des écarts par leurs décompositions en sous écarts d'identifier la nature et les causes d'une situation donnée.

L'écart sur quantité représente 120,40% de l'écart global pour un montant de 650 441 600 DA contre un écart sur prix qui représente -20,40%. Donc l'écart global favorable est dû à l'augmentation des quantités vendues qui ont compensé d'une certaine manière la diminution des prix de vente.

La diminution des prix de vente est due soit, à des changements des prix des huiles sur le marché ce qui est peut probable et difficile à prévoir, il peut s'agir des événements exceptionnels ou accidentels.

La diminution des prix de ventes peut être aussi causée par la concurrence. Cette probabilité est forte en vue du concourant principal de COGB LABELLE, CEVITAL qui est considéré comme le leader du marché agroalimentaire en Algérie.

Une troisième probabilité qui se pose, est celle de la défaillance du system budgétaire de l'entreprise.

3-L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision au sein de COGB LABELLE

Débutant par la prévision jusqu'au contrôle, le processus budgétaire occupe une place primordiale et indispensable dans la prise de décision et donc dans l'assurance de la survie de l'entreprise. Pour COGB LABELLE, la gestion budgétaire est considérée comme l'outil principal de la prise de décision.

3-1Le rôle du budget dans la prise de décision

Le budget est la référence des responsables de l'entreprise, c'est à la base des prévisions des ventes que l'entreprise se mobilise pour produire les quantités demandées c'est- à-dire l'objectif tracés. Pour cela plusieurs décisions devront être prises continuellement et sur tous les niveaux à chaque fois que les circonstances l'exigent.

Le budget permet donc de tracer le cycle d'exploitation de l'année vu qu'il est un guide opérationnel des responsables des ateliers de production et des autres services budgétisés.

3-2Le rôle du contrôle budgétaire dans le processus décisionnel

Pour mettre en évidence l'apport du contrôle budgétaire dans la prise de décision et à l'amélioration de la performance de GOGBLABELLE, nous avons étudié l'évolution des écarts de production des huiles entre l'année 2011 et 2012. Mais avant, nous avons calculé les écarts de l'année 2011 à partir d'une comparaison des quantités prévisionnelles et réelles.

3-2-1Présentations des prévisions et des réalisations de la production des huiles pour l'année 2011

➤ Tableau N°11 : Les prévisions de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)

Cond des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	639	1 278	1 278	183
FEV	609	1 217	1 217	174
MAR	700	1 400	1 400	200
AVR	609	1 217	1 217	174
MAI	670	1 339	1 339	191
JUI	670	1 339	1339	191
JUI	0	0	0	0
AOU	700	1 400	1400	200
SEP	578	1 157	1 157	165
OCT	670	1 339	1 339	191
NOV	670	1 339	1 339	191
DEC	639	1 278	1 278	183
Total	7 152	14 304	14 304	2 043
La somme	37 803			

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

➤ Tableau N°12 : Les réalisations de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)

Cond des huiles	Huile 1LPET	Huile 5LPET	Huile 5L PEHD	Huile 2LPEHD
JAN	214	174	821	219
FEV	235	296	824	248
MAR	69	394	750	86
AVR	101	79	1 032	30
MAI	374	607	2 365	239
JUI	452	488	2 151	216
JUI	481	1 058	1 855	172
AOU	260	1 398	1 987	187
SEP	446	438	1754	215
OCT	422	451	1 510	148
NOV	418	350	1 704	85
DEC	340	1 112	2 120	206
Total	3 812	6 844	18 874	2 052
La somme	31 582			

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

3-2-2 l'écart sur quantité produite des huiles de l'année 2011

Le calcul des écarts sur quantité se fait par la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues, nos calculs sont présentés dans le tableau N° 13.

➤ **Tableau N° 13 : Les écarts de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)**

Cond des huiles	Huile1 LPET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	-425	-1104	-457	36
FEV	-374	-921	-393	74
MAR	-631	-1 006	-650	-114
AVR	-508	-1 138	-185	-144
MAI	-296	-732	1 026	48
JUI	-218	-851	818	25
JUI	/	/	/	/
AOU	-440	-2	587	-13
SEP	-132	-719	597	50
OCT	-248	-888	171	-43
NOV	-252	-989	365	-106
DEC	-299	-166	842	23
Total	-3 340	- 7 460	4570	9
La somme	-6221			

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

L'écart sur quantité produite = quantité réel - quantité prévue

L'écart globale = 31 582- 37 803 = **- 6 221tonnes**

- Nous avons constaté un écart global de – 6221 tonnes pour l'année 2011. Ce qui représente une situation défavorable car l'entreprise n'a pas pu atteindre ses objectifs en terme de volume de production des huiles.

Pour mieux comprendre les causes de cet écart, nous allons procéder à sa décomposition selon la catégorie d'huile.

La décomposition des écarts par rapport aux catégories des produits a donné les résultats suivants :

➤ **L'huile 1 L PET**

L'écart = 3 812 – 7 152 = **- 3 340 tonnes**

➤ **L'huile 5 L PET**

L'écart = 6 844 – 14 304 = **- 7 460 tonnes**

➤ **L'huile 5 L PEHD**

L'écart = 184 87 – 14 304 = **4 570 tonnes**

➤ **L'huile 2 L PEHD**

L'écart = 2 052 – 2 043 = **9 tonnes**

L'analyse : L'année 2011 est marquée par un écart global défavorable de - 6 221 mais l'huile PEHD est toujours en première place pour un surplus de 4 750 tonnes pour les bouteilles de 5L et 9 tonnes pour les 2L. Cela confirme l'importance accordée par COGB LABELLE aux huiles PEHD.

3-2-3 Le calcul de taux d'évolution de la production de l'année 2011 et de 2012

A partir des calculs précédents, nous allons calculer le taux d'évolutions de la production des huiles.

Exemple

Pour l'année 2011, COGB LABELLE a prévu de produire 7 152 tonnes d'huiles PET 1L mais elle a réalisé que 3 812 tonnes.

$$\begin{aligned} \text{Le taux de réalisation} &= (3\,812 \times 100) / 7\,152 \\ &= 53,29 \% \end{aligned}$$

L'écart de taux de réalisation en % = taux de réalisation de 2012- Taux de réalisation de 2011

$$= 70,96 - 53,29 = 17,67 \%$$

➤ Tableau N° 14: Le taux d'évolutions des réalisations dans l'atelier de conditionnement des huiles

	2011		2012		Ecart des taux de réalisations en %(2-1)
	L'écart	Taux de réalisation % (1)	L'écart	Taux de réalisation %(2)	
Huile1L PET	-3 340	53,29	-1800	70,96	17,67
Huile5L PET	-7 460	47,84	-1 884	72,63	24,79
Huile5 LPEHD	4570	131,94	9000	150	18,06
Huile2 L PEHD	9	100,44	220	112,35	11,91
TOTAL	- 6 221	83,54	5 536	116,84	33,30

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

Commentaire

A partir du tableau ci-dessus, nous pouvons constater une augmentation de production des huiles de 33,30 % ce qui représente un résultat encourageant.

Cette réussite n'est pas un hasard, ceci est le résultat des efforts entrepris par COGB LABELLE. Dans ce qui suit, nous aborderons les décisions prises qui ont aboutis à la réalisation de ces résultats.

➤ Comme nous avons déjà constaté dans le précédent calcul, COGB LABELLE a réussi d'augmenter les quantités produites des huiles de 33,30 % de 2011 à 2012.

Pour réaliser cette augmentation, l'entreprise à mobiliser des moyens financiers, humains et techniques. Mais avant, il fallait savoir les causes des écarts défavorables de l'année 2011 et prendre des décisions correctives. Pour l'an 2011, les causes de dysfonctionnement été suivi jour par jour, par l'élaboration des rapports quotidiens des causes de ruptures de production.

Les causes constatées sont regroupées comme suit :

- Ruptures des huiles	28%
- Ruptures des emballages	24 %
- Pannes électriques	15%
- Coupeur courant	7%
- Pannes mécaniques	7%
- Air comprimé	4%
- Arrêt d'exploitation ¹	1,5%
- Divers ²	7,5%

L'amélioration de la productivité doit se passer par la diminution ou l'élimination des causes déjà mentionnés, et ci-dessous nous allons citer quelques décisions prise et des actions correctives mises en œuvre :

-Faire recours à des conventions avec les fournisseurs : pour ne pas avoir des ruptures de stocks des matières premières et des matières consommables causées par des retards de livraison, COGB LABELLE a fait recours à des conventions avec ses fournisseurs étrangers pour la livraison des matières chaque mois.

¹ Minute de pause et des arrêts obligatoires avant redémarrer les machines.

² Absence du personnel, jours fériés et autres.

-Le renforcement de la mécanique préventive : La mécanique préventive sert à prévoir des pannes mécaniques d'avance et de prendre des mesures adéquates comme l'entretien régulier des machines et de leurs pièces de rechange pour qu'elles ne causent pas des arrêts d'exploitation.

-La mise à niveau des lignes de raffinage par leurs automatisations.

-Acquisition d'une ligne complète de conditionnement des d'huiles.

Cela explique l'importance du système budgétaire comme un outil d'information, de communication et du contrôle du bon suivi de la production. Donc il permet aux différents responsables de mieux gérer leurs décisions.

Section 3 : Les obstacles et les propositions

Au cours de notre stage pratique au sein COGB LABELLE, nous avons essayé de rapprocher nos connaissances théoriques avec les techniques pratiques utilisées au sein de l'entreprise mais entre théorie et pratique, il y a toujours des distances en termes d'application.

Dans cette section, nous mentionnerons les obstacles de notre stage pratique et nous allons proposer un modèle de calcul des prévisions des ventes.

1-Les obstacles constatés

Ce n'est pas facile de mener une étude sur le terrain puisque des obstacles peuvent intervenir et empêcher la réalisation de l'objectif visé. Dans ce qui suit, nous allons citer les manques que nous avons constatés :

-L'insuffisance du temps : La durée accordée d'un mois pour un stage de fin d'étude est insuffisante pour cerner et analyser notre thème de mémoire qui est la gestion budgétaire et la prise de décision.

-Le manque d'information : chaque entreprise possède des informations classées comme confidentielles et l'accès à ces informations reste difficile, nous respectons la réglementation interne de COGB LABELLE mais cette situation nous a empêcher de mener une analyse approfondie qui répond a notre problématique de recherche.

2-Les Propositions

Nous allons essayer de proposer un modèle de calcul des prévisions de vente des huiles basée sur une méthode statistique qui est la méthode des moindres carrés. Elle permettra à COGB LABELLE d'élaborer son budget des ventes sans faire recours à un service externe, en réduisant de ce fait ses coûts.

Notre modèle consiste à déterminer la tendance à partir de la fonction des moindres carrées : $Y = a X + b$. Cette dernière est calculée en référence aux réalisations des ventes des huiles des années 2011 et 2012.

La tendance calculée représente les prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013.

Nous allons développer les phases de notre calcul dans les tableaux N°15 et 16.

2-1 La détermination de la fonction des moindres carrées

➤ Tableau N° 15: les calculs préliminaires

Année	X_i	Y_i	X_i	Y_i	$X_i Y_i$	X_i^2
2011	1	1 428	-11,50	- 1 487,96	17 111,54	132,25
	2	1 603	-10,50	- 1 312,96	13 786,08	110,25
	3	1 299	- 9,50	-1 616,96	15 361,12	90,25
	4	1 242	- 8,50	-1 673,96	14 228,66	72 ,25
	5	3 585	- 7,50	669,04	-5 017,80	56,25
	6	3 307	- 6,50	391,04	-2 541,76	42,25
	7	3 566	- 5,50	650,04	-3 575,22	30,25
	8	3 832	- 4,50	916,04	-4 122,18	20,25
	9	2 853	- 3,50	-62,96	220,36	12,25
	10	2 531	- 2,50	-384,96	962,40	6,25
	11	2 557	- 1,50	-358,96	538,44	2,25
	12	3 778	- 0,50	862,04	-431,02	0,25
2012	13	2 758	0,50	-157,96	-78,98	0,25
	14	3 367	1,50	451,04	676,56	2,25
	15	2 989	2,50	73,04	182,60	6,25
	16	3 330	3,50	414,04	1 449,14	12,25
	17	3 837	4,50	921,04	4 144,68	20,25
	18	3 619	5,50	703,04	3 866,72	30,25
	19	4 195	6,50	1 279,04	8 313,76	42,25
	20	2 430	7,50	-485,96	-3 644,70	56,25
	21	3 062	8,50	146,04	1 241,34	72,25
	22	2 922	9,50	6,04	57,38	90,25
	23	2 939	10,50	23,04	241,92	110,25
	24	2 954	11,50	38,04	437,46	132,25
Somme	300	6 9983	-	-	63 408,5	1 077,75
Moyenne	12,50	2 915,96	-	-	-	-

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

Soit :

- x_i : les mois
- y_i : les réalisations pour l'année 2011 et 2012
- $X_i = x_i - \bar{X}$
- $Y_i = y_i - \bar{Y}$

❖ calcul des moyennes \bar{X} et \bar{Y}

$$\begin{aligned} \text{➤ } \bar{X} &= \Sigma x_i / N \\ &= 300 / 24 \\ &= 12,50 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{➤ } \bar{Y} &= \Sigma y_i / N \\ &= 69\,983 / 24 \\ &= 2\,915,96 \end{aligned}$$

❖ Calcul des estimateurs a et b :

$$\begin{aligned} \text{➤ } a &= \Sigma (x_i y_i) / \Sigma x_i^2 \\ &= 63\,408,50 / 1\,077,75 \\ &= 58,84 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{➤ } b &= \bar{Y} - a \bar{X} \\ &= 2915,96 - (58,84) \times 12,50 \\ &= 2\,180,46 \end{aligned}$$

Donc, la fonction des moindres carrées se présente comme suit: $\hat{Y} = a x + b$

$\hat{Y} = 58,84 x + 2\,180,46$

2-2 Calcul de la tendance

➤ **Tableau N°16 : Représentation de la tendance**

Mois	Application	La tendance (Y)
25	$(58,84 \times 25) + 2\,180,46$	3 651,46
26	$(58,84 \times 26) + 2\,180,46$	3 710,30
27	$(58,84 \times 27) + 2\,180,46$	3 769,14
28	$(58,84 \times 28) + 2\,180,46$	3 827,98
29	$(58,84 \times 29) + 2\,180,46$	3 886,82
30	$(58,84 \times 30) + 2\,180,46$	3 945,66
31	$(58,84 \times 31) + 2\,180,46$	4 004,50
32	$(58,84 \times 32) + 2\,180,46$	4 063,34
33	$(58,84 \times 33) + 2\,180,46$	4 122,18
34	$(58,84 \times 34) + 2\,180,46$	4 181,02
35	$(58,84 \times 35) + 2\,180,46$	4 239,86
36	$(58,84 \times 36) + 2\,180,46$	4 298,70

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

2-3 La présentation des prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013 (en tonnes)

➤ **Tableau N° 17 : Les prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013 (en tonnes)**

	Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jui	Jui	Aou	Sep	Oct	Nov	Dec
Prévision des huiles	3 651,46	3 710,30	3 769,14	3 827,98	3 886,82	3 945,66	4 004,50	4 063,34	4 122,18	4 181,02	4 239,86	4 298,70
Total	47 701											

Nous venons de voir dans ce chapitre les techniques appliquées par COGB LABELLE pour l'élaboration de ses budgets. Après ça, nous avons mené un contrôle des ventes des huiles en comparant les prévisions aux réalisations pour 2012, cela dans le but de calculer et d'analyser les écarts. Enfin, nous avons calculé l'évolution de la production pour pouvoir observer les résultats obtenues et de connaître l'apport du système budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise. Nous avons constaté à la fin de notre stage pratique que la gestion budgétaire à améliorer les résultats de l'entreprise ce qui éprouve l'efficacité de système budgétaire au sein de COGB LABELLE sans oublier qu'il souffre de quelques anomalies dans la prévision des budgets qui reste toujours loin de la réalité. De ce fait, nous avons proposé un modèle de calcul des prévisions des ventes basé sur la méthode des moindres carrés.

Introduction générale

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie, les turbulences technologiques et la concurrence agressive ; les entreprises se trouvent face à des situations de plus en plus complexes. À cet effet, les dirigeants éprouvent des difficultés à identifier les solutions et à définir la bonne stratégie qui assure la rentabilité, la pérennité et la croissance de leurs entreprises.

Pour atteindre les objectifs visés, plusieurs disciplines et outils sont mise en œuvre, parmi lesquels le contrôle de gestion semble le plus efficace par son caractère global puisqu'il permet de contrôler l'organisation et d'assurer sa continuité par la modélisation des données passés ce qui permet de ne pas se laisser surprendre par les évènements futurs.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation¹. Donc le contrôle de gestion constitue l'ensemble des techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi l'obtention de réalisations conforme aux prévisions.

Pour mener sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tel que la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire. Cette dernière occupe une place prédominante dans le système hiérarchique de l'entreprise car elle représente un outil indispensable aux opérationnels et aux dirigeants pour la communication et la coordination.

Elle est définie comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrées, appelées budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables². Elle permet de traduire le futur en terme économique afin d'essayer de le rendre moins aléatoire ce qui permet de réagir plus vite face aux évènements et de rationaliser la prise de décision.

Nous avons aménagé le présent travail dans l'objectif de mieux comprendre la gestion budgétaire qui est considérée comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite acquérir un avantage concurrentiel. De ce fait, notre travail conduit à préciser la contribution de la gestion budgétaire dans la prise de décision.

Les principales raisons qui ont motivé le choix de notre sujet sont de deux ordres ; Premièrement, la place fondamentale occupée par la gestion budgétaire dans le système du contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes publiques ou privées. Nous devons diagnostiquer la démarche budgétaire d'une entreprise, dégager ses points forts et ses points faibles en proposant des remèdes et actions correctives. En second lieu, la recherche cumulée

¹H. Loning et ALL, « le contrôle de gestion », édition DUNOD, PARIS, 1998.P2.

² B. Dorait, C. Goujet, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007.

Introduction générale

des outils d'aide à la décision par les entreprises algériennes. La gestion budgétaire constitue un outil efficace qui accompagne le décideur dans le pilotage de son entreprise.

Au-delà de notre objectif, notre problématique principale à laquelle nous essayerons d'y répondre est la suivante :

- Comment la gestion budgétaire sert-elle l'entreprise dans la prise de décision ?

Cette question nous amène aussi à poser d'autres questions secondaires, il s'agit de :

- En quoi consiste la gestion budgétaire et qu'elle démarche à suivre afin de construire son budget ?
- Comment la gestion budgétaire peut-elle avoir une influence sur la décision ?

L'hypothèse principale que nous formulons consiste à dire que la gestion budgétaire est un outil de pilotage et d'aide à la prise de décision pour les responsables de COGB LABELLE.

Pour qu'on puisse répondre à cette problématique, nous nous sommes intéressés dans un premier temps au cadre théorique, dans lequel, avec une recherche bibliographique et documentaire approfondies nous avons pu rédiger les deux premiers chapitres du présent mémoire. Le premier chapitre est intitulé « le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu générale et analyse conceptuelle », il est réparti en trois sections, la première portera sur le contrôle de gestion, elle englobe son historique, sa définition, ses missions et ses outils. La seconde est consacrée à la gestion budgétaire ou nous allons définir cette dernière, montrer son utilité, définir le budget et la notion de responsabilité. Et enfin la troisième portera sur la prise de décision ou nous aborderons la définition de la prise de décision, les typologies de décision, le processus décisionnel et l'aide à la prise de décision.

Le deuxième chapitre porte sur l'architecture budgétaire, il se décompose en trois sections, la nature du système budgétaire qui contient les principes, les procédures et les techniques d'élaboration des budgets. La seconde est intitulé le contrôle budgétaire ou nous aborderons sa définition, ses objectifs et ses étapes. Enfin la troisième section qui est consacrée à l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision. Dans cette dernière, nous allons essayer de montrer le lien entre la gestion et le contrôle budgétaire avec la prise de décision.

Dans un second temps, et après avoir dégagé un cadre théorique à notre thème de recherche et des outils exploratoires. Nous avons mené un stage pratique de 30 jours, une étude de cas au sein de l'entreprise COGB LABELLE, ce qui nous a permis de rédiger le troisième chapitre. Il comprend trois sections, la première concerne la présentation de l'organisme d'accueil quant à la deuxième, elle est consacrée à une étude du système budgétaire en se limitant au le budget des ventes et de production pour une seule gamme de produits et enfin la dernière section portera sur les décisions prises en fonction des résultats de la gestion et du contrôle budgétaire.

Conclusion générale

L'objectif majeur de chaque organisation est d'accaparer une part importante du marché et pourquoi pas avoir le monopole dans son secteur d'activité.

Pour répondre à cette préoccupation, la mise en œuvre d'un système efficace du contrôle de gestion et sa parfaite maîtrise semble indispensable, vue les avantages qu'il procure dans la maîtrise des coûts et la planification du future de l'entreprise.

Le contrôle de gestion s'exerce en comparant périodiquement l'état actuel de l'organisation avec l'état souhaité dans le but de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires lorsque l'organisation s'éloigne de la trajectoire choisie. Ceci permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la réalisation de son rôle, parmi ces outils nous avons choisi la gestion budgétaire comme thème de notre mémoire.

La gestion budgétaire est définie comme un élément central du contrôle de gestion, elle est liée à la stratégie de l'entreprise et constitue un véritable outil de décentralisation et de responsabilité de l'entreprise.

Il est utile de rappeler notre objectif principal qui consiste à comprendre le rôle de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise et de préciser son apport dans la prise de décision.

De ce fait, nous avons effectué une recherche à travers divers documents pédagogiques et des documents internes du service contrôle de gestion au sein de COGB LABELLE où nous avons effectué notre stage pratique.

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

Entre l'année 2011 et 2012, COGB LABELLE a réalisé un taux d'évolution de la production des huiles de 33,30%, cette augmentation est le résultat d'une analyse des écarts de l'année 2011 et d'une mise en œuvre des actions correctives qui ont permis à l'entreprise de s'améliorer. Donc la gestion budgétaire a aidé COGB LABELLE à améliorer sa productivité en fournissant à ses responsables les informations nécessaires qui permettent d'éclairer les décisions. De ce fait, notre hypothèse est vérifiée.

Conclusion générale

Mais durant notre recherche, nous nous sommes retrouvés confrontés à des obstacles qui sont :

En premier lieu, la durée de notre stage pratique n'a été pas suffisante pour traiter notre sujet de recherche qui est la gestion budgétaire et la prise de décision, ce thème est vaste et demande plus du temps à lui accordé pour pouvoir mettre en pratique nos connaissances dans d'une entreprise tel que COGB LABELLE.

En second lieu, la confidentialité de quelques documents internes de COGB LABELLE, nous ont empêchés d'accéder aux informations qui aurai servie pour l'amélioration de notre étude. Mais cela, ne nous a pas détournés de notre objectif de faire un travail de qualité qui servira comme référence aux prochaines promotions.

Pour clore, nous recommandons d'accorder une durée de stage plus importante aux étudiants de fin de cycle ce qui leurs permettra de rapprocher leurs connaissance théoriques avec la pratique afin de pouvoir traverser le monde de travail avec le bagage nécessaire.

*Chapitre 01 : Le contrôle
de gestion, la gestion
budgétaire et la prise de
décision : Aperçu générale
et analyse conceptuelle*

Bibliographie

Ouvrage :

- ALAZARD. C, SEPARI.S « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », DUNOD, paris, 2007.
- Ansoff. I, « *Stratégie de développement de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris.2001.
- Baron. B, Corfmat. B, Helley. B, « *La mutation du contrôle de gestion* », Organisation, Paris, 2000.
- Barouch. G, « *Elaborer des objectifs et un tableau de bord et de suivi* », afnor édition, paris, 2005
- Bourbonnais. R, Terraza. M, « *Analyse des séries temporelles* », DUNOD, Paris, 2004.
- Cuyaubère. T, Muller. G, « *Contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 2002.
- Cyrille. C, « *Comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures* », édition de Boeck, paris, 2003
- Darbellet. M, « *Notions fondamentales de gestion d'entreprise* », édition Foucher, Paris, 1998.
- Dorait. B, Goujet. C, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », édition DUNOD, Paris, 2007.
- Dubrulle. L, Jourdain. A, « *La comptabilité analytique de gestion* », DUNOD, Paris, 2007.
- Forget. J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.
- Gervais. M, « *Contrôle de gestion* », 7^{ème} éditions, ECONOMICA, paris, 2000.
- Guedg. N, « *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* », 3 éditions, organisation paris, 2001.
- Hamini. A, « *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle* », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001
- Horngeren. C, Bhimani. A, S. Datar, G.Foster, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Person éducation, paris 2006.
- Jouy-en-Josas, « *Politique générale de l'entreprise : Strategor* », édition DUNOD, Paris, 2004.
- Khemakham. A, Ardoi. L.J, « *Introduction au contrôle e gestion* »Bordas, Paris-Montréal, 2001.
- Koehl. J, « *Les choix d'investissement* », édition DUNOD, Paris, 2003.
- Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « *Contrôle de gestion* », édition BERTI, 2006.

- Le Duff. R, « *Encyclopédie de la gestion et du management* », édition Dalloz, Paris, 1999.
- Lebuff. R, Clequet. G et ALL, « *Encyclopédie de gestion et de management* », DALLOZ gestion, Paris, 1999.
- Leclère.D « *L'essentiel de la comptabilité analytique* », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.
- Loghard.J, « *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, Paris, 1998.
- Loning. H et ALL « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », 3^{ème} édition, DUNOD, paris 2008.
- Loning. H et ALL« *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris 2002.
- Loning.H et ALL, « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, PARIS, 1998.
- Margerin. J, « *Gestion budgétaire* », édition organisation, paris, 1990.
- Martinet. A.C, A.Silem, « *Lexique économique de gestion* », DALLOZ, Paris, 2003.
- Mayer. J, « *Gestion budgétaire* », 2^{ème} édition, DUNOD, paris, 1999.
- Mekhlouf. F « *Comptabilité analytique* », Page Bleu, Collection gestion, ALGER, 2006.
- MELARD.G, « *méthodes de prévisions à court terme* », Edition de l'université de Bruxelles, Belgique 1990.
- Roy. B, Bouyssou. D, « *Aide multicritère à la décision : méthodes et cas* », édition ECONOMICA, paris, 1993.
- Saada.T, Burlaud. A, Simon. C, « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », Vuibert, Paris, 2005.
- Saci. D, « *La comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne* », OPU, 1991
- Selmer. C, « *contrôle de gestion : toute la fonction financière* », DUNOD, Paris, 2006.

Thèse :

- ADLA Abdelkader, « *Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil* », thèse de doctorat, l'université de TOULOUSE, Juin 2010.
- DAMART Sébastien, « *Une étude de la contribution des outils d'aide à la décision aux démarches de concertation : Le cas des décisions publiques de transport* », thèse de doctorat, université Paris IX Dauphine, Décembre 2003.
- HENRIET Laurent, « *systèmes d'évaluation et de classification multicritères pour l'aide à la décision* », thèse de doctorat, université Paris Dauphine, janvier 2000.

Les entreprises éprouvent la nécessité de traduire leur futur en terme économique afin d'essayer de le rendre moins aléatoire. Cette tâche est confiée au gestionnaire qui fait recours à de nombreuses techniques et outils qui l'aide à mener sa mission. Parmi ces outils, on trouve la comptabilité générale, la comptabilité analytique et l'analyse financière. Ces techniques sont utiles mais restent insuffisantes pour une gestion rationnelle. C'est à ce niveau que le contrôle de gestion et la gestion budgétaire vont intervenir en fournissant aux responsables des informations pertinentes pour les aider à prendre des décisions.

La prise de décision est un processus complexe qui sollicite un ensemble de connaissance managériale, des techniques, des outils et d'expérience professionnelle.

L'objectif visé dans ce chapitre est l'énumération et l'explication des concepts et des théories relatives au contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision.

Pour ce faire, nous allons décomposés ce chapitre en trois sections, la première sera consacrée au contrôle de gestion, la deuxième portera sur la gestion budgétaire et en fin la dernière portera sur la prise de décision et le processus décisionnel.

Section1 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus qui permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que leurs stratégies et actions courantes sont cohérentes.

Nous allons consacrer cette section au contrôle de gestion ou nous aborderons la définition du contrôle de gestion en suite, le métier de contrôleur de gestion et enfin ses outils.

1-L'historique du contrôle de gestion¹

L'apparition du domaine du contrôle de gestion est attribuée à la phase d'industrialisation à la fin du XIX siècle et surtout du début du XX siècle.

C'est entre les deux guerres mondiales 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.

En effet, la date officielle de son apparition revient à 1931 lors de la création du CIA « institut des contrôleurs de gestion », depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale, son développement a entraîné son apparition en Europe ou il a pris une grande place dans les entreprises.

¹ ALAZARD.C, SEPARI. S, « *contrôle de gestion : manuel et applications* », DUNOD, paris, 2007.p 5

Au début, la fonction de contrôleur de gestion était celle d'un expert-comptable, mais avec le développement de l'économie dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion des pistes pour contrôler les acteurs l'entreprise et une aide à la prise de décisions.

2-Définition du contrôle de gestion et le métier du contrôleur

2-1 Définition du contrôle de gestion

Face aux turbulences de l'environnement et pour maîtriser son fonctionnement, la gestion d'une entreprise doit être contrôlée. Dans sa conception moderne, le contrôle de gestion d'une entreprise ne doit pas être compris au sens de vérification et de surveillance mais plutôt au sens de maîtrise et de pilotage. Pour cerner cette approche du contrôle de gestion, plusieurs définitions ont été avancées :

- Selon R.N Anthony (1965)²: « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »
- Pour C. Grenier(1990)³: « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs »
- En fin, selon KHEMAKHEM(2001)⁴: « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une immobilisation efficace et permanente et des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs ».

En somme, le contrôle de gestion peut, alors être défini comme étant un processus de pilotage de l'entreprise lui permettant de mesurer ses performances par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixé, notamment, la correction des écarts négatifs et la motivation du personnel.

En termes de responsabilité, le contrôle de gestion correspond à une fonction chargée de la coordination technique des instruments de pilotage et du système d'information nécessaires à la médiation entre stratégie et gestion opérationnelle.

² Horngren. C et all, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Person éducation, paris 2006

³ Khemakham. A, Ardoi.L J, « *Introduction au contrôle e gestion* »Bordas, Paris-Montréal, 2001.

⁴ IDEM.

Notre définition permet de trouver des justifications théoriques à des informations qui donnent au contrôle de gestion une dimension de conduite et de pilotage plutôt que de vérification.

2-2 Le métier du contrôleur de gestion⁵

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

2-2-1 Les fonctions du contrôleur de gestion

2-2-1-1 Les fonctions techniques classiques

- Le contrôleur de gestion doit établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion afin de créer les outils et les procédures appropriées à ces besoins.
- Il doit superviser le fonctionnement technique des outils de prévision.
- Il doit être en mesure d'expliquer la formation du résultat en analysant les coûts, les résultats, en comparant les états prévisionnels aux réalisations.
- Il doit assurer le reporting et rendre compte à la direction générale.

2-2-1-2 Le rôle novateur du contrôleur de gestion

- Il exerce une activité de conseil et d'aide à la décision auprès de :
 - La direction générale sur des projets stratégiques.
 - Responsables opérationnels sur des problèmes de gestion courants.
- Conception d'indicateurs non financiers (indicateurs de qualité, de satisfaction de la clientèle...).
- Réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs.

2-2-2 La place du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.

- Il est souvent rattaché à la direction financière (mission classique).
- Il est rattaché directement à la direction générale (mission de conseil et la communication).

⁵ Langlois. G, Bringer. M, Bonnier. C, « *Contrôle de gestion : manuel et application* », 4^{ème} édition, Sup 'FOUCHER, Vanves, 2010, p36

- Décentralisation de la fonction de contrôle de gestion dans les grandes organisations :

- Contrôleur de gestion « central » : assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie.
- Contrôleur de gestion « division » : assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration des budgets et des tableaux de bord.

3- Les outils du contrôle de gestion

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est indispensable d'utiliser des différents outils qui permettent de faire le lien entre la stratégie de l'entreprises et ses actions.

Le contrôle de gestion peut s'articuler autour de cinq outils principaux, à savoir :

- La comptabilité analytique.
- Le tableau de bord.
- La gestion budgétaire.
- Le prix de cession interne.
- Les documents de synthèse.

3-1 La comptabilité analytique

3-1-1 Définition de la comptabilité analytique (de gestion)

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons en deux définitions suivantes :

La définition n°1⁶ : La comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charges, etc. En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non.

Selon cette définition, la comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des comptes de résultat,...etc), des données quantitatives de consommations (matières premières consommables,...etc) et les données concernant les activités de l'organisation (les quantités du produits fabriquées et vendues,...etc).

La définition n°2⁷ : 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 et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

⁶ Martinet. A C, Silem. A, « *Lexique économique de gestion* », DALLOZ, Paris, 2003.

⁷ Dubrulle. L, Jourdain. A, « *La comptabilité analytique de gestion* », DUNOD, Paris, 2007.

Cette définition met l'accent sur l'organisation de la comptabilité analytique qui doit être faite en fonction des besoins spécifiques de chaque organisation et pour qu'elle fournisse des informations rapides et actuelles afin de donner tous les éléments susceptibles de faciliter la prise de décision.

3- 1-2 La notion de charge

3-1-2-1 Définition d'une charge

Une charge correspond à « une constatation financière d'une consommation de ressources ». Par contre une dépense correspond à « un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou d'un service ». Certaines dépenses ne sont pas des charges comme par exemple l'acquisition d'un investissement inscrit dans la classe 2 « les investissements » du bilan, à l'inverse, la constatation de la dépréciation de cet investissement, c'est-à-dire la dotation aux amortissements est une charge et non pas une dépense.

3-1-2-2 Les types de charges⁸

A- Les charges incorporables

Ce sont des charges de la comptabilité générale que la comptabilité analytique intègre dans le calcul des coûts qui peuvent être corrigés afin de se rapprocher le plus possible de la réalité.

À titre d'exemple: les amortissements sont calculés annuellement dans la comptabilité générale, ce qui cause un problème dans leurs incorporations dans la comptabilité analytique qui a un caractère à court terme dont il faut calculer, le montant restant est une charge non incorporable.

B- Les charges non incorporables

Ce sont des charges qui ne reflètent pas les conditions d'une exploitation régulière de l'entreprise, et à ce titre n'ont pas à être incluses dans le calcul de coûts de produit ou de service.

Nous citons à titre d'exemple : les charges ou les pertes exceptionnelles, les dotations aux amortissements de certains frais d'établissement et dotations à certaines provisions.

C- Les charges supplétives

Ce sont des charges qui ne figurent pas dans la comptabilité générale pour des raisons juridiques et fiscales, elles doivent être prises en compte dans la comptabilité analytique.

En prend exemple de la rémunération conventionnelles des capitaux propres quelle que soit leurs nature, fonds propres ou ressources empruntées et la rémunération du travail de l'exploitant ou de membre de la famille participants à l'exploitation.

⁸ Leclère. D, « *L'essentiel de la comptabilité analytique* », EYROLLES éditions d'Organisation, Paris, 2006.

3-1-3 La notion de coût

3-1-3-1 Définition d'un coût

Le plan comptable général français (PCG) de 1982 définit le coût comme : « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

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

Selon cette définition, le coût est une accumulation de charges sur un produit ou un service à un certain stade de son élaboration. Il est défini par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le contenu et le moment du calcul.

3-1-3-2 Les types des coûts

Il est important de comprendre que chaque méthode de la comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charges. Il est donc nécessaire de présenter tout d'abord une typologie des coûts.

A- Les coûts fixes et variables

Pour différencier les coûts fixes et variables, il faut prendre en considération leurs évolutions par rapport à une grandeur de référence déterminée. Dans la plupart des cas, on utilise comme grandeur le volume d'exploitation de l'entreprise. Par exemple, dans la vie quotidienne, lors de l'achat d'un véhicule, nous devons faire face à des coûts fixes (amortissement, service annuel) et à des coûts variables (essence, réparations). Il est également possible de transformer des coûts variables en coûts fixes (contrat de service à tarif annuel fixe).

➤ Les coûts variables (opérationnels) ⁹

Les coûts variables ou opérationnels sont des coûts « constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume de produits obtenus ».

En d'autre terme, les coûts variables sont celles qui varient en fonction du volume d'activité.

⁹ Selmer. C, « *Contrôle de gestion : toute la fonction financière* », Dunod, Paris, 2006.

➤ Les coûts fixes (charges de structure)¹⁰

Les coûts fixes ou charges de structure sont les « charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul ».

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'ensemble des coûts indépendants du niveau d'activité.

B-Les coûts directs et indirects¹¹

En comptabilité générale, le critère d'analyse des charges qui est retenue dans la classification de la classe 6 repose sur la nature de ses charges mais en comptabilité analytique, ce sont d'autre critères qui sont retenus comme pertinents, et en premier lieu le critère de la destination : Quel est le produit (ou l'activité) pour lequel on a engagé cette charge ?

Dans cette optique on distingue les coûts directs et les coûts indirects :

➤ Les coûts directs

Une charge directe est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encourue pour un objet de coût spécifique et peut donc être affectée, sans aucune ambiguïté à cet objet de coût.

Exemples

- matières premières.
- marchandises.

➤ Les coûts indirects

Une charge indirecte est une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût. Une charge peut aussi être indirecte parce qu'il est soit impossible, soit extrêmement coûteux, dans la pratique, de l'affecter directement à un objet de coût particulier.

C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coûts. Si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

Exemple : La charge d'électricité, nous connaissons son coût pour le bâtiment mais pas pour un produit en particulier.

¹⁰ Selmer. C .Op cit.

¹¹ Saada. T, Burlaud. A, Simon.C, « *comptabilité analytique et contrôle de gestion* », Vuibert, Paris, 2005.

Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

Le Tableau n°1 représente une récapitulation des typologies de coûts :

Tableau N°1 : Exemples des types de charges

	Charges directes	Charges indirectes
Coûts variables	Charges directes variables -Consommation de matières premières. - Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
Coûts fixes	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit.	Charges indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -Contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source :Leclère. D « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.

C- Le coût de revient ¹²

Le concept de coût le plus souvent utilisé dans les systèmes de gestion des entreprises est le concept du coût de revient. Le coût de revient rassemble la totalité des charges occasionnées par l'achat, la production et la distribution d'un produit ou d'un service dans une entreprise.

Il existe essentiellement trois types de coûts de revient qui diffèrent entre eux par le type de charges prise en compte dans le calcul :

- Le coût de revient complet: qui regroupe les charges variables et fixes, directes et indirectes.
- Le coût de revient variable : qui ne retient que les charges variables.
- Le coût de revient semi-complet : qui retient les charges variables et fixes directes.

¹² F.Mekhlouf « *Comptabilité analytique* », Page Bleu, Collection gestion, ALGER, 2006.

3-1-3-3 Les méthodes de calcul des coûts

Il existe plusieurs méthodes comptables de calcul des coûts, nous allons exposer ces méthodes par le critère de contenu c'est-à-dire les charges retenues en totalité ou en parties dans le calcul des coûts, on parle de coûts complets lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise et de coûts partiels lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul des coûts qu'une partie de ces charges.

A-Les méthodes du coût partielle

Cette méthode répartie l'ensemble des charges de l'entreprise en charges variables (qui varient en fonction du niveau d'activité) et charges fixes (qui évolue par paliers et sont généralement communes). Le coût partiel est une partie des coûts supportés par les produits (Coûts directs). La méthode des coûts partiels permet de dégager les marges des produits vendus.

a-La méthode du coût variable (direct-costing)

Cette méthode consiste à ne retenir pour le calcul des coûts d'un produit que les charges qui varient avec le niveau d'activité de l'entreprise, qu'elle soit directes ou indirectes. Cette méthode revient à mettre en évidence la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture des charges fixes.

b-La méthode du coût spécifique

Seuls les coûts directs variables ou fixes par rapport à un produit, sont considérés comme des coûts de produit. Les coûts de période regroupent l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

c-La méthode du coût direct

Le principe de la méthode des coûts directs est d'intégrer dans le coût du produit uniquement les charges directes c'est-à-dire, les charges qui sont affectables sans ambiguïté aux produits qu'ils s'agissent de charges variables ou de charges fixes. Comme cette méthode ne comprend que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui par définition même, ne sont pas affectables " sans ambiguïté ".

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

B-Les méthodes du coût complet

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges, qui peuvent lui être rapporté par tout traitement analytique approprié, affectation, répartition et imputation.

a-La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

La méthode est fondée principalement sur le principe de distinction entre charges directes et charges indirectes. Les charges directes sont facilement affectables aux produits. Par contre, les charges indirectes sont réparties et imputées aux produits à travers d'un processus de répartition. Les charges indirectes sont réparties entre les produits selon les étapes suivantes :

- L'entreprise est décomposée en plusieurs centres d'analyses. Nous distinguons deux types de centres d'analyse : les centres principaux (associés directement à la réalisation des produits) et les centres auxiliaires (offrants des prestations aux centres d'analyses principaux).
- Les charges incorporables en comptabilité analytique sont affectées aux centres d'analyses auxiliaires et principaux à l'aide des clés de répartition (c'est l'étape de répartition primaire des charges).
- Les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les centres principaux aux moyens d'unités d'œuvres ou taux de frais (c'est l'étape de répartition secondaire des charges).
- A l'issue de la répartition des coûts sur les centres d'analyses, les coûts définitifs des centres principaux sont imputés aux produits. La répartition est réalisée sur la base des unités d'œuvres consommées par ces produits (c'est l'étape d'imputation des charges aux produits).

b-La méthode ABC (Activity-based costing)

Dans l'approche traditionnelle de calcul des coûts, le lien de causalité entre les produits et les ressources est direct, c'est-à-dire, les produits consomment des ressources et cette consommation des ressources est la cause de l'existence des coûts.

Le principe est différent dans la méthode ABC. Le principe de cette méthode est le suivant « les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources »¹³.

La méthode ABC a pour objectif d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Cela doit permettre de mieux gérer les ressources et d'obtenir des coûts plus pertinents.

3-2Le tableau de bord

3-2-1Définition du tableau de bord¹⁴

Le tableau de bord de gestion est un document d'information, sur mesure, de synthèse, orienté vers le contrôle et la prise de décision .Il doit permettre aux responsables d'analyser la situation, d'anticiper les évolutions, de réagir dans les brefs délais. C'est aussi l'instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation.

¹³ Baron. P, Corfmat. D, Helley. A, « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.

¹⁴ Lebuff. et all, « *encyclopédie de gestion et de management* », DALLOZ gestion, Paris, 1999.

Egalement, le tableau de bord peut être considéré comme un outil d'aide au management pour le responsable de l'organisation comme suit :

A-Piloter : Le tableau de bord est un instrument d'aide à la réflexion. Il permet d'avoir une approche globale d'un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite.

B-Animer : La mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre les différents acteurs d'un même service ou d'une direction, à travers la démarche de conception de l'outil et lors de l'utilisation des informations, le responsable rétablit l'articulation entre les niveaux stratégique et opérationnel.

C-Organiser : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service par l'usage des indicateurs qui alertent le responsable sur les domaines problématiques.

3-2-2 Les instruments du tableau de bord

Le tableau de bord de gestion est un instrument de synthèse qui contient des indicateurs qui sont définis comme une information choisie, associée à un critère et destinée à observer les évolutions à intervalles définis. Un indicateur peut prendre la forme des écarts, des ratios, des graphes et des clignotants.

A-Les écarts : ils constituent un outil de pilotage essentiel, puisqu'il facilite le constat de dérives éventuelles par rapports aux prévisions. Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écart, cependant ceux les responsables feront apparaître dans le tableau de bord devront être peu nombreux mais ciblés sur les besoins du responsable.

B-Les valeurs brutes : elles permettent aux responsables d'avoir une vision réaliste de leurs actions.

C-Les ratios : ce sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise qui facilitent une compréhension de la situation en termes relatifs et autorisent une mesure de la performance.

D-Les graphiques : ce sont les outils privilégiés des tableaux de bord puisqu'ils permettent de visualiser rapidement et efficacement l'évolution et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance.

E-Les clignotants : ce sont des valeurs en dessous desquelles des actions correctives devront être engagées. Autrement dit, ce sont des valeurs seuils tant que les résultats sont supérieurs à ces valeurs, le fonctionnement de l'entreprise est supposé correct mais dès que les résultats sont inférieures, les responsables devront se concentrer sur les actions qu'ils devront nécessairement mettre en œuvre pour corriger la situation.

Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel, il peut s'agir d'indices, de valeurs, de coloration, d'alarme sonore ou de pictogramme (😊 😐 😞 👍 👎 ...).

3-2-3 Les objectifs d'un tableau de bord

Les entreprises sans cesse confrontées à une concurrence croissante sont obligées d'adapter d'une manière quasi permanente leurs politiques commerciales, financières, sociales et de production, le tableau de bord a comme objectif de répondre à ces préoccupations.

Il est apparu en vue de répondre à certains objectifs, il a comme rôle :

- Il donne une vue d'ensemble d'informations propres à chaque service, ce qui lui donne la qualité d'un outil indispensable pour chaque service.
- Il incite les dirigeants de prendre des décisions nécessaires en temps utile et d'évaluer leurs performances dans le but de les améliorer.
- Il est élaboré pour permettre une synthèse rapide des actions en cours.
- Il alerte pour prévenir les dysfonctionnements et conduit à simuler des actions correctives.

3-2-4 Les démarches d'élaboration du tableau de bord¹⁵

Un tableau de bord constitue la mise en forme synthétique et pédagogique des informations utiles à un responsable pour piloter le centre d'activité qui lui a été confié. Par vocation, c'est un outil d'information, d'alerte, de communication et d'incitation à la décision.

Il y a certaines règles à respecter pour construire correctement son tableau de bord :

- Aller à l'essentiel : multiplier les ratios dans un tableau de bord, c'est prendre le risque de noyer l'information principale. Il est conseillé de se limiter à 10 indicateurs maximums.
- Choisir des ratios indiscutables : les utilisateurs du tableau de bord ne doivent pas douter de la pertinence des indicateurs et de leurs calculs pour adhérer, et devenir un outil indispensable.
- Avoir une présentation claire : comme pour le point précédent, la simplicité est le maître mot pour mettre en forme un tableau de bord. L'utilisation de graphique, de couleur permet une meilleure lecture du document.
- Définir une périodicité adaptée aux besoins : le tableau de bord doit permettre d'avoir une gestion proactive de son entreprise, et donc permettre au chef d'entreprise d'être réactif. C'est pourquoi la mise à jour du tableau de bord doit être régulière.

¹⁵ Barouch. G, « *Elaborer des objectifs et un tableau de bord et de suivi* », édition Afnor, paris, 2005.

3-3 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire peut être définie comme une procédure qui englobe les techniques de prévision et d'élaboration des budgets et les méthodes de comparaison des réalisations avec les prévisions, pour mieux comprendre cette notion, nous allons consacrer la prochaine section pour définir la gestion budgétaire et la notion des centres de responsabilités.

3-4 Le prix de cession interne¹⁶

3-4-1 Définition

Le prix de cession interne ou le prix de transfert est associé à un mode de gestion participatif qui repose sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilité autonomes et qui valorise les transferts (les cessions) entre ces centres, cette valorisation doit être précise puisque ce qui est une recette pour le centre vendeur est un coût pour le centre acheteur.

3-4-2 La détermination du prix de cessions internes (PCI)

La fixation de prix de cession interne repose sur les méthodes suivantes :

3-4-2-1 Les méthodes fondées sur les coûts

A-Le coût réel

Elle consiste à valoriser la prestation interne au coût réel de la division vendeuse ce qui présente l'inconvénient de transférer l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur au centre acheteur.

B-Le coût standard complet

Contrairement à la méthode de coût réel, cette méthode recommande une valorisation des cessions au coût standard de la division vendeuse. Toutefois une telle valorisation présente des inconvénients dès lors que l'activité de la division vendeuse s'écarte de son niveau normal.

En effet, en cas de sous - activité, le coût fixe de cette division est réparti sur un faible volume de vente ce qui élève le coût de revient des cessions internes et rend leur tarification au coût standard nuisible au centre vendeur. Alors qu'en cas de suractivité, une répartition des frais fixes de l'unité vendeuse sur un volume élevé réduit le coût de revient des cessions qui devient inférieur au prix de cessions.

¹⁶ ALAZARD. A, SEPARI. S, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* » DUNOD, paris, 2007 .P 366-375. Op cit.

C-Le coût marginal

Cette méthode préconise la valorisation des ventes au coût marginal, et cela pour obtenir une maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur c'est-à-dire au coût variable standard des centres vendeurs majoré d'un forfait qui représente une contribution à la couverture des charges fixes budgétées de ces centres.

D-Le coût d'opportunité

La méthode de coût d'opportunité exige à ne prendre en considération dans la valorisation des cessions internes que les coûts positifs, Cette approche permet certainement d'éviter les répercussions des variations de niveau d'activité sur la performance des centres.

3-4-2-2 Les méthodes fondées sur le prix du marché

Ces méthodes sont généralement utilisées pour des prestations qui se font entre des centres de profit ou de rentabilité, disposant d'une large autonomie de gestion. Parmi ces méthodes on peut citer :

A-Le prix du marché

Lorsque la division acheteuse peut s'approvisionner soit auprès de la division vendeuse soit auprès du marché, les prestations internes peuvent être valorisées au prix pratiqué sur le marché ce qui suppose que ces prestations portent sur des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu.

B-Le prix du marché à moyen terme

Une entreprise réfère au prix de marché si elle veut inciter ses divisions à se comporter comme des entreprises autonomes, chaque unité vendeuse portera ses efforts à l'amélioration permanente de ses performances afin d'être toujours concurrentielle par rapport aux fournisseurs extérieurs.

C-Le prix du marché moins une commission

Cette méthode est souvent utilisée lorsque le vendeur est une unité de production et l'acheteur est une division commerciale.

Si l'unité de production vendait à un client extérieur, elle aurait alors à supporter des coûts de distribution, en appliquant le même raisonnement, la division commerciale verse alors le prix de vente imputés des frais commerciales plus un profit (une commission).

3-5 Les autres documents de synthèse

3-5-1 La comptabilité générale

3-5-1-1 Définition de la comptabilité générale

Le Plan Comptable National (PCN) du 1975 définit la comptabilité générale comme « une technique quantitative de gestion destinée avant tout à l'organisation, à la maîtrise et à la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement économique de la nation»¹⁷.

Aussi, le projet du nouveau système comptable définit la comptabilité comme étant « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture, aussi elle permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité ».

3-5-1-2 Les objectifs de la comptabilité générale¹⁸

La comptabilité générale a pour objectif global de rendre comptes en termes monétaires de l'activité de l'entreprise, ceci afin d'apporter :

- Un moyen d'information et de protection des tiers.
- Un moyen de preuve.
- Un instrument de gestion.

Les objectifs de la comptabilité répondent à trois types de besoins :

- Aide à la décision (temps d'écoulement des stocks, délais de paiement des clients, mesure et prévision du résultat, position de la trésorerie vis-à-vis des dettes rapidement exigibles, capacité d'emprunt et de remboursement...).
- Evaluation des éléments de l'entreprise (actifs et passifs du bilan, charges et produits du compte de résultat, éléments complémentaires inscrits à l'annexe).
- Contrôle extérieur des dirigeants concernant les performances et les risques, la bonne qualité de leur gestion, la bonne qualité de leur gestion, la poursuite des objectifs annoncés, le bien-fondé des décisions prises.

¹⁷ Saci, D, « *La comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne* », OPU, 1991.

¹⁸ Cyrille, M, « *Comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures* », édition de Boeck, paris, 2003
P 6

3-5-2 Le reporting¹⁹

3-5-2-1 Définition du reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

3-5-2-2 Les missions du reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances pour informer la hiérarchie de la marche et de l'évolution des unités décentralisées qui a pour mission de :

- Comparer les réalisations avec les prévisions.
- Identifier les causes des écarts et définir les actions correctives.

3-5-2-3 Les principes de base du reporting

- Exception : pour faciliter la vérification par la direction générale, un seuil de tolérance est fixé.
- Contrôlabilité : chaque rubrique à un responsable, on ne juge que les responsables de chaque l'engage.
- Correction : s'il y a un écart, le responsable du centre doit pouvoir proposer une action corrective.

Section 2 : Notion de base sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises et devient un mécanisme puissant de management pour les gestionnaires. Pour cerner ce concept, nous avons décomposé cette section en trois éléments, la définition de la gestion budgétaire, ses objectifs et son utilité et enfin la notion de budget et les centres de responsabilités.

1-La définition de la gestion budgétaire

Il y a plusieurs définitions différentes pour la gestion budgétaire selon les auteurs et les économistes, on va citer trois définitions :

Définition n°01²⁰: La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées.

¹⁹ Loning. H, Y et all, « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris 2002. P134-137.

²⁰ Hamini. A, « *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle* », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001

Définition n°02 ²¹ : La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés.

Définition n°03 : La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

On peut dire aussi que la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, pour une période déterminé.

2-Les objectifs et l'utilité de la gestion budgétaire

2-1 Les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire a pour mission d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants. Aussi la démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des forces et faiblesses de l'entreprise, elle responsabilise et engage les personnels.

En effet, la gestion budgétaire est un instrument d'aide à la décision et de motivation, ainsi qu'un instrument de contrôle. En premier lieu, elle permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme, en second, elle permet de renforcer les motivations des collaborateurs à élaborer les prévisions budgétaires. En final, la gestion budgétaire permet de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive les décisions correctives selon un processus de régulation.

2-2 L'utilité de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire présente plusieurs utilités :

- Elle est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes.
- Elle permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.
- Elle favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités.
- Elle permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

²¹ Forget. J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.

3-Budget et centres de responsabilités

3-1 La notion de budget

3-1-1 Définition d'un budget

- Philippe LORINO définit le budget comme suit: « Le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et créer le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroactions de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique) ».
- M. GERVAIS, dans son ouvrage « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise » définit le budget comme « Un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités ».

Toutes ces propositions de définitions de budget aboutissent à la conclusion suivante: un budget est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations.

3-1-2 Les types de budget

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondants aux différentes fonctions. Nous distinguons alors:

D'une part, les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités relatifs aux différents services:

- Budget des ventes.
- Budget de production.
- Budget d'approvisionnement.
- Budget d'investissement.

D'autre part, les budgets financiers ou de synthèse qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels.

3-1-2-1 Les budgets opérationnels

A-Le budget des ventes

Il constitue pour la très grande majorité des entreprises le budget directeur, car il détermine la production, les achats et les investissements de l'entreprise, à l'origine de l'articulation budgétaire.

La fixation de ce budget est extrêmement importante puisqu'il contient l'objectif commercial, c'est-à-dire un engagement implicite des responsables des ventes de réaliser tel niveau d'activité (en quantité et en valeur).

Une fois l'actualisation des chiffres pour l'année en cours est réalisée, en fonction des paramètres retenus tels que l'évolution des marchés, de la concurrence, les tendances économiques, les lancements ou les retraits de produits, chaque responsable commercial définit les quantités qu'il pense pouvoir vendre dans les 12 prochains mois. Il faut ensuite valoriser ces prévisions et déterminer le chiffre d'affaire prévisionnel.

B-Le budget de production

Le budget de production joue un rôle très important dans le cadre de la gestion budgétaire. Pour la réalisation des ventes, l'entreprise doit mettre en œuvre la production qui doit répondre aux exigences du marché préalablement fixées par le budget des ventes.

Le budget de production est un tableau donnant la répartition définitive de la production prévue. Ce budget est détaillé par produits, par stades de production, par ateliers et par périodes.

C-Le budget des approvisionnements

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et au moindre coût.

L'objectif du budget des approvisionnements consiste à mieux gérer les achats ainsi que la surface occupée par les stockages. Le service approvisionnement doit réagir très vite aux fluctuations des besoins de l'entreprise ou aux pénuries.

D-Le budget des investissements

Le budget des investissements consiste essentiellement à traduire en terme financier (à budgétiser), les tranches d'investissements des différents projets prévus pour l'année à venir.

Il répond à trois objectifs :

- Calculer avec précision le montant des investissements prévus.
- Affecter les ressources nécessaires à leur financement.
- Déterminer un responsable pour chaque projet d'investissement.

En principe, il existe un plan d'investissement à moyen terme qui est quantifié en valeur monétaire et dans lequel les projets sont repartis année par année.

3-1-2-2 Les budgets financiers

A-Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est l'un des éléments les plus importants des budgets déjà étudiés. En l'établissant, les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédent ou de besoins de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme, ou dans le cas échéant, il permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaire au temps avantageux et au moindre coût.

3-2 Les centres de responsabilités

L'entreprise est découpée en centres de responsabilités dirigés par les personnes qui, avant tout, sont responsables du budget qui leur est alloué, l'étude de la gestion budgétaire est donc très souvent en pratique indissociable de l'étude des centres de responsabilités.

3-2-1 Définition du centre de responsabilité²²

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie.

3-2-2 Les différents types de centres de responsabilités²³

Le découpage de l'entreprise en entités autonomes qui sont les centres de responsabilité dépend beaucoup de la taille et du type de l'organisation. Dans beaucoup de PME ayant une organisation hiérarchique et fonctionnelle classique, le découpage se fera part fonction (technique, commerciale, administrative). Dans une entreprise plus importante, on aura souvent une organisation divisionnaire part type de produits. Nous pouvons définir plusieurs types de centres de responsabilité, en fonction de leur degré d'autonomie et de l'ampleur des missions confiées.

²²ALAZARD. C, SEPARI. S, « *contrôle de gestion : manuel et applications* »DUNOD, paris, 2007. P 362.op cit.

²³ Loning. H et all, « *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », édition DUNOD, paris 2008. P 18-20 .op cit.

3-2-2-1 Les centres de coûts

La gestion par centre de coût est essentiellement utilisée dans les entreprises de production, l'unité a pour objectif de concevoir un produit au moindre coût tout en respectant les critères de qualité et de technicité nécessaires à son élaboration. Le contrôleur de gestion utilise généralement la méthode du coût de production pour analyser les performances.

3-2-2-2 Les centres de profit

La gestion par centre de profit suppose que le service concerné dégage un maximum de marge, le responsable doit donc à la fois maîtriser ses coûts et développer le volume des ventes. Ce découpage est réalisable au sein des services commerciaux ainsi que pour toutes les activités générant une facturation.

3-2-2-3 Les centres de revenus

Le choix de ce type de centre de responsabilité est caractérisé des services commerciaux, cette forme d'organisation assigne à chaque unité l'objectif de maximiser son chiffre d'affaires. Les performances des responsables ne doivent pas se limiter à l'évolution du volume des ventes effectuées. Ce type de gestion peut être dangereux dans le cas où les responsables se focalisent uniquement sur le développement de l'activité sans se préoccuper d'autres critères.

3-2-2-4 Les centres d'investissement

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique. L'objectif de ces services est de maximiser la rentabilité des capitaux investis tout en réalisant un profit. Ce type d'organisation privilégie la gestion à long terme.

Section 3 : La prise de décision

En fonction de la nature et l'objet de chaque organisation, les décisions n'ont pas la même incidence sur son fonctionnement. C'est pourquoi, il est utile de définir la prise de décision et adresser une typologie des décisions à partir de différents critères (objet, échéance...). Une fois cette typologie est bâtie, le décideur s'engagera dans une démarche générale (processus) qui consiste à formaliser la décision en utilisant des outils d'aide à la décision.

1-Définition de la prise de décision

Définition n°1²⁴ : « la décision est le choix d'une solution ou d'une orientation à partir d'information et de critères qui aident à comparer entre plusieurs possibilités. Influencé par de nombreux facteurs, ce choix dépend d'un système de valeurs qui fournit des bases d'évaluation. Toute décision est à la fois individuelle (par l'engagement des acteurs qui la prennent) et

²⁴ Le Duff. R, « *Encyclopédie de la gestion et du management* », édition Dalloz, Paris, 1999. P244.

collective (par l'impact des environnements ou l'intervention d'autrui). Dans tels cas, elle est plus individuelle que collective, dans tels autre plus collective qu'individuelle ».

Définition n°2²⁵: la décision est un acte par le quelle un ou des décideurs opèrent un choix entre plusieurs option permettant d'apporter une solution satisfaisante à un problème donné.

La décision est donc le processus par lequel passe un décideur avant de faire un choix entre plusieurs possibilités dont le but de choisir l'option la plus pertinente.

2-Les typologies de la décision

Il existe plusieurs types de décisions dans une entreprise, ces dernières sont classées généralement selon le niveau de la prise de décision, le champ couvert et la nature des variables de décision.

2-1 Classification par niveau de la décision²⁶

Cette catégorie classe les décisions selon le niveau hiérarchique de la prise de décision :

2-1-1 La décision stratégique

Les décisions stratégiques correspondent aux décisions qui sont prise au sommet de la structure hiérarchique plus souvent par la direction générale, elles engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont elle va se positionner sur un marché de façon à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement. Toute erreur engendre à l'entreprise des conséquences grave voire irréversible.

2-1-2 La décision tactique

Les décisions tactiques concernent la gestion des ressources, elles doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour arriver à réaliser les objectifs. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise. Ces décisions ont une forte implication pour l'entreprise mais moindre que les décisions stratégiques.

2-1-3 La décision opérationnelle

Les décisions opérationnelles s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées.

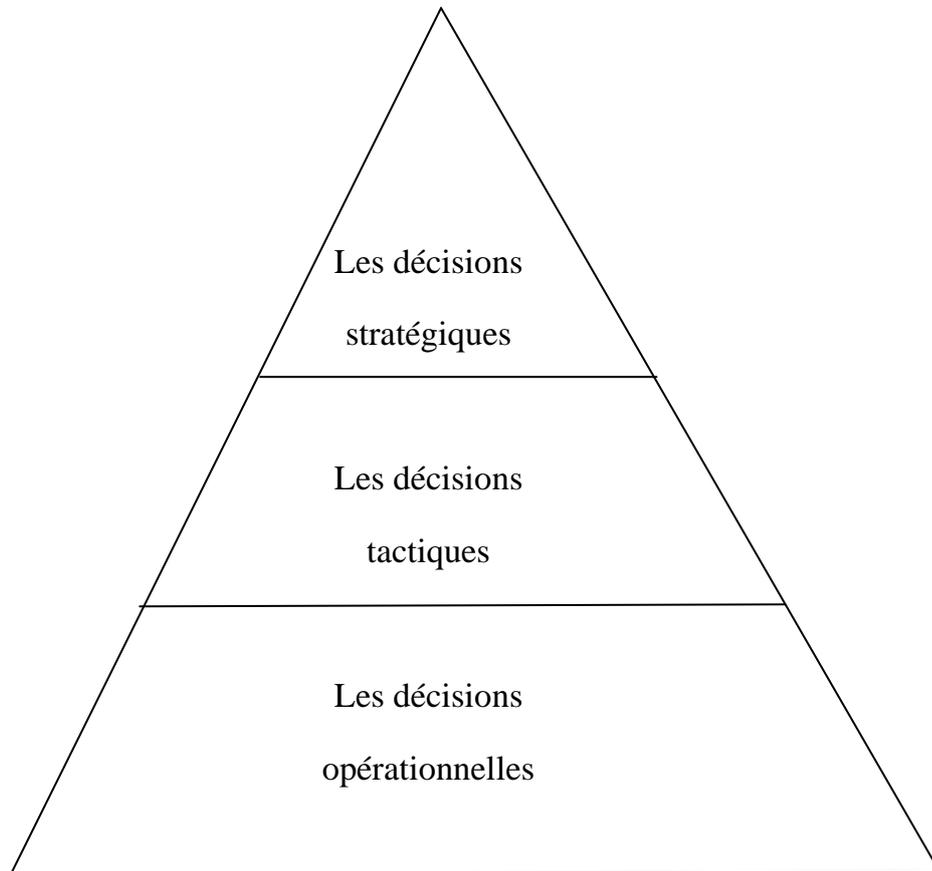
Ces décisions sont plus fréquentes, plus répétitives et moins risquées du fait de leurs implications plus localisées que les décisions stratégiques et tactiques.

²⁵ Klouy-en-Josas, « *Politique générale de l'entreprise : Strategor* », édition DUNOD, Paris, 2004, P 626.

²⁶ Ansoff. I, « *Stratégie de développement de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, 2001.

Les trois types de décisions précédemment cités sont résumés dans le schéma n°1.

Schéma n° 1 : Les niveaux de la décision



Source : Darbellet. M, « notions fondamentales de gestion d'entreprise », édition Foucher, Paris, 1998, P295.

2-2 Classification par le champ couvert

Le champ couvert par une décision peut concerner quelques personnes, un ou plusieurs sous-systèmes, ou au contraire avoir un champ d'action très large et affecter la totalité de l'organisation.

2-2-1 Les décisions de planification

Les décisions de planification se sont des décisions de nature générale et concernent l'intégralité du système de l'organisation. Elles fixent les objectifs d'évolution à moyen et long terme de l'entreprise.

2-2-2 Les décisions de pilotage

Les décisions de pilotage ont une portée plus limitée, court terme au moyen terme. Ce type de décision repose sur des objectifs de performance, recherche de parts de marché et la qualité totale, il s'agit d'adapter l'entreprise aux fluctuations de l'environnement.

2-2-3 Les décisions de régulation

Les décisions de régulation sont des décisions simple qui assurent le bon fonctionnement quotidien du système de l'entreprise, elles sont généralement répétitives et de court terme.

2-3 La classification selon la nature des variables de décision

Chaque type de décision a des paramètres ou des variables spécifiques.

2-3-1 Les décisions programmables

Les décisions programmables sont des décisions répétitives qui s'appuient sur des techniques modélisées, des processus standard et des paramètres peu nombreux, identifiables et quantitatives pour la résolution d'un problème détecté.

2-3-2 Les décisions non programmables

Les décisions non programmables sont caractérisées par des variables qualitatives et difficiles à modéliser, on distingue deux catégories :

2-3-2-1 Les décisions structurées

Les décisions non programmables structurées sont des décisions dont les paramètres sont nombreux et pas facile à identifier mais le décideur peut faire appel à des outils d'aide à la décision comme les logiciels.

2-3-2-2 Les décisions non structurées

Les décisions non structurées sont soumises à de nombreux paramètres, ces décisions reposent principalement sur l'intuition ou l'expérience des décideurs comme la décision d'internationalisation d'une entreprise.

3- Le processus décisionnel

Le terme processus de prise de décision fait référence aux étapes successives par lesquelles passe un décideur ou un groupe de décideurs pour arriver à la décision.

Le processus de décision est également défini comme un lot de tâches corrélées qui incluent : la définition du problème, la formulation des solutions, le choix des mesures appropriées, la mise en œuvre des mesures adoptées et l'évaluation des résultats.

3-1 La définition du problème

La première étape vers un processus de prise de décision consiste à définir le problème. Evidemment, il est nécessaire de faire des recherches et de dialoguer pour obtenir une définition exacte du problème qui doit être définis clairement.

Il faut observer l'environnement dans lequel évolue l'entreprise pour recueillir un grand éventail d'information dont il faut distinguer les renseignements réels des opinions ou des spéculations afin de détecter les situations qui nécessitent une prise de décision.

3-2 La formulation des solutions

Une fois le problème est défini, la prochaine étape sera d'indiquer les solutions possibles pour le résoudre.

Cette étape peut être considérée comme l'une des étapes les plus importantes du processus décisionnel. C'est à ce stade qu'il faut analyser chaque alternative pour connaître ces avantages et ces inconvénients. A ce stade, le décideur peut également filtrer les options qu'il pense qui sont impossibles ou ne répondent pas à ses besoins.

3-3 Le choix des mesures appropriées

Cette étape nécessite d'évaluer des solutions repérées et de choisir la meilleure, c'est la phase où le décideur prend sa décision. Les personnes responsables de la mise en œuvre devront élaborer une stratégie pour la réussite de cette solution.

Comme pour toute autre étape du processus décisionnel, la participation des personnes concernées améliorera les chances de succès.

3-4 La mise en œuvre des mesures adoptées

La prochaine étape évidente après avoir choisi une option serait la mise en œuvre de la solution. Pour que cette dernière soit appliquée rapidement et attribue à la satisfaction générale, on doit effectuer une évaluation continue de la décision choisie pour que le problème soit résolu sans créer d'autres problèmes imprévus.

Cette évaluation devrait tenir compte à la fois des objectifs de l'entreprise et des intérêts des personnes concernées.

Il s'agit d'une étape très cruciale, car toutes les personnes impliquées dans la mise en œuvre d'une solution doivent avoir connaissance des implications de la prise de décision.

3-5 L'évaluation des résultats

Cette étape consiste à comparer les réalisations aux objectifs des décisions déjà mise en œuvre, on doit examiner les conséquences positives et négatives des mesures choisies.

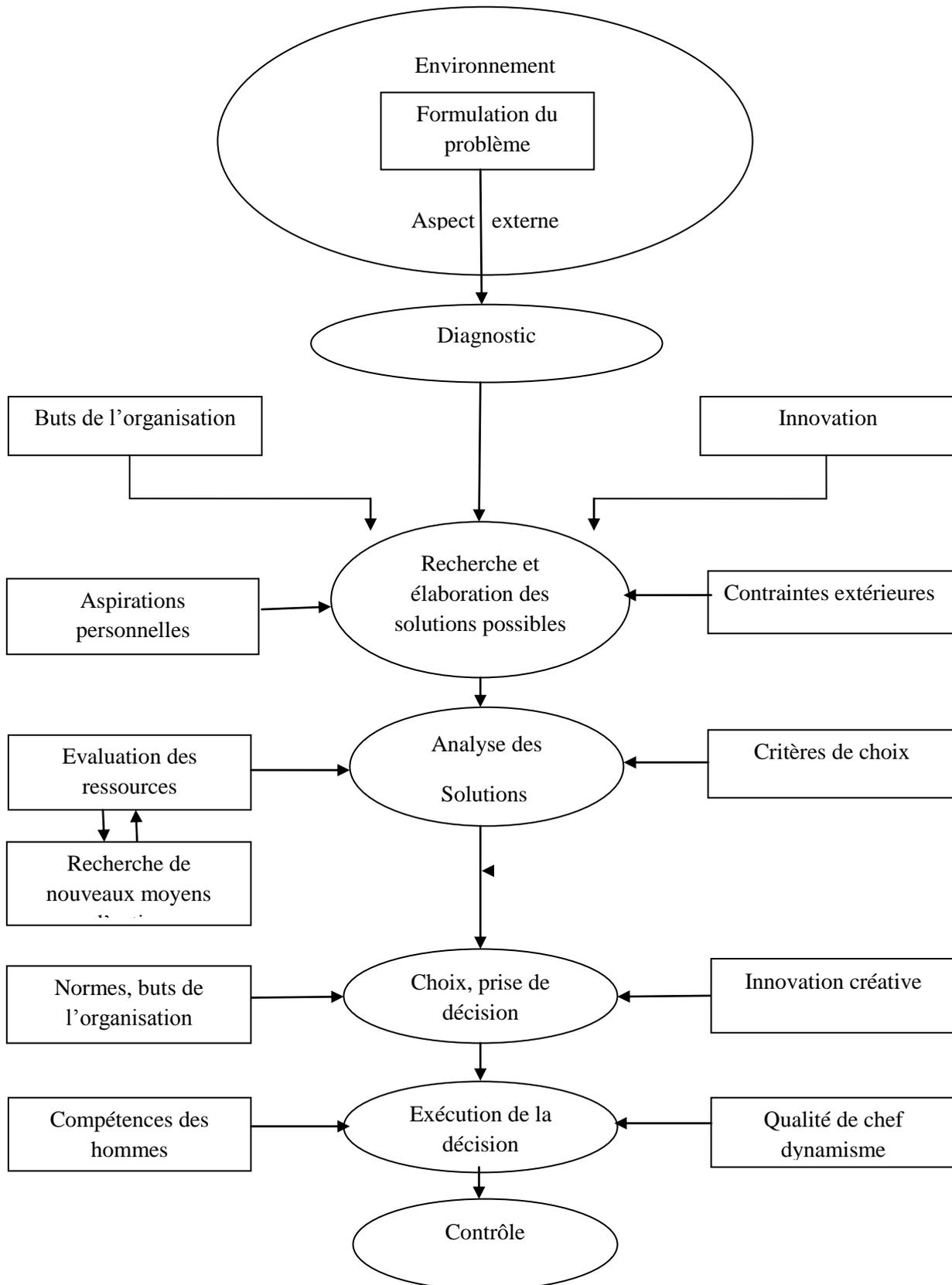
Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

Cette dernière phase vise à confirmer le choix effectué ou à remettre en question le processus de décision en réactivant l'une des quatre phases précédentes.

Après cette phase, la décision retenue est concrétisée sous la forme de programmes d'actions, diffusés auprès des personnes et services concernés.

Les cinq étapes du processus de prise de décision précédemment cité sont résumées dans le schéma n°2

Schéma n° 2 : Modèle de processus décisionnel



Source : Source : Darbellet. M, « notions fondamentales de gestion d'entreprise », édition Foucher, Paris, 1998, P 301.

4-L'aide à la prise de décision

4-1 Définition²⁷ : « L'aide à la décision est l'activité de celui qui, prenant appui sur des modèles clairement explicités mais non nécessairement clairement formalisés, aide à obtenir des éléments de réponse aux questions qui pose un intervenant dans un processus de décision, éléments concourants à éclairer la décision et normalement à prescrire, ou simplement à favoriser, un comportement de nature à accroître la cohérence entre l'évolution d'un processus d'une part, les objectifs et le système de valeurs au service desquels cet intervenant se trouve placé d'autre part ».

Le processus d'aide à la décision peut être défini comme un ensemble de méthodes ou de modèles précis, qui permettent d'éclairer une prise de décision. Ils mettent en cohérence le processus décisionnel, les objectifs que poursuivent le décideur et les systèmes de valeur auxquels il se réfère. L'objectif en aide à la décision est donc de construire une décision satisfaisante que le décideur va être capable de justifier, c'est-à-dire de lui donner des raisons suffisamment fortes et objectives pour l'argumenter.

4-2 Les outils de l'aide à la décision

Un manager d'entreprise est souvent confronté à des situations où la prise de décision n'est pas aisée mais il dispose de nombreux outils et techniques qui lui permettent de prendre des décisions adéquates. Chaque type d'outil à utiliser dépend de la nature du problème à étudier et l'univers dont il est situé.

Donc, il est possible de classer les différentes situations en quatre catégories selon le degré d'incertitude.

4-2-1 Les outils d'aide à la décision dans un univers certain

Un univers certain est caractérisé par la certitude des futurs événements économiques, de ce fait, le décideur peut prévoir les conséquences de ses choix.

Les techniques d'aide à la décision utilisées dans ce cas permettent au décideur d'évaluer les solutions possibles et de sélectionner la plus pertinente.

Parmi ces outils, nous citerons :

A-La programmation linéaire : elle vise à déterminer un optimum en utilisant un minimum de coût pour atteindre un maximum de rentabilité et cela, en tenant compte de ressources disponibles dans l'entreprise.

²⁷ Roy. B, Bouyssou. D, « Aide multicritère à la décision : méthodes et cas », édition ECONOMICA, paris, 1993, p 21.

B-Les techniques d'actualisation : ce sont des techniques qui permettent au décideur d'apprécier la rentabilité économique d'un investissement.

C-Les réseaux : c'est un outil qui a comme but de minimiser les coûts et les délais des programmes.

4-2-2 Les outils d'aide à la décision dans un univers incertain

En univers incertain, le décideur ne dispose pas d'informations suffisantes pour connaître ou prévoir les différents événements liés à la décision. Dans tel cas, le décideur fait appel aux critères objectifs de maximax et minimax de la théorie des jeux, cette dernière est considérée comme un instrument de recherche qui permet l'analyse des décisions des agents économiques.

A-Maximax : Si le décideur est optimiste, il favorisera le choix pour lequel le maximum de gain espéré est le plus élevé.

B-Minimax : Si le décideur est pessimiste, il favorisera le choix pour lequel le gain espéré a le risque le plus bas.

4-2-3 Les outils d'aide à la décision dans un univers aléatoire

Un univers aléatoire est un univers changeant que nous ne pouvons pas prévoir ses événements futurs donc le décideur peut associer une probabilité à chaque éventualité de la décision.

A-Le calcul des probabilités et les statistiques : Ces techniques permettent d'apprécier les conséquences potentielles de chaque éventualité et d'éclairer le décideur lors de son choix, à titre d'exemple : l'espérance mathématique, la variance, l'écart type.

B-La technique des arbres de décisions : Elle est utilisée lors de l'étude des conséquences d'une série de décisions successives pourront l'assister dans le processus conduisant au choix final.

4-2-4 Les outils d'aide à la décision dans un univers conflictuel

L'univers conflictuel est caractérisé par des événements constitué par les concurrents de nature opposés. Les décisions prises dans ce cas concernent les actions commerciales et les principaux choix des dirigeants d'entreprise. La théorie des jeux peut une nouvelle fois permettre au décideur d'analyser une décision dans une situation où plusieurs agents économiques interagissent. Chacun devra tenir compte des actions des autres joueurs pour prendre une décision.

Chapitre 1: Le contrôle de gestion, la gestion budgétaire et la prise de décision : Aperçu général et analyse conceptuelle

En guise de conclusion, nous pourrions dire que le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant, et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques dans le cadre d'un système de mesure des performances parce qu'il s'appuie sur des outils pertinents tel que la gestion budgétaire qui est considéré comme un outil indispensable dans chaque entreprise vue de son utilité comme un outil d'aide dans la prise de décision.

Chapitre 02 :
L'architecture
budgétaire

Table des matières

Introduction générale et problématique	1
Chapitre 1 : Contrôle de gestion, gestion budgétaire et prise de décision : aperçu générale et analyse conceptuelle	
Section 1 : Le contrôle de gestion	
1- L'historique du contrôle de gestion.....	3
2- La définition du contrôle de gestion et le métier du contrôleur	4
2-1 Définition du contrôle de gestion.....	4
2-2 Le métier du contrôleur de gestion.....	5
2-2-1 Les fonctions du contrôleur de gestion.....	5
2-2-2 La Place du contrôleur de gestion dans l'organigramme.....	5
3- Les outils du contrôle de gestion	6
3-1 La comptabilité analytique.....	6
3-1-1 Définition de la comptabilité analytique (de gestion).....	6
3-1-2 La notion de charge.....	7
3-1-3 La notion de coût.....	8
3-2 Le tableau de bord.....	13
3-2-1 Définition du tableau de bord.....	13
3-2-2 Les instruments du tableau de tableau de bord.....	13
3-2-3 Les objectifs d'un tableau de bord.....	14
3-2-4 Les démarches d'élaboration du tableau de bord.....	14
3-3 La gestion budgétaire.....	15
3-4 Prix de cession interne.....	15
3-4-1 Définition.....	15
3-4-2 La détermination de prix de cessions internes.....	15
3-5 Les autres documents de synthèse.....	17
3-5-1 La comptabilité générale.....	17
3-5-2 Le reporting.....	18
Section 2 : Notion de base sur la gestion budgétaire	
1- La définition de la gestion budgétaire.....	19
2- Les objectifs et l'utilité de la gestion budgétaire.....	19
2-1 Les objectifs de la gestion budgétaire	19
2-2 L'utilité de la gestion budgétaire.....	20

3-	Budget et centres de responsabilités.....	20
3-1	La notion du budget.....	20
3-1-1	Définition d'un budget.....	20
3-1-2	Les types du budget.....	20
3-2	Les centres de responsabilités.....	22
3-2-1	Définition du centre de responsabilité.....	22
3-2-2	Les différents types de centres de responsabilités.....	23

Section 3 : La prise de décision

1-	Définition de la prise de décision.....	24
2-	Les typologies de décision.....	24
2-1	Classification par niveau de la décision.....	24
2-1-1	La décision stratégique.....	24
2-1-2	La décision tactique.....	25
2-1-3	La décision opérationnelle.....	25
2-2	Classification par le champ couvert.....	26
2-2-1	Les décisions de planification.....	26
2-2-2	Les décisions de pilotage.....	26
2-2-3	Les décisions de régulation.....	26
2-3	La classification selon la nature des variables de décision.....	26
2-3-1	Les décisions programmables.....	26
2-3-2	Les décisions non programmables.....	26
3-	Le processus décisionnel.....	27
3-1	La définition problème.....	27
3-2	La formulation des solutions.....	27
3-3	Le choix des mesures appropriées.....	27
3-4	La mise en œuvre des mesures adoptées.....	28
3-5	L'évaluation des résultats.....	28
4-	L'aide à la prise de décision.....	30
4-1	Définition d'aide à la prise de décision.....	30
4-2	Les outils de l'aide à la décision.....	30

Chapitre 2 : l'architecture budgétaire

Section1 : La nature du système budgétaire

1-	Les principes d'élaboration d'un budget.....	33
1-1	Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise.....	33
1-2	Principe de la totalité du système budgétaire.....	34
1-3	Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité.....	34
1-4	Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel.....	34
1-5	Principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations.....	34
2-	La procédure d'élaboration d'un budget.....	34

2-1 La prévision...	35
2-2 La budgétisation ou le budget.....	35
2-3 Le contrôle.....	35
3- Les techniques d'élaboration des budgets.....	37
3-1 Le budget des ventes.....	37
3-1-1 Prévision des ventes.....	37
3-1-1 L'élaboration de budget des ventes.....	39
3-2 Le budget de production.....	40
3-2-1 Prévision de la production.....	40
3-2-2 l'élaboration du budget de production.....	42
3-3 Le budget d'approvisionnement.....	42
3-3-1 la prévision d'approvisionnement.....	42
3-3-2 L'élaboration d'un budget d'approvisionnement.....	43
3-4 Le budget des investissements.....	44
3-4-1 Le Choix des investissements.....	44
3-4-2 L'élaboration de budget d'investissement.....	46
3-5- Le budget de trésorerie.....	46
3-5-1 La phase préliminaire.....	47
3-5-2L'élaboration de budget de trésorerie.....	48

Section 2 : le contrôle budgétaire

1- Définition du contrôle budgétaire.....	48
2- Les objectifs de contrôle budgétaire.....	49
3- Les étapes de contrôle budgétaire.....	50
3-1 Le calcul des écarts.....	50
3-1-1Définition des écarts budgétaires.....	50
3-1-2 La valorisation des écarts.....	50
3-1-3 Les raisons des écarts.....	51
3-1-4 Les types des contrôles budgétaires.....	51
3-2 Interprétation des écarts.....	55
3-3 Les actions correctives.....	56

Section 3 : L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision

1- Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision.....	56
2- Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision.....	57
2-1 L'écart sur le chiffre d'affaire.....	57
2-1-1 L'écart sur le prix.....	57
2-1-2 L'écart sur la quantité.....	58
2-2 L'écart sur le coût.....	58
2-2-1 L'écart sur les charges directes.....	59
2-2-2 L'écart sur charges indirectes.....	60

Chapitre 3 : Etude de cas de COGB LABELLE

Section 1 : L'historique et présentation de l'organisme d'accueil

1- Historique de COGB LABELLE.....	61
1-1L'évolution historique de COGB LABELLE.....	61
1-2 Diagramme de l'historique	62
2- Présentation de l'entreprise.	63
2-1L'objet social.....	63
2-2 Les objectifs de l'entreprise.....	64
2-3Forme juridique de la société.....	64
2-4Les projets et les investissements de l'entreprise.....	64
2-5Les capacités de production de COGB LABELLE.....	65
2-6 L'effectif de l'entreprise.....	65
2-7La superficie.....	65
2-8 La situation géographique	66
2-9 Les principaux clients de l'entreprise.....	66
2-10Les approvisionnements de l'entreprise.....	66
3- Présentation de différentes structures de COGB LABELLE.....	66
3-1Département de production.....	66
3-2 Département technique.....	67
3-3Département des ressources humaines.....	67
3-4Département des finances et comptabilité.....	67
3-5 Département d'approvisionnement.....	67
3-6 Service laboratoire.....	67
3-7 Direction commerciale.....	67
3-8Service transport.....	68
3-9 Le contrôleur de gestion.....	68

Section 2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

1- Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....	70
1-1Le budget des ventes.....	70
1-2Le budget de production.....	70
2- Le contrôle budgétaire.....	73
2-1 Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire.....	73
2-2 La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire.....	76
2-3 L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire.....	80
3- L'apport de la gestion budgétaire à la prise de la décision au sein de COGB LABELLE.....	81
3-1Le rôle du budget dans la prise de décision.....	81
3-2Le rôle du contrôle budgétaire dans le processus décisionnel.....	81

Section 3 : Les obstacles et les propositions

1- Les obstacles constatés.....	86
2- Les Propositions.....	86
2-1 La détermination de la fonction des moindres carrées.....	88
2-2 Calcul de la tendance.....	90
2-3 La présentation du budget des ventes des huiles pour l'année 2013.....	89
Conclusion générale.....	92
Annexes	97

La démarche budgétaire consiste à établir des programmes d'action chiffrés appelée budgets. Elle traduit l'engagement des responsables de la division de l'entreprise devant la direction. Le processus de la gestion prévisionnelle comporte deux étapes principales qui sont : la budgétisation qui englobe la prévision et l'élaboration du budget, et le contrôle de ces budgets déjà établit pour comparer les réalisations aux prévisions.

L'objectif de ce chapitre est de cerner les méthodes et les techniques d'élaboration des différents budgets, de comprendre les étapes de la gestion budgétaire qui comprend la prévision, la budgétisation et le contrôle. Enfin, nous tenterons de faire le lien entre la gestion budgétaire et la décision.

Pour ce chapitre, nous allons le subdiviser en trois sections, la première portera sur la nature du système budgétaire, la deuxième sera consacrée au contrôle budgétaire et la dernière repose sur l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision.

Section1 : La nature du système budgétaire

Le système budgétaire est un instrument du contrôle de gestion qui est constitué par les différents budgets, pour établir ces derniers, il est essentiel de respecter certains principes et procédures et faire recours à des techniques de prévisions et d'élaboration.

Pour ce faire, nous avons consacré cette première section aux principes et la procédure budgétaire et les techniques d'élaboration des différents budgets.

1- Les principes d'élaboration d'un budget¹

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur les principes suivants :

1-1 Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

La politique et la stratégie adoptée par l'entreprise ne doit pas être mise en cause lors d'élaboration du budget, la budgétisation consiste à :

-Détailler le programme d'activité de l'entreprise.

-Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.

¹ Gervais. M, « *Contrôle de gestion* », 7^{ème} éditions, ECONOMICA, paris, 2000, p 275-280.

1-2 Le principe de la totalité du système budgétaire

Dans ce principe, toutes les activités de l'entreprises doivent être budgétisées (c'est-à-dire, le budget doit couvrir toutes les activités de l'entreprise) ce qui implique :

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion.
- Ainsi de ne pas laisser aucune activité sans responsable.

1-3 Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

C'est-à-dire le système budgétaire doit correspondre avec le partage de responsabilité. En effet, pour qu'il soit un ensemble d'actions programmées à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.

1-4 Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et de la politique de personnel de l'entreprise. Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante. Dans le type de management participatif et décentralise, les forces de motivation doivent avoir pour principal effet d'inciter les responsables à proposer les objectifs convergent avec les objectifs généraux de l'entreprise et conforme à la politique générale ainsi qu'à la stratégie déterminées dans le cadre du plan à long et moyen terme.

1-5 Le principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations

Un budget est un système d'information et de synthèse fait pour agir et donc il doit être actualisé et met à jour pour assurer son bon fonctionnement.

2-La procédure d'élaboration d'un budget ²

La démarche prévisionnelle à pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre.

Elle se décline :

- Dans le long terme > à 5 ans : plan stratégique.
- A moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel.
- A très court terme (1 ans) : budget.

Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et d'aide de délégation des décisions et de motivation des décideurs.

² Guedg.N, « *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* », 3^{ème} édition, organisation paris, 2001, p245.

Leurs élaborations s'effectuent en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service cours de navette budgétaire.

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité, elle comprend plusieurs étapes qui s'étendent sur trois au quatre mois. La procédure d'élaboration du budget de l'année budgétaire N commence le plus tard possible au cours de l'année N-1 de manière à disposer du maximum d'information sur les réalisations de N-1.

Pour chaque budget, nous envisagerons successivement :

- Une phase de prévision qui prend en compte les objectifs de l'entreprise, les contraintes internes et externes, les données des budgets situées en amont.
- Une phase de budgétisation qui valorise les prévisions précédentes.
- Une phase de contrôle qui confronte les prévisions et réalisations.

2-1 La prévision

La prévision peut être définie comme une étude volontariste, scientifique et collective face à l'action future, en effet :

Elle est une attitude volontariste car elle ne doit jamais être la reconduction pure et simple, sous examen préalable, des résultats et des structures antérieures. Elle doit être l'expression d'une politique d'un engagement, d'un pari sur l'avenir.

La prévision est une attitude scientifique, car elle doit s'appuyer sur la méthode scientifique (à base statistique et économique). Le flair, l'intuition ne sont pas à priori repoussée, mais doivent s'exercer à l'intérieur d'un cadre préalablement défini.

Enfin, la prévision est une attitude collective. Cela signifie que chacun, à son programme auquel il a participé.

2-2 La budgétisation ou le budget

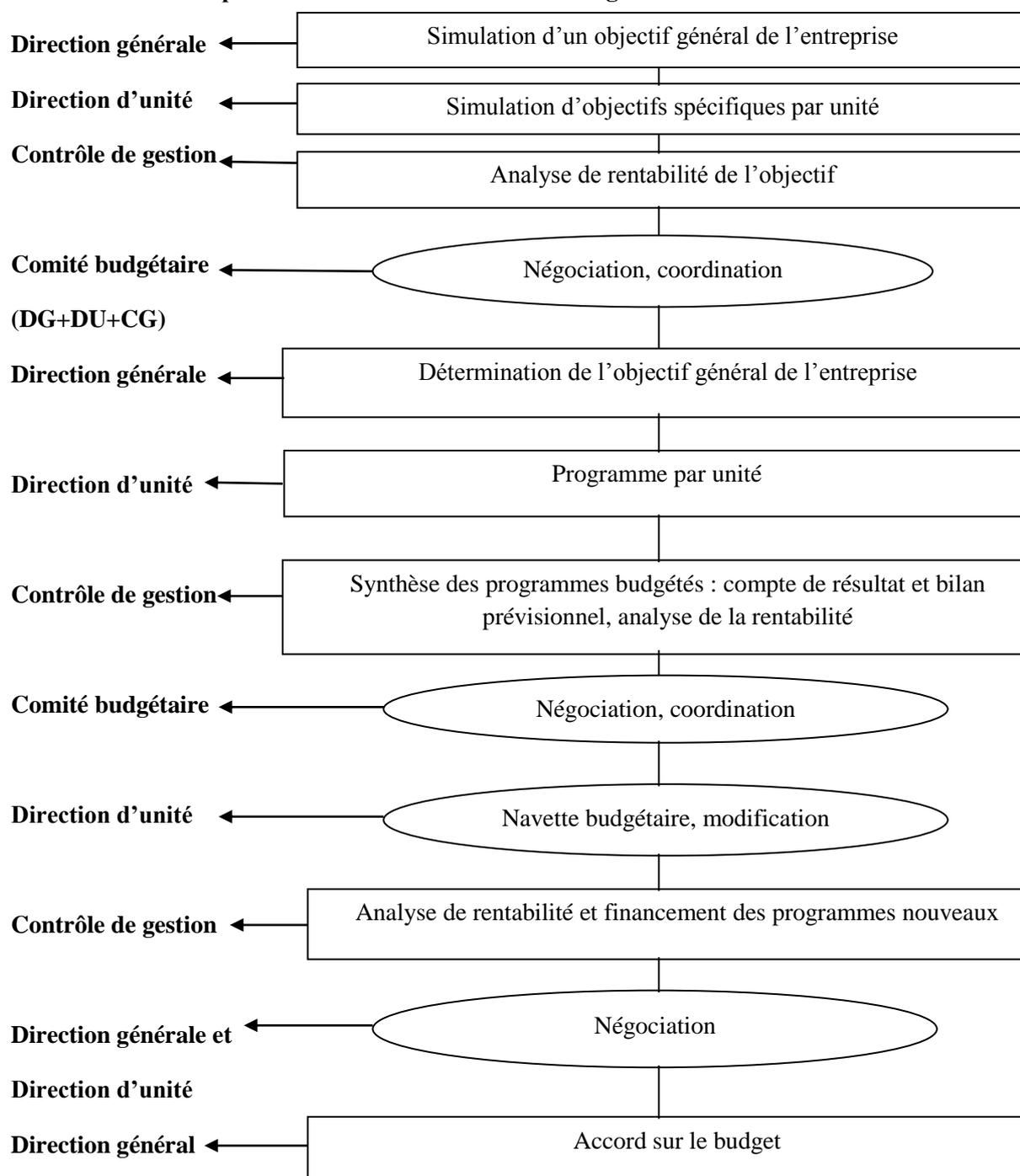
Le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation des ressources liées à une assignation des responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.

2-3 Le contrôle :

Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour s'avoir s'il y a concordance ou divergence.

L'essentiel de la procédure d'établissement est résumé ci-dessous dans le schéma N°3.

Schéma n° 3: La procédure d'établissement d'un budget



Source : Guedj. N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} Edition, organisation, 2001, p 254-255.

3- Les techniques d'élaboration des budgets

Les méthodes et les techniques de prévisions budgétaires sont nombreuses et déférentes d'un budget à un autre et d'une entreprise à une autre, nous avons essayés de cerner les méthodes les plus utilisées.

3-1 Le budget des ventes

3-1-1 Prévision des ventes

Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur. L'évolution des ventes nécessite une analyse rétrospective et actuelle des produits. Pour mieux connaître le marché tant actuel que potentiel de l'entreprise, on fait généralement appel aux techniques d'études de marché, afin d'analyser la demande et d'évaluer les ventes probables. Les informations collectées et exploitées subissent généralement des traitements pour prévoir les ventes. Ces méthodes de traitement sont nombreuses et le choix d'une telle ou telle méthode dépend des objectifs de l'entreprise.

3-1-1-1 Les méthodes quantitatives

Ce sont des méthodes détaillées de prévisions à court terme, elles englobent plusieurs techniques :

A-La méthode des moindres carrés³

La modélisation par la droite des moindres carrée consiste à déterminer la droite qui minimise la somme des carrés des écarts entre la valeur observée et la valeur ajustée. Cette droite permet de réaliser des prévisions.

La droite a pour formule :

$Y = a X + b$ tel que :

- $a = \frac{\sum (x_i y_i)}{\sum x_i^2}$
- $b = \bar{Y} - a \bar{X}$

L'élaboration des prévisions par la méthode des moindres carrés ce fait par la construction de la fonction des moindres carrés $Y = a X + b$ puis l'élaboration des prévisions en suite.

³MELARD. G, « Méthodes de prévisions à court terme », Edition de l'université de Bruxelles, Belgique 1990.

B-La méthode des moyennes mobiles⁴

Cette méthode élimine les causes les plus importantes de variation (variations saisonnières, variations accidentelles), la tendance se lira alors plus facilement. Pour calculer les moyennes mobiles, il est indispensable d'avoir une idée de la longueur du cycle de variation N grâce à la présentation graphique des valeurs observées dans le passé afin de déterminer les valeurs futures ajustées.

C-Le lissage exponentiel⁵

Le lissage exponentiel est une méthode de prévision plus récente que les méthodes déjà citées, tout en donnant un grand poids aux données récentes telles que la montre la fonction suivantes :

$$f_t = y (1 - \alpha) \alpha + y_{t-2} (1 - \alpha) \alpha^2 + \dots + y_{t-k} (1 - \alpha) \alpha^k$$

Tel que :

Y_t = Observation au temps T.

F_t = prévision au temps.

α = constante de lissage.

Le but de cette méthode est d'effectuer au temps T, une prévision pour le temps T+1, La combinaison de la dernière observation disponible Y_t est la dernière prévision F_t .

3-1-1-2 Les méthodes qualitatives

Selon son nom l'implique « qualitatives », elles nous permettent d'apporter à notre prévision quantitative plus de précisions et d'éclaircissements, on distingue plusieurs méthodes:

A-Les opinions d'experts

a-Méthode de Delphi : consiste à envoyer des questionnaires aux experts pour qu'ils donnent leurs prévisions et les causes de ces variations et dès qu'on aura la réponse, on prend la moyenne.

b-Méthodes de l'avis des experts : consiste à convoquer les experts à une réunion dans l'entreprise pour prendre une décision collective sur les prévisions.

⁴ Melard, G, op. cit. , P 92

⁵ Bourbonnais, R, Terraza, M, « *Analyse des séries temporelles* », DUNOD, Paris, 2004, P42-48.

B-Les enquêtes sur les intentions d'achat

La connaissance des intentions d'achat est souvent considérée comme meilleur base de prévision. Elle consiste à déterminer le marché potentiel futur de l'entreprise et cela en procédant par des enquêtes, par des sondages sur un échantillon représentatif afin d'estimer le marché potentiel de l'entreprise qu'on peut modéliser par la fonction suivante :

$$Y \text{ (demande de production)} = N \text{ (population susceptible d'acheter notre produit)} \\ \times R \text{ (revenu par tête)} \\ \times \% \text{ moyen du revenu consacré à l'achat de notre produit}$$

C-Abonnement à des panels

Cette méthode consiste à faire des enquêtes aux prés des panels de distributeurs et des consommateurs afin de collecter un ensemble d'informations qui vont nous permettre de faire des prévisions de meilleurs qualités du moment que les distributeurs et les consommateurs sont les mieux placés pour nous fournir des estimations du marché actuel et potentiel de l'entreprise ainsi que les exigences et besoins de consommateur.

3-1-2 L'élaboration de budget des ventes⁶

Une fois les ventes prévisionnelles sont calculées, il y a lieu de procéder à leurs ventilations en périodes (trimestrielles, mensuelles), par produit, par catégorie, famille ou gamme de produits, par secteur géographique, par canal de distribution : détaillant, grossiste, centrale d'achat et par représentant. Le choix de la ventilation des ventes prévisionnelles est dicté par les besoins de contrôle de l'entreprise.

3-1-2-1 La ventilation par période

Très souvent, le mois est retenu comme période de ventilation, en revanche grâce aux logiciels informatiques spécialisés, des périodes plus courtes sont de plus en plus utilisées.

La répartition par période implique la prise en charge de la structure saisonnière de l'entreprise, autrement dit on doit déterminer des coefficients saisonniers pour ajuster les prévisions.

3-1-2-2 La ventilation par région

Elle désigne la répartition des ventes prévisionnelles selon un découpage géographique du marché de l'entreprise (par wilaya, par ville, par quartier.....), un tel découpage présente un grand intérêt puisqu'il permet à l'entreprise de connaître le comportement de la demande sur

⁶ Mayer.J, « *Gestion budgétaire* », édition DUNOD, paris, 1999, p 40.

chaque région et d'y contrôler ses responsables (représentants, commerciaux...). Très souvent la ventilation se fait en s'alignant sur le découpage utilisé par la direction commerciale.

3-1-2-3 La ventilation par produit

Cette présentation permet à l'entreprise de mieux connaître l'évolution de ses produits ou de sa gamme de produits. La ventilation s'opère en fonction des buts poursuivis par la direction.

Exemple d'un budget de ventes

Canaux de distribution	Canal 1			Canal 2			Canal 3		
Périodes	janv	févr	mars	janv	févr	mars	janv	févr	mars
Produits									
Produit A									
Produit B									
.....									
Totaux									

Source : élaboré par nous-même.

3-2 Le budget de production

Construire un budget de production demande d'élaborer un programme de production à court terme (prévisions quantitatives) puis de le répartir par unité d'exploitation, par période afin de faciliter le contrôle.

3-2-1 Prévision de la production⁷

Le programme de production doit permettre de répondre aux questions suivantes :

- Quel est la quantité à produire pour satisfaire la demande compte tenu des contraintes des techniques de fabrication ?
- Quel est la quantité de matières premières qu'il faut commander et stocker pour satisfaire la demande prévue ?
- Combien faut-il mobilisé des fonds pour satisfaire la demande prévue ?

La valorisation des programmes de production pour les transformer en budgets passe par l'identification et le calcul d'un certain nombre de charges que l'on peut classer sommairement en deux catégories :

⁷ Gervais. M, op. cit, p 354.

3-2-1-1 Les charges directes : qui sont affectable sans ambiguïté à un objet de coût, ce sont essentiellement les matières premières et la main d'œuvre directe.

A-Les matières premières

Il s'agit de prévoir la quantité nécessaire des matières premières à consommer et les prix unitaire correspondant à celles-ci. Cette quantité peut traduire des prévisions de production déterminées précédemment en tenant compte des nomenclatures techniques des produits, des pertes et des déchets inhérents au processus de fabrication utilisé.

Les prix correspondant à ces matières peuvent être distingués en deux situations :

-Le prix des matières premières est relativement stable sur le marché, il peut faire l'objet d'une prévision et la valorisation s'effectuera à l'aide d'un prix standard.

-Le prix des matières premières est soumis à des fluctuations importantes, dans ce cas la valorisation se fera au dernier prix connu, lors de l'évaluation initiale puis au prix du jour, pendant la durée de l'exercice budgétaire.

B-La main d'œuvre directe

Les heures payées à la main d'œuvre directe se calculent à partir des heures nécessaires pour réaliser l'activité prévue.

Elles sont obtenues de la manière suivante :

(Effectif prévisionnel × nombre d'heures de présence par an et par ouvrier) + Les heures supplémentaires.

3-2-1-2 Les charges indirectes

Ce sont des charges qui se rapportent a priori à plusieurs produits et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant leur imputation. Elles concernent toutes les charges d'ateliers qui ne peuvent être affectées directement aux produits fabriqués. Toute prévision des frais indirects de production nécessite une décomposition préalable des charges en charges fixes et variables.

3-2-2 L'élaboration du budget de production⁸

Une fois que le programme de production est élaboré, il peut être ventilé par centre de responsabilité et par période.

3-2-2-1 Par centre de responsabilité

Elle désigne la répartition du plan de production global (en quantités) par atelier ou par service, cela suppose que l'entreprise a bien défini sa politique d'implantation. La ventilation s'effectuera par des nomenclatures techniques des produits et des potentiels de chaque usine.

Un tel découpage présente un grand intérêt puisqu'il permet à l'entreprise de connaître les coûts qui se rapportent à chaque atelier ou service.

3-2-2-2 Par période

La ventilation par période du budget de production global se justifie par la nécessité de vérifier que sur la très courte période, la compatibilité entre production et vente subsiste. Très souvent, le mois est la période retenue de répartition.

3-3 Le budget d'approvisionnement⁹

L'élaboration du budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantité voulues, le moment voulu et à moindre coût.

Il permet aussi de tenir compte des deux contraintes suivantes :

- Éviter tout arrêt ou perturbation dans le déroulement de la production et de sa vente.
- Gérer un stock optimum pour assurer les approvisionnements tout en diminuant l'immobilisation des capitaux.

3-3-1 La prévision d'approvisionnement

La prévision de ce budget dépend de la politique d'approvisionnement de l'entreprise, elle tient compte essentiellement de :

- La cadence de consommation fournie par le budget de vente (pour les marchandises) ou le budget de production (pour les matières premières).

⁸ Mayer. J, op. cit, 77.

⁹ Margerin. J, « *Gestion budgétaire* », édition Organisation, paris, 1990, p 93.

- Le rythme des approvisionnements c'est à dire le nombre de commandes, il faut chercher un rythme optimal permettant un coût de gestion des stocks minimal.
- Les délais d'approvisionnement c'est-à-dire de l'intervalle de temps compris entre la date de la commande et la date de la livraison.
- Le stock minimum qui est égal aux consommations quotidiennes \times nombre de jours de livraison.
- Le stock de sécurité : il permet d'éviter une rupture de stock en cas de retard de livraison ou d'augmentation imprévue de la consommation, le retard prévu peut être évalué à partir de l'expérience acquise d'une manière approximative ou empirique.

Il est égal aux consommations quotidiennes \times nombre de jours de retard de livraison.

-Le stock d'alerte c'est-à-dire le niveau de stock qui déclenche une commande.

3-3-2 L'élaboration d'un budget d'approvisionnement

Pour construire un budget des approvisionnements, il convient de suivre la démarche suivante :

3-3-2-1 Le choix du mode d'approvisionnement

Il dépend du système et du rythme des consommations des matières premières et des produits envisagés, on peut distinguer des consommations régulières et non régulières.

3-3-2-2 Le choix des procédés de budgétisation

Parmi ces procédés, nous distinguons deux méthodes :

A-La méthode comptable qui consiste à inscrire tous les mouvements prévus dans une fiche de stock de façon à mettre en évidence les points de ruptures, puis à déterminer les dates de commandes qui permettraient d'éviter ces ruptures.

B-La méthode graphique qui consiste à déterminer graphiquement les dates de commandes et des livraisons ainsi que les niveaux de stocks.

3-3-2-3 L'élaboration des quatre budgets

Le budget d'approvisionnement se subdivise en quatre budgets partiels :

- Le budget des commandes.
- Le budget des livraisons.

Chapitre 2 : L'architecture budgétaire

- Le budget des consommations.
- Le budget des stocks.

3-3-2-4 La valorisation des programmes

La valorisation des quantités doit être faite au préétabli (standard) et cela dans le but de garder une concordance entre les quatre budgets.

Exemple d'un budget d'approvisionnement

Période	Janvier	février	Mars	avril	mai
Stock en début de période						
Commande						
Livraison						
Consommation						
Stock de fin de période						

Source : élaborer par nous-même.

3-4 Le budget des investissements

Le budget d'investissement recense les prévisions de dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise.

L'acquisition et le renouvellement des investissements entraînent évidemment des dépenses qu'il convient de prévoir, ainsi que leur financement, c'est le but ce budget.

3-4-1 Le Choix des investissements¹⁰

L'entreprise cherche à sélectionné l'investissement le plus rentable. Les méthodes d'évaluation de rentabilité s'appuyé sur la notion de cash-flows qui est le montant net de revenu encaissé pour une période donnée relative avec un investissement.

On citera la VAN (valeur actualisée nette), TRI (taux de rentabilité interne), DR (délai de récupération) et l'IP (indice de profitabilité).

3-4-1-1 La VAN

La valeur actuelle nette indique le solde net des dépenses et des recettes actualisées d'un investissement pour un taux d'intérêt, elle est égale à la déférence entre la somme des cash-flows actualisés et le capital investi.

¹⁰ Koehl. J, « Les choix d'investissement », édition DUNOD, Paris, 2003, P 40.

$$VAN = \sum_{p=0}^n CF(1+i)^{-p} - I_0$$

Soit :

I_0 : Investissement initial.

CF: Cash-flows.

i : Taux d'actualisation.

Un cash-flow est le solde des flux de trésorerie engendré par un investissement à la clôture d'une période. En définitive on peut s'écrire :

Cash-flow = produits encaissables – charges décaissables.

L'actualisation permet d'apporter à la période présente l'ensemble des dépenses et des recettes effectués à des périodes différentes du temps.

Un projet est rentable si la VAN est positive ; une VAN égale à zéro signifie que le projet permet de rembourser le capital investi sans dégager un profit pour l'entreprise.

3-4-1-2 Le TRI

On appelle taux interne de rentabilité (TRI) : le taux qui permet d'égaliser le décaissement dû à l'investissement aux cash flows prévisionnels générés par ce même investissement. D'une autre manière, il représente le taux d'actualisation pour lequel la valeur actuelle nette est nulle.

Le TIR doit être comparé aux taux d'actualisation de référence de l'entreprise, de manière à investir que si $TIR >$ taux d'actualisation de l'entreprise.

3-4-1-3 Le DR

Le délai de récupération ou «pay back period » est le temps nécessaire pour que le montant cumulé des flux de trésorerie actualisés soit égal au capital investi.

Il se calcul en général en annulant les cash-flows année par année. On retient le projet dont le délai est le plus court.

Ce critère peut être un critère relativement fiable dans une conjoncture instable. En revanche, il a l'inconvénient de pénaliser les investissements rentables à long et à moyen terme.

3-4-1-4 L'IP

L'indice de profitabilité (IP) est calculé à chaque fois que les investissements ont des coûts initiaux différents. On choisit, alors le projet d'investissement correspondant au taux de profitabilité le plus élevé.

$$\text{IP} = \text{la somme CF actualisés} - \text{coût d'investissement}$$

3-4-2 L'élaboration de budget d'investissement

Le budget des investissements doit détailler :

-Les dates et les montants des engagements : ce sont les dates à partir desquelles l'entreprise s'engage à payer les livraisons selon un calendrier prédéfini.

-Les dates et les montants de réception : elles permettent de savoir quand les opérations de fabrication ou de commercialisation pourront débuter.

-La date et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

3-5 Le budget de trésorerie

Pour élaborer un budget de trésorerie, certaines informations sont strictement nécessaires :

- Le bilan de l'exercice précédent.

- Les différents budgets approuvés de l'exercice en cours.

- Les encaissements et les décaissements non courants, qui ne sont pas prévus dans un budget précis.

Dans la pratique, le budget de trésorerie est précédé par trois budgets préparatoires :

-Le budget des encaissements.

-Le budget des décaissements.

-Le budget de la TVA.

La différence entre le budget des encaissements et le budget de décaissements (y compris le budget de TVA) constitue le budget de trésorerie.

3-5-1 La phase préliminaire

3-5-1-1 Le budget des encaissements

Le budget des encaissements (ou recettes) comprend notamment :

- Les ventes au comptant (TTC) prévues mensuellement.
- Les règlements des clients relatifs aux ventes à crédits.
- Les acomptes prévisionnels versés par certains clients.
- Les règlements de tiers se portant acquéreurs des immobilisations cédées par l'entreprise.
- L'augmentation du capital en numéraire.
- Les emprunts et les subventions.
- Les produits financiers.
- Tout ce qui est susceptible d'entraîner une entrée d'argent.

3-5-1-2 Le budget des décaissements

Le budget des décaissements (ou dépenses) comprend notamment :

- Les achats comptant (TTC) prévues mensuellement.
- Les règlements aux fournisseurs relatifs aux achats à crédit.
- Les charges décaissables de production, de distribution, d'administration générale.
- Les charges financières et les dividendes.
- L'impôt sur les bénéfices.
- La TVA à payer.
- Les investissements.
- Les remboursements d'emprunts.
- Tout ce qui est susceptible d'entraîner une sortie d'argent.

3-5-1-3 Le budget de la TVA

Le budget de la TVA a pour objet de déterminer la situation de l'entreprise (débitrice ou créditrice) vis-à-vis le fisc.

Il s'agit de déterminer la dette fiscale de l'entreprise ou sa créance à l'égard du trésor.

3-5-2 L'élaboration de budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est égal au total des encaissements moins le total des décaissements de la période.

Exemple d'un budget de trésorerie (premier trimestre)

Eléments	Janvier	Février	Mars
Trésorerie nette au 01/01/2013 (solde n-1)			
+ Encaissements			
- Décaissements			
Cumul de trésorerie			
Trésorerie prévisionnelle de fin de mois			
Cumul de trésorerie			

Section 2 : Le contrôle budgétaire

Le fait de se donner un budget précisant l'objectif vers lequel on veut aller et les plans d'actions pour y parvenir, ne garantit pas que l'on obtienne les résultats souhaités, car l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire qui permet à l'entreprise de comparer ses réalisations aux prévisions. Cette comparaison laissera apparaître des différences qu'on appelle écarts, ces derniers doivent être analysés pour que des ajustements (actions correctives) soient décidés pour les périodes à venir.

1-Définition du contrôle budgétaire

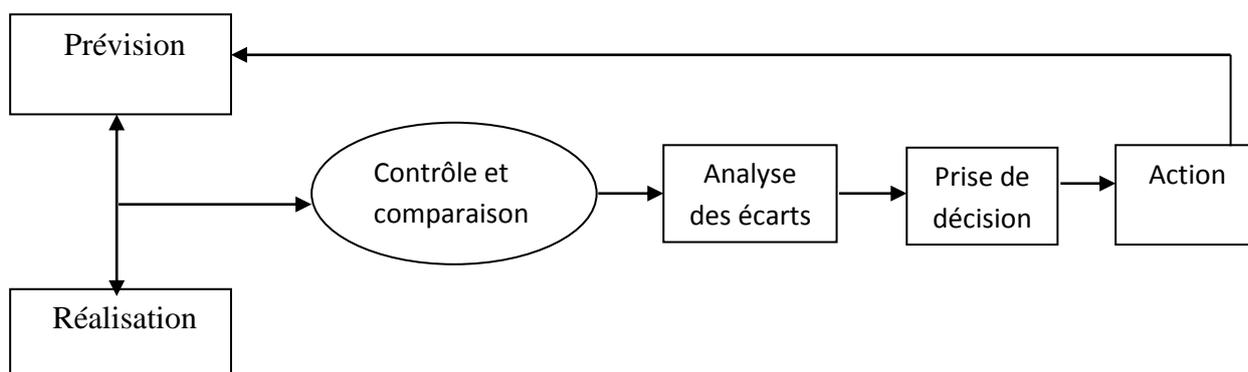
Définition n°1¹¹ : « Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à postériori la réalisation avec les prévisions de budget d'un centre de responsabilité ».

¹¹ Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « contrôle de gestion », édition BERTI, 2006. P 19.

Définition n°2¹² : « Le contrôle de gestion est une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives ».

En somme, nous pouvons dire que Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités.

Schéma n° 4 : La procédure du contrôle budgétaire



Source : élaboré par nous -même.

2-Les objectifs du contrôle budgétaire¹³

Les objectifs du contrôle budgétaire sont multiples et variés, les principaux sont les suivants :

- Motiver les responsables et surveiller les délégations.
- Inciter au dialogue et à la communication.
- Coordonner les activités des différentes unités, cette activité consiste à s'assurer de la cohésion entre les centres de responsabilités, cela permet d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation.
- Mesurer la performance, il s'agit d'apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète le degré de maîtrise des principaux facteurs clés.
- Fournir des informations clés aux décideurs sur l'application et le suivi de la stratégie.
- Analyser les écarts significatifs.

¹² Alazard. C, Sépari. S,...P 475. Op cit.

¹³ Loning. H et all, « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », édition DUNOD, paris 2008. Op cit, P 127 -128.

- Réajuster les prévisions et mettre en place des actions correctives.
- S'assurer que les budgets seront préparés en utilisant les idées collectives formulées ou suggérées à tous les niveaux de gestion.
- S'assurer que chaque gestionnaire ayant une fonction de gestion budgétaire a une responsabilité entière dans son domaine d'activité.
- Réaliser le profit préalablement par le biais du contrôle des recettes et des dépenses.
- Garantir que les dépenses d'équipement seront dirigées vers les articles rentables.

3-Les étapes du contrôle budgétaire

3-1 Le calcul des écarts

3-1-1 Définition des écarts budgétaires

L'écart se définit comme¹⁴ « une différence entre une donnée de référence et une donnée constaté ».

Donc, l'écart a comme fonction de comparer les réalisations aux prévisions de chaque centre de responsabilité afin de vérifier leurs performances.

3-1-2 La valorisation des écarts

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés, ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise.

$$\text{Ecart} = \text{coût constaté} - \text{coût préétabli}$$

La durée de calcul des écarts doit être courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives.

3-1-3 Les raisons des écarts¹⁵

Une fois l'écart est calculé, on possède à son analyse afin de prendre des actions correctives, cet analyse consiste à chercher les causes de ces écarts qui sont principalement :

¹⁴ Cuyaubère. T, Muller. G, « *Contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 2002, P195.

¹⁵ Loghard. J, « *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, Paris, 1998, P301.

-Dysfonctionnement interne : Climat social, contrôle de gestion défaillant.

-Evénements internes : Départ, décès, licenciements, embauche ratées, changement de structure.

-Lois de finance : Dont les effets sont loin d'être négligeables sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays.

-Evolution technologique : Produits nouveaux.

-Evolution technique : Immobilisations obsolètes, méthode et processus périmés ou coûteux.

-Saute d'humeur du marché : Modes, crises écologiques soudaines.

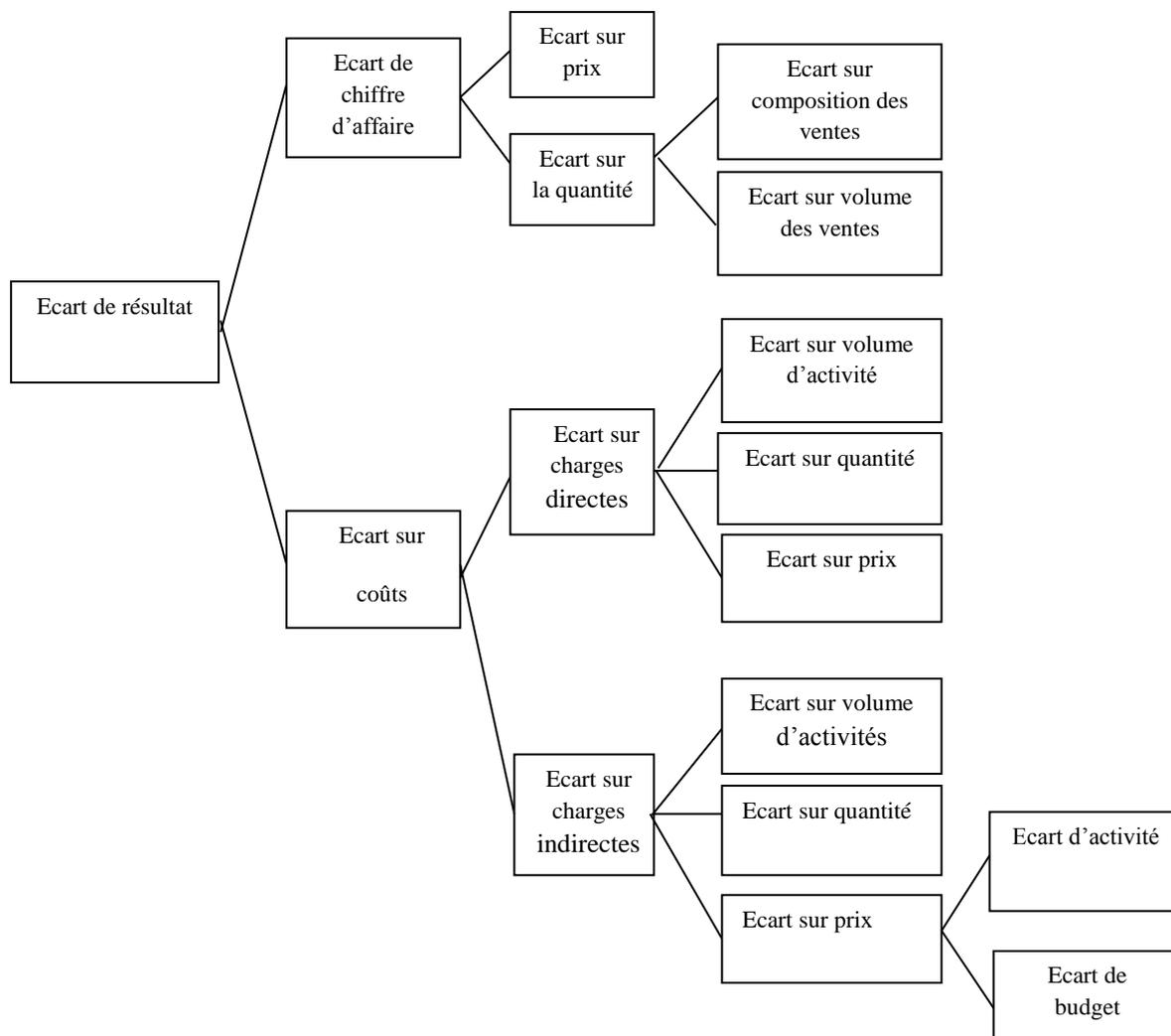
-Evénement politique : Ces changements ne sont pas neutres sur les économies des entreprises qu'elles soient nationales ou internationales.

3-1-4 Les types des contrôles budgétaires

L'écart principal dégagé par une entreprise est l'écart du résultat, La décomposition de cet écart doit faire apparaître les responsabilités budgétaires de chaque entité, c'est pour cela il se devise en un écart de chiffre d'affaires et un autre sur coûts.

L'analyse des écarts peut être menée selon des différentes modalités. Le schéma n° 5 suivant représente une synthèse.

Schéma n° 5: Articulation générale d'analyse des écarts



Source : Dorait. B, « contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2008, P 73.

3-1-4-1L'écart sur le résultat

L'établissement du compte de résultat conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits contribuant au résultat budgété. Le contrôle du résultat revient au contrôle budgétaire du chiffre d'affaires, à celui des coûts de revient.

L'écart de résultat s'écrit :

$$\text{Ecart /Résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par apport aux prévus.

Comme nous l'avons vu dans le schéma précédent, l'écart de résultat de l'entreprise se divise en un écart sur chiffre d'affaire et un autre sur coûts.

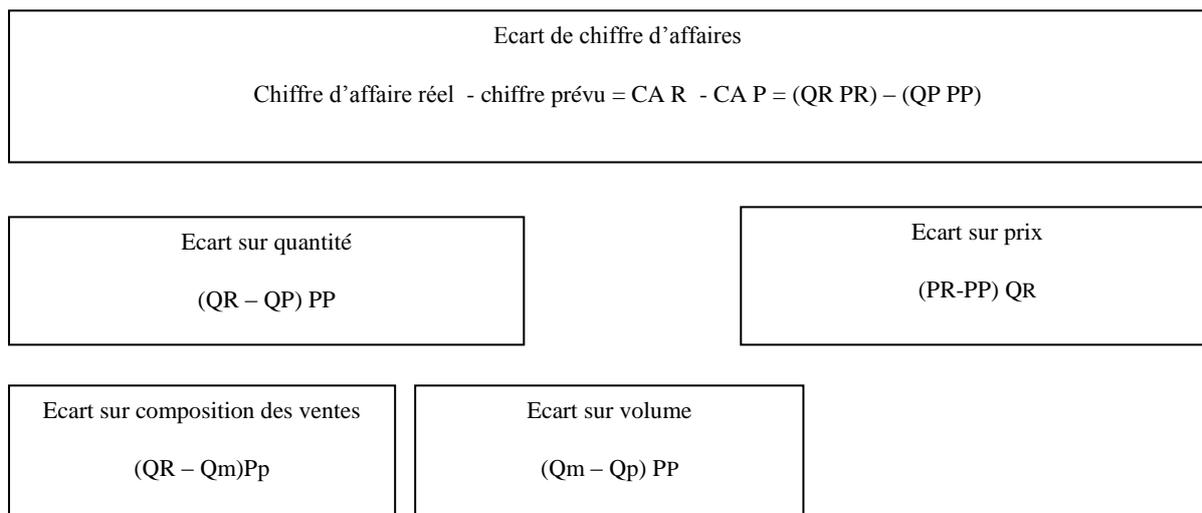
A-L'écart sur le chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu, il se décompose en deux sous écarts, un sous écarts de prix et un sous écart de quantité.

$$\text{Ecart sur CA} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

La décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires se fait de la manière suivante :

Schéma n°6 : L'écart sur chiffre d'affaire



Source : Dorait. B, « contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2008, P 77.

Soit :

- PR : prix de vente réel.
- Pp : prix de vente prévu ou préétabli.
- QR : Quantité réelle vendue.
- Qp : Quantité prévu de vente.

Chapitre 2 : L'architecture budgétaire

- Q_m : Quantité moyenne à vendre si la composition des ventes n'avait pas changé sachant que :

$$Q_m = Q_r \times Q_p / \sum Q_p$$

B-L'écart sur les coûts

L'écart sur coût est décomposé en écart sur charges directes et écart sur charges indirectes :

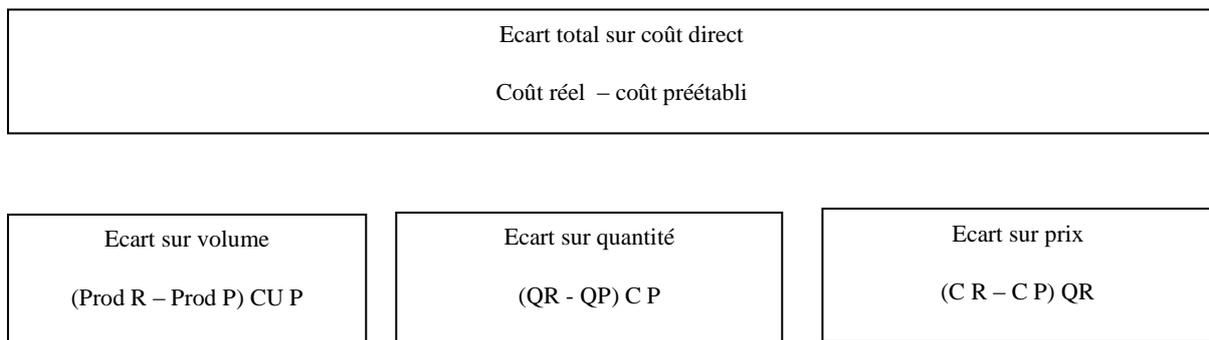
a-L'écart sur charges directes

L'écart global est déterminé entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Le coût préétabli est déterminée à partir de la fiche de coût standard.

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement les matières premières composantes et la main d'œuvre directe.

Ces écarts sont expliqués dans le schéma suivant :

Schéma n°7 : Ecart sur les charges directes



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

Soit :

Prod : nombre de produits.

CU : coût unitaire de produit.

C : coût unitaire d'un facteur de production.

Indice P : préétabli.

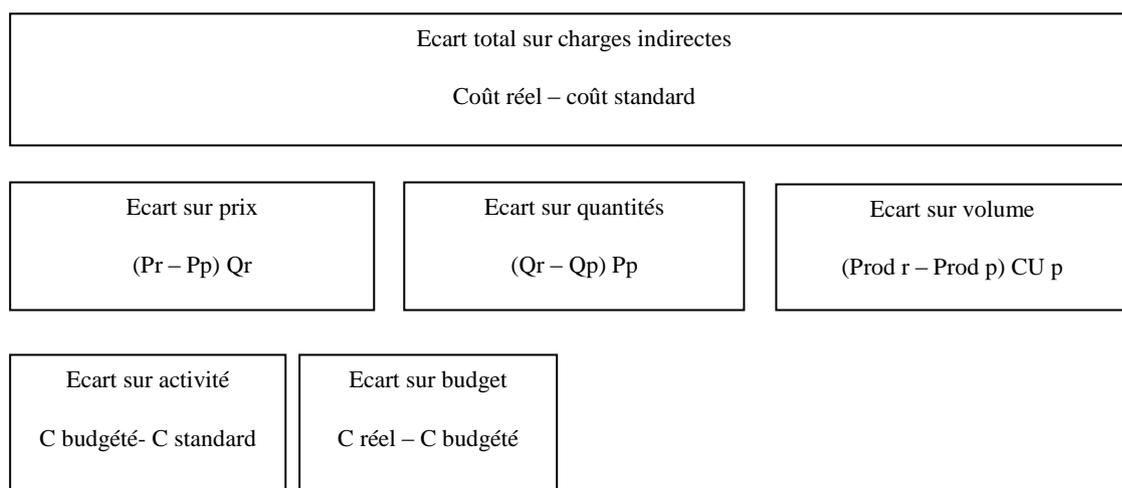
Indice R : réel.

b-L'écart sur charges indirectes

L'analyse des écarts sur les charges indirectes est plus délicate, elle repose sur une bonne analyse de budget flexible qui donne le montant des charges indirectes (variables et fixes) en fonction du niveau d'activité de chaque centre.

La décomposition de l'écart sur charges indirectes est faite selon le schéma qui suit :

Schéma n° 8 : Ecart sur les charges indirectes



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

3-2 Interprétation des écarts

Interpréter un écart budgétaire consiste tout d'abord à chercher s'il est significatif, en suite à analyser ses causes et cela dans le but d'établir les véritables responsabilités (personnes, activités) des écarts constatés, de sensibiliser les responsables sur leur réalité, d'obtenir leur propre appréciation de la situation et leurs propositions de mesures correctives.

C'est un diagnostic qui permet au contrôleur de gestion de s'interroger sur l'origine des écarts. Il s'agit de s'assurer sur la cause déterminante de l'écart, faire notamment la différence entre causes internes et externes.

Lorsque les écarts significatifs sont élevés, il faut rechercher les facteurs à l'origine des prévisions budgétaires et établir des relations de cause à effet entre ces facteurs et les écarts repérés.

3-3 Les actions correctives

Le contrôle budgétaire consiste à assurer le bon suivi budgétaire qui ne doit pas se limiter à la préparation d'un état comparatif des résultats réels et des prévisions du budget. En effet, à la suite de la confection d'état comparatif des résultats réels et prévisionnels avec la mise en évidence des écarts significatifs, il faut procéder à l'analyse de ces derniers afin de dégager les causes inhérentes et mener les actions correctives qui s'imposeront.

Ces dernières doivent être rapides et adaptées, elles peuvent prendre des différentes formes (contrôle anticipé ou à posteriori), nous citons à titre d'exemple :

- Réduire les coûts par une meilleure utilisation plus rationnelle des moyens de production.
- Détecter des blocages psychologiques.
- Investir, désinvestir, emboucher, licencier.
- Modifier les implantations.
- Modifier les procédures.

Section 3 : L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision

Nous avons consacré cette section à la relation entre la gestion budgétaire et la prise de décision.

1-Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision

Les budgets sont établis pour aider les responsables à atteindre les objectifs de l'entreprise et pour être respecté, donc le budget est un guide de chaque utilisateur puisqu'il rassemble l'ensemble des ressources de l'entreprise et explique comment les utiliser d'une façon optimale afin d'atteindre les objectifs tracés.

Donc, la gestion budgétaire y compris l'établissement des différents budgets des services et départements constitue un outil de contrôle a priori sur lequel les responsables s'organisent et prennent des décisions.

Enfin, le budget est aussi considéré comme l'outil de communication entre les centres de l'entreprise et entre les centres et le directeur général.

Pour ce dernier, le budget constitue la référence de l'évaluation de son entreprise puisqu'il mesure la réussite de son entreprise par rapport à la bonne ou la mauvaise exécution des budgets.

2-Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision

Un système de gestion budgétaire efficace est celui qui permet de détecter les écarts dans les brefs délais pour permettre d'éviter d'éventuels disfonctionnement et de mener des actions correctives. L'analyse des écarts consiste à rechercher les causes des divergences entre les prévisions et les réalisations. Pratiquement, cette recherche est effectuée en décomposant l'écart total en une somme d'écarts partiels, chacun d'entre eux ayant valeur explicative plus grande que l'écart total. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage ait lieu. Il est donc, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, c'est-à-dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise.

Une fois la cause de l'écart est identifiée, le responsable de l'entreprise devra encore s'interroger sur les actions à entreprendre pour le corriger et mettre en œuvre la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée.

2-1 L'écart sur le chiffre d'affaire

Chaque entreprise cherche à maximiser son chiffre d'affaires, ce dernier est défini comme la somme des ventes de marchandises, des prestations de services et de produits fabriqués. Il permet de mesurer l'activité de l'entreprise.

Il est très important de pouvoir maîtriser son chiffre d'affaire pour ne pas dégager des écarts lors du contrôle budgétaire mais cela n'est pas toujours facile vu les difficultés qui résident dans la prévision des ventes elle-même.

- Si un écart sur le chiffre d'affaire est positif, cela indique que la mesure de volume des ventes a été retenue.
- En revanche, un écart négatif alerte une situation défavorable de l'entreprise vis-à-vis des objectifs tracés.

L'analyse des causes de cet écart nous mène à l'étude de deux sous écarts :

2-1-1 L'écart sur le prix

Un écart négatif sur le prix est un écart défavorable dû essentiellement à des changements sur le marché (causes externes). Ces causes peuvent être :

- L'apparition d'un nouveau concurrent.
- Evolution technologique comme le lancement des produits nouveaux.
- Lois de finances : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire.
- Saute d'humeur du marché : modes, crises écologiques.

- Une crise économique temporaire qui affecte les niveaux des prix.
- Événements politique : les conflits politiques, les crises de guerres.
- Les décisions correctives pour ces situations sont prises au sommet de la hiérarchie de l'entreprise car elle représente des domaines stratégiques.

2-1-2 L'écart sur la quantité

Un écart défavorable sur la quantité peut être causé par l'un des éléments suivants :

- L'apparition d'un nouveau concurrent.
- Mauvaise qualité de produits causée par :
 - Une mauvaise qualité des matières premières.
 - Service qualité non qualifié.
 - Les pannes des machines.

L'interprétation des causes des écarts n'est pas toujours facile, il faut mener une étude approfondie et élémentaire pour aboutir aux causes et par conséquent, prendre les décisions adéquates.

- Chaque écart défavorable est dû à un mal fonctionnement, donc le responsable doit corriger chaque écart détecté d'une façon à remettre l'activité à son niveau et à sa qualité désirée. Nous allons citer à titre d'exemple :

- L'amélioration des cahiers de charges pour les fournisseurs de matières premières dans le but d'obtenir une meilleure qualité.
- La formation du personnel pour la maîtrise des processus de fabrication et l'usage du matériel.
- L'entretien des machines.

2-2 L'écart sur le coût

La maîtrise des coûts est un problème primordiale pour toutes les entreprises quel que soit la méthode du calcul des coûts qu'ils utilisent.

La comparaison des réalisations et des prévisions des coûts fait apparaître des écarts sur coûts qui valorisent le surcoût ou l'économie dû à la valorisation de prix des charges consommés dans un centre.

Cet écart concerne principalement les charges directes et indirectes.

2-2-1 L'écart sur les charges directes

Les charges directes retiennent essentiellement les matières premières et la main d'œuvre directe.

-Si l'écart sur les charges directes est négatif, cela indique une économie des coûts ce qui indique une situation favorable.

-Si l'écart sur les charges directes est positif, cela veut dire que l'entreprise a consommée des matières premières ou de main d'œuvre plus que prévu donc l'entreprise est face à une situation défavorable.

-Les causes de cette dernière sont diverses et liées à la matière première ou à la main d'œuvre :

A- Les causes liées à la matière première

-Un changement des tarifs des matières premières sur le marché.

-Des retards de livraison causés par le fournisseur.

-Une mauvaise gestion des stocks.

-Un taux excessifs des déchets dû au manque de surveillance.

-Gaspillage des matières premières causées par un manque de formation.

➤ Les décisions relatives à ce type de problème sont prises au niveau opérationnel (responsable de production, responsable des stocks) :

-Formation de personnel.

-L'amélioration de cahier des charges.

-Perfectionner la gestion des stocks.

- Si ces écarts sont très significatif et affecte le résultat de l'entreprise, le directeur général peut intervenir pour un changement de responsable ou de structure.

B- Les causes liées à la main d'œuvre

-Une modification des salaires et des charges sociales.

-Les heures supplémentaires.

-Le recours au personnel super qualifié plus coûteux.

-Mauvaise organisation du travail.

-Mauvaise qualification du personnel dû aux mauvaises normes de recrutement.

➤ Les décisions envisagées pour ce genre de situation sont les suivantes :

- L'organisation du travail.
- Le licenciement dans le but de diminuer le nombre des travailleurs.
- La formation et la qualification des travailleurs.
- Ajouter des conditions et des exigences au mode de recrutement.

2-2-2 L'écart sur charges indirectes

Une charge indirecte est une charge supportée par un centre d'analyse ou un produit d'une façon indirecte par sa répartition sur les centres d'analyses.

La gestion des charges indirectes est souvent difficile, à cause du caractère global de ces charges et leurs décompositions coûteuses et difficiles.

Comme pour l'écart sur les charges directes, l'écart sur les charges indirectes représente l'économie ou le surcoût par rapport aux prévisions, donc un écart négatif est un apport pour l'entreprise contrairement à l'écart positif qui alerte une situation défavorable.

L'interprétation des écarts est toujours menée en fonction du contexte de l'entreprise. Tout au moins, les hypothèses les plus courantes sont présentées ci-dessous :

- Gaspillage d'énergie électrique dans les ateliers et les administrations.
- Usage inutile des fournitures de bureau.
- Détérioration du matériel du bureau par manque de sensibilisation.
- Manque d'organisation et surveillance.

➤ Pour corriger un écart défavorable sur charges indirectes dû aux causes précédemment citées, il faut organiser le travail par la surveillance et la sensibilisation du personnel sur tous les niveaux ce qui n'est pas toujours facile à mettre en œuvre.

Pour conclure, nous rappelons que le budget est un outil de communication entre les responsables de l'entreprise. Pour élaborer les déférents budgets, il est indispensable d'utiliser des techniques et des méthodes qui ne sont pas toujours facile à mettre en œuvre. Nous retiendrons aussi que le contrôle budgétaire est un processus qui a comme rôle de comparer les prévisions et les réalisations, ce qui permet une gestion rationnelle des entreprises par l'interprétation des écarts et le maintien des actions correctives. Il a plusieurs buts qui visent l'amélioration des performances et la garantie de la survie de l'organisation. Nous rappelons aussi que la décision est un processus d'actions qui s'appuie sur un ensemble d'information recueillies sur le marché (par l'étude de l'environnement) ou à l'intérieur de l'entreprise (gestion budgétaire et l'analyse des écarts).

Résumé

La pratique de la gestion budgétaire dans une entreprise est une nécessité absolue dans un climat économique changeant. L'objet de ce mémoire est d'identifier la nature des liens entre la gestion budgétaire et la prise de décision.

Notre recherche est structurée en deux parties. La première est d'ordre théorique, où nous avons traité les concepts de base qui sont le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, la prise de décision, les techniques d'élaboration des budgets et l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision. En deuxième lieu, nous avons effectué un stage pratique de 30 jours au sein de COGB LABELLE pour mettre en relief nos acquis théoriques à la pratique.

Pour mener notre étude, nous avons analysé des documents internes du service contrôle de gestion pour étudier l'efficacité du système budgétaire dans la prise de décision.

Après l'analyse et l'étude, nous pouvons dire que le système budgétaire au sein de COGB LABELLE occupe une place principale dans la prise de décision, par conséquent il est considéré comme un outil de pilotage. Il reste à l'entreprise d'améliorer son système budgétaire par l'adaptation des logiciels d'exécution et du suivi budgétaire.

Mots clés:

Budget, prise de décision, écart budgétaire, contrôle budgétaire.

Abstract

The practice of fiscal management in a company is an absolute necessity in a changing economic climate. The purpose of this paper is to identify the nature of the relationship between financial management and decision making.

Our research is structured in two parts. The first is theoretical, where we discussed the basic concepts that are management control, budget management, decision making, techniques of budgeting and the contribution of fiscal management in decision making. Second, we conducted a 30-day internship in COGB LABELLE to highlight our theoretical knowledge to practice.

To conduct this study, we analyzed internal departmental document management control to study the effectiveness of the fiscal system in decision-making.

After the analysis and study, we can say that the budget system in COGB LABELLE occupies a leading position in the decision making, consequently it is considered as a management tool. It remains the company to improve its financial system by adapting the software implementation and budget monitoring.

Keywords:

Budget decisions, budget variance, budget control.

Chapitre 03 :
Etude de cas de
« COGB LABELLE »

Dans le cadre d'élaboration de notre mémoire et dans le but de mieux comprendre la gestion budgétaire et son application dans une entreprise, nous avons choisi d'effectuer notre stage pratique au sein de COGB LABELLE où nous avons étudié le système budgétaire de l'entreprise et sa relation avec le processus décisionnel par l'analyse des documents comptables et des procédures internes.

Le présent chapitre est scindé en trois sections, la première section est consacrée à la présentation générale de l'entreprise COGB LABELLE en évoquant d'abord, son historique et la présentation de ces différentes activités et ses départements. La deuxième portera sur le système budgétaire au sein de cet organisme. Enfin la troisième portera sur les obstacles que nous avons rencontrés durant la réalisation de ce mémoire. Et nous proposerons un modèle de calcul des prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013.

Section1 : présentation et historique de l'organisme d'accueil

Malgré les crises qu'elle vient de vivre les années précédentes, COGB LABELLE a réussi à se remettre debout et de redémarrer son activité et d'élargir ses marchés. Cette section est consacrée à l'historique de cette entreprise et à sa présentation.

1-Historique de COGB LABELLE

1-1L'évolution historique de COGB LABELLE

Créé en 1902 sous le nom de « **SIAN** : Société Industrielle de l'Afrique du Nord » par un industriel français, son activité était l'extraction de l'huile d'olive et la fabrication de savon.

L'unité a été nationalisée en 1974 par ordonnance n°74.104 décret 74.211 daté le 05-11-1974 et le 07-12-1974 et rattachée à l'entreprise nationale « **SO.GE.D.I.A** » (Société de Gestion et de Développement des Industriels Alimentaires).

La « **SO.GE.D.I.A** » regroupait, à l'époque, toutes les entreprises du domaine de l'agro-alimentaire (sucre, conserves, corps gras, jus, etc.).

Le 01/01/1983, un décret présidentiel mettait fin à la « **SO.GE.D.I.A** » qui fut démembrée en autant d'entreprises que de domaines d'activité regroupées :

- E.NA.JU.C pour les conserves et jus,
- E.NA.SUCRE pour les sucres,
- E.N.C.G (Entreprise Nationale des Corps Gras) pour les corps gras (c'est-à-dire : huiles, savons et margarines, essentiellement).

L'E.N.C.G. ainsi créée possédait 8 unités de production réparties à travers le territoire national :

- 3 unités à Alger
- 1 unité à Oran

- 1 unité à Meghnia
- 2 unités à Bejaia
- 1 unité à Annaba

En 1998, les autorités publiques ont décidé la filialisation de l'E.N.C.G par la création d'autant d'entreprises que de zones géographiques couvertes :

- Corps gras d'Alger.
- Corps gras d'Oran.
- Corps gras de Meghnia.
- Corps gras de Bejaia (ou CO.G.B).
- Corps gras d'Annaba.

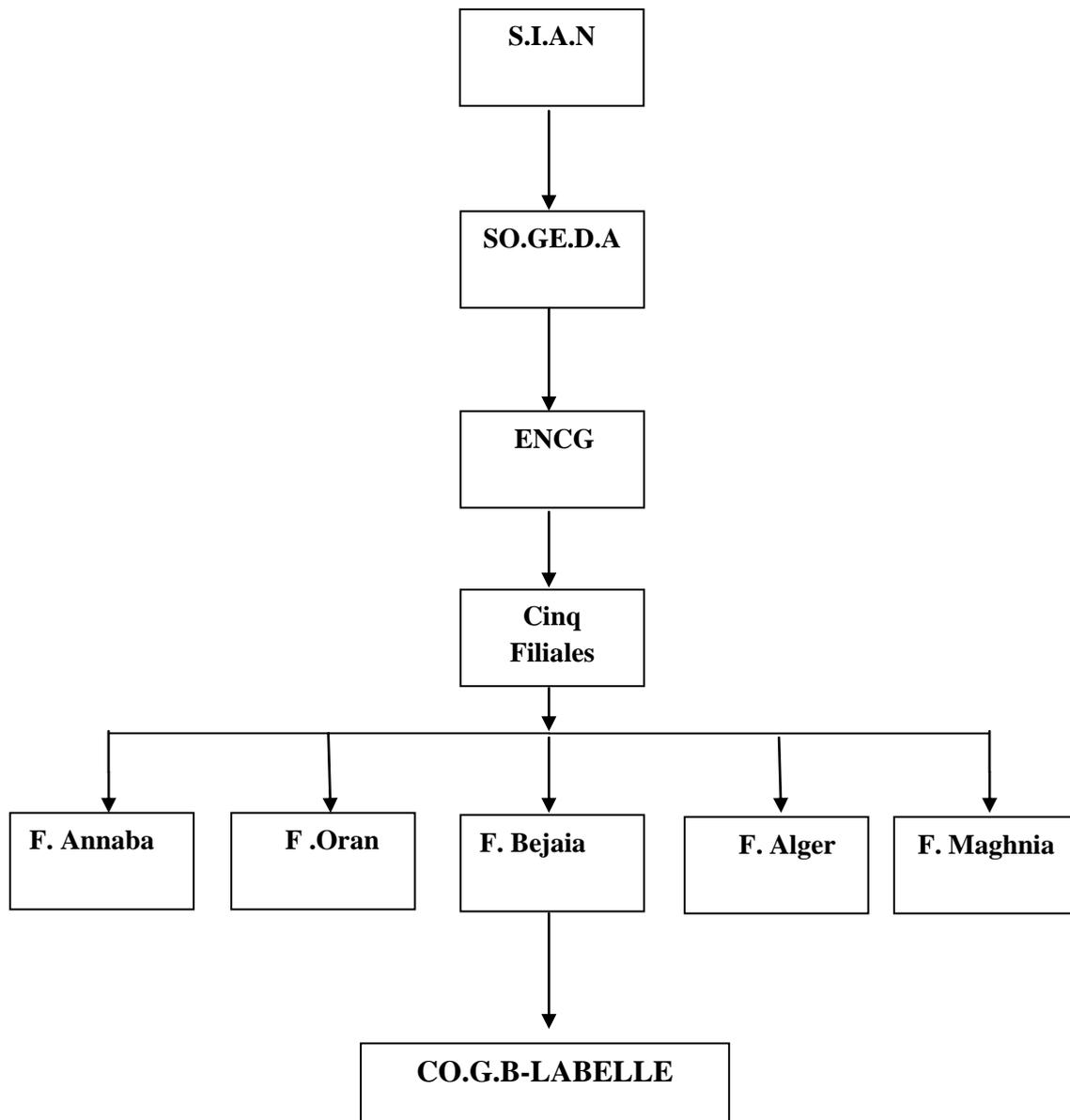
Enfin, et en application de l'ordonnance n°01-04 du 20-08-2001 relative à l'organisation et la privatisation des entreprises publiques économiques du CPE, il a été procédé, le 1^{er} Avril 2006, à la privatisation partielle de la CO.G.B par la cession à la Sarl Labelle de 70 % de son capital.

CO.G.B devient, dès lors, « CO.B.B.-LABELLE », dénomination actuelle de l'entreprise. C'est une société par actions mixte au capital de 1.000.000.000,00 de dinars.

1-2 Diagramme de l'historique

L'évolution historique de COGB LABELLE est résumée dans le schéma n° 9.

Schéma n° 9 : Le diagramme de l'historique



Source : document interne de l'entreprise

2-Présentation de COGB LABELLE

2-1L'objet social

- Raffinage, conditionnement, commercialisation et ventes d'huiles végétales.
- Fabrication de savon de ménage, de toilette et de la glycérine, commercialisation et ventes.

-Fabrication de Margarines, PVA, Shortenings commercialisation et ventes.

-Fabrication de produits dérivés d'huiles, commercialisation et ventes.

2-2 Les objectifs de l'entreprise

Les objectifs tracés par l'entreprise du groupe LABELLE sont :

-Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires.

-Répondre aux besoins des consommations en termes de qualité.

-Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production.

-Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production.

-Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes.

-Exploiter, gérer et développer principalement les activités de production d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autres activités industrielles liées à son objet.

2-3Forme juridique de la société

COGB LABELLE est une société par actions d'un capital social de 1.000.000.000 DA, il est partagé entre les actionnaires comme suit :

-SARL AGRO ALIMENTAIRE LABELLE : 700 000 000 DA représentant 70 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.

-Groupe ENCG/SPA : 300 000 000 DA représentant 30 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.

2-4Les projets et les investissements de l'entreprise

-Démarrage en 2011 de l'opération de certification ISO 9000 et 1400.

-Acquisition d'une ligne complète conditionnement d'huile 2 litres.

-Acquisition d'un raffinage d'huiles concrètes dotée d'une section d'intérestérification des huiles (spécialement pour les matières premières margarines, shortening et PVA).

-Renouvellement d'équipements : ligne de conditionnement de savon de ménage et la mise à niveau des lignes de raffinage (automatisation).

2-5 Les capacités de production de COGB LABELLE (en tonnes /jours)

Atelier	Capacité installée	Capacité réelle
Raffinage des huiles	520	350
Conditionnement des huiles	400	250
Savon de ménage	150	85
Savon de toilette	25	5
Margarine	80	65
PVA	30	20
Shortening	96	96
Glycérine	20	5
Acides gras distillés	20	6

Source : Document interne de l'entreprise.

2-6 L'effectif de l'entreprise

L'effectif total de COGB LABELLE est de 537 dont :

- 20 ingénieurs
- 06 masters
- 02 D E S
- 08 licenciés
- 05 D E U A
- 32 techniciens supérieurs
- 17 CAP/CMTC

2-7 La superficie

La CO.G.B. Occupe une superficie d'un peu plus de 18 hectares (186 171 m²) :

- Complexe : 121 530 m²
- Usine 4 chemins : 59 681 m²

-Station portuaire : 4 960 m²

2-8 La situation géographique

L'entreprise se situe dans la ville de Bejaia. Elle possède 2 unités de production :

- Une petite usine située aux Quatre Chemins produisant des huiles et du savon ;
- Une grande usine (complexe industriel parmi les plus importants d'Afrique) située sur la route des Aurès fabriquant des huiles, des savons, des margarines, de la glycérine, de l'hydrogène, des acides gras, des huiles hydrogénées, du smen, etc.). Le siège social de CO.G.B se situe à l'intérieur de ce complexe.

2-9 Les principaux clients de l'entreprise

- **En Algérie** : groupe ENAP, SAIDAL, ENAD, ONEX, HAAL HISPANO, MALUXE, SOFAMAR, SNAX, MARGAREINERIE DAR EL BEIDA et SARL AGRO ALIMENTAIRE.
- **A l'étranger** : ATCO (Autriche), SPIGA (Italie), FUN FISHING (France), AECI (Espagne).

2-10 Les approvisionnements de l'entreprise

COGB LABELLE s'approvisionne auprès des entreprises et des fournisseurs étrangers des pays différents, nous citons à titre d'exemple : USA, Indonésie, Argentine et l'Europe et cela pour les matières premières et les moyens matériels.

3-Présentation de différentes structures de COGB LABELLE

3-1 Département de production

L'effectif de ce département travail 24h/24h partagé en quatre équipes de 8h/jours, il est composé de quatre services :

3-1-1 Service raffinage : sa mission consiste est la transformation d'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.

3-1-2 Service conditionnement des huiles CDH : ce service contient deux ateliers :

-**Atelier plastique** : il est chargé de la fabrication des bouteilles en plastique.

-**Atelier conditionnement** : son rôle est le conditionnement d'huile en bouteille avant la commercialisation.

3-1-3 Service savonnerie : il a pour mission la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.

3-1-4 Service margarinerie : il assure la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

3-2 Département technique : Ce département est chargé de la maintenance du matériel de production, il est composé des services suivants :

3-2-1Service études et méthodes : l'organisation du département technique, le renouvellement des équipements et le maintien des différentes études sur les investissements et les projets consiste l'ensemble des taches confié à ce service.

3-2-2Service électricité : son rôle est d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif et rembobiner les moteurs électriques.

3-2-3Service mécanique : il est chargé de la maintenance mécanique.

3-2-4Service utilité : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

3-3Département des ressources humaines : il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

3-3-1Section personnel : cette section est chargée du pointage, les absences autorisées et irrégulière, la gestion de la carrière des travailleurs, les maladies et les recrutements.

3-3-2Section paie : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois.

3-3-3Section moyen généraux : elle est chargée de la répartition du matériel du bureau et la démarche auprès des assurances contre les incendies et tous autres dégâts.

3-3-4Section sociale : elle est chargée des opérations sociale du personnel comme les allocations familiales et la sécurité sociale.

3-4Département des finances et comptabilité : il est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise.

3-5 Département d'approvisionnement : il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matières premières et consommables, emballages et pièces de rechange.

3-6 Service laboratoire : ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrants dans le processus de production.

3-7 Direction commerciale : son rôle est la commercialisation et la distribution des produit finis.

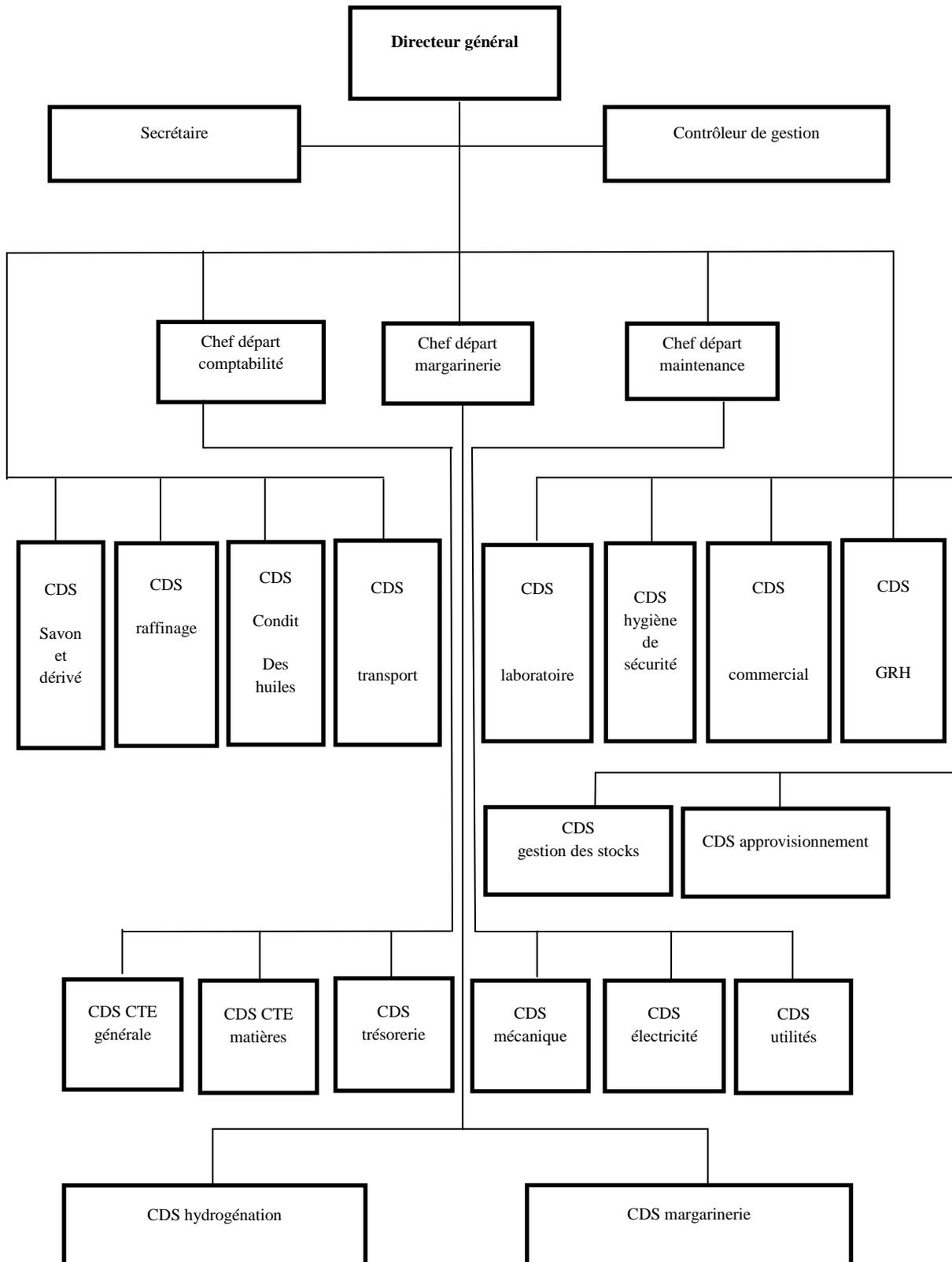
3-8 Service transport : il est composé d'un atelier de réparation, il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise et assure la distribution des produits finis aux clients.

3-9 Le contrôleur de gestion : sa mission est de veiller à l'élaboration, le suivi d'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, des états et des rapports statistique de gestion.

Et enfin **le président directeur générale PDG** qui a comme mission de gérer l'entreprise et prendre les décisions stratégiques.

Les différents départements et services de l'entreprise COGB LABELLE sont schématisés dans l'organigramme qui suit :

Schéma n° 10 : L'organigramme général de COGB LABELLE



Source : Document interne de l'entreprise

Section2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

Dans cette section, nous tenterons de présenter le système budgétaire de l'entreprise et les phases d'élaboration des budgets, en nous limitant qu'au budget des ventes et de production pour l'année 2012. En second lieu, nous allons procéder au contrôle budgétaire de la production des huiles. Et enfin, nous analyserons les écarts constatés pour pouvoir faire le lien entre le système budgétaire et le processus décisionnel.

1-Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production

1-1Le budget des ventes

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

1-1-1La prévision des ventes

COGB LABELLE a fait appel à un service externe pour la commercialisation de ses produits, cette tâche est confiée à la SARL AGRO donc les quantités prévisionnelles à vendre sont fournies par cette dernière.

Les quantités de ventes annuelles prévues et proposées par la SARL AGRO sont détaillées par gamme de produits et par mois.

1-1-2Les réunions budgétaires

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

1-1-3L'élaboration du budget des ventes

Le contrôleur de gestion a pour mission d'élaborer le tableau de ventes prévisionnelles par produit en valeurs et en quantités (tonnes et milliers de dinars) pour chaque mois (Voir l'annexe n°1 et 2).

1-2Le budget de production

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

1-2-1La prise en considération des périodes de congé

Comme toutes entreprises industrielles, COGB LABELLE doit assurer sa production tout au long de l'année et ne pas avoir des ruptures causées par les périodes de congés légaux.

Donc la production est répartie sur une période de 11mois pour la plupart des ateliers de production et les quantités à produire au mois du congé seront réparties sur les 11 mois restants.

1-2-2L'usage des fiches techniques des produits

Une fiche technique par définition est un document qui rassemble toutes les informations détaillées, les coûts estimatifs et la durée d'un projet. Pour COGB LABELLE, les matières premières représentent 95 % de l'ensemble des coûts des produits, c'est pour cela qu'elle accorde beaucoup d'importance à la maîtrise des quantités des matières premières, des matières consommables et des emballages à utiliser pour chaque tonne de produits. C'est le rôle des fiches techniques des produits.

1-2-3L'élaboration des tableaux des prévisions des consommations

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

1-2-3-1Les matières premières

Les matières premières de COGB LABELLE sont regroupées en 02 catégories :

A-Les huiles et autres matières grasses

Elles regroupent 04 types des huiles (Les huiles brutes de soja, les huiles de palme RBD, les huiles brutes de tournesol et l'huile de palmiste) et de 02 matières grasses (Stéarine de palme, Oléine de palme RBD), cette catégorie représente les principales matières premières utilisées par l'entreprise.

Prenant l'exemple des prévisions de l'année 2012, pour un montant total des matières premières de **14 925 733 M DA**, les huiles et autres matières grasses vaut **14 812 060 M DA** ce qui représente 99,23% (Voir l'annexe N°3 et 4).

B-Plastique

Les bouteilles de conditionnement des huiles sont fabriqués par COGB LABELLE elle-même, les matières premières utilisées sont essentiellement le PEHD et PEBD, ils représentent un taux de 0,76% des matières premières (Voir l'annexe N°3 et 4).

1-2-3-2Les matières consommables

Ce sont des matières qui aident à transformer les matières premières.

Cette catégorie regroupe 45 matières d'un montant de **906 104 M DA** pour l'année 2012, nous citons à titre d'exemple:

- Soude caustique pour une somme de **497 683 M DA.**
- Emulgateur : **59 847M DA.**
- Terre décolorante : **46 649M DA** (Voir l'annexe N° N°5 et 6)

1-2-3-3Les emballages : sont calculés en tonnes ou en unités, ils sont essentiellement des pots de différentes dimensions, des cartons, des étiquettes et des bouchons (Voir l'annexe N°7 et 8).

Pour l'année 2012, la prévision pour les emballages été de **1 545 522 M DA.**

1-2-4La prévision des charges indirectes totales

Cette étape consiste à estimer le montant des charges indirectes fixe et variables.

La prévision de ces charges se fait par la méthode des données historiques c'est-à-dire observer l'évolution historique des charges de l'entreprise et élaborer les prévisions futures.

Pour le cas de COGB LABELLE, les charges indirectes regroupe 15 catégories, nous prenons quelques exemples de l'année 2012(Voir l'annexe N°9).

Le montant total est de **2 223 166 127 DA :**

-Fournitures diverses	285 720 255 DA
-Locations et charges locatives	2 815 561 DA
-Entretien et réparation	19 071 333 DA
-Assurances	20 614 355 DA
-Prestations externes	53 562 413 DA
-Publicité	18 676 850 DA
-Frais de personnel	541 105 000 DA
-Dotations	456 797 350 DA

-.....

1-2-5L'insertion du budget de production

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

Ce dernier doit indiquer la quantité (en tonnes) de chaque type de produits pour chaque mois de l'année suivante (Voir l'annexe N° 10).

Prenant l'exemple de la production prévisionnelle pour l'année 2012, COGB LABELLE a envisagé de produire 209430 tonnes répartie comme suit :

-Raffinage	128 530
-Huiles hydrogénées	1 180
-Huiles conditionné	32 864
-Smen	2 618
-Margarines	39 057
-Savons	31 525
-Glycérine/distillation	1 571
-Acides gras distillés	3 142

2-Le contrôle budgétaire

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

Pour notre cas pratique, nous nous sommes limités d'une part au contrôle budgétaire des ventes des huiles de l'année 2012 dans le but de calculer l'écart global sur le chiffre d'affaire, en suite, nous allons procéder à sa décomposition en un écart sur quantité et un écart sur prix et en fin nous analyserons les causes de ces écarts.

Et d'une autre part, nous effectuons une comparaison entre la production de 2011 et celle de 2012 afin de connaître l'évolution des écarts et donc l'amélioration de la performance de COGB LABELLE.

2-1 Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire

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

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

2-1-1 Calcul du chiffre d'affaire prévisionnel

Pour calculer le chiffre d'affaire prévisionnel, nous avons multiplié les quantités de ventes prévisionnelles par les prix de ventes prévisionnelles unitaires de chaque type des huiles. Les calculs que nous avons effectués sont présentés dans les tableaux N° 2 et 3.

➤ **Tableau N° 2: Les prévisions des ventes pour l'année 2012(en tonnes)**

Condit des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JANV	560	620	1 650	160
FEV	530	580	1 530	150
MAR	600	670	1 760	170
AVR	530	590	1 530	150
MAI	580	645	1 680	170
JUIN	580	645	1 680	170
JUIL	0	0	0	0
AOUT	600	670	1 760	170
SEPT	500	560	1 450	140
OCT	580	645	1 680	170
NOV	580	645	1 680	170
DEC	560	615	1 600	160
TOTAL	6 200	6 884	18 000	1 780

* Le mois de juillet est considéré comme le mois prévisionnel du congé.

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

➤ **Tableau N°3 : Les prix unitaires prévisionnels de vente des huiles pour l'année 2012 (DA/ Tonne)**

	Huile 1L PET	Huile5LPET	Huile 5L PEHD	Huile2L PEHD
Les prix prévisionnels	118 450	116 250	117 350	120 530

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

❖ **Le CA prévisionnel** = quantité prévue × le prix de vente prévu

$$= (6\,200 \times 118\,450) + (6\,884 \times 116\,250) + (18\,000 \times 117\,350) + (1\,780 \times 120\,530).$$

$$= 734\,390\,000 + 800\,265\,000 + 2\,112\,300\,000 + 214\,543\,400$$

Le CA prévisionnel = 3 861 498 400 DA

2-1-2 Calcul du chiffre d'affaire réel

Le calcul du chiffre d'affaire réel est présenté dans les tableaux N°4 et 5.

➤ **Tableau N° 4 : Les réalisations des ventes pour l'année 2012 (en tonnes)**

Condit des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JANV	111	243	2 389	15
FEV	500	786	1 961	120
MAR	500	460	1 803	226
AVR	450	313	2 375	192
MAI	490	683	2 422	242
JUIN	320	483	2 599	217
JUIL	375	694	2 879	247
AOUT	200	404	1 654	172
SEPT	343	135	2 411	173
OCT	313	180	2 312	117
NOV	452	216	2 153	118
DEC	346	404	2 042	162
TOTAL	4 400	5 000	27000	2 000

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

➤ **Tableau N°5 : Les prix unitaires réels de vente des huiles pour 2012 (DA/Tonne)**

	Huile 1L PET	Huile 5L PET	Huile5LPEHD	Huile2L PEHD
Les prix réels	114 500	114 000	114 500	118 200

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

❖ Le CA réel = quantité réel × prix de vente réel

$$= (4\,400 \times 114\,500) + (5\,000 \times 114\,000) + (27\,000 \times 114\,500) + (2\,000 \times 118\,200)$$

$$= 503\,800\,000 + 570\,000\,000 + 3\,091\,500\,000 + 236\,400\,000$$

Le CA réel = 4 401 700 000 DA

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

❖ Ecart sur le CA = CA réel – CA Prévu

$$= 4\,401\,700\,000 - 3\,861\,498\,400$$

Ecart sur CA= 540 201 600 DA

➤ L'écart sur le chiffre d'affaire est positif ce qui veut dire que COGB LABELLE a réalisé un écart favorable. ce qui présente un accroissement de son chiffre d'affaire mais cela ne veut pas dire que l'entreprise est performante.

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

2-2 La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire

2-2-1 L'écart sur la quantité

Nous avons comme règle :

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

Pour calculer cet écart, nous avons comparé les réalisations aux prévisions des ventes des huiles pour chaque mois et nous avons multiplié l'écart annuel de chaque catégorie des huiles par son prix prévisionnel unitaire afin de trouver l'écart sur quantité, notre travail est présenté dans le tableau N°6.

➤ Tableau N° 6: Les écarts sur quantité des huiles pour l'année 2012 (en DA)

Cond des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	-449	-333	739	-145
FEV	-30	206	431	-30
MAI	-150	-210	43	56
AVR	-40	-277	845	42
MAI	-90	38	742	72
JUI	-260	-162	919	47
JUI	/	/	/	/
AOU	-400	-266	-106	2
SEP	-157	-425	961	33
OCT	-267	-465	632	-53
NOV	-128	-429	437	-52
DEC	-214	- 211	442	2
Ecart Total	-1800	- 1 884	9000	220
Px prévis unitaire	118 450	116 250	117 350	120 530
Ecart sur quantité	-213 210 000	-219 015 000	1 056 150 000	26 516 600
Total	650 441 600			

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

Nous avons constaté un écart global sur quantité de 650 441 600 DA ce qui représente une situation favorable.

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

➤ L'huile 1 L PET :

L'écart = - 213 210 000 DA (écart défavorable)

➤ **L'huile 5 L PET :**

L'écart = - 218 996 160 DA (écart défavorable)

➤ **L'huile 5 L PEHD :**

L'écart = 1 056 150 000 DA (écart favorable)

➤ **L'huile 2 L PEHD :**

L'écart = 26 516 600 DA (écart favorable)

Nous avons constaté un écart global favorable mais la décomposition de ce dernier a fait apparaître des écarts défavorables de deux catégories des huiles PET 1 et 5 litres et deux écarts favorables des huiles PEHD de 5 et de 2 litres.

Cet écart favorable est expliqué par le privilège donné à l'huile PEHD 5L par COGB LABELLE en termes de concentration d'effort de production. La préférence de la bouteille de 5L est due à son volume de vente élevé par rapport aux autres huiles.

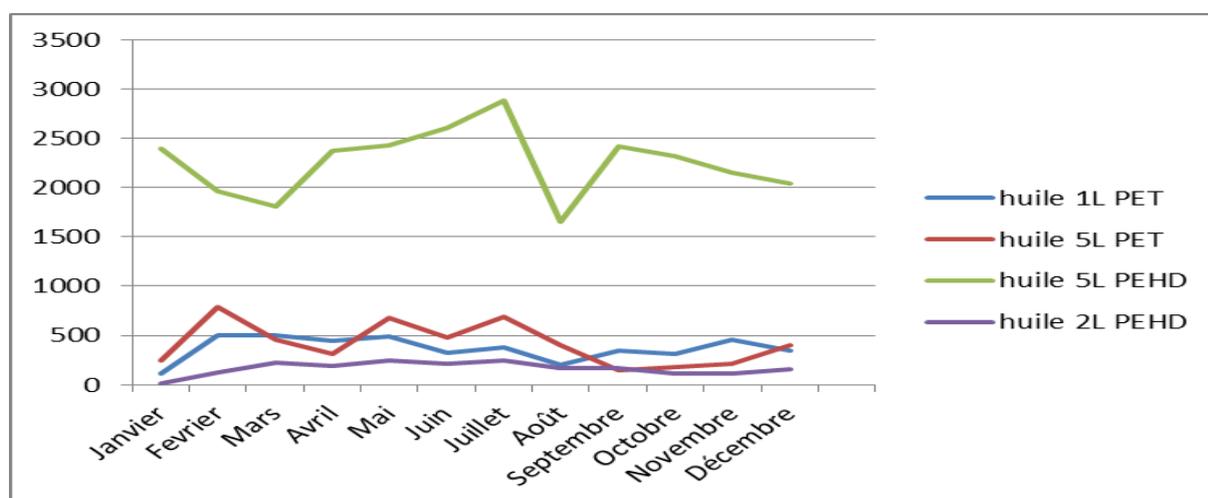
Le graphe N°1 explique la place des huiles 5L PEHD dans les ventes des huiles de COGB LABELLE.

➤ **Tableau N° 7 : Les quantités vendues des huiles pour l'année 2012 (en tonnes)**

Cond des huiles	Huile1LPET	Huile5LPET	Huile 5LPEHD	Huile2LPEHD
Les ventes de 2012	4 400	5 000	27000	2 000

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

Graphe N°1 : Les ventes des huiles (en tonnes) de COGB LABELLE de l'année 2012.



Source : élaboré par nos soins à partir des données du tableau N° 7.

A-L' écart sur composition des ventes :

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

➤ Calcul des quantités moyennes (en tonnes)

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

$$Q_{m1} = 4\,400 \times (6\,200 / 32\,864) = 830,088$$

$$Q_{m2} = 5\,000 \times (6\,884 / 32\,864) = 1\,047,347$$

$$Q_{m3} = 27\,000 \times (18\,000 / 32\,864) = 14\,788,219$$

$$Q_{m4} = 2\,000 \times (1\,780 / 32\,864) = 108,326$$

➤ Tableau N° 8 : L'écart sur composition des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA)

	Les quantités réelles	Les quantités moyennes	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur composition des ventes
Huile 1L PET	4 400	830,088	3 569,912	118 450	422 856 076,40
Huile 5L PET	5 000	1 047,347	3 952,653	116 250	459 495 911,25
Huile 5L PEHD	27 000	14 788,219	12 211,781	117 350	1 433 052 500,35
Huile 2L PEHD	2 000	108,326	1 891,674	120 530	228 003 467,22
					2 543 407 955,22

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

➤ Le sous écart sur composition des ventes est de **2 543 407 955,22 DA** ce qui confirme l'écart sur quantité c'est-à-dire que COGB LABELLE a vendue plus de quantités des huiles que prévue.

B-L'écart sur volume

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

➤ **Tableau N° 9: L'écart sur volume des ventes des huiles pour l'année 2012(en DA)**

	Les quantités moyennes	Les quantités prévisionnels	Les écarts	Les prix prévisionnels	Les écarts sur volume des ventes
Huile 1L PET	830,088	6 200	-5 369,917	118 450	-636 066 688,65
Huile 5L PET	1 047,347	6 884	-5 836,655	116 250	-678 511 492,50
Huile 5L PEHD	14 788,219	18 000	-3 211,786	117 350	-376 903 087,10
Huile 2L PEHD	108,326	1 780	-1 671,659	120 530	-201 485 059,27
					- 1 892 966 444,87

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

- Le sous écart sur volume est de -1 892 966 444,87DA. Cet écart indique que les ventes réalisées par l'entreprise sont globalement favorable mais si on procède à leur décomposition selon les types de produits, nous allons constater qu'il existe des écarts défavorables pour quelques produits qui sont compensés par l'écart favorable du reste des produits.

A partir du tableau N° 6, nous avons retiré les écarts des quantités vendues suivantes :

L'huile 1 L PET = - 1800 tonnes

L'huile 5 L PET = - 1884 tonnes

L'huile 5 L PEHD = 9000 tonnes

L'huile 2 L PEHD = 220 tonnes

Nous avons constaté deux écarts défavorables pour les huiles PET de -3 684 tonnes et deux écarts favorables des huile PEHD de 9 220 tonnes.

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

2-2-2L'écart sur prix

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

➤ Tableau N° 10 : l'écart sur prix des ventes des huiles pour l'année 2012 (en DA)

	Les prix réels	Les prix prévisionnel	Les écarts	Quantités réels	L'écart sur prix
Huile 1L PET	114 500	118 450	- 3 950	4 400	-17 380 000
Huile 5L PET	114 000	116 250	-2 250	5 000	-11 250 000
Huile 5L PEHD	114 500	117 350	- 2 850	27 000	-76 950 000
Huile 2L PEHD	118 200	120 530	-2 330	2 000	-4 660 000
					-110 240 000

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

- L'écart sur prix est de -110 240 000 DA, donc l'entreprise a vendue ses produits à des prix inférieurs que prévus.

2-3 L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire

Nous avons récapitulé les calculs que nous avons effectués dans ce schéma afin de pouvoir l'analyser et chercher ces causes.

Ecart sur chiffre d'affaire = 540 201 600 DA

Ecart sur quantité = 650 441 600 DA

Ecart sur prix = -110 240 000 DA

Ecart sur composition=
2 543 407 955,22 DA

Ecart sur volume =
-1 892 966 444,87 DA

L'analyse : Nous avons constaté un écart sur chiffre d'affaire positif de 540 201 600 DA, mais sa décomposition en deux sous écarts a fait apparaitre un écart sur quantité positif et un autre sur prix négatif. Cela veut dire qu'un écart positif sur le chiffre d'affaire ne représente pas toujours une situation favorable. C'est à l'analyse des écarts par leurs décompositions en sous écarts d'identifier la nature et les causes d'une situation donnée.

L'écart sur quantité représente 120,40% de l'écart global pour un montant de 650 441 600 DA contre un écart sur prix qui représente -20,40%. Donc l'écart global favorable est dû à l'augmentation des quantités vendues qui ont compensé d'une certaine manière la diminution des prix de vente.

La diminution des prix de vente est due soit, à des changements des prix des huiles sur le marché ce qui est peut probable et difficile à prévoir, il peut s'agir des événements exceptionnels ou accidentels.

La diminution des prix de ventes peut être aussi causée par la concurrence. Cette probabilité est forte en vue du concourant principal de COGB LABELLE, CEVITAL qui est considéré comme le leader du marché agroalimentaire en Algérie.

Une troisième probabilité qui se pose, est celle de la défaillance du system budgétaire de l'entreprise.

3-L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision au sein de COGB LABELLE

Débutant par la prévision jusqu'au contrôle, le processus budgétaire occupe une place primordiale et indispensable dans la prise de décision et donc dans l'assurance de la survie de l'entreprise. Pour COGB LABELLE, la gestion budgétaire est considérée comme l'outil principal de la prise de décision.

3-1Le rôle du budget dans la prise de décision

Le budget est la référence des responsables de l'entreprise, c'est à la base des prévisions des ventes que l'entreprise se mobilise pour produire les quantités demandées c'est- à-dire l'objectif tracés. Pour cela plusieurs décisions devront être prises continuellement et sur tous les niveaux à chaque fois que les circonstances l'exigent.

Le budget permet donc de tracer le cycle d'exploitation de l'année vu qu'il est un guide opérationnel des responsables des ateliers de production et des autres services budgétisés.

3-2Le rôle du contrôle budgétaire dans le processus décisionnel

Pour mettre en évidence l'apport du contrôle budgétaire dans la prise de décision et à l'amélioration de la performance de GOGBLABELLE, nous avons étudié l'évolution des écarts de production des huiles entre l'année 2011 et 2012. Mais avant, nous avons calculé les écarts de l'année 2011 à partir d'une comparaison des quantités prévisionnelles et réelles.

3-2-1Présentations des prévisions et des réalisations de la production des huiles pour l'année 2011

➤ Tableau N°11 : Les prévisions de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)

Cond des huiles	Huile1L PET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	639	1 278	1 278	183
FEV	609	1 217	1 217	174
MAR	700	1 400	1 400	200
AVR	609	1 217	1 217	174
MAI	670	1 339	1 339	191
JUI	670	1 339	1339	191
JUI	0	0	0	0
AOU	700	1 400	1400	200
SEP	578	1 157	1 157	165
OCT	670	1 339	1 339	191
NOV	670	1 339	1 339	191
DEC	639	1 278	1 278	183
Total	7 152	14 304	14 304	2 043
La somme	37 803			

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

➤ Tableau N°12 : Les réalisations de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)

Cond des huiles	Huile 1LPET	Huile 5LPET	Huile 5L PEHD	Huile 2LPEHD
JAN	214	174	821	219
FEV	235	296	824	248
MAR	69	394	750	86
AVR	101	79	1 032	30
MAI	374	607	2 365	239
JUI	452	488	2 151	216
JUI	481	1 058	1 855	172
AOU	260	1 398	1 987	187
SEP	446	438	1754	215
OCT	422	451	1 510	148
NOV	418	350	1 704	85
DEC	340	1 112	2 120	206
Total	3 812	6 844	18 874	2 052
La somme	31 582			

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

3-2-2 l'écart sur quantité produite des huiles de l'année 2011

Le calcul des écarts sur quantité se fait par la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues, nos calculs sont présentés dans le tableau N° 13.

➤ **Tableau N° 13 : Les écarts de la production des huiles pour 2011 (en tonnes)**

Cond des huiles	Huile1 LPET	Huile5L PET	Huile5L PEHD	Huile2L PEHD
JAN	-425	-1104	-457	36
FEV	-374	-921	-393	74
MAR	-631	-1 006	-650	-114
AVR	-508	-1 138	-185	-144
MAI	-296	-732	1 026	48
JUI	-218	-851	818	25
JUI	/	/	/	/
AOU	-440	-2	587	-13
SEP	-132	-719	597	50
OCT	-248	-888	171	-43
NOV	-252	-989	365	-106
DEC	-299	-166	842	23
Total	-3 340	- 7 460	4570	9
La somme	-6221			

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

L'écart sur quantité produite = quantité réel - quantité prévue

L'écart globale = 31 582- 37 803 = **- 6 221tonnes**

- Nous avons constaté un écart global de – 6221 tonnes pour l'année 2011. Ce qui représente une situation défavorable car l'entreprise n'a pas pu atteindre ses objectifs en terme de volume de production des huiles.

Pour mieux comprendre les causes de cet écart, nous allons procéder à sa décomposition selon la catégorie d'huile.

La décomposition des écarts par rapport aux catégories des produits a donné les résultats suivants :

➤ **L'huile 1 L PET**

L'écart = 3 812 – 7 152 = **- 3 340 tonnes**

➤ **L'huile 5 L PET**

L'écart = 6 844 – 14 304 = **- 7 460 tonnes**

➤ **L'huile 5 L PEHD**

L'écart = 184 87 – 14 304 = **4 570 tonnes**

➤ **L'huile 2 L PEHD**

L'écart = 2 052 – 2 043 = **9 tonnes**

L'analyse : L'année 2011 est marquée par un écart global défavorable de - 6 221 mais l'huile PEHD est toujours en première place pour un surplus de 4 750 tonnes pour les bouteilles de 5L et 9 tonnes pour les 2L. Cela confirme l'importance accordée par COGB LABELLE aux huiles PEHD.

3-2-3 Le calcul de taux d'évolution de la production de l'année 2011 et de 2012

A partir des calculs précédents, nous allons calculer le taux d'évolutions de la production des huiles.

Exemple

Pour l'année 2011, COGB LABELLE a prévu de produire 7 152 tonnes d'huiles PET 1L mais elle a réalisé que 3 812 tonnes.

Le taux de réalisation = $(3\ 812 \times 100) / 7\ 152$

$$= 53,29 \%$$

L'écart de taux de réalisation en % = taux de réalisation de 2012- Taux de réalisation de 2011

$$= 70,96 - 53,29 = 17,67 \%$$

➤ Tableau N° 14: Le taux d'évolutions des réalisations dans l'atelier de conditionnement des huiles

	2011		2012		Ecart des taux de réalisations en %(2-1)
	L'écart	Taux de réalisation % (1)	L'écart	Taux de réalisation %(2)	
Huile1L PET	-3 340	53,29	-1800	70,96	17,67
Huile5L PET	-7 460	47,84	-1 884	72,63	24,79
Huile5 LPEHD	4570	131,94	9000	150	18,06
Huile2 L PEHD	9	100,44	220	112,35	11,91
TOTAL	- 6 221	83,54	5 536	116,84	33,30

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

Commentaire

A partir du tableau ci-dessus, nous pouvons constater une augmentation de production des huiles de 33,30 % ce qui représente un résultat encourageant.

Cette réussite n'est pas un hasard, ceci est le résultat des efforts entrepris par COGB LABELLE. Dans ce qui suit, nous aborderons les décisions prises qui ont aboutis à la réalisation de ces résultats.

➤ Comme nous avons déjà constaté dans le précédent calcul, COGB LABELLE a réussi d'augmenter les quantités produites des huiles de 33,30 % de 2011 à 2012.

Pour réaliser cette augmentation, l'entreprise à mobiliser des moyens financiers, humains et techniques. Mais avant, il fallait savoir les causes des écarts défavorables de l'année 2011 et prendre des décisions correctives. Pour l'an 2011, les causes de dysfonctionnement été suivi jour par jour, par l'élaboration des rapports quotidiens des causes de ruptures de production.

Les causes constatées sont regroupées comme suit :

- Ruptures des huiles	28%
- Ruptures des emballages	24 %
- Pannes électriques	15%
- Coupeur courant	7%
- Pannes mécaniques	7%
- Air comprimé	4%
- Arrêt d'exploitation ¹	1,5%
- Divers ²	7,5%

L'amélioration de la productivité doit se passer par la diminution ou l'élimination des causes déjà mentionnés, et ci-dessous nous allons citer quelques décisions prise et des actions correctives mises en œuvre :

-Faire recours à des conventions avec les fournisseurs : pour ne pas avoir des ruptures de stocks des matières premières et des matières consommables causées par des retards de livraison, COGB LABELLE a fait recours à des conventions avec ses fournisseurs étrangers pour la livraison des matières chaque mois.

¹ Minute de pause et des arrêts obligatoires avant redémarrer les machines.

² Absence du personnel, jours fériés et autres.

-Le renforcement de la mécanique préventive : La mécanique préventive sert à prévoir des pannes mécaniques d'avance et de prendre des mesures adéquates comme l'entretien régulier des machines et de leurs pièces de rechange pour qu'elles ne causent pas des arrêts d'exploitation.

-La mise à niveau des lignes de raffinage par leurs automatisations.

-Acquisition d'une ligne complète de conditionnement des d'huiles.

Cela explique l'importance du système budgétaire comme un outil d'information, de communication et du contrôle du bon suivi de la production. Donc il permet aux différents responsables de mieux gérer leurs décisions.

Section 3 : Les obstacles et les propositions

Au cours de notre stage pratique au sein COGB LABELLE, nous avons essayé de rapprocher nos connaissances théoriques avec les techniques pratiques utilisées au sein de l'entreprise mais entre théorie et pratique, il y a toujours des distances en termes d'application.

Dans cette section, nous mentionnerons les obstacles de notre stage pratique et nous allons proposer un modèle de calcul des prévisions des ventes.

1-Les obstacles constatés

Ce n'est pas facile de mener une étude sur le terrain puisque des obstacles peuvent intervenir et empêcher la réalisation de l'objectif visé. Dans ce qui suit, nous allons citer les manques que nous avons constatés :

-L'insuffisance du temps : La durée accordée d'un mois pour un stage de fin d'étude est insuffisante pour cerner et analyser notre thème de mémoire qui est la gestion budgétaire et la prise de décision.

-Le manque d'information : chaque entreprise possède des informations classées comme confidentielles et l'accès à ces informations reste difficile, nous respectons la réglementation interne de COGB LABELLE mais cette situation nous a empêcher de mener une analyse approfondie qui répond a notre problématique de recherche.

2-Les Propositions

Nous allons essayer de proposer un modèle de calcul des prévisions de vente des huiles basée sur une méthode statistique qui est la méthode des moindres carrés. Elle permettra à COGB LABELLE d'élaborer son budget des ventes sans faire recours à un service externe, en réduisant de ce fait ses coûts.

Notre modèle consiste à déterminer la tendance à partir de la fonction des moindres carrées : $Y = a X + b$. Cette dernière est calculée en référence aux réalisations des ventes des huiles des années 2011 et 2012.

La tendance calculée représente les prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013.

Nous allons développer les phases de notre calcul dans les tableaux N°15 et 16.

2-1 La détermination de la fonction des moindres carrées

➤ Tableau N° 15: les calculs préliminaires

Année	Xi	Yi	Xi	Yi	Xi Yi	Xi ²
2011	1	1 428	-11,50	- 1 487,96	17 111,54	132,25
	2	1 603	-10,50	- 1 312,96	13 786,08	110,25
	3	1 299	- 9,50	-1 616,96	15 361,12	90,25
	4	1 242	- 8,50	-1 673,96	14 228,66	72 ,25
	5	3 585	- 7,50	669,04	-5 017,80	56,25
	6	3 307	- 6,50	391,04	-2 541,76	42,25
	7	3 566	- 5,50	650,04	-3 575,22	30,25
	8	3 832	- 4,50	916,04	-4 122,18	20,25
	9	2 853	- 3,50	-62,96	220,36	12,25
	10	2 531	- 2,50	-384,96	962,40	6,25
	11	2 557	- 1,50	-358,96	538,44	2,25
	12	3 778	- 0,50	862,04	-431,02	0,25
2012	13	2 758	0,50	-157,96	-78,98	0,25
	14	3 367	1,50	451,04	676,56	2,25
	15	2 989	2,50	73,04	182,60	6,25
	16	3 330	3,50	414,04	1 449,14	12,25
	17	3 837	4,50	921,04	4 144,68	20,25
	18	3 619	5,50	703,04	3 866,72	30,25
	19	4 195	6,50	1 279,04	8 313,76	42,25
	20	2 430	7,50	-485,96	-3 644,70	56,25
	21	3 062	8,50	146,04	1 241,34	72,25
	22	2 922	9,50	6,04	57,38	90,25
	23	2 939	10,50	23,04	241,92	110,25
	24	2 954	11,50	38,04	437,46	132,25
Somme	300	6 9983	-	-	63 408,5	1 077,75
Moyenne	12,50	2 915,96	-	-	-	-

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

Soit :

- x_i : les mois
- y_i : les réalisations pour l'année 2011 et 2012
- $X_i = x_i - \bar{X}$
- $Y_i = y_i - \bar{Y}$

❖ calcul des moyennes \bar{X} et \bar{Y}

$$\begin{aligned} \text{➤ } \bar{X} &= \Sigma x_i / N \\ &= 300 / 24 \\ &= 12,50 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{➤ } \bar{Y} &= \Sigma y_i / N \\ &= 69\,983 / 24 \\ &= 2\,915,96 \end{aligned}$$

❖ Calcul des estimateurs a et b :

$$\begin{aligned} \text{➤ } a &= \Sigma (x_i y_i) / \Sigma x_i^2 \\ &= 63\,408,50 / 1\,077,75 \\ &= 58,84 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{➤ } b &= \bar{Y} - a \bar{X} \\ &= 2915,96 - (58,84) \times 12,50 \\ &= 2\,180,46 \end{aligned}$$

Donc, la fonction des moindres carrées se présente comme suit: $\hat{Y} = a x + b$

$$Y = 58,84 x + 2\,180,46$$

2-2 Calcul de la tendance

➤ **Tableau N°16 : Représentation de la tendance**

Mois	Application	La tendance (Y)
25	$(58,84 \times 25) + 2\ 180,46$	3 651,46
26	$(58,84 \times 26) + 2\ 180,46$	3 710,30
27	$(58,84 \times 27) + 2\ 180,46$	3 769,14
28	$(58,84 \times 28) + 2\ 180,46$	3 827,98
29	$(58,84 \times 29) + 2\ 180,46$	3 886,82
30	$(58,84 \times 30) + 2\ 180,46$	3 945,66
31	$(58,84 \times 31) + 2\ 180,46$	4 004,50
32	$(58,84 \times 32) + 2\ 180,46$	4 063,34
33	$(58,84 \times 33) + 2\ 180,46$	4 122,18
34	$(58,84 \times 34) + 2\ 180,46$	4 181,02
35	$(58,84 \times 35) + 2\ 180,46$	4 239,86
36	$(58,84 \times 36) + 2\ 180,46$	4 298,70

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

2-3 La présentation des prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013 (en tonnes)

➤ **Tableau N° 17 : Les prévisions des ventes des huiles pour l'année 2013 (en tonnes)**

	Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jui	Jui	Aou	Sep	Oct	Nov	Dec
Prévision des huiles	3 651,46	3 710,30	3 769,14	3 827,98	3 886,82	3 945,66	4 004,50	4 063,34	4 122,18	4 181,02	4 239,86	4 298,70
Total	47 701											

Nous venons de voir dans ce chapitre les techniques appliquées par COGB LABELLE pour l'élaboration de ses budgets. Après ça, nous avons mené un contrôle des ventes des huiles en comparant les prévisions aux réalisations pour 2012, cela dans le but de calculer et d'analyser les écarts. Enfin, nous avons calculé l'évolution de la production pour pouvoir observer les résultats obtenues et de connaître l'apport du système budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise. Nous avons constaté à la fin de notre stage pratique que la gestion budgétaire à améliorer les résultats de l'entreprise ce qui éprouve l'efficacité de système budgétaire au sein de COGB LABELLE sans oublier qu'il souffre de quelques anomalies dans la prévision des budgets qui reste toujours loin de la réalité. De ce fait, nous avons proposé un modèle de calcul des prévisions des ventes basé sur la méthode des moindres carrés.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'objectif majeur de chaque organisation est d'accaparer une part importante du marché et pourquoi pas avoir le monopole dans son secteur d'activité.

Pour répondre à cette préoccupation, la mise en œuvre d'un système efficace du contrôle de gestion et sa parfaite maîtrise semble indispensable, vue les avantages qu'il procure dans la maîtrise des coûts et la planification du future de l'entreprise.

Le contrôle de gestion s'exerce en comparant périodiquement l'état actuel de l'organisation avec l'état souhaité dans le but de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires lorsque l'organisation s'éloigne de la trajectoire choisie. Ceci permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la réalisation de son rôle, parmi ces outils nous avons choisi la gestion budgétaire comme thème de notre mémoire.

La gestion budgétaire est définie comme un élément central du contrôle de gestion, elle est liée à la stratégie de l'entreprise et constitue un véritable outil de décentralisation et de responsabilité de l'entreprise.

Il est utile de rappeler notre objectif principal qui consiste à comprendre le rôle de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise et de préciser son apport dans la prise de décision.

De ce fait, nous avons effectué une recherche à travers divers documents pédagogiques et des documents internes du service contrôle de gestion au sein de COGB LABELLE où nous avons effectué notre stage pratique.

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

Entre l'année 2011 et 2012, COGB LABELLE a réalisé un taux d'évolution de la production des huiles de 33,30%, cette augmentation est le résultat d'une analyse des écarts de l'année 2011 et d'une mise en œuvre des actions correctives qui ont permis à l'entreprise de s'améliorer. Donc la gestion budgétaire a aidé COGB LABELLE à améliorer sa productivité en fournissant à ses responsables les informations nécessaires qui permettent d'éclairer les décisions. De ce fait, notre hypothèse est vérifiée.

Conclusion générale

Mais durant notre recherche, nous nous sommes retrouvés confrontés à des obstacles qui sont :

En premier lieu, la durée de notre stage pratique n'été pas suffisante pour traiter notre sujet de recherche qui est la gestion budgétaire et la prise de décision, ce thème est vaste et demande plus du temps a lui accordé pour pouvoir mettre en pratique nos connaissances dans d'une entreprise tel que COGB LABELLE.

En second lieu, la confidentialité de quelques documents internes de COGB LABELLE, nous ont empêchés d'accéder aux informations qui aurai servie pour l'amélioration de notre étude. Mais cela, ne nous a pas détournés de notre objectif de faire un travail de qualité qui servira comme référence aux prochaines promotions.

Pour clore, nous recommandons d'accorder une durée de stage plus importante aux étudiants de fin de cycle ce qui leurs permettra de rapprocher leurs connaissance théoriques avec la pratique afin de pouvoir traverser le monde de travail avec le bagage nécessaire.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage :

- ALAZARD. C, SEPARI.S « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », DUNOD, paris, 2007.
- Ansoff. I, « *Stratégie de développement de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris.2001.
- Baron. B, Corfmat. B, Helley. B, « *La mutation du contrôle de gestion* », Organisation, Paris, 2000.
- Barouch. G, « *Elaborer des objectifs et un tableau de bord et de suivi* », afnor édition, paris, 2005
- Bourbonnais. R, Terraza. M, « *Analyse des séries temporelles* », DUNOD, Paris, 2004.
- Cuyaubère. T, Muller. G, « *Contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 2002.
- Cyrille. C, « *Comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures* », édition de Boeck, paris, 2003
- Darbellet. M, « *Notions fondamentales de gestion d'entreprise* », édition Foucher, Paris, 1998.
- Dorait. B, Goujet. C, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », édition DUNOD, Paris, 2007.
- Dubrulle. L, Jourdain. A, « *La comptabilité analytique de gestion* », DUNOD, Paris, 2007.
- Forget. J, « *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, France, 2005.
- Gervais. M, « *Contrôle de gestion* », 7^{ème} éditions, ECONOMICA, paris, 2000.
- Guedg. N, « *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* », 3 éditions, organisation paris, 2001.
- Hamini. A, « *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle* », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001
- Horngeren. C, Bhimani. A, S. Datar, G.Foster, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Person éducation, paris 2006.
- Jouy-en-Josas, « *Politique générale de l'entreprise : Strategor* », édition DUNOD, Paris, 2004.
- Khemakham. A, Ardoi. L.J, « *Introduction au contrôle e gestion* »Bordas, Paris-Montréal, 2001.
- Koehl. J, « *Les choix d'investissement* », édition DUNOD, Paris, 2003.
- Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « *Contrôle de gestion* », édition BERTI, 2006.

- Le Duff. R, « *Encyclopédie de la gestion et du management* », édition Dalloz, Paris, 1999.
- Lebuff. R, Clequet. G et ALL, « *Encyclopédie de gestion et de management* », DALLOZ gestion, Paris, 1999.
- Leclère.D « *L'essentiel de la comptabilité analytique* », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.
- Loghard.J, « *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, Paris, 1998.
- Loning. H et ALL « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », 3^{ème} édition, DUNOD, paris 2008.
- Loning. H et ALL« *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris 2002.
- Loning.H et ALL, « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, PARIS, 1998.
- Margerin. J, « *Gestion budgétaire* », édition organisation, paris, 1990.
- Martinet. A.C, A.Silem, « *Lexique économique de gestion* », DALLOZ, Paris, 2003.
- Mayer. J, « *Gestion budgétaire* », 2^{ème} édition, DUNOD, paris, 1999.
- Mekhlouf. F « *Comptabilité analytique* », Page Bleu, Collection gestion, ALGER, 2006.
- MELARD.G, « *méthodes de prévisions à court terme* », Edition de l'université de Bruxelles, Belgique 1990.
- Roy. B, Bouyssou. D, « *Aide multicritère à la décision : méthodes et cas* », édition ECONOMICA, paris, 1993.
- Saada.T, Burlaud. A, Simon. C, « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », Vuibert, Paris, 2005.
- Saci. D, « *La comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne* », OPU, 1991
- Selmer. C, « *contrôle de gestion : toute la fonction financière* », DUNOD, Paris, 2006.

Thèse :

- ADLA Abdelkader, « *Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil* », thèse de doctorat, l'université de TOULOUSE, Juin 2010.
- DAMART Sébastien, « *Une étude de la contribution des outils d'aide à la décision aux démarches de concertation : Le cas des décisions publiques de transport* », thèse de doctorat, université Paris IX Dauphine, Décembre 2003.
- HENRIET Laurent, « *systèmes d'évaluation et de classification multicritères pour l'aide à la décision* », thèse de doctorat, université Paris Dauphine, janvier 2000.

Annexes

Annexes N°1 : Programme de ventes 2012 (en tonnes)

Huiles hydrogène	Janv	Fevr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	août	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
	574	545	628	545	599	598	0	623	516	601	603	572	6 405
Huiles													TOTAL
Huile 11 pel carton	560	530	600	530	580	580	0	600	500	580	580	560	6 200
Huile 11 pel	620	580	670	590	645	645	0	670	560	645	645	615	6 884
Huile 51 pel	1 650	1 530	1 760	1 530	1 680	1 680	0	1 760	1 450	1 680	1 680	1 600	18 000
Huile 51 pelhd	160	150	170	150	170	170	0	170	140	170	170	160	1 780
Huile 21 pelhd	2 990	2 790	3 200	2 800	3 018	3 018	0	3 218	2 660	3 075	3 075	2 935	32 864
TOTAL HUILES													32 864

Craisse	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	août	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Margarine de table 250g pot	834	792	917	792	875	875	0	917	750	875	875	834	9 337
Margarine de table 250g plaquette	176	167	192	167	184	184	0	192	159	184	184	176	1 965
Margarine de table 500g pot	447	426	489	426	468	468	0	489	404	468	468	447	5 001
Margarine de feutelage 500g	543	517	594	517	569	569	0	594	491	569	569	543	6 073
Total margarine	1 999	1 902	2 193	1 902	2 096	2 096	0	2 193	1 804	2 096	2 096	1 999	22 376
Smen 1,8 Kg	26	28	30	28	32	35	45	40	29	25	20	47	385
Smen 0,9 Kg	81	82	85	90	95	105	120	125	97	90	70	75	1 115
Total Craisse	2 106	2 012	2 308	2 020	2 223	2 236	165	2 358	1 930	2 211	2 186	2 121	23 876

Savon-savonnets	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	août	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Savon de métrage 250g	55	54	55	54	55	55	54	0	54	55	55	55	602
Savon de métrage 300g	277	275	279	275	278	277	275	0	274	278	277	277	3 040
Savon de métrage 400g	1 195	1 079	1 253	1 195	1 195	1 253	1 137	0	1 137	1 195	1 137	1 195	12 974
Savon de toilette 75g	67	60	70	67	67	70	63	0	63	67	63	66	723
Savon copeaux	66	66	66	66	66	66	66	0	66	66	66	66	722
Total savons	1 659	1 534	1 723	1 657	1 660	1 721	1 596	0	1 594	1 660	1 598	1 659	18 061

Divers	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	août	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Glycérine/distillation	82	82	82	82	82	82	82	0	82	82	82	81	900

Total	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	août	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
	7 411	6 963	7 941	7 104	7 582	7 655	1 843	6 199	6 782	7 629	7 544	7 368	82 106

Annexe N°2 : Programme de ventes 2012 (en 10³ DA)

	Janv	Fev	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Huiles hydrogène	67 410	64 108	73 849	64 014	70 441	70 288	0	73 261	60 654	70 582	70 876	67 234	752 717

	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Huiles													
Huile 1l pet carton	65 515	62 086	72 374	62 086	68 944	68 944	0	72 374	58 657	68 944	68 944	65 515	734 383
Huile 5l pet	71 393	67 660	78 839	67 660	75 126	75 126	0	78 839	63 927	75 126	75 126	71 393	800 255
Huile 5l petit	188 471	178 687	208 040	178 687	198 255	198 255	0	208 040	168 902	198 255	198 255	188 471	2 112 318
Huile 2l petit	19 147	18 164	21 114	18 164	20 130	20 130	0	21 114	17 181	20 130	20 130	19 147	214 551
TOTAL HUILES	344 526	326 597	380 387	326 597	362 455	362 452	0	380 387	308 667	362 455	362 455	344 526	3 961 504

	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Graisse													
Margarine de table 250g pot	134 779	128 020	148 297	128 020	141 538	141 538	0	148 297	121 261	141 538	141 538	134 779	1 509 604
Margarine de table 500g plaquette	21 768	20 731	23 841	20 731	22 805	22 805	0	23 841	19 695	22 805	22 805	21 768	243 594
Margarine de table 500g pot	64 491	61 420	70 633	61 420	67 562	67 562	0	70 633	58 349	67 562	67 562	64 491	721 684
Margarine de toilette 300g	64 010	60 962	70 107	60 962	67 059	67 059	0	70 107	57 914	67 059	67 059	64 010	716 308
Total margarine	285 048	271 134	312 877	271 134	298 963	298 963	0	312 877	257 219	298 963	298 963	285 048	3 191 190
Smen 1,8 kg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Smen 0,9kg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total graisse	285 048	271 134	312 877	271 134	298 963	298 963	0	312 877	257 219	298 963	298 963	285 048	3 191 190

	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Savon-savonnettes													
Savon de ménage 250g	4 966	4 893	5 010	4 944	4 988	4 988	4 944	0	4 922	4 988	4 988	5 020	54 647
Savon de ménage 300g	24 817	24 659	25 034	24 659	24 926	24 876	24 708	0	24 550	24 926	24 876	24 817	272 848
Savon de ménage 400g	107 121	96 709	112 327	107 121	107 121	112 327	101 915	0	101 915	107 121	101 915	107 121	1 162 712
Savon de toilette 75g	9 057	8 195	9 488	9 057	9 057	9 488	8 626	0	8 626	9 057	8 626	8 975	98 253
Savon copaux	5 474	5 474	5 474	5 474	5 474	5 474	5 474	0	5 474	5 474	5 474	5 524	60 266
Total savons	151 435	139 930	157 333	151 255	151 565	157 153	145 667	0	145 487	151 565	145 878	151 458	1 648 726

	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Divers													
Glycérine distillation	8 608	8 608	8 608	8 608	8 608	8 608	8 608	0	8 608	8 608	8 608	8 514	1 648 726

	Janv	Fevr	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct	Nov	Dec	TOTAL
Total	857 027	810 377	933 054	821 608	892 032	897 464	154 275	766 525	780 635	892 173	886 780	856 780	11 102 863

Annexe N°3: BESOINS TOTAUX MATIERES PREMIERES EN TONNES

I- HUILES ET AUTRES MATIERES GRASSES

DESIGNATION	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Huiles brutes de soja	9 645	9 179	10 576	9 177	10 108	10 106	0	10 566	8 709	10 110	10 115	9 644	107 935
Huiles de palme RBD	1 147	1 096	1 252	1 112	1 214	1 231	246	1 224	1 070	1 202	1 172	1 162	13 128
Huiles brutes de tournesol	518	493	569	493	544	544	0	569	467	544	544	518	5 803
Stéarine de palme	1 791	1 672	1 876	1 786	1 819	1 882	1 539	390	1 726	1 810	1 737	1 802	19 832
Oléine de palme RBD	722	690	763	734	762	799	680	413	726	741	684	749	8 461
Huile de palmist	227	210	236	227	227	236	218	0	218	227	219	227	2 471
TOTAL	14 050	13 340	15 272	13 529	14 674	14 797	2 683	13 163	12 916	14 634	14 470	14 102	157 629

II- PLASTIQUE

DESIGNATION	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
PEBD	122	116	133	116	128	128	0	133	110	128	128	122	1 363
PEHD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	122	116	133	116	128	128	0	133	110	128	128	122	1 363

Annexe N° 4 : BESOINS TOTAUX MATIERES PREMIERES EN MILLIERS DE DA

I- HUILES ET AUTRES MATIERES GRASSES

DESIGNATION	P.U. (EN DA)	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Huiles brutes de soja	95,27	918 850	874 474	1 007 532	874 335	963 001	962 775	0	1 006 666	829 700	963 208	963 642	918 741	10 282 924
Huiles de palme RBD	93,47	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	107 198	1 286 370
Huiles brutes de tsoi	74,44	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	38 579	462 951
Stéarine de palme	85,87	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	153 807	1 845 683
Oléine de palme RBD	90,63	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	65 413	784 959
Huile de palmiste	54,78	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	12 431	149 173
TOTAL		1 296 278	1 251 902	1 384 960	1 251 763	1 340 429	1 340 203	377 428	1 384 094	1 207 128	1 340 636	1 341 070	1 296 169	14 812 060

II- PLASTIQUE

DESIGNATION	P.U. (EN DA)	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
PEHD	136,50	16 623	9 070	10 431	9 070	9 977	9 977	0	10 431	8 617	9 977	9 977	9 524	113 673
PEBD	120,99	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL		16 623	9 070	10 431	9 070	9 977	9 977	0	10 431	8 617	9 977	9 977	9 524	113 673
TOTAL MATIERES 1ERES		1 312 901	1 260 972	1 395 391	1 260 833	1 350 406	1 350 180	377 428	1 394 525	1 215 744	1 350 614	1 351 047	1 305 692	14 925 733

FINNOCIN 5 : BESOINS MATIERES CONSOMMABLES EN TONNES

DESIGNATIONS	Unité	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Alpha tocopherol	Tonne	0,771	0,733	0,847	0,733	0,809	0,809	0,000	0,847	0,695	0,809	0,809	0,771	9
Acide chlorhydrique	"	4,789	4,789	4,789	4,789	4,789	4,789	4,789	0,000	4,789	4,789	4,789	4,736	53
Acide citrique	"	1,932	1,841	2,112	1,838	2,024	2,028	0,050	2,126	1,748	2,021	2,014	1,931	22
Acide phosphorique	"	14,313	13,657	15,610	13,613	14,983	15,029	0,612	15,784	12,970	14,941	14,854	14,297	161
Acide sorbique	"	0,698	0,664	0,766	0,664	0,732	0,732	0,000	0,766	0,630	0,732	0,732	0,698	8
Acide sulfurique	"	166,973	155,183	173,746	159,773	170,349	166,764	3,036	174,681	156,588	170,141	165,898	167,284	1 830
Adjuvant de filtration	"	1,832	1,748	1,998	1,742	1,918	1,924	0,078	2,020	1,660	1,912	1,901	1,830	21
Aide filtration	"	0,749	0,713	0,821	0,713	0,785	0,785	0,012	0,821	0,677	0,785	0,785	0,749	8
Analyflux	"	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	0,087	1
Anti primant	"	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	0,067	1
Arôme de beurre	"	0,310	0,299	0,339	0,303	0,333	0,340	0,086	0,366	0,285	0,327	0,314	0,318	4
Arôme PVA	"	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0
Bêta carotène	"	0,055	0,052	0,060	0,052	0,058	0,058	0,003	0,061	0,050	0,057	0,057	0,055	1
Catalyseur 882	"	1,035	0,985	1,134	0,985	1,085	1,085	0,017	1,134	0,935	1,085	1,085	1,035	12
Charbon actif en grain	"	0,357	0,357	0,357	0,357	0,357	0,357	0,357	0,000	0,357	0,357	0,357	0,353	4
Charbon actif poudre	"	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	0,244	3
Chaux hydratée	"	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	16,395	197
Citronnelle	"	2,569	2,363	2,675	2,566	2,571	2,672	2,466	0,000	2,462	2,571	2,469	2,569	28
Colle blanche	"	0,834	0,769	0,868	0,833	0,835	0,867	0,801	0,000	0,800	0,835	0,803	0,834	9
Colle étiquette 1L HMC	"	0,320	0,305	0,351	0,305	0,335	0,335	0,000	0,351	0,290	0,335	0,335	0,320	4
Colle étiquette	"	1,372	1,307	1,503	1,307	1,438	1,438	0,000	1,503	1,242	1,438	1,438	1,372	15
Colle CG 3	"	0,071	0,072	0,074	0,079	0,083	0,082	0,105	0,085	0,085	0,079	0,061	0,065	1
Colle thermostable	"	1,135	1,081	1,243	1,081	1,189	1,189	0,000	1,243	1,027	1,189	1,189	1,135	13
Colle Henkel	"	9,799	9,332	10,732	9,332	10,265	10,265	0,000	10,732	8,865	10,265	10,265	9,799	110
Colorant orange	"	0,430	0,409	0,471	0,409	0,450	0,450	0,000	0,471	0,389	0,450	0,450	0,430	5
Colorant savonnette	"	0,081	0,074	0,085	0,081	0,081	0,085	0,078	0,000	0,078	0,081	0,078	0,081	1
Diacyl	"	0,189	0,180	0,207	0,180	0,198	0,198	0,000	0,207	0,171	0,198	0,198	0,189	2
Emulgateur	"	20,887	19,881	22,898	19,881	21,892	21,892	0,000	22,898	18,875	21,892	21,892	20,887	234
Hcl 33 %	"	0,133	0,126	0,146	0,126	0,139	0,139	0,000	0,145	0,120	0,139	0,140	0,133	1
huile amande douce	"	0,116	0,105	0,122	0,116	0,116	0,122	0,111	0,000	0,111	0,116	0,111	0,115	1
Hydrosulfite de sodium	"	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	1
Lécithine de soja	"	5,557	5,285	6,101	5,285	5,829	5,829	0,000	6,101	5,013	5,829	5,829	5,557	62
Lewait S 80	"	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	0,480	6
Lewait S 100	"	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	3,055	37
Oxyde de titane	"	0,349	0,316	0,365	0,349	0,349	0,365	0,332	0,000	0,332	0,349	0,332	0,346	4
Parfum SDT	"	2,325	2,104	2,436	2,325	2,325	2,436	2,215	0,000	2,215	2,325	2,215	2,304	25
Parfum 250 gr	"	0,095	0,094	0,096	0,095	0,096	0,096	0,095	0,000	0,095	0,096	0,096	0,097	1
Phosphate trisodique	"	0,029	0,027	0,029	0,028	0,029	0,028	0,000	0,029	0,028	0,029	0,028	0,029	0
Polyelectrolyte	"	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	0,044	1
sel de table	"	47,597	45,276	52,241	45,276	49,919	49,919	0,000	52,241	42,954	49,919	49,919	47,597	533
Sel industriel	"	144,766	133,849	150,366	144,591	144,892	150,191	139,292	0,000	139,117	144,892	139,498	144,818	1 576
Soude caustique	"	622,444	581,464	658,980	611,259	633,024	647,581	391,137	237,501	585,358	633,208	618,565	622,365	8 843
sulfate d'alumine	"	3,860	3,860	3,860	3,860	3,860	3,860	3,860	0,000	3,860	3,860	3,860	3,817	42
Terre décolorante	"	92,351	88,117	100,724	87,835	96,678	96,969	3,929	101,841	83,686	96,410	95,851	92,250	1 037
Vitamines A D	"	0,076	0,073	0,084	0,073	0,080	0,080	0,000	0,084	0,069	0,080	0,080	0,076	1

DESIGNATIONS	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Anses 5L	697	664	764	664	731	731	0	764	631	731	731	697	7 804
Bouchons 1L	2 036	1 939	2 230	1 939	2 133	2 133	0	2 230	1 842	2 133	2 133	2 036	22 788
Bouchons 2L PEHD	358	341	392	341	375	375	0	392	324	375	375	358	4 001
Bouchons 5L	1 587	1 511	1 738	1 511	1 662	1 662	0	1 738	1 436	1 662	1 662	1 587	17 757
Carton Huile 1L	2 103	2 003	2 304	2 003	2 204	2 204	0	2 304	1 903	2 204	2 204	2 103	23 538
Carton Huile 5L PEHD	6 187	5 892	6 776	5 892	6 481	6 481	0	6 776	5 597	6 481	6 481	6 187	69 231
Carton Huile 5L PET	2 055	1 957	2 250	1 957	2 152	2 152	0	2 250	1 859	2 152	2 152	2 055	22 992
Carton Huile 2L	850	810	931	810	891	891	0	931	769	891	891	850	9 517
Carton MF 500g	1 403	1 336	1 537	1 336	1 470	1 470	0	1 537	1 269	1 470	1 470	1 403	15 699
Carton MT 250g pot	6 203	5 892	6 825	5 892	6 514	6 514	0	6 825	5 581	6 514	6 514	6 203	69 477
Carton MT 250g Plqt	454	432	497	432	475	475	0	497	411	475	475	454	5 079
Carton MT 500g Pot	2 803	2 670	3 070	2 670	2 937	2 937	0	3 070	2 536	2 937	2 937	2 803	31 368
Carton SDM 250 g	134	132	135	133	134	134	133	0	133	134	134	135	1 471
Carton SDM 300 g	733	729	740	729	737	735	730	0	725	737	735	733	8 063
Carton SDM 400g	3 089	2 789	3 239	3 089	3 089	3 239	2 939	0	2 939	3 089	2 939	3 089	33 532
Carton SDT 75g	325	294	340	325	325	340	309	0	309	325	309	322	3 524
Carton smen 0,9 kg	1 156	1 170	1 213	1 284	1 356	1 498	1 713	1 784	1 384	1 284	999	1 070	15 912
Carton smen 1,8 kg	273	294	315	294	336	367	472	419	304	262	210	493	4 037
Carton shortening	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cellophane SDT	36	33	38	36	36	38	34	0	34	36	34	36	391
Etiquette 1L	424	404	465	404	444	444	0	465	384	444	444	424	4 747
Etiquette 2L	77	73	84	73	81	81	0	84	70	81	81	77	860
Etiquette 5L	458	436	502	436	480	480	0	502	415	480	480	458	5 128
Etiquette glycerine	3 145	3 145	3 145	3 145	3 145	3 145	0	0	3 145	3 145	3 145	3 145	34 561
Pot smen 0,9 kg	3 998	4 048	4 196	4 443	4 689	5 183	5 923	6 170	4 788	4 443	3 455	3 702	55 039
Pot smen 1,8 kg	899	968	1 037	968	1 106	1 210	1 555	1 382	1 002	864	691	1 624	13 305
Film etui	13	14	15	14	16	17	22	20	14	12	10	23	192
Futs 250 kg	1 944	1 944	1 944	1 944	1 944	1 944	1 944	0	1 944	1 944	1 944	1 923	21 365
Intercalaire huile 5l Pet	2 067	1 968	2 263	1 968	2 165	2 165	0	2 263	1 870	2 165	2 165	2 067	23 127
Intercalaire MT	2 427	2 308	2 667	2 308	2 547	2 547	0	2 667	2 188	2 547	2 547	2 427	27 180
Palette huile 5L Pet	657	626	719	626	688	688	0	719	594	688	688	657	7 350
Papier flexocard	1 178	1 066	1 234	1 178	1 178	1 234	1 122	0	1 122	1 178	1 178	1 168	12 782
Papier stifener	490	444	514	490	490	514	467	0	467	490	467	486	5 318
Papier sulfurisé b MF 500	1 978	1 884	2 166	1 884	2 072	2 072	0	2 166	1 790	2 072	2 072	1 978	22 134
Papier sulfurisé b MT 250	423	403	463	403	443	443	0	463	383	443	443	423	4 735
Pot MT 250g	53 896	51 193	59 302	51 193	56 599	56 599	0	59 302	48 490	56 599	56 599	53 896	603 667
Pot MT 500g	16 398	15 617	17 959	15 617	17 179	17 179	0	17 959	14 836	17 179	17 179	16 398	183 499
Préforme 1L	6 364	6 061	6 970	6 061	6 667	6 667	0	6 970	5 758	6 667	6 667	6 364	71 212
Préforme 2L	2 475	2 346	2 734	2 346	2 604	2 604	0	2 734	2 216	2 604	2 604	2 482	27 749
Préforme 5L	4 696	4 473	5 143	4 473	4 920	4 920	0	5 143	4 249	4 920	4 920	4 696	52 552
Ruban adhésif	167	162	182	166	181	186	64	203	163	178	167	167	1 986
Sacs Kraft	77	77	77	77	77	77	77	0	77	77	77	78	851
TOTAL	136 734	130 545	149 115	131 553	143 753	144 777	20 651	140 730	125 953	143 113	141 354	137 243	1 545 522

101

BESOINS EMBALLAGES EN TONNES OU UNITES

DESIGNATIONS	Unité	JANV.	FÉV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Anses 5L	Unité	234 808	223 627	257 171	223 627	245 989	245 989	0	257 171	212 445	245 989	245 989	234 808	2 627 815
Boucons 1L	"	1 060 605	1 010 100	1 161 615	1 010 100	1 111 110	1 111 110	0	1 161 615	959 595	1 111 110	1 111 110	1 060 605	11 888 674
Boucons 2L PEHD	"	151 514	144 299	165 944	144 299	158 729	158 729	0	165 944	137 085	158 729	158 729	151 514	1 695 519
Boucons 5L	"	848 562	808 154	929 377	808 154	888 969	888 969	0	929 377	767 746	888 969	888 969	848 562	9 495 808
Carton Huile 1L	"	88 379	84 170	96 796	84 170	92 587	92 587	0	96 796	79 962	92 587	92 587	88 379	989 002
Carton Huile 5L PEHD	"	153 438	146 132	168 052	146 132	160 745	160 745	0	168 052	138 825	160 745	160 745	153 438	1 717 048
Carton Huile 5L PET	"	58 702	55 907	64 293	55 907	61 497	61 497	0	64 293	53 111	61 497	61 497	58 702	656 904
Carton Huile 2L	"	25 251	24 049	27 656	24 049	26 454	26 454	0	27 656	22 846	26 454	26 454	25 251	282 572
Carton MF 500g	"	94 727	90 216	103 748	90 216	99 238	99 238	0	103 748	85 705	99 238	99 238	94 727	1 060 038
Carton MT 250g pot	"	145 508	138 211	160 101	138 211	152 804	152 804	0	160 101	130 914	152 804	152 804	145 508	1 628 771
Carton MT 250g Plqt	"	30 647	29 188	33 566	29 188	32 106	32 106	0	33 566	27 728	32 106	32 106	30 647	342 954
Carton MT 500g Pot	"	65 006	61 910	71 197	61 910	68 102	68 102	0	71 197	58 815	68 102	68 102	65 006	727 448
Carton SDM 250 g	"	7 958	7 843	8 029	7 923	7 993	7 993	0	8 029	7 888	7 993	7 993	7 958	87 582
Carton SDM 300 g	"	33 518	33 304	33 811	33 304	33 664	33 597	33 371	0	33 157	33 664	33 597	33 518	368 505
Carton SDM 400g	"	108 665	98 102	113 946	108 665	108 665	113 946	103 383	0	103 383	108 665	103 383	108 665	1 179 467
Carton SDT 75g	"	21 530	19 480	22 555	21 530	21 530	22 555	20 505	0	20 505	21 530	20 505	21 335	233 560
Carton smen 0,9 kg	"	40 012	40 506	41 988	44 458	46 928	51 868	59 277	61 747	47 916	44 458	34 578	37 048	550 784
Carton smen 1,8 kg	"	6 399	6 891	7 383	6 891	7 876	8 614	11 075	9 845	7 137	6 153	4 922	11 567	94 754
Cellophane SDT	Tonne	0,116	0,105	0,122	0,116	0,116	0,122	0,111	0,000	0,111	0,116	0,111	0,115	1
Etiquette 1L	Unité	1 060 605	1 010 100	1 161 615	1 010 100	1 111 110	1 111 110	0	1 161 615	959 595	1 111 110	1 111 110	1 060 605	11 888 674
Etiquette 2L	"	151 514	144 299	165 944	144 299	158 729	158 729	0	165 944	137 085	158 729	158 729	151 514	1 695 519
Etiquette 5L	"	848 562	808 154	929 377	808 154	888 969	888 969	0	929 377	767 746	888 969	888 969	848 562	9 495 808
Etiquette glycerine	"	571 826	571 826	571 826	571 826	571 826	571 826	0	571 826	571 826	571 826	571 826	565 542	6 283 800
Pot smen 0,9 kg	"	160 190	162 167	166 100	177 989	187 877	207 653	237 318	247 206	191 832	177 989	138 436	148 324	2 205 081
Pot smen 1,8 kg	"	25 687	27 663	29 639	27 663	31 614	34 578	44 458	39 518	28 651	24 699	19 759	46 434	380 362
Film étui	tonne	0,045	0,049	0,052	0,049	0,056	0,061	0,079	0,070	0,051	0,044	0,035	0,082	1
Futs 250 kg	Unité	572	572	572	572	572	572	572	0	572	572	572	566	6 284
Intercalaire huile 5L Pet	"	5 586	5 320	6 118	5 320	5 852	5 852	0	6 118	5 054	5 852	5 852	5 586	62 505
Intercalaire MT	"	670 554	637 519	736 624	637 519	703 589	703 589	0	736 624	604 484	703 589	703 589	670 554	7 508 230
Palette huile 5L Pet	"	1 398	1 331	1 531	1 331	1 464	1 464	0	1 531	1 264	1 464	1 464	1 398	15 639
Papier flexocard	"	3	3	3	3	3	3	3	0	3	3	3	3	34
Papier stiftener	"	3	3	3	3	3	3	3	0	3	3	3	3	35
Papier sulfurisé b MF 500	tonne	6,707	6,387	7,345	6,387	7,026	7,026	0,000	7,345	6,068	7,026	7,026	6,707	75
Papier sulfurisé b MT 250	"	2,170	2,066	2,376	2,066	2,273	2,273	0,000	2,376	1,963	2,273	2,273	2,170	24
Pot MT 250g	Unité	5 820 302	5 528 427	6 404 053	5 528 427	6 112 178	6 112 178	0	6 404 053	5 236 551	6 112 178	6 112 178	5 820 302	65 190 826
Pot MT 500g	"	1 560 207	1 485 911	1 708 798	1 485 911	1 634 502	1 634 502	0	1 708 798	1 411 615	1 634 502	1 634 502	1 560 207	17 459 455
Préforme 1L	"	1 060 605	1 010 100	1 161 615	1 010 100	1 111 110	1 111 110	0	1 161 615	959 595	1 111 110	1 111 110	1 060 605	11 888 674
Préforme 2L	"	310 510	294 276	342 977	294 276	326 744	326 744	0	342 977	278 042	326 744	326 744	311 340	3 481 373
Préforme 5L	"	234 808	223 627	257 171	223 627	245 989	245 989	0	257 171	212 445	245 989	245 989	234 808	2 627 615
Ruban adhésif	mètre	55 758	53 935	60 708	55 228	60 340	62 082	21 281	67 592	54 333	59 239	55 797	55 668	661 962
Sacs Kraft	Unité	5 727	5 727	5 727	5 727	5 727	5 727	5 727	0	5 727	5 727	5 727	5 780	63 051

DESIGNATIONS	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Alpha tocopherol	3 367	3 202	3 697	3 202	3 532	3 532	0	3 697	3 037	3 532	3 532	3 367	37 695
Acide chlorhydrique	168	168	168	168	168	168	0	0	168	168	168	166	1 842
Acide citrique	234	223	256	223	246	246	6	256	212	245	244	234	2 629
Acide phosphorique	2 004	1 912	2 185	1 906	2 098	2 104	86	2 210	1 816	2 092	2 080	2 002	22 493
Acide sorbique	302	287	331	287	317	317	0	331	272	317	317	302	3 378
Acide sulfurique	3 339	3 104	3 475	3 195	3 407	3 335	61	3 494	3 132	3 403	3 318	3 348	36 608
Adjuvant de filtration	46	44	50	44	48	48	2	51	42	48	48	46	514
Alde filtration	19	18	21	18	20	20	0	21	17	20	20	19	210
Analyflux	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	450
Anti primant	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	438
Arôme de beurre	1 976	1 907	2 162	1 933	2 122	2 166	550	2 328	1 881	2 082	1 999	2 026	23 132
Beta carotène	589	563	646	564	621	624	37	658	539	619	613	593	6 667
Catalyseur 882	1 862	1 772	2 041	1 772	1 951	1 951	30	2 041	1 683	1 951	1 951	1 862	20 866
Charbon actif en grain	123	123	123	123	123	123	123	0	123	123	123	122	1 353
Charbon actif poudre	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	460
Chaux hydratée	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	164	1 969
Citronnelle	1 593	1 465	1 658	1 591	1 594	1 656	1 529	0	1 527	1 594	1 531	1 593	17 330
Colle blanche	70	65	73	70	70	73	67	0	67	70	67	70	763
Colle étiquette 1L HMC	112	107	123	107	117	117	0	123	101	117	117	112	1 254
Colle étiquette	396	377	434	377	415	415	0	434	358	415	415	396	4 431
Colle CG 3	6	6	6	7	7	8	9	9	7	7	5	5	82
Colle thermofusible	361	343	395	343	378	378	0	395	326	378	378	361	4 036
Colle Henkel	3 360	3 200	3 680	3 200	3 520	3 520	0	3 680	3 040	3 520	3 520	3 360	37 603
Colorant orange	101	96	111	96	106	106	0	111	91	106	106	101	1 129
Colorant savonnette	363	328	380	363	363	380	346	0	346	363	346	360	3 938
Diacetyl	530	505	581	505	556	556	0	581	480	556	556	530	5 936
Emulgateur	5 347	5 090	5 862	5 090	5 604	5 604	0	5 862	4 832	5 604	5 604	5 347	59 847
Hcl 33 %	3	3	3	3	3	3	0	3	2	3	3	3	30
huile amande douce	6	5	6	6	6	6	5	0	5	6	5	5	60
Hydro sulfite de sodium	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	100
Lécithine de soja	722	687	793	687	758	758	0	793	652	758	758	722	8 088
Lewatit CNP 80	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	210
Lewatit S 100	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	503
Oxyde de titane	72	65	75	72	72	75	68	0	68	72	68	71	776
Parfum SDT	3 240	2 932	3 395	3 240	3 240	3 395	3 086	0	3 086	3 240	3 086	3 211	25 153
Parfum 250 gr	59	58	60	59	59	59	59	0	59	59	59	60	652
Phosphate trisodique	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	22
Polyelectrolyte	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	19
sel de table	714	679	784	679	749	749	0	784	644	749	749	714	7 993
Sel industriel	376	348	391	376	377	390	362	0	362	377	363	377	4 098
Soude caustique	45 270	42 290	47 928	44 457	46 040	47 099	28 447	17 273	42 573	46 053	44 988	45 265	487 683
sulfate d'alumine	135	135	135	135	135	135	135	0	135	135	135	134	1 485
Terre décolorante	4 156	3 965	4 533	3 965	4 351	4 364	177	4 583	3 766	4 338	4 313	4 151	46 649
Vitamines A D	496	471	544	471	520	520	0	544	447	520	520	496	5 549
TOTAL	81 863	76 888	87 449	79 667	84 037	85 345	35 698	50 608	76 242	83 984	82 450	81 872	906 104

Annexe N° 9 : PREVISIONS CHARGES 2012 (EN DA)

CATEGORIE CHARGE	DESIGNATION CHARGE	PREVISIONS 2012	
		MONTANT	TOTAL
FOURNITURES DIVERSES	EAU	53 241 857	285 720 255
	ELECTRICITE	83 176 903	
	GAZ	49 807 995	
	PIECES INDUSTRIELLES	69 820 000	
	PIECES AUTOS	1 745 500	
	TENUES DE SECURITE	3 491 000	
	FOURNITURES ELECTRIQUES	5 236 500	
	FOURNITURES ENTRETIEN	2 269 150	
	CARBURANT ET LUBRIFIANT	13 964 000	
	FOURNITURES DE BUREAU	2 094 600	
	PRODUITS D' ENTRETIEN	174 550	
	FOURNITURES NON STOCKEES	698 200	
LOCATIONS ET CHARGES LOCATIVES	MAT TRANSPORT ET ENGIN	1 168 508	2 815 561
	MATERIEL ET OUTILLAGE	6 284	
	AUTRES	1 640 770	
	MLA	0	
ENTRETIEN ET REPARATION	EQUIPEMENT	8 727 500	19 071 333
	BATIMENTS	55 856	
	MAT ET OUTILLAGE	698 200	
	MAT DE TRANSPORT	5 934 700	
	AUTRES	17 455	
	AGENCEMENT ET INSTALLAT	3 491 000	
	MATERIEL SOCIAL	41 892	
	MOB ET MAT DE BUREAU	104 730	
ASSURANCES	RESPONSABILITE CIVILE	17 455 000	20 614 355
	VOLS SUR LA PERSONNE	17 455	
	MARCHANDISES	3 141 900	
PRESTATIONS EXTERNES	ETUDES ET RECHERCHES	377 028	53 562 413
	DOCUMENTATION	139 640	
	PERSONNEL EXTERIEUR	69 820	
	FRAIS DE FORMATION	2 443 700	
	HONORAIRES	1 745 500	
	AUTRES PRESTATIONS	45 383 000	
	REDEVANCES	1 920 050	
	SEMINAIRES	436 375	
	PRESALAIRE STAGIAIRES	1 047 300	
PUBLICITE	COMMERCIALE	17 455 000	18 676 850
	ANNONCES ET INSERTIONS	872 750	
	FOIRES ET EXPOSITIONS	349 100	

SUITE PREVISIONS CHARGES 2012 (EN DA)

CATEGORIE CHARGE	DESIGNATION CHARGE	PREVISIONS 2012	
		MONTANT	TOTAL
TRANS-PORT	FRAIS SUR EXPEDITION	52 365	7 907 115
	AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	7 854 750	
FRAIS DE MISSIONS ET RECEPTION	FRAIS DE VOYAGE ALGERIE	349 100	5 960 883
	FRAIS DE SEJOUR ALGERIE	2 967 350	
	FRAIS D'HEBERGEMENT	26 183	
	RECEPTION	2 618 250	
POSTES ET TELECOM	AFFRANCHISSEMENTS	17 455	3 595 730
	TELEPHONE	2 094 600	
	INTERNET	1 047 300	
	BOITE POSTALE ET DIVERS	436 375	
	FRAIS DE PERSONNEL	541 105 000	541 105 000
IMPOTS ET TAXES	TAP	285 574 422	286 290 077
	TIMBRES	366 555	
	AUTRES IMPOTS ET TAXES	349 100	
FRAIS DIVERS	JETONS DE PRESENCE	1 047 300	1 152 030
	AUTRES FRAIS DIVERS	104 730	
AUTRES CHARGES	PENALITES ET AMENDES	17 455 000	52 801 375
	CHARGES EXCEPTIONNELLES	34 910 000	
	AUTRES CHARGES	436 375	
FRAIS FINANCIERS	SERVICES BANCAIRES	104 730 000	467 095 800
	CHARGES D'INTERETS	174 550	
	AGIOS S/DECOUVERT	5 236 500	
	INTERETS BANCAIRES	349 100 000	
	INTERETS NON ECHUS	6 982 000	
	PERTES DE CHANGE	872 750	
DOTATIONS	DEPREC. STOCKS	0	456 797 350
	AMORTIS. AMENAG. TERRAIN	4 363 750	
	AMORT. BATIMENT IND. ET AMEN.	31 419 000	
	AMORT. INST TECH BAT ET OUTILLAGE	183 277 500	
	AMORT. AUTRES IMMOB. CORP.	7 156 550	
	AMORT. MATERIEL DE TRANSPORT	49 746 750	
	AMORT. MATERIEL DE MANUTENTION	6 283 800	
	PROVISIONS	174 550 000	
TOTAL		2 223 166 127	2 223 166 127

Annexe N° 10 : Le programme de production de 2012 (en tonnes).

	Janv.	Févr.	Mars	Avril	Mai	Jun	Juil.	août	Sept	Oct.	Nov.	Dec.	TOTAL
Raffinage huiles													
Sovra	9 256	8 809	10 169	8 828	9 723	9 723	29	10 169	8 380	9 723	9 723	9 276	103 808
Tounesol	497	473	546	473	522	522	0	546	448	522	522	497	5 569
Stearine	323	314	312	279	305	311	68	333	271	301	290	290	3 395
Oleïne	304	303	289	275	299	316	220	355	280	283	249	288	3 460
Palme	1 070	1 027	1 171	1 035	1 138	1 151	173	1 224	997	1 125	1 099	1 086	12 298
Total raffinage	11 450	10 925	12 488	10 890	11 987	12 023	490	12 627	10 376	11 953	11 883	11 438	128 530
Huiles hydrogénées	1 001	952	1 097	951	1 046	1 044	0	1 088	901	1 048	1 053	999	11 180
Total raffinage des huiles	13 234	12 624	14 443	12 589	13 856	13 893	518	14 583	11 989	13 823	13 753	13 222	139 710
Huiles													
Huile 11 pet carton	560	530	600	530	580	580	0	600	500	580	580	560	TOTAL 6 200
Huile 51 pet	620	580	670	590	645	645	0	670	560	645	645	615	6 884
Huile 51 pehd	1 650	1 530	1 760	1 530	1 680	1 680	0	1 760	1 450	1 680	1 680	1 600	18 000
Huile 21 pehd	160	150	170	150	170	170	0	170	140	170	170	160	1 780
TOTAL HUILES	3 320	3 100	3 560	3 110	3 415	3 415	0	3 560	2 940	3 415	3 415	3 265	32 864
Grasse													
Margarine de table 250g pot	1 455	1 382	1 601	1 382	1 528	1 528	0	1 601	1 309	1 528	1 528	1 455	TOTAL 16 298
Margarine de table 250g plaquette	306	292	336	292	321	321	0	336	277	321	321	306	3 430
Margarine de table 500g pot	780	743	854	743	817	817	0	854	706	817	817	780	8 730
Margarine de feuilletage 500g	947	902	1 037	902	992	992	0	1 037	857	992	992	947	10 600
Total margarine	3 489	3 319	3 829	3 319	3 659	3 659	0	3 829	3 149	3 659	3 659	3 489	39 057
Samen 1,8 kg	45	49	52	49	56	61	79	70	51	44	35	82	39 057
Samen 0,9kg	141	143	148	157	166	183	209	218	169	157	122	131	1 946
Total grasse	3 676	3 511	4 029	3 525	3 880	3 903	288	4 117	3 369	3 859	3 876	3 702	41 676
Savon-savonnelles													
Savon de ménage 250g	95	94	96	95	96	96	95	0	95	96	96	97	TOTAL 1 051
Savon de ménage 300g	483	480	487	480	485	484	481	0	477	485	484	483	5 306
Savon de ménage 400g	2 086	1 884	2 188	2 086	2 086	2 188	1 985	0	1 985	2 086	1 985	2 086	22 646
Savon de toilette 75grs	116	105	122	116	116	122	111	0	111	116	111	115	1 261
Savon copaux	115	115	115	115	115	115	115	0	115	115	115	116	1 261
Total savons	2 895	2 677	3 007	2 892	2 898	3 004	2 786	0	2 782	2 898	2 790	2 896	31 525
Divers													
Glycérine/distillation	143	143	143	143	143	143	143	0	143	143	143	141	TOTAL 1 571
Acides gras distillés	292	266	293	280	292	280	0	293	280	292	280	293	3 142
Total	10 705	10 073	11 476	10 311	10 985	11 121	3 217	8 423	9 855	10 932	10 937	10 673	TOTAL 209 430

Table de matière

Table des matières

Introduction générale et problématique	1
Chapitre 1 : Contrôle de gestion, gestion budgétaire et prise de décision : aperçu générale et analyse conceptuelle	
Section 1 : Le contrôle de gestion	
1- L'historique du contrôle de gestion.....	3
2- La définition du contrôle de gestion et le métier du contrôleur	4
2-1 Définition du contrôle de gestion.....	4
2-2 Le métier du contrôleur de gestion.....	5
2-2-1 Les fonctions du contrôleur de gestion.....	5
2-2-2 La Place du contrôleur de gestion dans l'organigramme.....	5
3- Les outils du contrôle de gestion	6
3-1 La comptabilité analytique.....	6
3-1-1 Définition de la comptabilité analytique (de gestion).....	6
3-1-2 La notion de charge.....	7
3-1-3 La notion de coût.....	8
3-2 Le tableau de bord.....	13
3-2-1 Définition du tableau de bord.....	13
3-2-2 Les instruments du tableau de tableau de bord.....	13
3-2-3 Les objectifs d'un tableau de bord.....	14
3-2-4 Les démarches d'élaboration du tableau de bord.....	14
3-3 La gestion budgétaire.....	15
3-4 Prix de cession interne.....	15
3-4-1 Définition.....	15
3-4-2 La détermination de prix de cessions internes.....	15
3-5 Les autres documents de synthèse.....	17
3-5-1 La comptabilité générale.....	17
3-5-2 Le reporting.....	18
Section 2 : Notion de base sur la gestion budgétaire	
1- La définition de la gestion budgétaire.....	19
2- Les objectifs et l'utilité de la gestion budgétaire.....	19
2-1 Les objectifs de la gestion budgétaire	19
2-2 L'utilité de la gestion budgétaire.....	20

3-	Budget et centres de responsabilités.....	20
3-1	La notion du budget.....	20
3-1-1	Définition d'un budget.....	20
3-1-2	Les types du budget.....	20
3-2	Les centres de responsabilités.....	22
3-2-1	Définition du centre de responsabilité.....	22
3-2-2	Les différents types de centres de responsabilités.....	23

Section 3 : La prise de décision

1-	Définition de la prise de décision.....	24
2-	Les typologies de décision.....	24
2-1	Classification par niveau de la décision.....	24
2-1-1	La décision stratégique.....	24
2-1-2	La décision tactique.....	25
2-1-3	La décision opérationnelle.....	25
2-2	Classification par le champ couvert.....	26
2-2-1	Les décisions de planification.....	26
2-2-2	Les décisions de pilotage.....	26
2-2-3	Les décisions de régulation.....	26
2-3	La classification selon la nature des variables de décision.....	26
2-3-1	Les décisions programmables.....	26
2-3-2	Les décisions non programmables.....	26
3-	Le processus décisionnel.....	27
3-1	La définition problème.....	27
3-2	La formulation des solutions.....	27
3-3	Le choix des mesures appropriées.....	27
3-4	La mise en œuvre des mesures adoptées.....	28
3-5	L'évaluation des résultats.....	28
4-	L'aide à la prise de décision.....	30
4-1	Définition d'aide à la prise de décision.....	30
4-2	Les outils de l'aide à la décision.....	30

Chapitre 2 : l'architecture budgétaire

Section1 : La nature du système budgétaire

1-	Les principes d'élaboration d'un budget.....	33
1-1	Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise.....	33
1-2	Principe de la totalité du système budgétaire.....	34
1-3	Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité.....	34
1-4	Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel.....	34
1-5	Principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations.....	34
2-	La procédure d'élaboration d'un budget.....	34

2-1 La prévision...	35
2-2 La budgétisation ou le budget.....	35
2-3 Le contrôle.....	35
3- Les techniques d'élaboration des budgets.....	37
3-1 Le budget des ventes.....	37
3-1-1 Prévision des ventes.....	37
3-1-1 L'élaboration de budget des ventes.....	39
3-2 Le budget de production.....	40
3-2-1 Prévision de la production.....	40
3-2-2 l'élaboration du budget de production.....	42
3-3 Le budget d'approvisionnement.....	42
3-3-1 la prévision d'approvisionnement.....	42
3-3-2 L'élaboration d'un budget d'approvisionnement.....	43
3-4 Le budget des investissements.....	44
3-4-1 Le Choix des investissements.....	44
3-4-2 L'élaboration de budget d'investissement.....	46
3-5- Le budget de trésorerie.....	46
3-5-1 La phase préliminaire.....	47
3-5-2L'élaboration de budget de trésorerie.....	48

Section 2 : le contrôle budgétaire

1- Définition du contrôle budgétaire.....	48
2- Les objectifs de contrôle budgétaire.....	49
3- Les étapes de contrôle budgétaire.....	50
3-1 Le calcul des écarts.....	50
3-1-1Définition des écarts budgétaires.....	50
3-1-2 La valorisation des écarts.....	50
3-1-3 Les raisons des écarts.....	51
3-1-4 Les types des contrôles budgétaires.....	51
3-2 Interprétation des écarts.....	55
3-3 Les actions correctives.....	56

Section 3 : L'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision

1- Le lien général entre la gestion budgétaire et la prise de décision.....	56
2- Le contrôle budgétaire comme un outil d'aide à la décision.....	57
2-1 L'écart sur le chiffre d'affaire.....	57
2-1-1 L'écart sur le prix.....	57
2-1-2 L'écart sur la quantité.....	58
2-2 L'écart sur le coût.....	58
2-2-1 L'écart sur les charges directes.....	59
2-2-2 L'écart sur charges indirectes.....	60

Chapitre 3 : Etude de cas de COGB LABELLE

Section 1 : L'historique et présentation de l'organisme d'accueil

1- Historique de COGB LABELLE.....	61
1-1L'évolution historique de COGB LABELLE.....	61
1-2 Diagramme de l'historique	62
2- Présentation de l'entreprise.	63
2-1L'objet social.....	63
2-2 Les objectifs de l'entreprise.....	64
2-3Forme juridique de la société.....	64
2-4Les projets et les investissements de l'entreprise.....	64
2-5Les capacités de production de COGB LABELLE.....	65
2-6 L'effectif de l'entreprise.....	65
2-7La superficie.....	65
2-8 La situation géographique	66
2-9 Les principaux clients de l'entreprise.....	66
2-10Les approvisionnements de l'entreprise.....	66
3- Présentation de différentes structures de COGB LABELLE.....	66
3-1Département de production.....	66
3-2 Département technique.....	67
3-3Département des ressources humaines.....	67
3-4Département des finances et comptabilité.....	67
3-5 Département d'approvisionnement.....	67
3-6 Service laboratoire.....	67
3-7 Direction commerciale.....	67
3-8Service transport.....	68
3-9 Le contrôleur de gestion.....	68

Section 2 : Le système budgétaire au sein de COGB LABELLE

1- Les phases d'élaborations du budget des ventes et de production.....	70
1-1Le budget des ventes.....	70
1-2Le budget de production.....	70
2- Le contrôle budgétaire.....	73
2-1 Le calcul de l'écart global sur le chiffre d'affaire.....	73
2-2 La décomposition de l'écart global sur chiffre d'affaire.....	76
2-3 L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire.....	80
3- L'apport de la gestion budgétaire à la prise de la décision au sein de COGB LABELLE.....	81
3-1Le rôle du budget dans la prise de décision.....	81
3-2Le rôle du contrôle budgétaire dans le processus décisionnel.....	81

Section 3 : Les obstacles et les propositions

1- Les obstacles constatés.....	86
2- Les Propositions.....	86
2-1 La détermination de la fonction des moindres carrées.....	88
2-2 Calcul de la tendance.....	90
2-3 La présentation du budget des ventes des huiles pour l'année 2013.....	89
Conclusion générale.....	92
Annexes	97

Résumé

La pratique de la gestion budgétaire dans une entreprise est une nécessité absolue dans un climat économique changeant. L'objet de ce mémoire est d'identifier la nature des liens entre la gestion budgétaire et la prise de décision.

Notre recherche est structurée en deux parties. La première est d'ordre théorique, où nous avons traité les concepts de base qui sont le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, la prise de décision, les techniques d'élaboration des budgets et l'apport de la gestion budgétaire à la prise de décision. En deuxième lieu, nous avons effectué un stage pratique de 30 jours au sein de COGB LABELLE pour mettre en relief nos acquis théoriques à la pratique.

Pour mener notre étude, nous avons analysé des documents internes du service contrôle de gestion pour étudier l'efficacité du système budgétaire dans la prise de décision.

Après l'analyse et l'étude, nous pouvons dire que le système budgétaire au sein de COGB LABELLE occupe une place principale dans la prise de décision, par conséquent il est considéré comme un outil de pilotage. Il reste à l'entreprise d'améliorer son système budgétaire par l'adaptation des logiciels d'exécution et du suivi budgétaire.

Mots clés:

Budget, prise de décision, écart budgétaire, contrôle budgétaire.

Abstract

The practice of fiscal management in a company is an absolute necessity in a changing economic climate. The purpose of this paper is to identify the nature of the relationship between financial management and decision making.

Our research is structured in two parts. The first is theoretical, where we discussed the basic concepts that are management control, budget management, decision making, techniques of budgeting and the contribution of fiscal management in decision making. Second, we conducted a 30-day internship in COGB LABELLE to highlight our theoretical knowledge to practice.

To conduct this study, we analyzed internal departmental document management control to study the effectiveness of the fiscal system in decision-making.

After the analysis and study, we can say that the budget system in COGB LABELLE occupies a leading position in the decision making, consequently it is considered as a management tool. It remains the company to improve its financial system by adapting the software implementation and budget monitoring.

Keywords:

Budget decisions, budget variance, budget control.