

Université Abderrahmane MIRA de Béjaïa
Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales et Des Sciences
De Gestion
Département des Sciences de Gestion



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

MÉMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme Master en Sciences de gestion
Spécialité : Finance et comptabilité
Option : Comptabilité et Audit

Thème

LA GESTION BUDGETAIRE, OUTIL DU
CONTRÔLE DE GESTION,
CAS DE CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Réalisé par :

M^{elle}. BOUAMIREN AMINA

M^{elle}. AIT HAMMA KAHINA

Membres de jury :

Examineur : M^r. IFOURAH Hocine

Président : M^r. MAMERI Moussa

Encadré par :

M^r. FRISSOU Mahmoud

Promotion 2018 / 2019

Remerciement

Tout d'abord, on tient à exprimer nos profondes gratitude à ALLAH, tout puissant de nous avoir donné la force, le courage, la patience et surtout la bonne santé pour pouvoir terminer nos études et réaliser ce modeste travail.

*On tient à exprimer toutes nos reconnaissances à notre encadreur, monsieur **FRISSOU Mahmoud** on le remercie de nous avoir encadrés, orienté, aidé et conseillé.*

On remercie nos très chers parents, qui ont toujours été la pour nous.

On remercie également les membres de jury qui ont accepté d'examiner, évaluer et enrichir notre travail par leurs propositions.

*On remercie également tous les personnes de l'entreprise CEVITAL surtout services (DFC) département finance et comptabilité et Madame **DJENADI. F** d'avoir accepté de nous recevoir autant qu'étudiants stagiaire au sein de l'entreprise.*

Nous tenons à saisir cette occasion et adresser notre profond remerciement et nos profondes reconnaissances à tous ceux qui ont contribué par leurs paroles, leurs écrits, leu conseils et leurs critiques a notre formation que ce soit de près ou de loin.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents Ahmed et Malika qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mes adorable sœurs Aicha,samia,karima,farida,yasmina et salwa que j'aime tant ;

A mes frères Youcef,omar,m'heni et Yacine que je respecte beaucoup ;

A mes belle sœurs samira et soraya que j'aime tant ;

A toutes mes tantes ;

A toutes mes neveux et nièces ;

A tous mes oncles et à toute ma famille ;

A mes très chers amis qui m'ont tant soutenu et aidé chanez , dida,narwel et sofiane ;

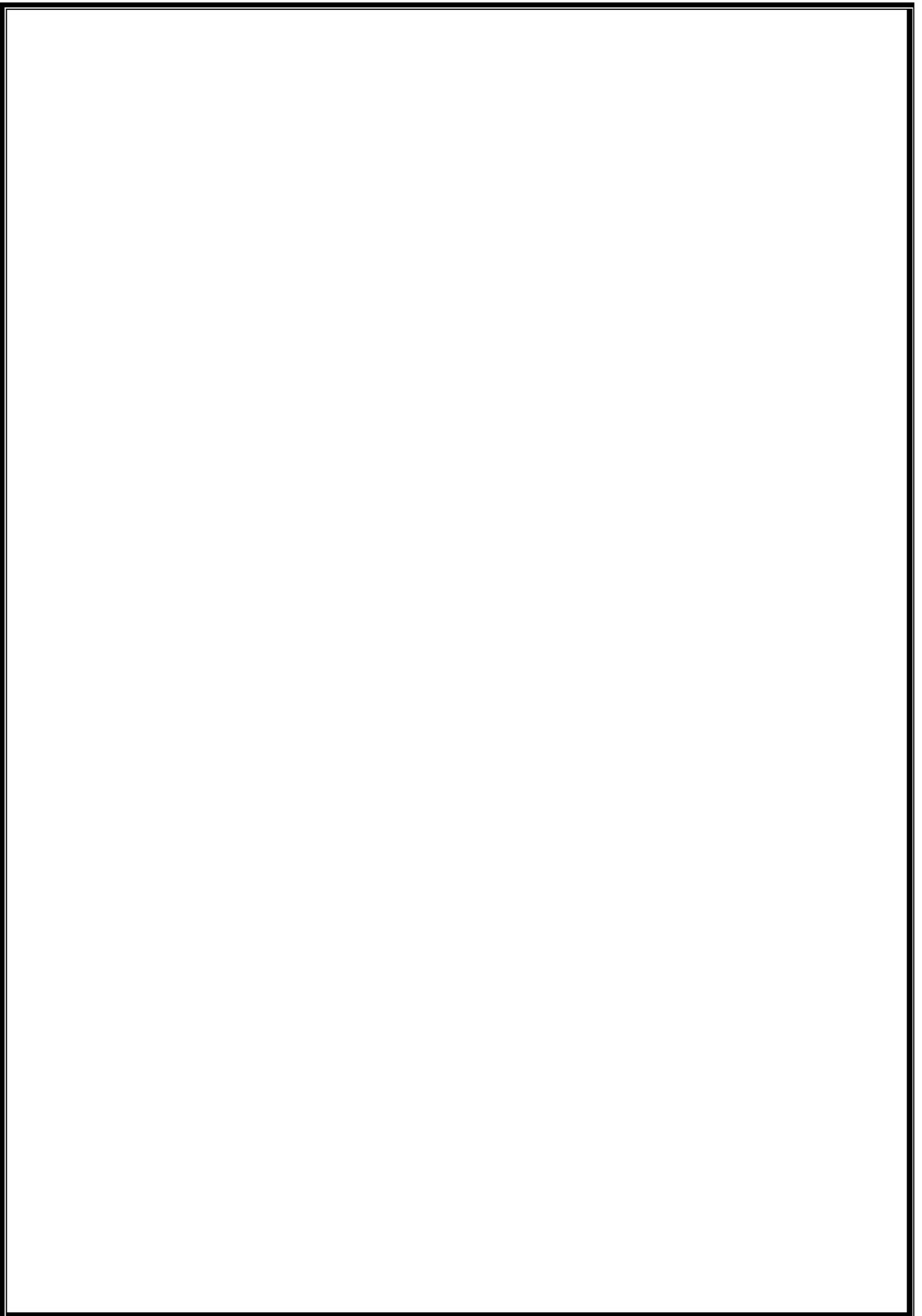
Qui m'ont offert tous leurs soutiens et fournie beaucoup d'effort pour ma réussite ;

A ma chère binôme Amina pour son ententeet sa sympathie ;

A toute la promotion CA 2018/2019 en particulier : Lila,nouna,Radia ,Ryma, Katia.

Kahina

KAHINA



Dédicaces

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents Semail et Maryama qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mes adorable sœurs Samia, Dihia et Kahina que j'aime tant ;

A mon frère kouceila que je respecte beaucoup ;

A toutes mes tantes ;

A tous mes oncles et à toute ma famille ;

A mes très chers amis qui m'ont tant soutenu et aidé Ouardia, Nezha, Arezki;

Qui m'ont offert tous leurs soutiens et fournies beaucoup d'effort pour ma réussite ;

A ma chère binôme Kahina pour son entente et sa sympathie ;

A toute la promotion CA 2018/2019 en particulier : Lila, nouna, Radia, Ryma, Katia.

Amina

KAHINA

AMINA

Sommaire

Introduction générale.....	P1
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion	
Section 01 : les concepts de base du contrôle de gestion.....	P4
Section 02 : méthodes et outils du contrôle de gestion.....	P15
Chapitre II : Gestion budgétaire, contrôle et suivi budgétaire	
Section 01 : l'essentiel de la gestion budgétaire.....	P26
Section 02 : le contrôle budgétaire.....	P38
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD	
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....	P55
Section 02 : la pratique de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD.....	P
Conclusion générale.....	P
Bibliographie	
Annexes	

Liste d'abréviations

ABC : Activity Based Costing

Budg : budget

CA : Chiffre d'affaire

CAR : Chiffre d'affaire réel

CAP : Chiffre d'affaire prévu

CP : Coût de production global

E/CA : Écart sur chiffre d'affaire

E/Prix : Écart sur prix

E/Vol : Écart sur volume

E/R : Écart sur résultat

E/G : Écart sur charge

E/GD : Écart sur charges directes

Mp : Marge prévue

MDA : million dinnars

Pp : prix préétabli

QR : Quantité réelle

QP : Quantité préétabli

Tx R : Taux de réalisation

Tx Evo : Taux d'évolution

Vs : virsus

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Le rôle du contrôleur de gestion

Tableau n°2 : Les qualités du contrôleur de gestion

Tableau n°3 : tableau de calcul d'écart sur résultat

Tableau n°4 : tableau de calcul d'écart sur prix

Tableau n°5 : tableau de calcul d'écart sur volume

Tableau n°6 : Exemple sur les causes d'écarts et les actions correctives adaptées

Tableau n°7 : écart sur chiffre d'affaires en Volume (en KT) en de 2017 et 2018

Tableau n°8 : écart sur chiffre d'affaires en Valeur (en MDA) en de 2017 et 2018

Tableau n°9 : écart sur production en Volume (en KT) en 2017 et 2018

Tableau n°10 : écart sur production en Valeur (en MDA) en 2017 et 2018

Liste des figures

Figure n°1 : Le triangle du contrôle de gestion

Figure n°2 : Gestion budgétaire

Figure n°3 : La gestion budgétaire de la production

Figure n°4 : Budgets des approvisionnements

Figure n°5 : La hiérarchie budgétaire

Figure n°6 : Schéma d'ensemble des analyses d'écart

Figure n°7 : Les écarts de chiffre d'affaires

Figure n°8 : Organigramme général de CEVITAL FOOD

Figure n°9 : La méthodologie de construction des budgets

Figure n°10 : représentation graphique des prévisions et réalisation des ventes en Volume en 2017

Figure n°11 : représentation graphique des prévisions et réalisation des ventes en Volume en 2018

Figure n°12 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en Valeur (2017)

Figure n°13 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en Valeur (2018)

Figure n°14 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des production en Volume(2017)

Figure n°15 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des production en Volume (2018)

Figure n° 16 : Représentation graphique des prévisions et réalisations de production en Valeur (2017)

Figure n° 17 : Représentation graphique des prévisions et réalisations de production en valeur (2018)

Introduction générale

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des coûts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marchés, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise. Le contrôle de gestion est défini par ANTHONY comme : «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»¹. Donc il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux outils peuvent être constitués par : la comptabilité avec deux composantes générale et analytique, le tableau de bord, la gestion budgétaire. Cette dernière, constitue un élément fondamental du contrôle de gestion, elle traduit les objectifs et l'avenir de l'entreprise.

Celle-ci se définit comme suit : « La gestion budgétaire traduit, au niveau de chaque centre de responsabilité les objectifs en plans d'actions à court terme et exprime les moyens nécessaire à leur réalisation. Il s'agit donc d'élaborer chaque année, des budgets qui sont l'expression monétaire, moins par moins, de ces plans d'action »². Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoit un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts entre un résultat réel et un résultat budgété qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

¹ Alazard C, Sépari S, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application », 5^e édition, Dunod, Paris, 2018, p.6.

² Doriath B, Gouget C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance», 3^{em} édition, paris, 2007, p.

Introduction générale

Le contrôle budgétaire est une phase du système budgétaire qui a été conçu pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entreprise en termes financiers et humains, la pertinence de la méthode repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur la capacité à correctement anticiper le devenir de l'entreprise car, dans cette approche, ce sont les éléments du budget qui servent de référence aux ajustement du pilotage.

En considération de l'importance du contrôle de gestion , voir ses outils, dans l'évaluation et l'amélioration de la performance de l'entreprise, nous avons décidé d'étudier plus précisément outil **gestion budgétaire** au sein de l'entreprise « CEVITAL FOOD » a ce titre nous avons posé la problématique suivante : **comment construire un système de contrôle par la méthode budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD ?** elle sera déclinée en plusieurs questions secondaire:

Q₁:Quelle est l'importance du contrôle de gestion dans l'entreprise et quelles sont ses outils ?

Q₂: à quoi consiste la gestion budgétaire et quels sont ses démarches ?

Q₃:Qu'elle est la réalité de la gestion budgétaire dans l'entreprise CEVITAL FOOD ?

Afin de répondre aux questions posées précédemment, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

H₁:L'entreprise met en œuvre un système de contrôle de gestion pour aider les responsables à maitriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés, en utilisant la comptabilité générale et analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

H₂:La gestion budgétaire permet d'anticiper et de maitriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.

H₃:Le processus de la gestion budgétaire est appliqué efficacement au niveau du l'entreprise CEVITAL FOOD.

Afin de pouvoir répondre aux questions citées ci dessous, nous allons suivre la méthodologie suivante :

Nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous permis de consulter différents documents tels que les ouvrages, les sites internet, la recherche bibliographique nous permettra de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire. Nous avons

Introduction générale

aussi, procédé à un stage pratique au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD qui nous permis de comprendre le fonctionnement de système budgétaire sur le terrain.

Notre plan de travail se compose de trois chapitre : dans le premier nous allons présenter des généralités sur le contrôle de gestion, porte sur les concepts de base et méthodes du contrôle de gestion. Le deuxième chapitre intitulé « La gestion budgétaire, contrôle et suivi budgétaire», présente la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire. Et le dernier chapitre est réserver au cas pratique «la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD»,

Le contrôle de gestion est à la fois une fonction remplie par le contrôleur de gestion lui-même et un processus permettant le pilotage de l'ensemble de l'entreprise que ce soit la direction générale, la direction intermédiaire ou bien la direction opérationnelle. Il se distingue de la fonction financière, qui, elle, garantit le développement économique de l'entreprise par la biais de l'allocation optimale des ressources financières.

Le contrôle de gestion peut être envisagé au plan économique comme un ensemble d'outils permettant d'assurer la pertinence des choix de pilotage ou au plan sociologique, comme un moyen d'assurer la convergence des actions individuelles des salariés et des objectifs de l'entreprise.

Ce chapitre est composé de deux sections, La première section focalisera sur les concepts de base du contrôle de gestion, La deuxième section présentera les méthodes et outils du contrôle de gestion

Section 01 : Les concepts de base du contrôle de gestion

Dans cette section nous allons présenter l'historique du contrôle de gestion, ses différentes définitions et objectifs, son rôle et son positionnement, son processus et ses limites et enfin le rôle, fonctions et qualités du contrôleur de gestion.

1- historique du contrôle de gestion

L'histoire du contrôle de gestion se confond, en fait, avec l'histoire de l'industrialisation. Elle peut ce pendent être divisée en trois périodes bien qu'il soit difficile de définir ces étapes avec exactitude.

1-1 Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle

A son début, l'industrialisation s'est accompagnée d'une intégration de plusieurs stades de production au sein d'une même organisation, on pense à l'industrie textile qui va regrouper le filateur, le tissage, la teinture voire la confection.

Le marché n'apportant plus l'information sur le prix, le raisonnement économique, pour suivre la performance des ateliers par exemple, va s'adosser au coût de production calculé à partir de la comptabilité. Cette maîtrise de l'organisation se retrouve également dans d'autres activités telles que les chemins de fer, mais également dans les usines fabriquant les métaux.

Le pilotage direct, ou le patron peut diriger a la voix et la vue, n'étant plus possible dans ce type d'entreprise, on comprend alors l'intérêt qui justifiait l'investissement dans une organisation de comptabilité interne permettant de suivre le produit tout au long de sa transformation. Mais il s'agissait là, d'un instrumente peu évolué. L'élaboration de l'information étant longue, l'évaluation se faisait a posteriori.

Pour accompagner les gains de productivité rendus nécessaires et possibles par la production

de masse qui se mettait en place dès 1880, la comptabilité allait évoluer sous la pression des ingénieurs.

1-2 Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité

La fabrication d'objet en série aux Etats-Unis, à la fin du 19ème siècle, est liée à la croissance de la main d'œuvre dans les ateliers. La standardisation de la production se prêtait à l'approche cartésienne des tâches de l'ouvrier. Ce que l'on nomme méthode taylorienne conduit à décomposer les mouvements, à rationaliser le travail. Elle va d'ailleurs être à l'origine de la comptabilité dite en coûts standards.

Les dirigeants, ayant standardisé le comportement auquel doit se conformer l'ouvrier, devaient disposer d'un système d'information leur permettant de détecter toute dérive tout en leur évitant de surveiller le personnel directement. On peut ajouter la possibilité de faire converger l'objectif d'efficacité de l'employeur et l'intérêt pécuniaire de l'employé par un système de simulation telle la perception d'une prime adossée à la mise en évidence d'écart grâce à la comptabilité standard.

1-3 Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion

Cet outil de management, adopté à l'entreprise au fonctionnement mécanique, contribuera au formidable essor notamment de l'industrie automobile. Le succès du modèle «Ford» et ses millions d'exemplaires vendus, en apporte un meilleur témoignage. Son concurrent, «General Motors» adopte ses outils financiers en 1940. A cette époque, la grande entreprise venait d'inventer le contrôle de gestion

Parallèlement, la complexification des entreprises induites par la multiplication des tâches incite les dirigeants «General Motors» à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette décentralisation du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. Des procédures de remontée des résultats sont mises en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera «les centres de responsabilité».

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du «Controller's Institute of America». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixes».

Ainsi le CG naît l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux

entreprises de services, ce qui amène d'emblée certaines interrogations : le modèle de calculs des coûts de revient, principalement orienté sur des coûts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services intègre donc d'avantage de coûts indirects ? Ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ?

Enfin cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le CG :

- ✓ L'élaboration d'une comptabilité analytique ;
- ✓ La distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion.

1-4 Etape 1960- 1970 : élaboration des outils

CG est un mode de contrôle instrumenté qui se décline avant tout en termes d'outils : étude de coûts, centre de responsabilité, tableaux de bord, or depuis les années 60, on assiste à une forte évolution du périmètre au point même que le concept de contrôle de gestion semble de plus en plus être contesté au profit de la notion de management de la performance.

- ✓ Cette période voit de déploiement des outils classiques du CG l'utilisation de la comptabilité analytique : appliquée aux produits, marchés ou régions (dans les entreprises les plus complexes) ;
- ✓ Les budgets (qui peuvent être déclinés en sous budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire.

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centre fonction «comptabilité budget».

1-5 Les années 80 : le pilotage de la gestion

Durant ces années , l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- ✓ Le plan pluriannuel à moyen terme : on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire;
- ✓ La déclinaison de ce plan en plans d'action détaillés et en budget ;
- ✓ Les outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de «pilotage» au terme de «contrôle». Les entreprises devenant de plus en plus complexes, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. Il s'agit de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité.

1-6 Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du « management de la performance »

Dés 1965, R.H Anthony avait averti que son modèle n'était pas universel. D'autres chercheurs, après lui, estimaient que les méthodes de management devaient prendre en considération la spécificité de l'entreprise notamment sa taille, le profil de ses dirigeants, le processus production, la stabilité de l'environnement dans lequel elle évolue.

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique CG. En effet, ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maîtrise des coûts.

D'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs. Or, celui-ci semble inadapté à la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marchés, extension géographique) et à la tertiarisation de l'économie :

- ✓ Les coûts indirects représentent une part croissante de l'ensemble des coûts ;
- ✓ Le découpage en section de coûts homogène pose alors problème de même que la mesure résultat par centre de responsabilité. Le déploiement des méthodes dite «ABC : Activity Based costing» reposant sur un découpage par activités semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique ;
- ✓ L'approche en termes de coûts ne recouvre qu'une partie de la notion de performance.
- ✓ La valeur de l'entreprise n'est pas déterminée par la seule rentabilité économique déclinée en indicateurs financiers.

La complexification des entreprises, de plus en plus tournées vers la production des services, fait prendre conscience du caractère multiforme de la performance. Celle-ci ne peut se réduire au simple critère financier. Elle dépend d'autres variables comme la qualité ou encore la performance commerciale de l'entreprise.

De plus, la prise de conscience du déphasage entre les actions menées et les performances constatées accroît la nécessité de mesurer la performance en «amont» par l'analyse des générateurs de performance.

Il s'agit donc de piloter non plus simplement quelque indicateur financier mais la performance de l'entreprise sous toutes ses facettes ; ce qui renvoie plus à notion de management puisque l'ensemble des fonctions de l'entreprise est concerné par cette démarche. Ce management ne vise pas uniquement les résultats financiers mais les racines de la performance. Les outils privilégiés par cette approche sont les tableaux de bord prospectifs développés par Norton et Kaplan

2-Définition et objectifs du contrôle de gestion :**2-1 Définition du contrôle de gestion :**

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle/gestion.

2-1-1 définition du concept contrôle / gestion :

Contrôle: c'est un dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

2-1-2 Les définitions retenues par quelques auteurs :

La notion du contrôle de gestion est tellement large que l'on ne peut pas la semer dans une définition , A cet effet , de divers définitions ont été proposées par plusieurs spécialistes en gestion , on cite parmi :R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin ; Robert Simons.

La définition de R.N. Anthony:

Selon Anthony (1965): « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées d'une manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹.

En 1988 il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »².

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

La définition de A. khemakhem :

Selon A khemakhem (2001) « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »³.

A. khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

¹ Bouquin H, Kuszla C, « Le contrôle de gestion », 10^e édition mise à jour, paris, 2014, p.35.,

² Bouquin H, Kuszla C, Op.cit, p.36.

³ Arnoud H, «Le contrôle de gestion en action », édition Liaisons, 2001, p.9.

La définition de H. Bouquin :

Selon H. Bouquin « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ⁴

Pour H. Bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

La définition de Robert Simons :

Selon R. Simons (1995) le contrôle de gestion est : « Les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » ⁵.

2-2 Les objectifs du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion a ⁶ :

- Pour valider la planification (la stratégie), les moyens à mettre en place (les tactiques) et les budgets (les actions).
- Pour vérifier l'application et l'adéquation de la planification.
- Pour intégrer les données d'un environnement devenu plus complexe et plus concurrentiel.
- Pour adapter l'entreprise à son environnement et améliorer son fonctionnement via des cartographies de risque et des benchmarks.
- Pour expliquer les enjeux économiques et concurrentiels aux membres de l'entreprise..

3- Mission et rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle , et la

⁴ bouquin H, « Le contrôle de gestion », Ed. PUF, 9^e édition, paris, 2010, p.35.

⁵ De Rongé Y, Cerrada k, « Contrôle de gestion », 2^e édition, paris,2012, p.IX.

⁶ LEROY M, « DCG 11 contrôle de gestion : l'essentiel en fiches », Dunod, paris, 2016, p.5.

mise au point des procédures.

- ✓ **Au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité de budgets émanant des différents services.
- ✓ **Au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité des informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- ✓ **Au niveau de contrôle** : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- ✓ **Au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

4- Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise⁷

le contrôleur de gestion peut se situer au niveau financier, au niveau stratégique ou au niveau technique dans l'entreprise.

Ce positionnement est révélateur du rôle du contrôle de gestion souhaité dans l'entreprise. La dimension comptable des calculs de coûts et la dimension budgétaire sont souvent les grandes priorités du contrôle de gestion. Elles ne s'appuient pas sur les mêmes techniques :

- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau financier** : la dimension comptable est prioritaire. Le contrôle de gestion permet alors, en premier lieu, l'analyse des consommations et une aide à la décision grâce au calcul de rentabilité des biens et services proposés.
- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau technique** : la dimension budgétaire est prédominante. Le contrôle de gestion doit permettre la maîtrise du coût, notamment par le suivi des consommations de matières premières ou de charges de personnel dans les ateliers de production. Il aboutit à des recommandations en matière de gestion de la production.
- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau stratégique**, il fournit des informations utiles à la direction générale : le processus budgétaire; l'analyse des écarts entre l'activité réelle et l'activité prévisionnelle, la mise en place de tableaux de bord... Ainsi, il contribue à

⁷ Plot-Vicard E, Vidal O, Deck-Michon M, « Contrôle de gestion », 2015, p.9-10.

la mesure de la performance des différents services.

5- le processus et les limites du contrôle de gestion

5-1 Le processus du contrôle de gestion

De ce qui précède, il apparaît que le contrôle de gestion est un processus qui met en relation trois éléments. Ces éléments définissent le champ d'action de chaque responsable :

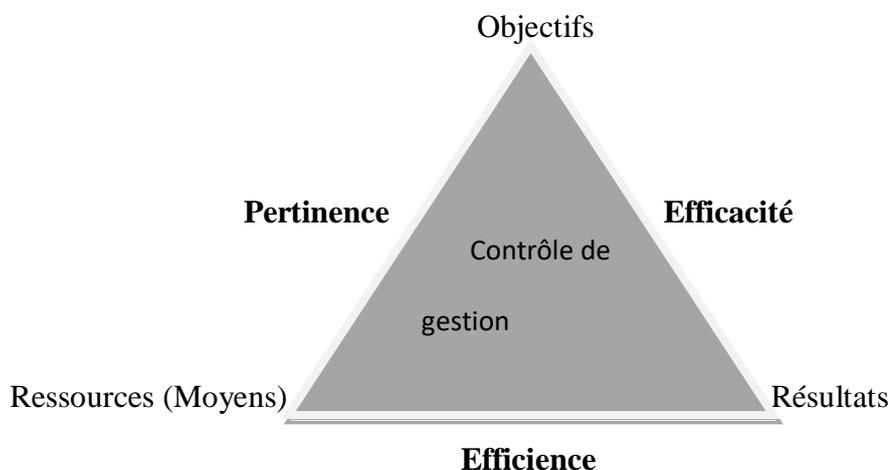
- Les objectifs à atteindre ;
- Les ressources mises à sa disposition ;
- Les résultats obtenus.

Donc les notions d'objectifs, de moyens et de résultats permettent de rendre compte de la dynamique d'un processus de contrôle de gestion.

Il en résulte ainsi trois critères d'évaluation, comme le montre le schéma ci-dessous :

- **L'efficacité** (la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- **L'efficience** (la mise en œuvre du minimum de ressources pour le résultat obtenu) ;
- **La pertinence** (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs ;

Figure n° 01 : Le triangle du contrôle de gestion



source : Loning. H, Malleret. V et autres, « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3^e édition, paris, 2008, p.6.

Le contrôle de gestion vise à assurer la réussite de la triangle : **efficience, efficacité, pertinence.**

Le processus de contrôle de gestion se résume, selon M. Rouach et G. Naulleau, en trois points principaux⁸:

⁸ M. Rouach, G. Naulleau, « Le contrôle de Gestion bancaire et financier », Ed. Revue banque, 3^e édition ,paris,1998,p.51.

- La définition d'un référentiel (objectifs, normes internes ou externes) qui permet de donner un sens aux informations collectées par les dispositifs de mesure et d'évaluation ;
- Un système de mesure et d'évaluation qui valorise l'utilisation des ressources et l'atteinte des résultats ;
- Et un dispositif d'analyse ou le réalisé, mesuré, est comparé au référentiel. Cela permet de qualifier le niveau de performance atteint et un retour d'information sur le réalisé.

Mettre en place un système de contrôle de gestion n'est pas une chose aisée, particulièrement quand les activités sont multiples et complexes comme c'est le cas de la banque Il importe alors de s'interroger sur les objectifs recherchés de cette mise en place.

5-2 Les limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion⁹ :

- Tout n'est pas mesurable à coût raisonnables, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous ;
- Notant que l'efficacité de contrôle dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

6- Le contrôleur de gestion : rôles, fonctions et qualités

6-1 Le rôle du contrôleur de gestion¹⁰

Le rôle du contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action.

En essayant de délimité les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :

⁹ Durand X et Helay A, « les fondements du contrôle de gestion », édition d'organisation, paris, 2009,p.60.

¹⁰ Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, paris, 2010,p.28-29.

Tableau n° 1: le rôle du contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôle
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, Les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, paris, 2010, p.29.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaine information, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Infirmer** → Fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur** → communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation** → aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.
- **6-2 Les fonctions du contrôleur de gestion¹¹**

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de :

- ✓ Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting...).
- ✓ Conception d'outils de contrôle e gestion (coût, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies.
- ✓ Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps.
- ✓ Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

¹¹ Sépari S, Solle G, Le Cœur L, « management et contrôle de gestion », 2^e édition, paris, 2014,p.10.

- ✓ Coordination horizontale et verticale.
- ✓ Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchique.
- ✓ Conseil et animation.

6-3 Les qualités du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit présenter les qualités suivantes¹² :

Savoir **communiquer** avec clarté :

- des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- les évolutions nécessaires à mettre en œuvre,
- les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage,
- pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;

Savoir **explicité** avec rigueur :

- les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies,
- les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions,
- l'accompagnement des changements à mettre en place.

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

- **spécialiste** : maîtriser les outils pointus, et **généraliste** : organiser, coordonner les procédures ;
- **opérationnel** : gérer l'exécution, et **fonctionnel** : conseiller les décideurs ;
- **technicien** : intégrer la dimension technique, et **humain** : gérer les hommes et les groupes.

Un tableau idéal des qualité du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon :

¹² Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.29.

Tableau n°02 : Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> • Rigoureux, méthodique, organisé • Faible, clair • Cohérent • Capable de synthèse • Faisant circuler l'information sélectionnée • Maitrisant les délais • Connaissant les outils 	<ul style="list-style-type: none"> • Morale : honnêteté , humilité • Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion • Mentales : ouverture, critique, créativité • Collectives : écoute, accompagnement, implication • Sociales : gestion des conflits • Entrepreneuriales : esprit d'entreprise

source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et applications », 2^e édition, paris, 2010, p.30.

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

Section 02 : méthodes et outils du contrôle de gestion

Dans le cadre de son fonctionnement, un système de contrôle de gestion à recours à différents outils. Nous allons développer quelques-uns de ces outils à savoir la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, tableau de bord et le reporting.

1- La comptabilité générale

La comptabilité générale est un système d'organisation des données financières d'une entreprise, ou autrement dit une discipline pratique permettant de fournir d'une manière continue et en temps réel un état de la situation financière de l'entreprise.

1-1 Définition de la comptabilité générale :

La comptabilité générale est un outil de gestion et une technique qui permet d'enregistrer toutes les opérations réalisées par une entreprise afin que cette dernière puisse connaître sa situation à n'importe quel moment, et aussi de déterminer le résultat de l'exercice et de présenter la situation patrimoniale de l'entreprise.

Selon le plan comptable générale 2007, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- ✓ De saisir, classer, 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 la clôture¹³.

1-2 Rôle de la comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil indispensable à tous les partenaires de l'entreprise :

- Pour le chef d'entreprise : La comptabilité est un instrument d'information qui lui permet de connaître la structure de son patrimoine, le résultat de son activité.. ; C'est aussi un instrument de décision et de gestion dans la mesure ou elle lui fournit des instruments de mesure qui lui permettent de piloter son entreprise.
- Pour les pouvoirs publics : La comptabilité permet de fournir les éléments de calcul des sommes qui sont dues au trésor de l'état au titre des impôts et taxes a régler. C'est aussi un outil de jugement par les tribunaux de commerce et d'instance ou cours d'appel ou cours des comptes.
- Pour les créanciers de l'entreprise : La comptabilité permet de faire le point sur la situation exacte de l'entreprise et sa capacité de les rembourser.
- Pour les salariés : Elle leur permet de justifier une augmentation des salaires.
- Pour les associés : Ceux-ci tendent d'y découvrir l'évolution future des valeurs de leurs titres.

De ce qui précède, on peut déduire que la comptabilité générale a plusieurs rôles , en effet, elle est :

- Un instrument de gestion,
- Un moyen de preuve entre commerçants en justice,
- Un moyen d'information des associés, épargnants, des salariés et des tiers,
- Un moyen de déterminer l'assiette de plusieurs impôts.

2- La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de déferents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de contrôle de gestion et de pilotage de l'entreprise.

2-1 Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.

Selon MELYON G : « La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et

¹³ Cyrille M, Beysul A, « comptabilité générale de l'entreprise », 3^e édition entièrement revue et augmentée, Bruxelles, 2013, p.8.

à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ». ¹⁴

A.SILEM a défini la comptabilité analytique comme « un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non ». ¹⁵

2-2 Les caractéristiques de la comptabilité analytique

- ✓ S'adapter à la structure organique et aux activités de l'entreprise ;
- ✓ Effectuer un découpage de l'entreprise par centre de responsabilité ;
- ✓ Utiliser les données financières, techniques et logistiques liées au cycle d'exploitation.
- ✓ Mettre en place un système d'information rapide et efficace facilitant le pilotage des centres de responsabilité.

2-3 Les objectifs de la comptabilité analytique¹⁶

Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique. Bien que la liste ne soit pas exhaustive, il est possible de retenir les objectifs comme suit :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Établir les prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels.

pour atteindre ces objectifs, la comptabilité analytique mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

2-4 Comparaison entre les deux systèmes de comptabilité (analytique et générale)

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencie en l'occurrence les suivants :

- En comptabilité générale, le classement de document et des informations se fait par

¹⁴ Gérard M, « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal, 2004 , p.8.

¹⁵ Martinet A, Sillem A, « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, 2000, P.92.

¹⁶ Gérard M, Op.cit,P.9.

nature : les salaires, les achats, les immobilisations, etc. Alors que la comptabilité analytique classe les documents et les informations par destination : Il s'agit des salaires de la section commerciale, de l'amortissement des machines, de la section maintenance, etc.

- Les documents de base utilisés par la comptabilité générale sont des documents externes : les factures de clients, les factures de fournisseurs, les états de paie. Les documents de base utilisés par la comptabilité analytique ont souvent un caractère interne tel que les bons de sorties matières, les fiches de contrôles, les bons de travail, etc.
- La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise, alors que la comptabilité analytique donne une vue détaillée de chacune des activités, d'où son terme analytique.
- Les objectifs de la comptabilité générale sont essentiellement financiers, tandis que les objectifs de la comptabilité analytique sont essentiellement économiques.
- La comptabilité générale est un outil de gestion au niveau de directions, la comptabilité analytique est un outil de gestion au niveau de tous les responsables.

3- La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

3-1 définition :

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financières (les budgets).

Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui conduisent à des actions correctives qui doivent permettre de modifier le réel pour qu'il soit conforme aux prévisions.

Selon le plan comptable la gestion budgétaire est : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés «budgets» les décisions prises par la direction avec la participation des responsables»¹⁷.

¹⁷ Alazard C, sépari S, Op.cit, p.225.

3-2 Les principes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par¹⁸ :

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

3-3 Intérêts de la gestion budgétaire

On peut distinguer trois intérêts¹⁹:

- ✚ La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- ✚ Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- ✚ Elle force à la coordination des actions.

3-4 Les objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire sont :

- ❖ **La planification** : Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
- ❖ **La coordination** : Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.
- ❖ **La communication** : Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.
- ❖ **La motivation** : Aider Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
- ❖ **Le contrôle** : ou contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires.
- ❖ **L'évaluation** : Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

¹⁸ Doriath B, « contrôle de gestion en 20fiches », 5^e édition, paris, 2008, p.1.

¹⁹ Doriath B, Op.cit, p.3.

3-5 Les limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire présente certaines limites²⁰ :

- ❖ La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- ❖ La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- ❖ Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux «responsables». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactivité.
- ❖ A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des «féodalités», lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- ❖ Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

Pour bien comprendre la gestion budgétaire, nous allons consacrer le prochain chapitre pour expliquer les différents concepts et théories relatives à cette dernière.

4- Le tableau de bord

Le tableau de bord n'est pas une démarche nouvelle. Les entreprises ont l'habitude de mesurer la performance en termes de coût et de productivité ; mais jusqu'aux années 90, l'établissement d'un tableau de bord consistait à constater, à échéances fixes, les résultats financiers filtrés par la comptabilité.

Aujourd'hui, les décideurs cherchent à piloter leurs unités, leurs équipes, leurs tâches sur un ensemble de variables et les tableaux de bord sont de plus en plus utilisés pour aider, en temps réel, au pilotage de toutes les dimensions de la performance.

4-1 Définition

Selon **De Rongé Y et Cerrada K** le tableau de bord peut se définir comme « un tableau de synthèse reprenant périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité »²¹.

Selon **Alazard C et Sépari S** : « un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur des variables choisies pour

²⁰ idem

²¹De rongé Y, Cerrada K, Op.cit, p.252.

aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe»²².

Alors le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance

4-2 Critères de qualité d'un tableau de bord²³

Pour remplir correctement son rôle d'outil de gestion, le tableau de bord doit présenter un ensemble critères de qualité qui portent d'une part sur le choix et la qualité intrinsèque des indicateurs retenus et, d'autre part, sur la lisibilité et la présentation du tableau de bord. Les indicateurs retenus dans ce dernier devraient idéalement présenter les caractéristiques suivantes :

- **Pertinence de l'indicateur retenu par rapport à l'objectif ou à la variable d'action qu'il cherche à mesurer.** Autrement dit, une variation positive (négative) de l'indicateur se traduit par une variation dans le même sens de l'objectif et /ou de la variable d'action que l'on veut suivre.
- **Fiabilité de la mesure de l'indicateur.** Les composantes nécessaires au calcul de l'indicateur sont définies avec précision et ce dernier s'établit de la même manière par un recours aux mêmes données de période en période.
- **Minimisation des effets pervers induits par l'indicateur.** Dans les systèmes de contrôle par les résultats, les indicateurs du tableau de bord vont devenir les instruments du jugement de la performance. Il faut donc s'assurer que la maximisation de la performance mesurée par l'indicateur ne conduit pas à des actions qui améliorent la valeur de l'indicateur mais entraînent des effets pervers sur la performance globale de l'entreprise.
- **Cohérence dans la définition des indicateurs.** Un même indicateur peut être présent dans plusieurs tableaux de bord de gestion de l'organisation et il importe qu'il soit défini partout de la même façon pour assurer une cohérence organisationnelle, ainsi qu'une bonne communication.
- **Indicateurs simples à comprendre et à mesurer.** L'information transmise par un indicateur doit être comprise immédiatement et ne doit receler aucune ambiguïté quant à sa signification. Un indicateur composite, synthèse de différentes informations, est plus difficile à interpréter parce que son évolution favorable peut avoir plusieurs causes qui s'annulent partiellement, rendant l'interprétation malaisée.
- **Indicateurs partagés par les acteurs.** Il est préférable que les indicateurs retenus constituent une représentation partagée de la performance et fassent l'objet d'un consensus

²² Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.552.

²³ De rongé Y, Cerrada K, Op.cit, p.253.

dans l'organisation. Dans le cas contraire, dès qu'un indicateur sera mauvais, il sera mis en cause car il sera inadéquat pour mesurer ce qu'il est censé capter.

4-3 Rôles du tableau de bord

On peut résumer son rôle comme suit ²⁴:

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

4-4 Elaboration d'un tableau de bord

Les étapes de la construction d'un système de tableau de bord peuvent être conduites selon la démarche suivante :

- ✓ Connaitre de manière approfondie de la structure de l'organisation ;
- ✓ Définir précisément les segments d'activités et les politiques publiques ;
- ✓ Déterminer les objectifs sur chacun des segments d'activité retenus ;
- ✓ Vérifier la cohérence globale de l'objectif de la politique publique avec ceux des segments ;
- ✓ Fixer les objectifs opérationnels avec le niveau hiérarchique approprié ;
- ✓ Préciser les moyens mis en œuvre par segment d'activité ;
- ✓ Rechercher les indicateurs pertinents permettant de mesurer l'activité (volume des prestations offertes) et l'impact (conséquences sur la cible et sur l'environnement) ;
- ✓ Etablir une fiche par indicateur (mode de recueil, périodicité, diffusion,...etc) ;
- ✓ Mise en place des tableaux de bord (procédure de remplissage, maquettage...etc) ;
- ✓ Sensibiliser et former l'ensemble des agents concernés ;
- ✓ Analyser les indicateurs aux niveaux des directions, de la direction générale et des élus selon la nature du tableau de bord ;
- ✓ Retour dans les directions et actions ;
- ✓ Animer le réseau et suivi de la fiabilité et de l'intérêt des indicateurs.

²⁴ Doriath B, Op.cit, p.143.

4-5 Les instruments d'un tableau de bord²⁵

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

4-5-1 Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

4-5-2 Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

4-5-3 Les graphiques

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance leurs. Leurs formes peuvent être variées :

- Histogramme ;
- Graphique en «camembert».

4-5-4 Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

4-6 Les limites du tableau de bord²⁶

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.

²⁵Alazard C, Sépari S, Op.cit,p.558-559.

²⁶ Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.565.

- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain.
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de matière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures.
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

5- Le reporting

Le reporting est un outil de contrôle, à posteriori, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés, ce qui leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

5-1 Définition de reporting

Le reporting est un outil de contrôle, permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

Selon **Doriath B** : « le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »²⁷.

Selon **CALME I**, « le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »²⁸.

5-2 Mission du reporting

Utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie, le reporting a pour mission principale, l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées. Le reporting permet donc de rendre compte des résultats des activités déléguées.

5-3 Les principes du reporting :

²⁷ Doriath B., Op.cit.,p.143.

²⁸ Calme I, « introduction à la gestion », 2^e édition, paris, Dunod, 2003, p.300.

Trois (3) principes sont à la base du reporting

a. Le principe d'exception

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

b. Le principe de contrôlabilité :

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

c. Le principe de correction :

S'il ya un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

En guise conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation il prend généralement la forme :

- D'information donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion ;
- De document de suivi budgétaire ;
- De rapports ou comptes rendus.

En conclusion, le contrôle de gestion est un instrument et processus de pilotage qui s'attache à évaluer et à analyser les résultats de l'entreprise, pour orienter les responsables à atteindre leurs objectifs. Le contrôle de gestion dispose du plusieurs outils dont on peut citer la comptabilité analytique, générale, tableau de bord, gestion budgétaire et reporting.

Dans ce chapitre nous avons présenté d'une part des généralité sur le contrôle de gestion et d'autre part ces principaux outils, parmi eux la gestion budgétaire qui est l'intitulé du chapitre suivant.

Les outils de contrôle de gestion se sont diversifiés et couvrent tout à la fois la prévision du futur et l'analyse du passé, parmi ces outils nous trouvons la gestion budgétaire qui conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

Ce chapitre est composé de deux (02) sections, la première section présente la gestion budgétaire, la deuxième section sera consacrée au contrôle de gestion.

Section 01 : l'essentiel de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'un des outils les plus performants du contrôle de gestion et la plus utilisée par les entreprises. Cet outil, est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation qui comprend une période de budgétisation puis une période du contrôle budgétaire.

1- Les origines historiques de la gestion budgétaire

Le mot " **budget** " vient d'un vieux mot français " **bougette** " ou " **la petite bouge** ", la bouge ou encore la bourse dans laquelle il serait ses écus. Un long voyage ne s'improvise pas, il faut prévoir, programmer les étapes à l'auberge, et disposer de la somme nécessaire. La bougette est là pour cela, quel plus beau symbole trouver pour la gestion prévisionnelle.

Le terme a été ensuite repris par les anglais, à l'issue de la guerre de cent ans, à l'époque où naissaient les institutions parlementaires. Le budget devient une notion de droit public, pour désigner la somme allouée par un vote du parlement à une entité administrative pour son fonctionnement, chaque ministre dispose ainsi d'une petite bouge abstraite «enveloppe budgétaire» dans laquelle il peut puiser (on parle aussi de « ministériel » qui donne la même image).

Ce mécanisme d'allocation budgétaire permet à l'état de résoudre un problème de gestion délicat : comment décentraliser tout en gardant le contrôle ? Le vote de budget permet de régler « la relation d'agence » entre l'état et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

Au début du 20^{ème} siècle on assiste au développement de grandes entreprises, qui de fait de leurs taille connaissent des problèmes identiques de décentralisation, de coordination et de contrôle. Ces grandes entreprises vont tout naturellement transposer la procédure budgétaire pour leurs besoins internes de gestion, le budget devient un instrument essentiel du contrôle de gestion naissant

En effet comment une grande entreprise peut-elle conserver la maîtrise du fonctionnement et du développement de grandes entreprises, de services, de filiales Tout simplement en centralisant la réflexion stratégique, en décentralisant la gestion opérationnelle et en contrôlant le système par une procédure d'allocation budgétaire des ressources en particulier financières.

On peut donc dire que les entreprises ont copiées administrations et le fonctionnement de la comptabilité publique, ce qui mérite d'être souligné en mérite à une époque où le discours dominant consiste à critiquer « la bureaucratie » et à donner l'efficacité de la gestion privée en exemples aux administrations.

2- Définition de la gestion budgétaire

Selon **LOCHARD J** : « la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation, et de prévention des conflits »²⁹.

Selon **Alazard C et Sépari S** : « la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation qui comprend une période de budgétisation puis une période de contrôle de gestion »³⁰.

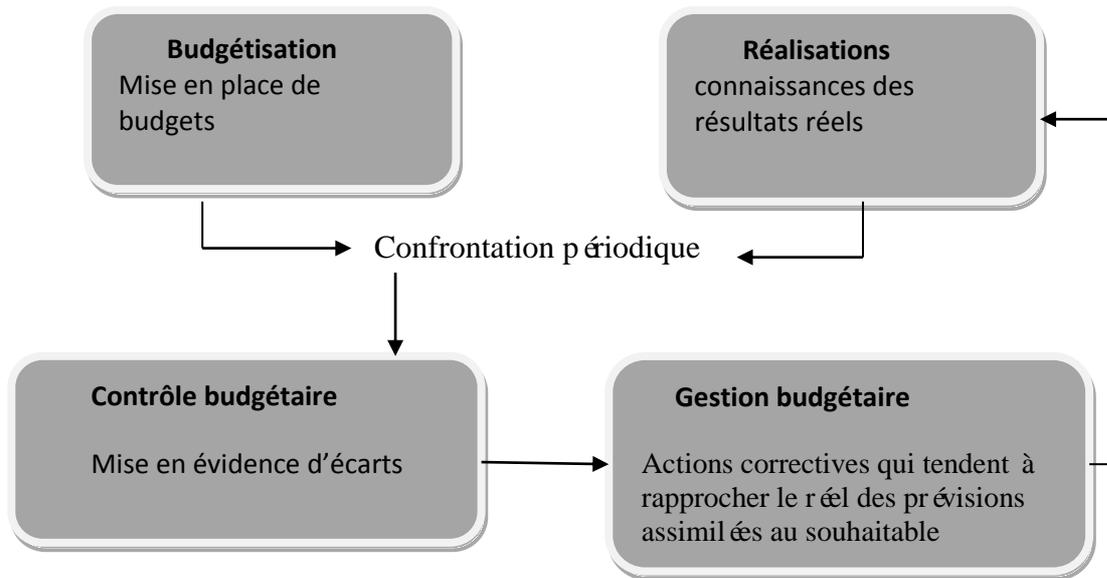
La gestion budgétaire se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise ou d'un Etat. Cette gestion budgétaire consiste aussi à contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats effectivement enregistrés.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec réaction, à savoir :

²⁹ Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, France, 1998, p.28.

³⁰ Alazard C, Sépari S, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application », 5^e édition, Dunod, Paris, 2018, p.175.

Figure n 2 : Gestion budgétaire



Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion : manuel et application », 2^e édition, paris, 2010, p.225.

3- L'importance de la gestion budgétaire

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

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

4- Rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue³¹ :

- ❖ **Un rôle de coordination des différents sous-systèmes** puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financier. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel défini plus haut ;
- ❖ **Un rôle de simulation** rendu possible par l'information des procédures d'élaboration des budgets, qui permet tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels. L'informatique permet une gestion prévisionnelle en temps réel et un réajustement possible des budgets en cas

³¹ Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.228.

de besoin.

5- Les étapes de la gestion budgétaire

La démarche générale des processus budgétaires comprend trois (03) étapes principales quand l'entreprise se trouve en face d'une décision : **la prévision, la budgétisation, le contrôle.**

5-1 La prévision

Prévoir c'est avoir une vision claire du futur. Donc la prévision est un jugement personnel sur l'avenir.

C'est la recherche dans le présent et dans le passé d'un invariant qui ne changera pas pendant la période envisagée.

La prévision est le point de départ de la gestion budgétaire et la définition des objectifs pour une année, et c'est en appuyant sur :

- Des données internes à l'entreprise (capacité, rendement,.....etc.).
- Des données externes à l'entreprise (marché, cours des matières,....etc.).

En outre, l'entreprise doit prendre en considération des données tirées du passé et les étudier. La prévision s'appuie sur le connu mais une bonne information doit présenter les caractéristiques suivantes :

- ✓ **Objectivité** : Réalisme et logique des prévisions.
- ✓ **Précision** : S'exprimer d'une manière nette.
- ✓ **Fiabilité** : La probabilité d'erreur doit être vérifiable, c'est-à-dire qu'on peut en trouver les sources.

La prévision doit être pour l'entreprise l'intermédiaire entre ce qu'elle veut et ce qu'elle peut.

En effet, l'entreprise doit être réaliste et ses choix devraient se porter sur des objectifs qui sont à sa portée.

5-2 La budgétisation

Cette étape consiste à inscrire dans les budgets les données résultant des prévisions. Ces budgets sont établis pour des périodes relativement courtes, la période généralement retenue est le mois.

En cours de période budgétaire, on peut opérer des révisions de budgets les circonstances, notamment extérieures, changent.

Lorsqu'il s'agit de variations d'activité (changement des niveaux de production) l'adaptation est facilitée par l'établissement préalable de budgets flexibles prévus pour plusieurs niveaux d'activité

5-2-1 Définition de budget

Selon Bouquin H «le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels »³².

Le budget est un programme à court terme détaillé, coordonné et valorisé permettant d'atteindre grâce à des moyens antérieurs définis, les objectifs issus de la stratégie de l'entreprise.

Dans son sens courant, le budget est un état des prévisions des recettes et des dépenses employées dans le cadre de la gestion d'une entreprise. C'est l'expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagé pour une période égale ou inférieure à une année (budget annuel, semestriel, trimestriel).

5-2-2 Les caractéristiques du budget

Le budget doit représenter une sorte de contrat négocié entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, sur la base de réalité économique et de l'ambition des objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesures.

❖ Instrument de planification :

Le budget constitue un outil de planification, permettant à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels. Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions.

❖ Instrument de coordination :

L'intégration d'une gestion budgétaire au sein d'une entreprise implique la participation de tous les employés des différents services, et un échange d'information entre eux, est requis pour présenter un budget général cohérent.

❖ Instrument de mesure :

Le budget permet d'évaluer les performances de l'entreprise, grâce à l'analyse des écarts, entre les données réelles et les données budgétées. Il permet ainsi la détection des anomalies, la recherche des causes et l'engagement des mesures correctives.

5-2-3 Les avantages du budget

La méthode budgétaire présente de nombreux intérêts. Les arguments avancés traditionnellement en faveur de cette méthode sont :

- La réduction des coûts.
- L'organisation meilleure.
- Le contrôle de trésorerie plus éclairé.

³² De rongé Y, Cerrada K, Op.cit, p.120.

- La gestion commerciale plus éclairée.
- La politique générale établie en connaissance de cause.
- La rentabilité et l'harmonie sociale.

Cette diversité souligne la richesse de la méthode budgétaire, elle est pour une grande part de la variété du mode d'application dans la pratique pour chaque entreprise, selon sa structure, sa direction et la nature de ses problèmes de gestion sous généralisée de façon abusive.

5-2-4 Rôles de budget

Les budgets jouent souvent plusieurs rôles dans une organisation, comme³³ :

- ✓ Un rôle de coordination et de communication entre les différentes fonctions et les différents centres de responsabilité de l'organisation. A titre d'exemple, le budget va permettre de coordonner les objectifs des fonctions de vente et de production ;
- ✓ Un rôle de délégation et de motivation, puisque le découpage des budgets doit coller avec la structure hiérarchique de l'organisation. Chaque responsable d'un centre de responsabilité se verra doter d'un budget se traduit, d'une part, par une autorité sur un ensemble de ressources qu'elles soient humaines, techniques, ou financières et d'autre part, par une responsabilité qui se traduit par un ensemble d'objectifs annuels à atteindre et sur la base desquels la performance du responsable pourra être évaluée ;
- ✓ Un rôle dans l'apprentissage et la formation des managers qui, au travers de la gestion et du contrôle d'un budget, font l'apprentissage progressif de l'exercice de l'autorité et de la prise de responsabilités.

5-2-5 Principes d'élaboration du budget

Ces principes sont au nombre de quatre :

- **Le principe d'annualité :**

Un budget est voté pour un an (du 1^{er} janvier au 31 décembre) et s'exécute au cours de l'année pour laquelle il a été voté. C'est ainsi que les crédits ne peuvent être consommés que pendant cette période, et il n'y a pas de report de crédits d'une année sur l'autre.

- **Le principe de l'unité :**

Ce principe veut que toutes les recettes et toutes les dépenses d'un budget figurent sur un même document.

- **Le principe de l'universalité :**

Ce principe implique que toutes opérations de dépenses et de recettes soient indiquées dans

³³ De Rongé. Y, Cerrada. K, Op.cit, p.120.

leur intégralité et sans modifications dans le budget. Ce principe interdit l'affectation des recettes identifiées à des dépenses déterminées. Ce sont les recettes prises globalement qui doivent servir à couvrir les charges dans leur globalité. Autrement dit, que les recettes financent indifféremment les dépenses. C'est l'universalité des recettes.

5-2-6 Les différents types de budgets

5-2-6-1 Les budgets opérationnels

- **Budget des ventes**

Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire, il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps³⁴.

La prévision des ventes définit également l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (volume et prix) par produit et par région ou par représentant. Cette prévision est calculée selon la formule suivante :

$$Y_t = a y_{t-1} + (1 - a) Y_{t-1}$$

avec : Y_t : prévision de la période t ;

y_{t-1} : observation de la période précédente ;

Y_{t-1} : prévision de la période précédente ;

a : coefficient de pondération compris entre 0 et 1.

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

- selon les besoins et les destinataires de l'information, par période, par produit, par région ou par commercial ;

- à partir de la politique commerciale de l'entreprise (lancement de produits nouveaux, publicité promotions, etc.) ;

- à la suite d'une étude documentaire et/ou une étude de marché ;

- en mettant en œuvre les outils statistiques adaptés à la prévision à court terme.

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

- information provenant des services comptables et commerciaux ;

- étude de la concurrence ;

³⁴ DORIATH.B, Op.cit, p.4.

- analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport aux prix ;
- connaissance des coûts.

Le budget des ventes permet également l'établissement du **budget des frais de distribution** : il s'agit des charges relatives à l'élaboration des études de marché, à la publicité, à l'expédition des biens vendus, au service après-vente et à l'administration du service commercial³⁵.

Le contrôle des ventes peut être mené à partir d'une analyse d'écart sur chiffre d'affaire ou d'écart sur marge.

- **Budget de production**

La budgétisation de la production est la représentation globale chiffrée de l'activité productive annuelle. Il s'agit de répondre aux questions suivantes :

- Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ?
- Combien faut-il commander et stocker de matières premières pour satisfaire la demande prévue
- Comment et combien faut-il charger les ateliers, les machines, les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins ?

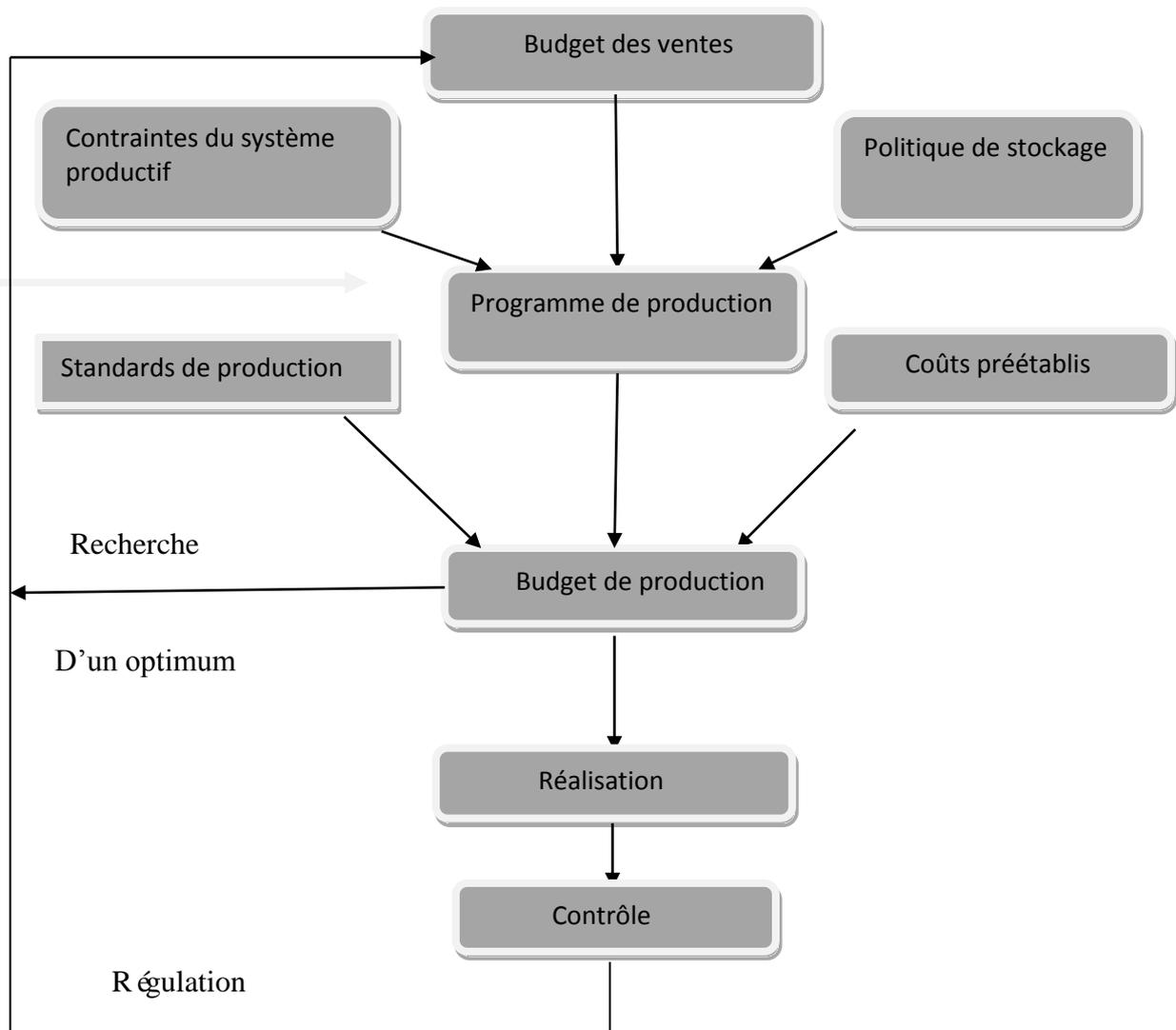
Le plan industriel et commercial est élaboré par familles de produits et représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion. Il s'appuie sur la relation suivante :

$$\text{Production prévisionnelles actuelles} = \text{Vente prévisionnelles} + \text{Vente prévisionnelles} \times \text{Niveau de stock}$$

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

³⁵ Vidal.O, Plot-Vicard.E, « les essentiels du contrôle de gestion », 2016, p.61.

Figure n° 3 : La gestion budgétaire de la production



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, paris, 2008, p.13.

• Budget des approvisionnements

Tout budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks. Il nécessite que l'entreprise est déterminée quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison, et de consommation. Cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est-à-dire chaque mois.

La gestion prévisionnelle des approvisionnements s'organise en deux étapes liées :

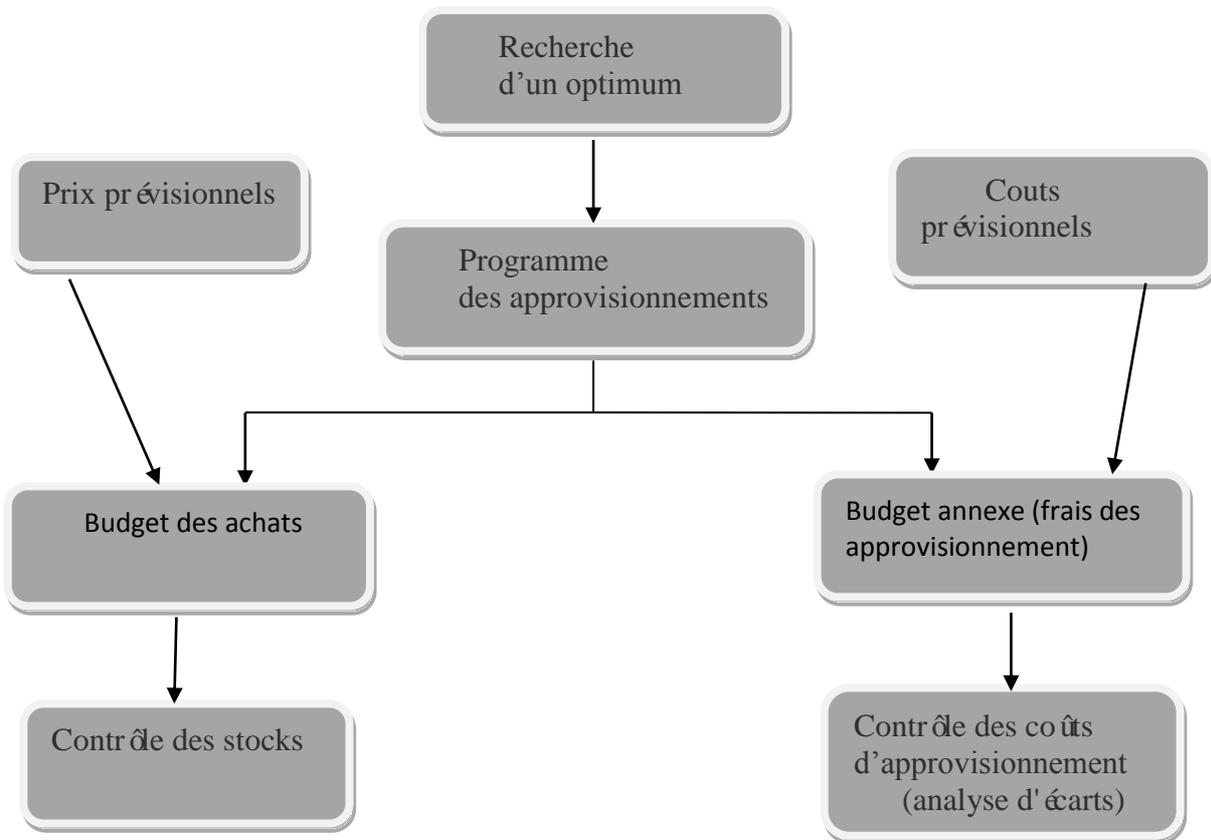
- Une phase de prévision des approvisionnements nécessaires compte tenu des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise et des hypothèses de consommation.
- Une phase de valorisation qui conduit à l'élaboration des budgets.

Ainsi, répond à un double objectif :

- Minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (recherche d'un stock minimum) ;
- Assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture (recherche d'un stock suffisant).

Le contrôle des charges d'approvisionnement s'exerce par calcul d'écarts sur prix et sur quantités des matières.

Figure n°4 : budget des approvisionnements



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, paris, 2008, p.38.

5-2-6-2 Les budgets financiers

Ces budgets concernent essentiellement deux approches qui peuvent sembler apposées : l'investissement et la trésorerie.

• **Budget d'investissement**

Le budget des investissement est défini comme «un ensemble de dépenses immobilisées ou non autour d'un projet ayant sa propre justification économique »³⁶

³⁶ Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale », Pearson, paris, 2008, p.287.

Le budget des investissements suppose deux étapes :

- ✓ Le choix des investissements à réaliser et les calculs de rentabilité qui permettent de choisir.
- ✓ La budgétisation des investissements qui vise à établir une répartition dans le temps (des investissements et du financement correspondant).

L'objectifs du budget des investissements sont :

- ✓ Calculer le montant des investissements prévus ;
- ✓ Déterminer pour chaque projet un responsable ;
- ✓ Affecter les ressources nécessaires à leur financement.

Le contrôle des investissements s'articule sur deux axes :

- Le contrôle budgétaire : respect des engagements réciproques et mise en œuvre des ajustements. Ce contrôle porte sur les délais (suivi sur le planning, impact des retards sur la durée du projet, ajustement des calendriers), la qualité (respect du cahier des charges) et sur le financement (ressources rendues disponibles à temps).

- Le contrôle de la rentabilité : l'investissement procure-t-il les ressources escomptées ?

• Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est l'état des dépenses et recettes issues de l'ensemble de prévisions budgétaires. Son élaboration nécessite des informations complémentaires : échéances et modes de règlement.

Le budget dégage, mois par mois, des impasses ou excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements.

Le contrôle du budget de la trésorerie ne s'exerce pas en tant que tel. Le suivi de la trésorerie doit être très régulier, voire quotidien, afin d'affiner l'analyse.

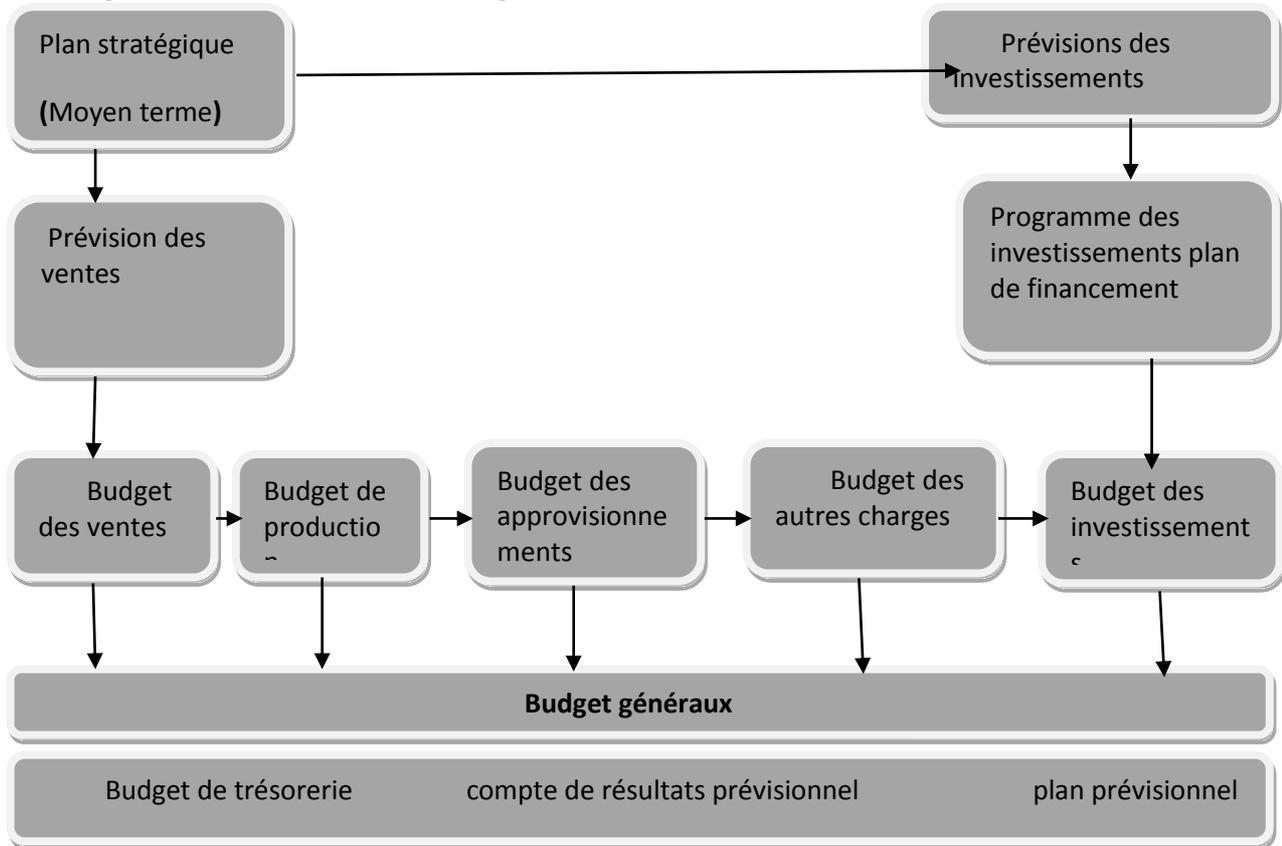
Le contrôle global peut être effectué à deux niveaux :

- l'aptitude de l'entreprise à répondre à ses besoins en trésorerie en évitant les impasses et en plaçant les excédents ;
- le coût de la gestion de la trésorerie (qualité des arbitrages, bonne gestion des excédents).

5-2-7 La hiérarchie budgétaire

L'élaboration des budgets opérationnels commence par celui des budgets où se situe la contrainte la plus sérieuse. Il s'agit, le plus souvent du budget des ventes en raison des contraintes du marché ; donc toute l'architecture du système budgétaire repose sur le budget des ventes, parce qu'il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets, comme le montre le schéma suivant :

Figure n 5 : La hiérarchie budgétaire



Source : Doriath B, «contrôle de gestion en 20 fiches »5^e édition, paris, 2008, p.2.

5-3 Le contrôle

Cette troisième étape est intermédiaire. Sans contrôle, la gestion budgétaire perd la majeure partie de son intérêt. Il s'agit :

- De rapprocher les prévisions des réalisations pour faire apparaître les écarts ainsi définis.

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation} - \text{Prévision}$$

- D'utiliser la connaissance des écarts pour :

- Corriger les prévisions.
- Dégager les responsabilités, ce qui suppose que l'organisation de la gestion budgétaire épouse la structure de l'entreprise. Et que les responsables des budgets soient associés aux prévisions.

Section 02 : le contrôle budgétaire

1-Généralités sur le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est défini comme une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives.

1-1-Définition du contrôle budgétaire:

Selon M.GERVAIS, «le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrés figurant aux budgets afin :³⁷

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

1-2 rôles du contrôle budgétaire³⁸ :

- un rôle d'information des différents niveaux de la hiérarchie, qui permet à chacun d'évaluer périodiquement où il se situe par rapport à ses objectifs budgétaires ;
- un rôle de recherche des causes des écarts constatés : la question centrale étant d'identifier si la cause de l'écart constaté provient d'une modification fondamentale de l'environnement et des hypothèses sur lesquelles le budget a été construit ou si, au contraire, la cause est à rechercher dans un dérapage interne, une détérioration de la performance ;
- un rôle d'identification et de mise en œuvre des actions correctives jugées nécessaires.
- un rôle d'évaluation de la performance des responsables hiérarchiques et des entités dont ils ont la charge.

1-3 Les objectifs du contrôle budgétaire³⁹

Les systèmes du contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire, de son côté, a pour objectifs : il permet de comparer les réalisations avec les prévisions et d'écarter les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion.

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

1-4 L'importance du contrôle budgétaire :⁴⁰

³⁷ Gervais M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, 1990, P.123.

³⁸ Yves Y, Cerrada K, « Contrôle de gestion », 3^{ème} édition, 2005, p.169.

³⁹ Contrôle de gestion, disponible sur le site : www.licp.com, ch7 (PDF), p8.

⁴⁰ Bouquin H, Kuszala C, Op.cit, p.522.

Nul ne songe à en contester l'utilité, puisqu'il fournit une information indispensable :

- ✚ aux responsables financiers, qui doivent disposer de chiffrages en valeur ;
- ✚ aux dirigeants, qui doivent recourir à une synthèse des diverses activités ;
- ✚ aux opérationnels, qui s'engagent sur des objectifs de vente et reçoivent la mission d'utiliser au mieux des ressources financières, et qui, par l'outil budgétaire, sont surtout amenés à prendre conscience des conséquences financières de choix techniques, à disposer d'un langage commun fondamental, à terme, pour la performance et la survie de l'entreprise.

1-5 les limites du contrôle budgétaire :

- le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?
- la mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.
- un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable. L'arrivée des ERP facilite le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.).

1-6 Les conditions d'efficacité d'un contrôle budgétaire :⁴¹

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- **Définir les centres de responsabilités** en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- **Servir de liaison et d'arbitrage** entre les centres de responsabilité en particulier en définissant clairement les modalités de relations entre les centres ;
- **Décider du degré d'autonomie délégué** aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la forme ;
- **Mettre en place des unités de mesure** des performances connues et acceptées par les responsables.

1-7 Les qualités d'un bon contrôle budgétaire⁴²

⁴¹ Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.228

Le bon contrôle d'une organisation repose sur la mise en place d'un système d'information. Ce dernier doit avoir les caractéristiques suivantes :

- **La rapidité:** si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but ;
- **La fiabilité:** la rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité il suffit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité.
- **Le coût pondéré:** il faut tenir compte :
 - ✓ du coût de mise en place de l'organisation, car le suivi budgétaire doit reposer sur une organisation adéquate basée sur les centres de responsabilité, un système d'information et la formation du personnel;
 - ✓ de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données ;
 - ✓ et du temps consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

2- Les étapes de contrôle budgétaire

D'une manière générale, on distingue trois étapes de contrôle :

A- Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action.
- Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

Donc cette fonction de contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.

B- Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant

⁴² Idri Iahlou, Chouf Cherif-Anis, «La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion Cas d'entreprise portuaire de Bejaia (EPB)» Mémoire de fin de cycle En vue l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, Université de Bejaia, promotion 2017.

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations c'est-à-dire : la Proche du terrain, Limité à l'action en court, et continu.

C- Contrôle après action ou contrôle à posteriori

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'informations

- ✓ Des informations systématiques : qui permettent de comparer la situation finale (réalisation) à celle qui était attendue (prévisions).
- ✓ Des informations potentielles ou conjoncturelles : qui font ressortir des Événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Ce contrôle est tout aussi essentiel que les précédents dans la mesure où il constitue une phase d'analyse et de réflexion qui permet notamment de :

- ✓ Fournir aux responsables des unités de gestions, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation.
- ✓ Mettre à jour les normes techniques et économiques.
- ✓ D'améliorer la fiabilité supérieure de corriger les grandes orientations de gestion.

3- le contrôle par les écarts, principes généraux

3-1 Définition de l'écart :

L'écart est la Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée

3-2 L'intérêts de calcul des écarts :

Le calcul des écarts permettent ¹⁵:

- De motiver en rendant possible le contrôle budgétaire par l'établissement de prévision de coûts ;
- De valoriser les flux physiques et de permettre ainsi de construire le résultat « flash », c'est-à-dire le résultat que l'on cherche à évaluer très rapidement en fin de mois ;
- De piloter à partir de l'analyse des écarts selon leurs causes pour prendre des mesures correctives.

3-3 Les limites des écarts¹⁶ :

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

3-4 Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi les entités à piloter, on positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts ¹⁷:

- Principe 1:

Un écart est la différence entre la **valeur constatée** de la donnée étudiée et la **valeur de référence** de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

- Principe 2 :

¹⁵ Loning H, Marllert V, Méric J et autres, Op.cit, P.127.

¹⁶ Doriath B, Op.cit, P.74.

¹⁷ Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.368.

Un écart se définit par **signe** (+ ou -), une **valeur** et un **sens** (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

- Principe 3 :

La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de **n composantes** oblige à la mise en évidence de **n sous-écarts**.

- Principe 4 :

En harmonisation avec la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :

$$\begin{array}{cccc} \text{Ecart/} & \text{Éléments} & = & \text{Élément monétaire} - \text{Élément monétaire} \times \text{Donnée volumique} \\ \text{Monétaires} & & & \text{réel} \qquad \qquad \qquad \text{prévu} \qquad \qquad \qquad \text{réelle} \end{array}$$

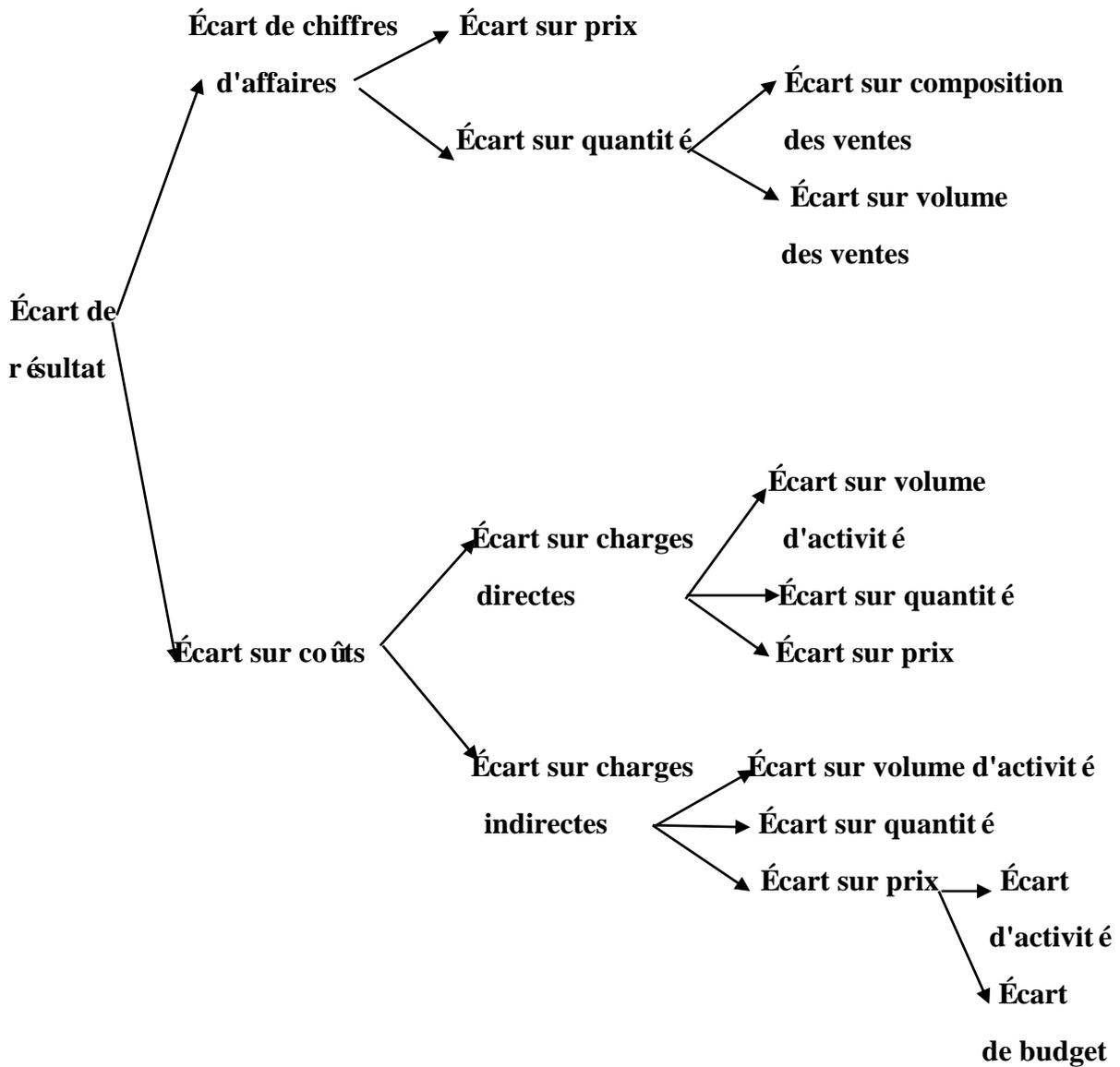
$$\begin{array}{cccc} \text{Ecart /} & \text{Éléments} & = & \text{Élément volumique} - \text{Élément volumique} \times \text{Élément monétaire} \\ \text{Volumiques} & & & \text{réel} \qquad \qquad \qquad \text{prévu} \qquad \qquad \qquad \text{prévu} \end{array}$$

4- Présentation, calcul et analyses des différents écarts :

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés. Des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

Les analyses d'écart peuvent être menées selon différents modalités. Le schéma suivant présente une articulation relativement classique.

Figure n° 6 : schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, «contrôle de gestion en 20 fiches »5^e édition, paris, 2008, p.73.

4-1 Analyse de l' écart de r é s u l t a t :

L' établissement du compte de r é s u l t a t p r é v i s i o n n e l ou budg é t é a conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits participant au « r é s u l t a t budg é t é ».

Le r é s u l t a t s'analyse comme la diff é r e n c e entre un chiffre d'affaire et des co û t s de revient. Ces derniers peuvent être consid é r é s comme des co û t s de production et une quote-part de frais dits « g é n é r a u x » en provenance des services fonctionnels et administratifs.

Dans ce contexte, l' **écart de résultat** s'écrit :

$$E/R = R \text{ \u00e9sultat r \u00e9el} - R \text{ \u00e9sultat}$$

Avec :

$$R \text{ \u00e9sultat r \u00e9el} = \text{chiffre d'affaire r \u00e9el} - \text{co \u00f4t r \u00e9el}$$

$$R \text{ \u00e9sultat pr \u00e9tabli} = \text{chiffre d'affaire pr \u00e9tabli} - \text{co \u00f4t pr \u00e9tabli}$$

L' \u00e9cart de r \u00e9sultat est constitu \u00e9 de trois composantes associ \u00e9es chacune \u00e0 une entit \u00e9 responsable :

- les ventes dont la responsabilit \u00e9 incombe aux responsables commerciaux ;
- les co \u00f4ts de production dont la ma\u00eetrise est prise en charge par les responsables des centres de co \u00f4ts ;
- les frais g \u00e9n \u00e9raux dont le suivi est de la responsabilit \u00e9 des services fonctionnels et administratifs ;

C'est pourquoi la d \u00e9composition de l' \u00e9cart de r \u00e9sultat doit faire appara\u00eetre les responsabilit \u00e9s budg \u00e9taires de chaque entit \u00e9

Tableau n \u00b0 3 : tableau de calcul d' \u00e9cart sur r \u00e9sultat

	Produit A	Produit B	Produit C	Global
R \u00e9sultat r \u00e9el				
R \u00e9sultat budg \u00e9 \u00e9				
\u00c9cart sur r \u00e9sultat				

source : Alazard C, S \u00e9pari S, « contr \u00f4le de gestion manuel et application », 2^e \u00e9dition, paris, 2010, p.37

4-1-1 Décompositions de l'écart de résultat :

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

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

En effet, réaliser un chiffre d'affaires prévu en privilégiant le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire, entraîne un impact négatif sur le résultat, et ce, sans préjuger de la qualité de la maîtrise des coûts de production. Il faut donc que la décomposition de l'écart sur résultat mette en évidence les responsabilités de chaque entité, plus spécifiquement, qu'elle permette, pour les commerciaux, de juger du respect des trois objectifs précédemment définis.

C'est pour cette contrainte que les calculs suivants sont mis en œuvre :

L'écart sur résultat peut s'écrire :

$$E/R = \text{Résultat réel} - \text{Résultat budgété}$$

$$E/R = (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b)$$

Soit les abréviations suivantes :

CA : chiffres d'affaires ;

CP : coût de production global ;

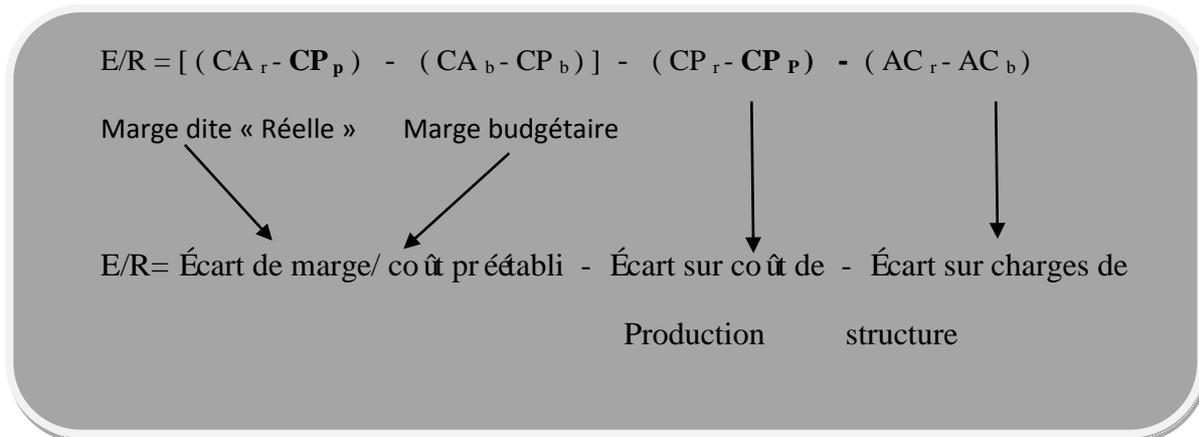
AC : autres charges globales ;

Soit **CP_p** : le **coût de production préétabli**, c'est-à-dire le **coût de production standard adapté à la production réelle**.

L'égalité précédente n'est pas remise en cause en ajoutant l'expression suivante (**CP_p - CP_p**) de valeur nulle mais qui permet une meilleure décomposition de l'écart sur résultat.

$$\text{Il vient : } E/R = (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b) + (CP_p - CP_p)$$

Et en regroupant les termes¹⁸ :



Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

4-1-1-1 Analyse des écarts de chiffre d'affaires

Selon DORIATH B «L' écart de chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaires prévu »¹⁹

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

A- Les causes des écarts de chiffre d'affaires

Une variation de chiffre d'affaires a trois explications possibles²⁰ :

- ✓ La variation du prix de vent, mesurée par l' écart sur prix ;
- ✓ La variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités, il s'agit de l' écart sur volume (des ventes) ;
- ✓ La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l' écart sur composition des ventes ou écart sur «mix ».

¹⁸ Alazard C, Sépari S, Op.cit, p.373.

¹⁹ Doriath B, Op.cit. p.76.

²⁰ Idem.

B-D écomposition de l' écart de chiffre d'affaire

Le chiffre d'affaire est constitué de deux composantes : prix et quantité dont les influences doivent être analysées.

Par analogie avec les décompositions proposées par le plan comptable , il est facile de déduire les définitions **des écarts sur prix (E/Prix)** et **des écarts de volume (E/Vol)**, Il vient :

$$E/Prix = (Prix réel - Prix Budgeté) Quantité$$

Tableau n 4 : Tableau de calculs de l' écart sur prix

Éléments	Prix réel	Prix budg é é	Quantité réelle	Écart / Prix
Total				

source : Alazard C, Sépári S, «contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, paris, 2010, p.383

$$E/Vol = (Quantité réelle - Quantité budg é é) Prix$$

Tableau n 5: Tableau de calculs de l' écart sur volume

Éléments	Quantité réelle	Quantité budg é é	Prix budg é é	Écart / Volume
Total				

source : Alazard C, Sépári S, «contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, paris, 2010, p.383.

- **Décomposition de l'écart sur volume**

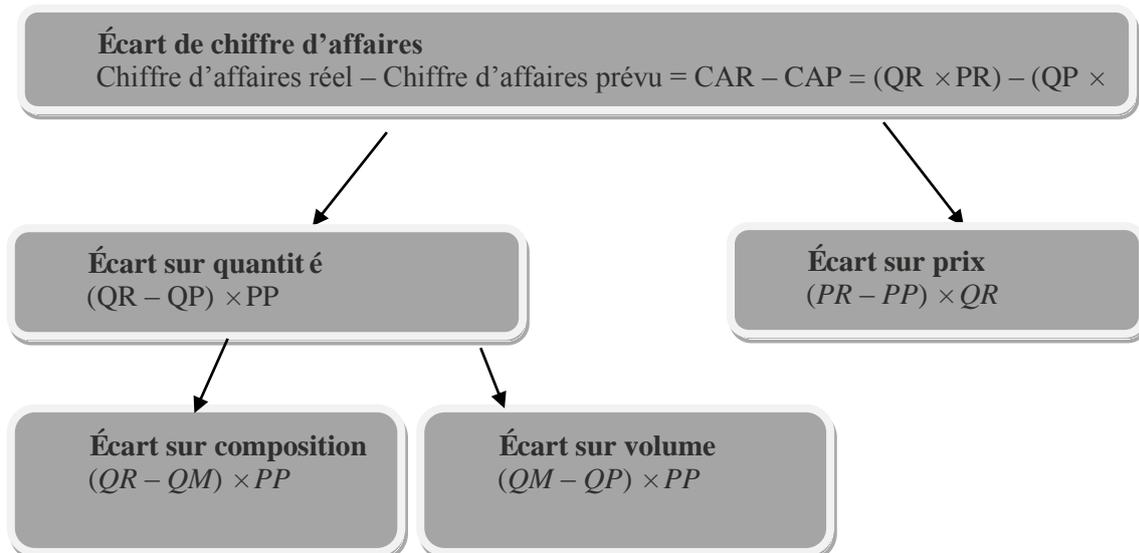
Ils s'agit de juger du respect de la composition des ventes prévues par le calcul de l'écart sur composition des ventes et de mettre en évidence l'augmentation globale des quantités vendues par celui de l'écart de volume global. Ainsi les écarts se définissent de la façon suivante :

$$\text{E/Composition des ventes} = (\text{Prix moyen préétabli} - \text{Prix moyen budgété}) \times \text{Quantité totale} \\ (\text{ou écart de mix})$$

$$\text{E/ Volume global} = (\text{Quantité totale réelle} - \text{Quantité totale})$$

L'écart de chiffre d'affaires est favorable quand le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaire prévu et il est défavorable dans le cas contraire.

Figure n 7 : Les écarts de chiffre d'affaires



Source : Doriath B, «contrôle de gestion en 20 fiches »5^e édition, paris, 2008, p.77.

4-1-1-2 L'analyse des écarts sur marge

L'analyse de la marge permet d'apprécier la performance commerciale de l'entreprise, l'écart sur marge c'est la différence entre marge réelle et marge prévue, il se calcule de la façon suivante :

$$\text{Ecart / marge} = \text{marge réelle} - \text{marge}$$

Avec :

$$\text{Marge réel} = (\text{Prix de vente réel} - \text{Coût de production réel}) \times \text{Quantité réelle}$$

$$\text{Marge prévue} = (\text{Prix de vente prévisionnel} - \text{Coût de revient prévisionnel}) \times \text{Quantité prévue}$$

A- Décomposition de l' écart sur marge

Conformément au principe énoncé par le plan comptable pour la décomposition d'une donnée composée d'un élément monétaire et d'un élément volumique, les écarts se définissent de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{❖ Écart sur prix} &= (\text{Marge réelle unitaire} - \text{Marge budgétée unitaire}) \times \text{Quantité réelle} \\ &= [(p_r - c_b) Q_r] - (p_b - c_b) Q_r \end{aligned}$$

En simplifiant, on obtient une définition plus opérationnelle pour les calculs.

$$E/P = (p_r \times Q_r) - (p_b \times Q_r)$$

$$\text{❖ Écart sur quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \times \text{marge budgétée}$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P)$$

• Décomposition de l' écart sur quantité

Dans ce type de décomposition il s'agit de subdiviser l' écart sur quantité en mettant en évidence deux paramètres :

- le respect de la composition des ventes prévues ;
- l'accroissement du volume global des ventes.

$$\text{• Écart sur volume globale} = (\text{Quantité globales réelles} - \text{Quantité globales prévues}) \times \text{marge moyenne prévues}$$

Tel que :

$$\text{marge moyenne prévues}^{21} = \frac{\text{somme des marges prévues de chaque produit}}{\text{Quantité totale de produits vendus}}$$

$$\text{• Écart sur composition des ventes} = (Q_R - Q_M) \times M_p$$

Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

4-1-1-3 Calcul et analyse des écarts sur coût de production

L'objectif est ici de confronter les normes préétablies concernant la production, avec la réalisation afin de calculer et d'analyser les écarts pour une bonne maîtrise des coûts.

²¹ GRANDG UILLOT B, « L'essentiel de contrôle de gestion » 8^{em} édition, paris, 2014, p.38.

- **Le calcul de l'écart global sur charges:**

E/G = charges réelles - charges prévues pour la production réelle

$$E/G = (Q_r \times P_r) - (Q_r \times P_p)$$

Cet écart se calcule pour les **charges directes** et **indirectes** :

A - Analyse des écarts sur charges directes :

L'écart global sur charges directes est calculer comme suit :

$$E/CD = \text{coût réel} - \text{coût prévu}$$

L'écarts sur charges directes de production s'intéresse principalement sur :

- l'écart sur les matières premières.
- l'écart sur la main-d'œuvre directe de production.

- **L'analyse de l'écart sur coût matière**

L'écart sur le coût matière est la différence entre le coût matière réel et le coût matière prévu.

$$\text{Écart/coût de matière globale} = (\text{Quantité réelle} \times \text{Prix réel}) - (\text{Quantité prévue} \times \text{Prix prévu})$$

Cet écart peut s'analyser en un **écart sur quantité** et un **écart sur prix**.

➤ **Écart sur prix** : est la différence entre le coût unitaire réel et le coût unitaire budgété multiplié par la quantité réellement consommée du facteur considéré:²²

$$\text{Écart sur prix} = (\text{coût unitaire réel} - \text{coût unitaire budgété}) \times \text{Quantité réelle (d'un facteur de production)}$$

L'écart sur prix défavorables car les coûts réel sont supérieurs aux coûts prévus et il est favorable dans le cas contraire.

➤ **Écart sur quantité** : est la différence entre la quantité réellement consommée et la quantité budgétée, multiplié par le coût unitaire budgété;²³

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgétée}) \times \text{Coût unitaire budgété (d'un facteur)}$$

²² Horngren C, Bhimani A, Datar S, Foster G, « Contrôle de gestion et contrôle budgétaire », 3^{em} édition, paris, 2006.p.214

²³ Horngren C, Bhimani A, Datar S, Foster G, Op.cit, p.215.

- **L'analyse de l'écart sur main-d'œuvre directe**

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

B- Analyse des écarts sur charges indirectes (centre d'analyse)

Nous avons vu que le budget d'un centre d'analyse est constitué²⁴ :

- de **prévisions** de charges variables et le charges fixes ;
- d'une **activité** mesurée par des unités d'œuvre ;
- d'un **rendement**, c'est-à-dire d'un rapport entre activité et production.

➤ **Écart sur budget (ou écart sur coût)**

L'écart sur coût valorise le surcoût ou l'économie dus à la valorisation de prix des charges consommées dans le centre.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable. Si il est négatif, il est donc favorable.

La formule de l'écart sur activité est :

$$\text{Écart /Budget} = \text{Coût total réel} - \text{Coût budgété de l'activité}$$

➤ **Écart sur activité**

L'écart sur activité valorise un coût de chômage ou un boni de suractivité du fait de l'existence de charges fixes dans le centre.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable. Si il est négatif, il est donc favorable.

La formule de l'écart sur activité est :

$$\text{Écart/Activité} = \text{coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût standard de l'activité}$$

➤ **Écart sur rendement**

$$\text{Écart/Activité} = \text{coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût standard de l'activité réelle}$$

Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvre est différente des prévisions, d'où un écart sur quantité d'unités consommées.

Si l'écart est positif, il est donc favorable. S'il est négatif, il est donc favorable.

La formule de l'écart sur rendement est :

$$\text{Écart/Rendement} = \text{coût prétabli de l'activité réelle} - \text{coût prétabli de la production réelle}$$

4-2

²⁴ Alazard C, Sépari S, Op.cit,p.191.

- rechercher les causes des écarts et mesurer leur impacte ;
- identifier les responsabilités (internes et externes) ;
- informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

4-3 L'interprétation des écarts²⁶

Interpréter les écarts revient à rechercher, au sein des unités opérationnelles (centre de responsabilité) les causes des divergences par rapport aux prévisions.

Ces causes sont les suivantes :

- ✓ **Dysfonctionnement internes** : climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant ;
- ✓ **Evènement internes** : départ, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure ;
- ✓ **Lois de finance** : Dont les effets sont loin d'être négligeable sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- ✓ **Evolutions technologiques** : produits nouveaux ou produits passant en phase de déclin ;
- ✓ **Saute d'humeur du marché** : Mode, crises écologiques soudaines.

Avant de se lancer dans une démarche d'analyse des causes des écarts, il faut s'assurer de la fiabilité des données (prévisions et réalisation) et vérifier que certains écarts ne proviennent pas d'évènements non maîtrisables. Exemple : intempéries, incendies, grève du service public ou fournisseurs.

4-4 la mise en place des actions correctives

Une fois la cause de l'écart identifiée, le responsable budgétaire devra encore s'interroger sur les actions à entreprendre pour les corriger et mettre en œuvre, sous réserve quelque fois de l'accord du responsable hiérarchique, la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée. L'analyse des écarts n'est donc pas une fin en soi, mais bien au contraire le point de départ d'une dynamique qui doit conduire à une action.

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-après en présente quelques exemples.

Tableau n 6 : exemple sur les causes d'écarts et les actions correctives adaptées.

²⁵ Doriath B, Op.cit,P.72

²⁶ Benallouache Sonia, Benkhider Katia, « Le contrôle budgétaire : outil d'aide à l'amélioration de la performance de l'entreprise Cas de la SARL tchin-lait Candia »,Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de master science de gestion, Université Bejaïa,2017.

Causes d'écart	Types d'actions
<p>Défaut de prévision. Exemple : croissance du marché sur évalué.</p>	<p>Nouvelle action : Lancement d'une compagnie commerciale agressive. Ou nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par le prix.</p>
<p>Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.</p>	<p>Révision des standards : cout horaire standard en hausse.</p>
<p>Erreur humaine. Exemple : Défaut de réglage d'une machine</p>	<p>Erreur accidentelle non intentionnelle : Aucune Correction. Erreur liée à l'incompétence d'un salarié nouvellement recruté: formation de ce salarié</p>
<p>Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.</p>	<p>Changement de fournisseur.</p>

Source : DORIATH.B, GOUJET.C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3^{ème} édition, paris,2007,p.206.

Pour conclure il est nécessaire de rappeler que la gestion budgétaire est un outil principal du contrôle de gestion. Il l'en découle de celle-ci, plusieurs budgets qui reflètent la ligne directive de l'entreprise. L'objectif de leurs affectations dans les différents postes de responsabilités, est de garantir le suivi de la feuille de route pour chaque service.

Le contrôle budgétaire est la dernière phase de la démarche budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilités, il permet par une analyse des écarts l'identification des atouts et faiblesse et lancer les actions correctives appropriées.

Le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant l'activité de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut inciter les dirigeants à déclencher rapidement des mesures correctives appropriées.

A travers ce chapitre nous étudierons le cas de "CEVITAL AGRO INDUSTRIE". Nous procéderons d'abord à la présentation de l'organisme d'accueil. En second, lieu, voir l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "CEVITAL AGRO INDUSTRIE" à travers la consultation d'un ensemble de documents contenant les informations qui concernent les budgets et leurs réalisations afin de calculer et d'analyser (interpréter) les écarts décelés qu'ils soient positifs ou négatifs.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous présenterons l'entreprise CEVITAL et porterons une image sur son évolution historique, sa situation géographique, sa mission, ses activités, ses clients et ses différentes directions.

1- Historique, situation géographique et superficie

1-1 Historique de CEVITAL

CEVITAL est une Société par Actions au capital privé de 69 milliards de DA. Elle a été créée en Mai 1998. Elle est implantée à l'extrême –Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL est passée de 500 salariés en 1999 à 3850 salariés en 2018 ; elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec son environnement.

1-2 Situation géographique CEVITAL AGRO INDUSTRIE



L'entreprise CEVITAL se situe à l'arrière port de Bejaia à 200 ML du quai : Ce terrain à l'origine marécageux et inconstructible a été récupéré en partie d'une décharge publique, viabilisé avec la dernière technologie de consolidation des sols par le système de colonnes ballastées (337 KM de colonnes ballastées de 18 ML) ainsi qu'une partie à gagner sur lamer.

- **A Bejaia**

Les premières installations de CEVITAL faites à Bejaia sont:

- ❖ Raffinerie desucre ;
- ❖ Raffinerie d'huile ;
- ❖ Margarinerie;
- ❖ Silos portuaires;

- **A El Kseur**

Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe Cevital dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques algériennes en novembre 2006. Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek.

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

- **A Tizi-Ouzou(Agouni Gueghrane) :** au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres d'altitude:

- ❖ L'Unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007.

2- Les activités de CEVITAL

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production qui sont les suivantes :

1. Huiles Végétales.
2. Margarinerie et graisses végétales.
3. Sucre blanc.
4. Sucre liquide.
5. Silos portuaires.
6. Boissons.

2-1 Huiles Végétales :

➤ **Les huiles de table :** elles sont connues sous les appellations suivantes :

- **Fleurial :** plus 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E)
- **Elio et Fridor :** ce sont des huiles 100% soja végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E

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

- Capacité de production : 828 000 tonnes /an
- Part du marché national : 70%

Exportations vers le Maghreb, le moyen orient et l'Europe.

2-2 Margarinerie et graisses végétales

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

- ❖ Capacité de production : 180.000 tonnes/an ;
- ❖ part de marché national de 30% sachant qu'une partie de cette production est exportée vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

2-3 Sucre Blanc

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose .Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 1 Kg, 5 Kg, 50Kg et 25 Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites de 750 G. CEVITAL produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- ❖ Entrée en production 2ème semestre 2009;
- ❖ Capacité de production : 2340 000 tonnes/an ;
- ❖ Part du marché national : 85%;
- ❖ Exportations : 600 000 tonnes/an en 2018, CEVITAL prévoit 650 000 tonnes/an dès 2019.

2-4 Sucre liquides

- ❖ Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an;

2-5 Silos Portuaires

Le complexe CEVITAL dispose d'une capacité maximale 182 000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure.

- Un projet d'extension est en cours de réalisation;
- La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal;
- La capacité de stockage Horizon au 1^{er} trimestre 2010 soit de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

2-6Boissons

- Eau minérale, eau gazéifiée et Jus de fruits.
- L'eau minérale Lalla Khedidja depuis des siècles prend son origine dans les monts neigeux à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent.

En s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium 53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162,...) tout en restant d'une légèreté incomparable.

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

3- les clients de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

La satisfaction du client est la devise de l'entreprise. La raison de vivre de l'entreprise est de vendre.

Les clients de l'entreprise sont divers et variés:

- Représentants
- Grossistes
- Industriels
- Administrations

Ils sont pour la grande majorité des industriels de l'agroalimentaire et des distributeurs, ces derniers se chargent de l'approvisionnement de tous les points de vente ou qu'ils soient.

Aussi CEVITAL donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits.

Cela s'est traduit par l'engagement de la direction dans le Procès de certification ISO 22000 version 2005.

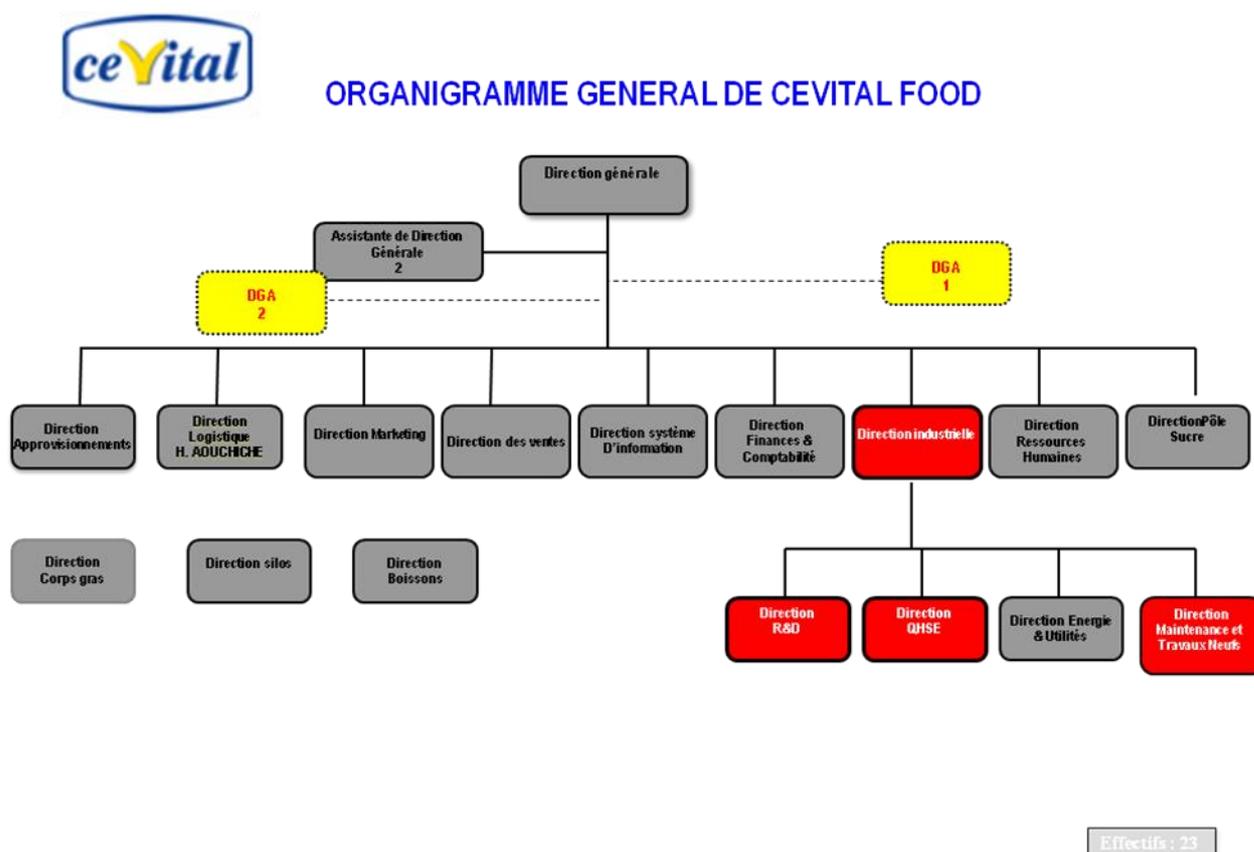
Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants.

4-Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

4-1 Organigramme général de CEVITAL

Le schéma ci-dessous présente l'organigramme de CEVITAL

Figure n°8 : Organigramme général de CEVITAL



Organigramme Food / DG / 23-04-09

4-2 Organisation de CEVITAL

L'organisation du groupe se résume comme suit :

➤ La direction Marketing:

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

➤ **La direction des Ventes & Commerciale:**

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

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

➤ **La direction Système d'informations:**

Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise.

Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité.

Elle définit, également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

➤ **La direction des Finances et Comptabilité:**

-Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes

-Préparer et mettre à jour les budgets

-Pratiquer le contrôle de gestion

-Faire le Reporting périodique

➤ **La direction Industrielle:**

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

-Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail.

-Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...).

-Est responsable de la politique environnement et sécurité

-Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

➤ **La direction des Ressources Humaines**

-définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe.

-Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de CEVITAL.

-Pilote les activités du social.

-Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures.

-Assure le recrutement.

-Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité.

-Gestion de la performance et des rémunérations.

-Formation du personnel

-Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires

-Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation

➤ **La direction Approvisionnements**

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

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

➤ **La direction Logistique**

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

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

- Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières;

- Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ...);

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

➤ **La direction des Silos**

- Elle décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage;
- Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières ;
- Elle expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration;
- Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos.

➤ **La direction des Boissons**

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

- Unité LALLA KHEDIDJA domiciliée à Agouni Gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de LLK
- Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.
- Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El Kseur, Cojek est une SPA filiale de CEVITAL et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus, Nectars et Conserves. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

➤ **La direction Corps Gras**

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

➤ **La direction Pôle Sucre**

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui sera mise en service en mars 2010.Sa

vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. nos produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

➤ **La directionQHSE**

- Met e en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux;
- Veille au respect des exigences règlementaires produits, environnement et sécurité;
- Garantit la sécurité de notre personnel et la pérennité de nos installations;
- Contrôle et assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et réponse aux exigences clients.

➤ **La direction Energie et Utilités**

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

➤ **La direction Maintenance centrale**

- Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés;
- Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations;
- Gère et déploie avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (depuis la définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier);
- Rédige les cahiers des charges en interne;
- Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

Section n°02 : La pratique de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Après le traitement de la première section qui consiste à présenter l'entreprise CEVITAL, on passe à la pratique de gestion budgétaire qui joue un rôle important au sein de l'entreprise. Elle permet de traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction, de coordonner les différentes actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

1- La présentation de la gestion budgétaire de l'entreprise

La gestion budgétaire au sein de CEVITAL est considérée comme un mode de gestion prévisionnelle consistant en la traduction d'objectifs en un ensemble de programmes et de budgets. Ces derniers sont ensuite repartis sur une base mensuelle, ils sont révisés et réajustés au besoin.

Comme la plupart des entreprises algériennes, CEVITAL est doté d'un service budget qui assure un suivi et un contrôle permanent (journalier, hebdomadaire et mensuel) des diverses prestations. Au début de chaque année civile (mois de septembre), le responsable du service budget prévoit toutes les directions du lancement des budgets ou chaque direction et unité doit communiquer son budget qui servira à établir un pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1 récapitulant l'ensemble des charges et des produits prévus.

Ce dernier fait l'objet d'études, d'analyse et de débats par le conseil d'administration en vue de son adoption ou non. Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné.

2- La procédure budgétaire de l'entreprise

La dynamique mise en place au sein de l'entreprise CEVITAL pour confectionner un budget est décomposée en quatre phases :

- ❖ **La préparation** : cette phase se propose d'atteindre essentiellement trois objectifs:
 - Annoncer des objectifs Smart (mesurable, spécifique, ambitieux, réalistes, temporel) généraux visés par l'entreprise, et les progrès attendus par rapport aux réalisations de l'année écoulée.
 - Arrêter, après discussion et analyse, les hypothèses de travail, en tenant compte des contraintes, tant internes à l'entreprise qu'externes.
- ❖ **Le lancement** : Le lancement de la procédure budgétaire doit se faire à l'occasion d'une réunion regroupant l'ensemble des responsables opérationnels, et de toutes

compétences nécessaires à cette rencontre, il sera question de :

- Débattre de l'année à venir ;
- Préciser le travail qui est attendu de chaque structure ;
- Répondre à toutes les questions posées, afin de donner aux structures le maximum d'information.

❖ **Le déroulement** : Pendant cette étape, chaque responsable chargé de préparer son budget se renseigne sur le canevas mis à sa disposition en s'inspirant des orientations discutées et des normes fixées.

❖ **L'arrêt de budget** : Cette étape marque la fin du processus budgétaire. Elle intervient obligatoirement avant la fin de l'année, pour pouvoir disposer d'objectifs dès l'ouverture de l'année. Pendant cette phase, il est question :

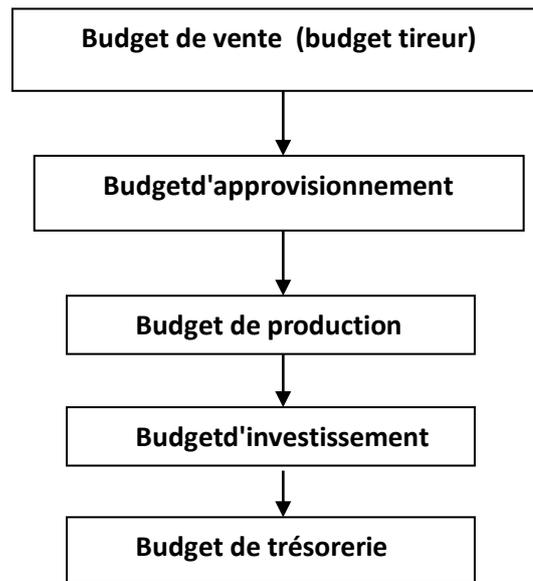
- Diffuser le budget élaboré à l'ensemble des niveaux de l'organisation de l'entreprise.
- Ne pas accepter, en cours de route des modifications d'objectifs et des révisions qui ne peuvent être discutées qu'au moment de la nouvelle procédure budgétaire.

3- La méthodologie de construction des budgets

Le service commercial élabore le premier budget qui est le budget de vente il s'appelle aussi le **budget tireur**, consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur, sources de recettes indispensables au fonctionnement de l'entreprise, il est le pivot de toute la gestion budgétaire de l'entreprise. Alors la prévision des ventes découle l'élaboration des budgets prévisionnels suivantes :

- des approvisionnements en matières premières et fournitures,
- de la production des produits,
- des investissements nécessaires,
- de trésorerie.

Figure n°9 : La méthodologie de construction des budgets



Source : préparé par nos propres soins à l'aide des données de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

4- Le contrôle budgétaire

Les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont : le sucre, l'huile et la margarine et nous allons procéder à cet effet à l'étude de budget des ventes en MDA et de production de ces derniers en KT durant la période de 2017 et 2018.

4-1 Budget des ventes :

4-1-1 Calcul et analyse des écarts, Taux de réalisation et taux d'évolution

Tableau n° 7 : écarts sur chiffre d'affaires en volume (en KT) en 2017 et 2018

Désignation	En volume KT								
	2017		2018		Ecart budg vs réalis		Tx de réalis		tx d'évol
	Prév	Réal	Prév	Réal	2017	2018	2017	2018	2018 vs 2017
Sucre	1 060	902	1 057	745	- 158	- 312	85%	70%	-17%
Huile	380	377	433	420	- 3	- 13	99%	97%	11%
Margarine	66	44	54	44	- 22	- 10	67%	81%	-1%

Source : préparer par nos propres soins à l'aide des données de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Les calculs :

- $E/CA = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété}$
- $\text{Taux de réalisation} = (\text{Réalisation} / \text{prévision}) \times 100$
- $\text{Taux d'évolution} = (\text{Réalisation } n - \text{Réalisation } n-1) / \text{Réalisation } n-1 \times 100$

En 2017 :

✓ Produit Sucre :

$$E/CA = 902 - 1060 = -158 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 902 / 1060 \times 100 = 85\%$$

✓ Produit Huile

$$E/CA = 377 - 380 = -3 \text{ (Écart défavorable)}$$

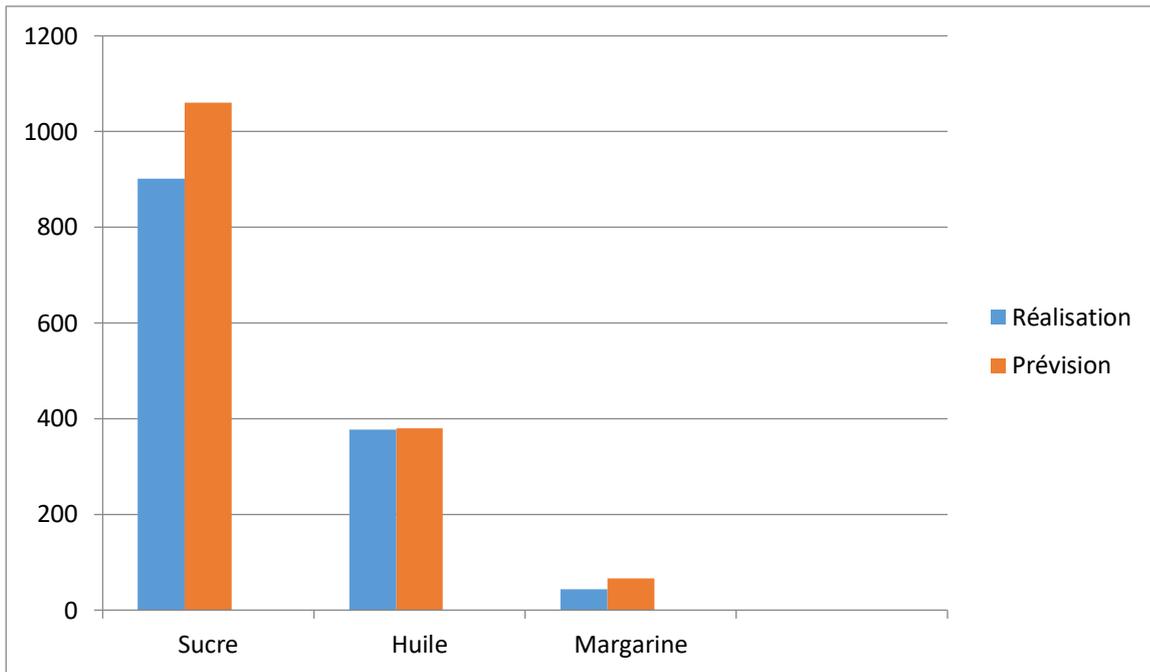
$$Tx R = 377 / 380 \times 100 = 99\%$$

✓ Produit Margarine

$$E/CA = 44 - 66 = -22 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 44 / 66 \times 100 = 67\%$$

figuresn°10 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en volume (2017)



source : réalisé par nous-mêmes

En 2018 :

✓ **Produit Sucre :**

$$E/CA = 745 - 1057 = -158 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 745 / 1057 \times 100 = 70\%$$

$$Tx Evo = 745 - 902 / 902 \times 100 = -17\%$$

✓ **Produit Huile**

$$E/CA = 420 - 433 = -13 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 420 / 433 \times 100 = 97\%$$

$$Tx Evo = 420 - 377 / 377 \times 100 = 11\%$$

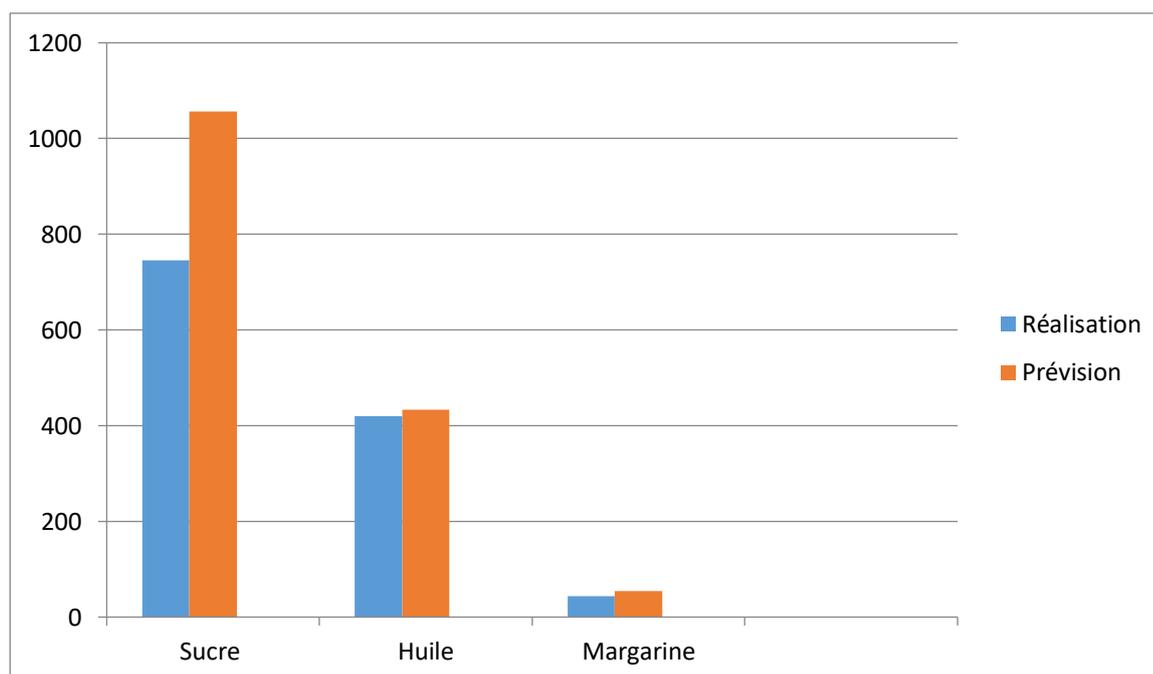
✓ **Produit Margarine**

$$E/CA = 44 - 54 = -10 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 44 / 54 \times 100 = 81\%$$

$$Tx Evo = 44 - 44 / 44 \times 100 = -1\%$$

figure n°11 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en volume (2018)



source : réalisé par nous-mêmes

Tableau n° 8 : écarts sur chiffre d'affaires en valeur MDA en 2017 et 2018

Désignation	En valeur MDA								
	2017		2018		Ecart budg vs réélis		Tx de réélis		tx d'évol 2018 vs 2017
	Prév	Réal	Prév	Réal	2017	2018	2017	2018	
Sucre	80 256	68 588	76 241	52 868	- 11 668	- 23 373	85%	69%	-23%
Huile	46 779	44 237	52 215	49 166	- 2 542	- 3 049	95%	94%	11%
Margarine	11 063	7 263	9 658	6 977	- 3 800	- 2 681	66%	72%	-4%
Total	138 098	120 088	138 114	109 011	- 18 010	- 29 103	87%	79%	-9%

Source : préparer par nos propres soins à l'aide des données de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Les calcul :

En 2017 :

✓ **Produit Sucre :**

$E/CA = 68588 - 80256 = -11668$ (**Écart défavorable**)

$Tx R = 68588 / 80256 \times 100 = 85\%$

✓ **Produit Huile**

$$E/CA = 44237 - 46779 = -2542 \text{ (Écart défavorable)}$$

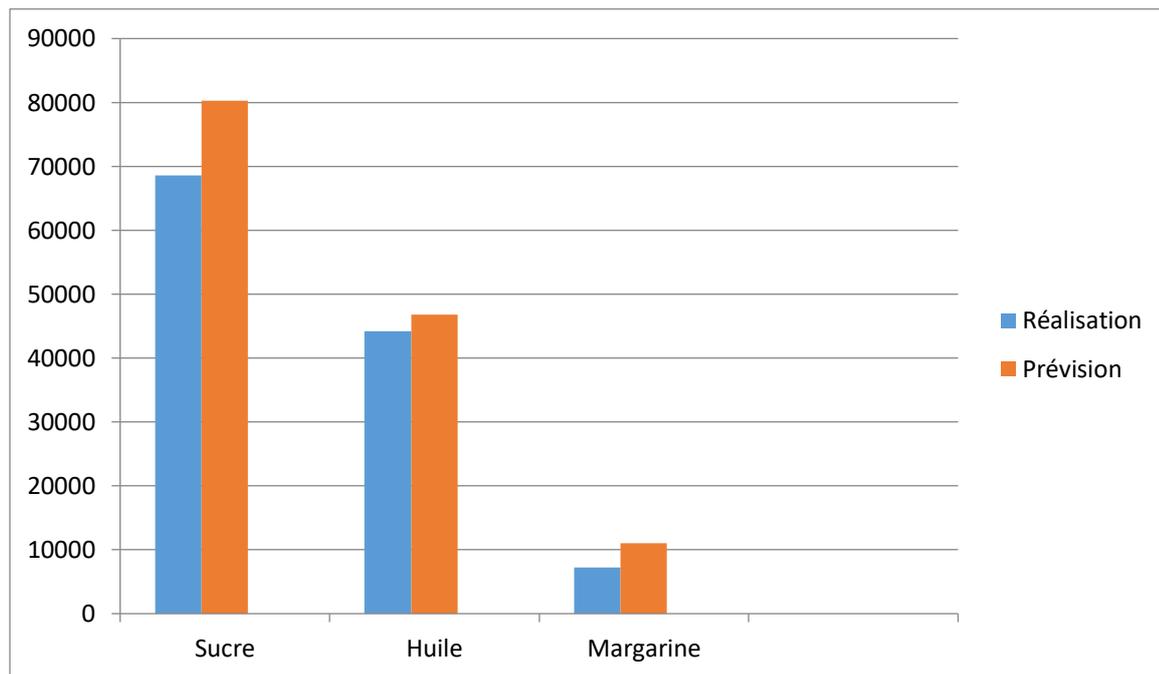
$$Tx R = 44237 / 46779 \times 100 = 95\%$$

✓ **Produit Margarine**

$$E/CA = 7263 - 11063 = -3800 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 7263 / 11063 \times 100 = 66\%$$

figuresn°12 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en valeur (2017)



source : réalisé par nous-mêmes

En 2018 :

✓ **Produit Sucre :**

$$E/CA = 52868 - 76241 = -23373 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 52868 / 76241 \times 100 = 69\%$$

$$Tx Evo = 52868 - 68588 / 68588 \times 100 = -23\%$$

✓ **Produit Huile**

$$E/CA = 49166 - 52215 = -3049 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 49166 / 52215 \times 100 = 94\%$$

$$Tx Evo = 49166 - 44237 / 44237 \times 100 = 11\%$$

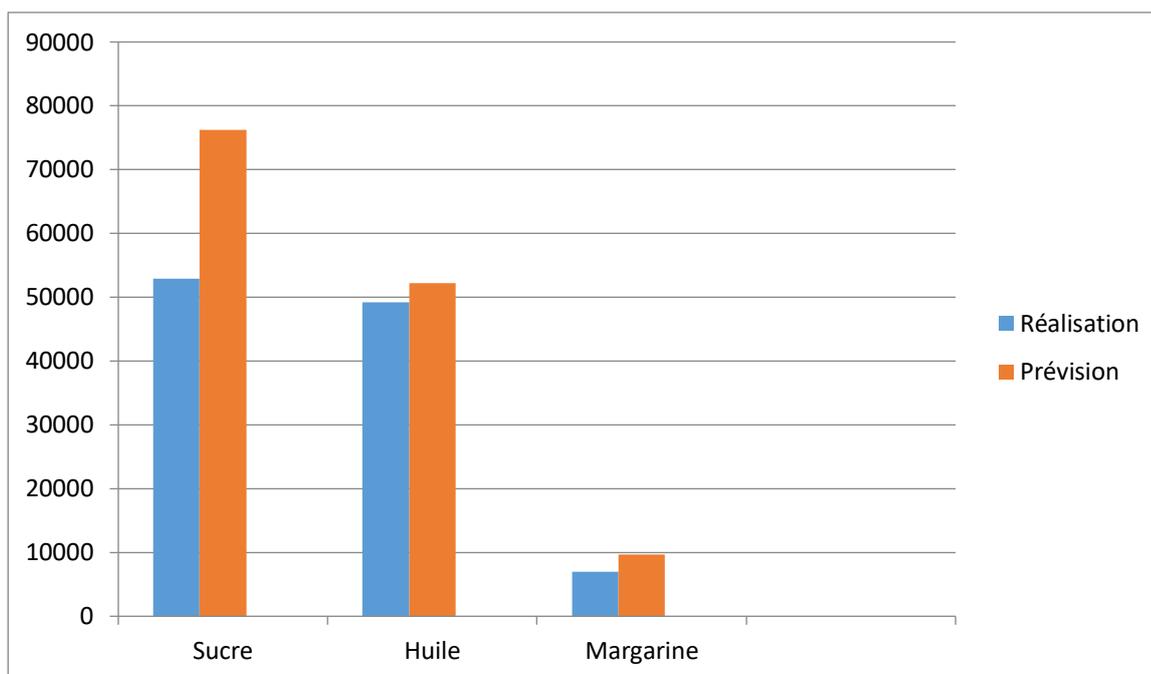
✓ **Produit Margarine**

$E/CA = 6977 - 9658 = -2681$ (Écart défavorable)

$Tx R = 6977 / 9658 \times 100 = 72\%$

$Tx Evo = 6977 - 7263 / 7263 \times 100 = 4\%$

Figures n°13 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des ventes en valeur(2018)



source : réalisé par nous-mêmes

4-1-2 Interprétation des écarts

➤ **De chiffre d'affaires en volume**

Sucre : Le CA en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 70% par rapport au budget et -17% par rapport à 2017 cela est expliqué par l'émergence de nouveaux concurrents sur le marché.

Huile : La qualité du produit et sa notoriété ont généré la hausse des ventes huile +11% vs 2017 et un taux de réalisation de 97%.

Margarine : Le CA en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 81% par rapport au budget et -1% par rapport à 2017 ce la est expliqué par la multitude des produits présentés sur le marché.

➤ **De chiffre d'affaires en valeur**

Sucre : Le CA en valeur 2018 affiche un taux de réalisation de 69% par rapport au budget et -23% par rapport à 2017 cela est expliqué par l'émergence de nouveaux concurrents sur le marché.

Huile : La qualité du produit et sa notoriété ont généré la hausse des ventes huile +11% vs 2017 et un taux de réalisation de 94%.

Margarine : Le CA en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 79% par rapport au budget et -9% par rapport à 2017 ce la est expliqué par la multitude des produits présentés sur le marché.

4-2 Budget de production :

4-2-1 Calcul et analyse des écarts, Taux de réalisation et taux d'évolution

Tableau n°9 : écarts sur production en volume (en KT) en 2017 et 2018

Désignation	En volume KT								
	2017		2018		Ecart budg vs réalis		Tx deréalis		tx d'évol
	Prév	Réal	Prév	Réal	2017	2018	2017	2018	2018 vs 2017
Sucre	1 567	1 310	1 580	1 326	- 257	- 254	84%	84%	-1%
Huile	370	367	389	385	- 4	- 4	99%	99%	-5%
CGS	66	45	65	45	- 20	- 20	69%	69%	0%

Source : préparer par nos propres soins à l'aide des données de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Les calculs :

En 2017 :

✓ **Produit Sucre :**

$$E/CA = 1310 - 1567 = -257 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 1310 / 1567 \times 100 = 84\%$$

✓ **Produit Huile**

$$E/CA = 367 - 370 = -4 \text{ (Écart favorable)}$$

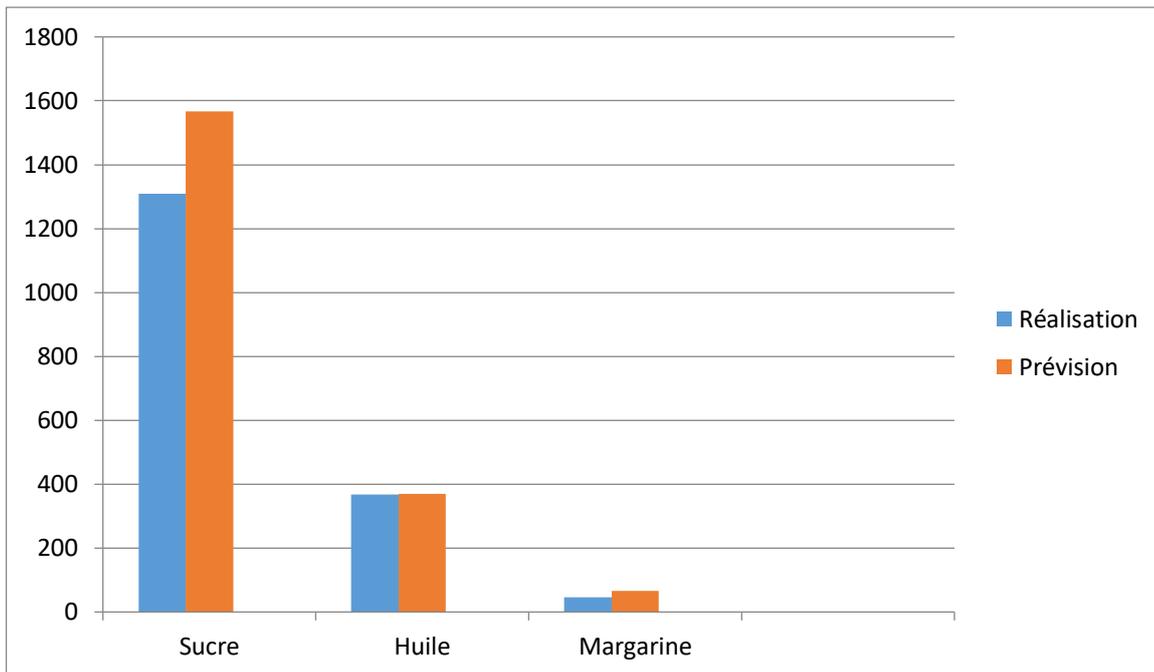
$$Tx R = 367 / 370 \times 100 = 99\%$$

✓ **Produit Margarine**

$$E/CA = 45 - 66 = -20 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 45 / 66 \times 100 = 69\%$$

Figure n°14 : Représentation graphique des prévisions et réalisation de production en volume (2017)



source : réalisé par nous-mêmes

En 2018 :

✓ **Produit Sucre :**

$$E/CA = 1326 - 1580 = -254 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 1326 / 1580 \times 100 = 84\%$$

$$Tx Evo = 1326 - 1310 / 1310 \times 100 = -1\%$$

✓ **Produit Huile**

$$E/CA = 385 - 389 - 787 = -4 \text{ (Écart favorable)}$$

$$Tx R = 385 / 389 \times 100 = 99\%$$

$$Tx Evo = 385 - 367 / 367 \times 100 = 5\%$$

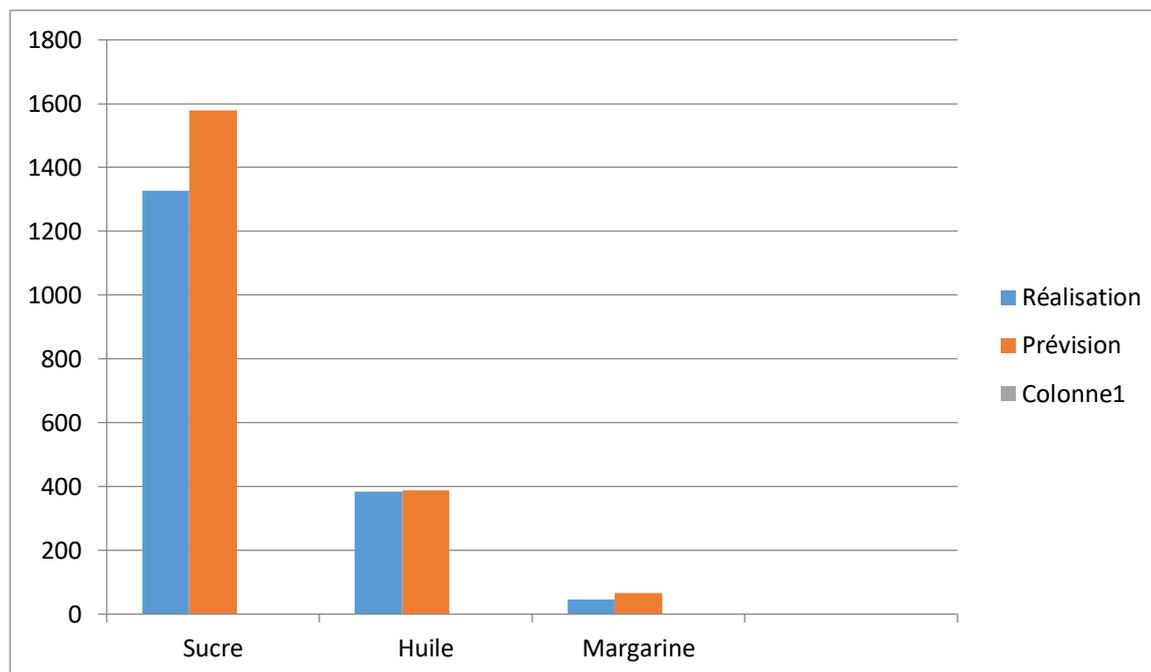
✓ **Produit Margarine**

$$E/CA = 45 - 65 = -20 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = 45 / 65 \times 100 = 69\%$$

$$TxEvo = 45 - 45 / 45 \times 100 = 0\%$$

Figure n°15 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des productions en volume (2018)



source : réalisé par nous-mêmes

Tableau n°10: écarts sur production en valeur (en MDA) en 2017 et 2018

Désignation	En valeur MDA								
	2017		2018		Ecart budg vs réalis		Tx de réalis		tx
	Prév	Réal	Prév	Réal	2017	2018	2017	2018	d'évol
									2018 vs 2017
Sucre	97 555	77 242	76 440	64 587	- 20 313	- 11 853	79%	84%	20%
Huile	41 483	39 299	42 504	42 095	- 2 184	- 409	95%	99%	-7%
Margarine	7 536	6 046	8 195	5 658	- 1 490	- 2 537	80%	69%	7%

Source : préparer par nos propres soins à l'aide des données de CEVITAL AGRO INDUSTRIE

En 2017 :

✓ **Produit Sucre :**

$E/CA = 77242 - 97555 = -20313$ (Écart défavorable)

$Tx R = 77242 / 97555 \times 100 = 79\%$

✓ **Produit Huile**

$E/CA = 39299 - 41483 = -2184$ (Écart favorable)

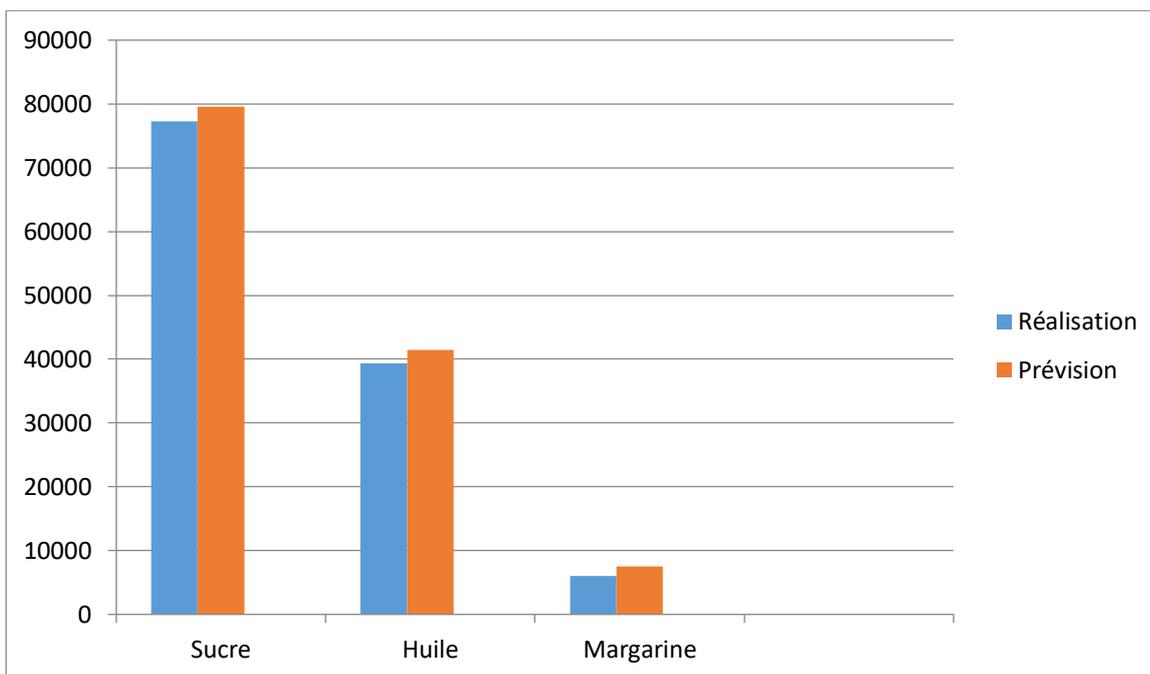
$$\text{Tx R} = 39299 / 41483 \times 100 = 95\%$$

✓ **Produit Margarine**

$$\text{E/CA} = 6046 - 7536 = -1490 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$\text{Tx R} = 6046 / 7536 \times 100 = 80\%$$

figuresn°16 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des productions en valeur (2017)



source : réalisé par nous-mêmes

En 2018 :

✓ **Produit Sucre :**

$$\text{E/CA} = 64587 - 76440 = -11853 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$\text{Tx R} = 64587 / 76440 \times 100 = 84\%$$

$$\text{Tx Evo} = 64587 - 77242 / 77242 \times 100 = 20\%$$

✓ **Produit Huile**

$$\text{E/CA} = 42095 - 42504 = -409 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$\text{Tx R} = 42095 / 42504 \times 100 = 99\%$$

$$\text{Tx Evo} = 42095 - 39299 / 39299 \times 100 = -7\%$$

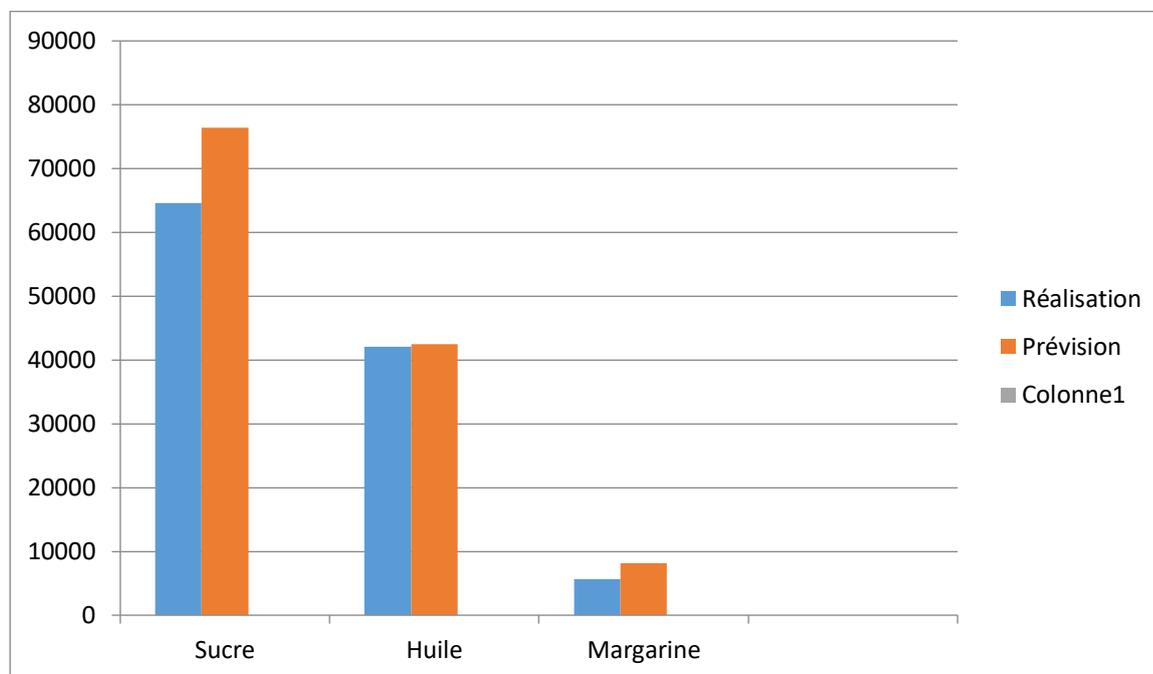
✓ **Produit Margarine**

$$\text{E/CA} = 6658 - 8195 = -2537 \text{ (Écart défavorable)}$$

$$Tx R = = 6658 / 8195 \times 100 = 69\%$$

$$TxEvo = 5658 - 6046 / 6046 \times 100 = 7 \%$$

Figure n°17 : Représentation graphique des prévisions et réalisations des productions en valeur (2018)



source : réalisé par nous-mêmes

4-2-2 Interprétation des écarts

➤ de production en volume

Sucre : La production en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 84% par rapport au budget et -1% par rapport à 2017 cela est expliqué par l'excès d'utilisation des matières premières (gaspillage).

Huile : La production en volume 2018 générée une baisse des ventes huile -5% vs 2017 et un taux de réalisation de 99%.

Margarine : Le CA en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 69% par rapport au budget et 0% par rapport à 2017.

➤ de production en valeur

Sucre : La production en valeur 2018 affiche un taux de réalisation de 69% par rapport au budget et 20% par rapport à 2017.

Huile : La production en volume 2018 a généré une baisse des ventes -7% vs 2017 et un taux de réalisation de 99% cela est expliqué par l'effet de saisonnalité.

Margarine : Le CA en volume 2018 affiche un taux de réalisation de 69% par rapport au budget et 7% par rapport à 2017.

5- Les atouts de l'entreprise ou ses facteurs clés de succès

- Capacité à manager des projets dans la production et la distribution de grande envergure;
- Maîtrise de la technologie : les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés;
- Jeunesse des salaires pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise;
- Choix du site : l'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif de taille sur le plan logistique proximité des installations portuaires réduisent les coûts des matières importées et de produit fini exporté;
- Force de négociation : la taille de l'entreprise en raison de part de marché investis comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité;
- Présence d'un réseau de distribution : il couvre l'ensemble du territoire national.

Nous sommes à la fin de notre travail scientifique, ayant porté sur : la gestion budgétaire outil de contrôle de gestion, Cas de l'entreprise CEVITAL FOOD.

D'après notre stage nous constatons que la gestion budgétaire est l'instrument principal sur lequel le contrôleur de gestion s'appuie pour traduire des objectifs de la direction à court et à long terme sous forme de budgets. Ces derniers sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre de responsabilité. La gestion budgétaire permet de détecter les écarts entre les prévisions et réalisations puis les analyser et les interpréter. Après la construction de ces écarts, le contrôleur de gestion apporte des mesures correctives si il y a lieu pour corriger la trajectoire ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise en question.

L'application de la démarche de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD sur certains produits qui sont : sucre, huile et la margarine nous avons choisis ses produits par rapport à leurs ventes les plus importantes, nous a conduit à tirer des résultats défavorables concernant l'efficacité de la gestion budgétaire dans la fixation des objectifs et la détection des attentes futures. Toutefois, après l'utilisation de la démarche, nous avons constaté certains résultats ou les valeurs prévues dépassent largement celles réalisées au cours de la période étudiée, qui sont à l'origine des situations qui n'étaient pas prises en compte, ce qui rend la tâche du suivi budgétaire compliquée.

Les responsables doivent intégrer de nouveaux paramètres surtout pour la phase de prévisions, par la mise en œuvre de certaines méthodes scientifiques et économiques plus fiables.

La gestion budgétaire reste un outil utile et efficace pour la bonne direction d'une entreprise.

Le contrôle de gestion est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il remplit donc un rôle particulièrement important dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche du contrôle, de conseil et prévision. Donc il constitue un outil d'aide à la prise de décision. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils tels que : La comptabilité analytique le système d'information, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

Cette dernière est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées et permet la mise en évidence des écarts et des actions correctives.

la gestion budgétaire est un instrument principal sur lequel le contrôleur de gestion s'appuie pour traduire les objectifs de la direction sous forme de budgets prévisionnels, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise .

L'objet de notre travail consistait à analyser la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

Pour conclure, notre thème intitulé « La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion » n'a pas pu être traité qu'en partie, nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous l'espérons à cause des contraintes : durée de stage limitées et manque de données en raison de la sensibilité et de confidentialité des informations. Mais, toutes ces contraintes n'ont pas empêché de réaliser notre travail.

Comme tout travail humain notre mémoire est imparfait. Nous souhaitons qu'il suscite des prolongements dans l'avenir.

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....01

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

Section 01: Les concepts de base du contrôle de gestion.....4

1- Historique du contrôle de gestion.....4

2- Définition et objectifs du contrôle de gestion.....8

2-1 Définition du contrôle de gestion.....8

2-1-1 Définition du concept contrôle/gestion.....8

2-1-2 Les définitions retenues par quelques auteurs.....8

2-2 Les objectifs du contrôle de gestion.....9

3- Mission et rôle du contrôle de gestion.....9

4- Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise.....10

5- Le processus et les limites du contrôle de gestion.....11

5-1 Le processus du contrôle de gestion.....

5-2 Les limites du contrôle de gestion

6- Le contrôleur de gestion : rôles , fonctions et qualités.....

6-1 Le rôle du contrôleur de gestion.....

6-2 Les fonctions du contrôleur de gestion.....

6-3 Les qualités du contrôleur de gestion.....

Section 02 : méthodes et outils du contrôle de gestion

1- La comptabilité générale.....

1-1 Définition de la comptabilité générale.....

1-2 Rôles de la comptabilité générale.....	
2- La comptabilité analytique.....	
2-1 Définition de la comptabilité analytique.....	
2-2 Les caractéristiques de la comptabilité analytique.....	
2-3 Les objectifs de la comptabilité analytique.....	
2-4 Comparaison entre les deux systèmes de comptabilité (analytique et générale).....	
3- La gestion budgétaire.....	
3-1 Définition de la gestion budgétaire.....	
3-2 Les principes de la gestion budgétaire.....	
3-3 L'intérêts de la gestion budgétaire.....	
3-4 Les objectifs de la gestion budgétaire.....	
3-5 Les limites de la gestion budgétaire.....	
4- Le tableau de bord.....	
4-1 Définition.....	
4-2 Critères de qualité d'un tableau de bord.....	
4-3 Rôles du tableau de bord.....	
4-4 Elaboration d'un tableau de bord.....	
4-5 Les instruments d'un tableau de bord	
4-6 Les limites du tableau de bord.....	
5- Le reporting.....	
5-1 Définition de reporting.....	
5-2 Mission de reporting.....	
5-3 Les principes de reporting	

Chapitre II : Gestion budgétaire, contrôle et suivi budgétaire

Section 01 : L'essentiel de la gestion budgétaire.....

- 1- Les origines historiques de la gestion budgétaire.....
- 2- Définition de la gestion budgétaire.....
- 3- L'importance de la gestion budgétaire.....
- 4- Rôles de la gestion budgétaire.....
- 5- Les étapes de la gestion budgétaire.....
- 5-1 La prévision
- 5-2 La budgétisation.....
- 5-2-1 Définition du budget
- 5-2-2 Les caractéristiques du budget.....
- 5-2-3 Les avantages du budget.....
- 5-2-4 Rôles de budget
- 5-2-5 Principes d'élaboration du budget.....
- 5-2-6 Les différents types de budget.....
- 5-2-7 La hiérarchie budgétaire.....
- 5-3 Le contrôle

Section 02 : Le contrôle budgétaire.....

- 1- Généralités sur le contrôle budgétaire.....
- 1-1 Définition du contrôle budgétaire.....
- 1-2 Rôles du contrôle budgétaire.....
- 1-3 Les objectifs du contrôle budgétaire
- 1-4 L'importance du contrôle budgétaire
- 1-5 Les limites du contrôle budgétaire.....

1-6 Les conditions d'efficacité d'un contrôle budgétaire.....	
1-7 Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	
2- Les étapes de contrôle budgétaire.....	
3- Le contrôle par les écarts, principes généraux.....	
3-1 Définition de l'écart.....	
3-2 L'intérêts de calcul des écarts.....	
3-3 Les limites des écarts.....	
3-4 Les principes d'élaboration des écarts.....	
4- Présentation, calcul et analyse des différents écarts.....	
4-1 Analyse de l'écart résultat.....	
4-1-1 Décomposition de l'écart sur résultat.....	
4-2 Objectifs d'analyse les écarts	
4-3 L'interprétations des écarts	
4-4 La mise en place des actions correctives.....	

Chapitre III : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL AGRO INDUSTRIE

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....

1- Historique, situation géographique et superficie.....	
1-1 Historique de CEVITAL	
1-2 Situation géographique CEVITAL AGRO INDUSTRIE.....	
2- Les activités de CEVITAL.....	
3- les clients de CEVITAL AGRO INDUSTRIE	
4-Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL AGRO INDUSTRIE.....	
4-1 Organigramme général de CEVITAL	
4-2 Organisation de CEVITAL.....	

Section n°02 : La pratique de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL AGRO INDUSTRIE.....

1- La présentation de la gestion budgétaire de l'entreprise.....

2- La procédure budgétaire de l'entreprise.....

3- La méthodologie de construction des budgets.....

4- Le contrôle budgétaire.....

Conclusion générale.....

Bibliographie

Table de matières

Annexes

Résumé

Les références bibliographiques

Ouvrages :

1. Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, paris, 2010
2. Alazard C, Sépari S, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application », 5^e édition, Dunod, Paris, 2018.
3. Arnoud H, « Le contrôle de gestion en action », édition Liaisons, 2001.
4. Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale », Pearson, paris, 2008.
5. Bouquin H, Kuszla C, « Le contrôle de gestion », 10^e édition mise à jour, paris, 2014.
6. Calme I, « introduction à la gestion », 2^e édition, paris, Dunod, 2003.
7. Cyrille M, Beysul A, « comptabilité générale de l'entreprise », 3^e édition entièrement revue et augmentée, Bruxelles, 2013.
8. De Rongé Y, Cerrada k, « Contrôle de gestion », 2^e édition, paris, 2012,
9. Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, paris, 2008.
10. Durand X et Helay A, « les fondements du contrôle de gestion », édition d'organisation, paris
11. Gérard M, « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal, 2004 ,
12. Gervais M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, 1990
13. GRANDGUILLOT B, « L'essentiel de contrôle de gestion » 8^{em} édition, paris, 2014,
14. Horngren C, Bhimani A, Datar S, Foster G, « Contrôle de gestion et contrôle budgétaire » , 3^{em} édition, paris, 2006
15. LEROY M, « DCG 11 contrôle de gestion : l'essentiel en fiches », Dunod, paris, 2016
16. Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, France, 1998,
17. Martinet A, Sillem A, « Lexique de gestion », Dolloz, paris, 2000,
18. M. Rouach, G. Naulleau, « Le contrôle de Gestion bancaire et financier (Arn) », Ed. Revue banque, 3^e édition, paris, 1998

19. Plot-Vicard E, Vidal O, Deck-Michon M, « Contrôle de gestion », 2015,
20. Sépari S, Solle G, Le Cœur L, « management et contrôle de gestion », 2^e édition, paris, 2014
21. Vidal.O, Plot-Vicard.E, « les essentiels du contrôle de gestion », 2016.
22. Yves Y, Cerrada K , « Contrôle de gestion », 3^{em} édition, 2005,

Mémoire de fin d'étude :

1. Benallouache Sonia, Benkhider Katia, « Le contrôle budgétaire : outil d'aide à l'amélioration de la performance de l'entreprise Cas de la SARL tchin-lait Candia », Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de master science de gestion, Université Bejaïa, 2017.
2. Idri lahlou, Chouf Cherif-Anis, « La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion Cas d'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) » Mémoire de fin de cycle En vue l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, Université de Bejaia, promotion 2017

Site Web

Contrôle de gestion, disponible sur le site : www.licp.com, ch7 (PDF)

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les contrôleurs obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie.

Pour exercer ses missions, le contrôle de gestion dispose de nombreux outils tel que : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, et le reporting.

La gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision qui consiste à prévoir objectivement l'avenir, la budgétisation qui est le chiffrage de ces objectifs et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible.

Dans le but de réduire les écarts défavorables et donc améliorer le processus prévisionnel de l'entreprise "EPB", nous avons proposé une méthode de prévision basée sur la méthode des moindres carrés ordinaire pour l'élaboration des prévisions des ventes.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, réalisation, MCO.

Abstract

The management control is the process by which the controllers ensure that the resources are obtained and used effectively and in relevance that in accordance with the organization objectives and the actions go on the sense of the defined strategy.

To fulfill its mission, management control has many tools such as: cost accounting, budgeting dashboard, and reporting.

Budget management is a system integrator control management involving early vision. It consists of three main steps: the prediction that involves an objective judgment on the future, budgeting is the encryption of these objectives and finally budgetary control is the comparison of actual to predict.

In order to reduce the unfavorable spreads and thus improve the forecasting process of the "EPB" company, we proposed an ordinary least squares method of predicting sales forecasts.

Keywords: Management, control, budget, management, forecasting, budget, implementation, MCO.

Abstract

The management control is the process by which the controllers ensure that the resources are obtained and used effectively and in relevance that in accordance with the organization objectives and the actions go on the sense of the defined strategy.

To fulfill its mission, management control has many tools such as: cost accounting, budgeting dashboard, and reporting.

Budget management is a system integrator control management involving early vision. It consists of three main steps: the prediction that involves an objective judgment on the future, budgeting is the encryption of these objectives and finally budgetary control is the comparison of actual to predict.

In order to reduce the unfavorable spreads and thus improve the forecasting process of the "EPB" company, we proposed an ordinary least squares method of predicting sales forecasts.

Keywords: Management,control,budget, management, forecasting, budget, implementation, MCO.