



UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA -BEJAIA-
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES, DES SCIENCES DE GESTION.
DÉPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERE ET COMPTABILITÉ

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA)

Thème

CONTRÔLE BUDGÉTAIRE OUTIL DE MESURE DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DE L'ENTREPRISE

Cas : CO.G.B. « La Belle » SPA

Réalisé par

MENANACHE Saida

MERZOUK Chaima

Soutenu le 23 juin 2024

Membres de jury :

Présidente : ZAINI. L

Examinatrice : KIROUANE. N

Encadreur : TAGUELMINT M.Z

2023/2024

Remerciements

Le présent travail n'est pas seulement le fruit de nos propres efforts, mais aussi les efforts de bien de personnes à qui nous exprimons vifs remerciements.

Nous remercions tout d'abord le DIEU tout puissant de nous avoir donné la santé, le courage et la volonté pour réaliser ce modeste travail.

Nous tenons à remercier vivement et chaleureusement notre chère promotrice madame TAGUELMINT d'avoir accepté de diriger ce mémoire et pour ses précieux conseils et surtout son encouragement durant le déroulement de ce travail.

Nous adressons nos remerciements également à madame SEKHRI IBTISSEM et tout personnel de l'entreprise « CO.G.B » La Belle de Bejaia.

Nous adressons nos sincères et profonds remerciement aux membres du jury qui nous honneurs, par la lecture et l'évaluation de notre travail.

Enfin, nous voudrions exprimer notre sincère gratitude et reconnaissance pour tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la réussite de ces travaux.

A VOUS TOUS, MERCI

Dédicace

Avec un cœur plein d'amour et de fierté je dédie ce travail :

*A mes très chers parents pour tous leurs sacrifices qu'ils ont en a faire
pour moi, que dieu le tout puissant accorde son paradis éternel ;*

*A mes très chères sœurs RIMA, IBTISSAM qui m'ont offert tous leurs
soutiens et fournie beaucoup d'effort pour ma réussite*

A mon oncle ABDELOHAB et toute ma famille

A ma nièce ALAA

A mon chère ami NASSIM pour ses valeureux conseils

*A mes chères amies, spécialement KARIMA, HOUDA, chahinaze et
nesrine*

A Ma chère amie et binôme CHAIMA

*Enfin, que tous ceux qui ont participé de près ou de loin dans
l'élaboration de ce travail.*

M.SAIDA

Dédicace

Avec tous mes sentiments de respect je dédie ce modeste travail

A mes chers parents adoptifs BOULEMSSAMER Boualem et MERABTI M

Et biologique MERZOUK Mustapha et BOULEMSSAMER A

Ce travail est le fruit de vos sacrifices que vous avez consentis pour mon éducation et ma formation le long de ces années, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, le dévouement et le respect que j'ai toujours pour vous

A mes adorables sœurs Chahinez et Houda et mon frère ElKfier spécialement qui ont partagé avec moi tous les moments d'émotion lors de la réalisation de ce travail.

A ma meilleure Tata Meriem pour son aide, son encouragement et son soutien moral, je les souhaite santé, prospérité et tout le succès qu'elle mérite

A mon meilleur ami Raouf qui a partagé avec moi des bons et mauvais moments

A ma binôme Saida pour son soutien et sa patience tout ou long de ce mémoire

A tous les professeurs qui nous ont enseigné

A toute la promotion 2023/ 2024 en particulier Hanifa et Lounis

M. Chaima

Liste d'abréviations

ABC : Activity Based Costing

Ar : Activité Réelle

BF : budget flexible

CA : Chiffre d'Affaires

CA_P : chiffre d'affaires prévu

CA_R : chiffre d'affaires réel

CF : Charges Fixes

CO.G.B : Corps Gras de Bejaia

C_P : Coût Prévu

C_R : Coût Réel

CU : Coût Unitaire

CVU_P : coût variable prévu de l'unité d'œuvre du centre

DA : Dinar Algérien

E/CA : écart sur chiffre d'affaires

E/CV : écart sur composition des ventes

E/M : écart sur marge

E/MU : écart sur marge unitaire

E/P : écart sur prix

E/Q : écart sur quantité

E/R : écart sur résultat

E/T_P : écart sur temps

E/T_X : écart sur taux

E/VG : écart sur volume global

GIMSI : Généralisation Information Méthode et Mesure Système Individuel et Initiative

IRFF : Imputation Rationnelle des Charges Fixes

MOD : Main d'Œuvre Directe

MP : Matière Première

M_P : Marge Prévue

M_R : Marge Réelle

MU : Marge Unitaire

MU_P : Marge Unitaire Prévue

MUR : Marge Unitaire réelle

OVAR : Objectifs Variables d'Action Responsables

PP : Prix Prévu

PR : Prix Réel

QR : Quantité réelle

QP : Quantité prévue

RE : Résultat d'Exploitation

RCAI : Résultat Courant Avant Impôt

ROE: Return On Equity

ROI: Return On Investment

RP : Résultat Prévue

RR : Résulta réelle

SPA : Société Par Action

TP : Temps préétabli

TR : Temps réel

TX : Taux

TXP : Taux prévu

TXR : Taux réel

VA : Valeur Ajoutée

Liste des tableaux

Tableau 1 : tableau comparatif de la performance interne et performance externe	24
Tableau 2 : comparaison entre le résultat réel et le résultat préétabli pour l'année 2021 (DA)	65
Tableau 3 : calcul l'écart sur chiffres d'affaires pour l'année 2021(DA)	67
Tableau 4 : calcul des écarts sur prix	68
Tableau 5 : calcul des écarts sur quantité (Tonnes)	69
Tableau 6 : comparaison entre résultat réel et résultat préétabli pour l'année 2022 (DA)	71
Tableau 7 : calcul des écarts sur prix	74
Tableau 8 : calcul des écarts sur quantité (Tonnes)	75

Liste des figures

Figure 1 : le triangle du contrôle de gestion	7
Figure 2 : la gestion budgétaire	33
Figure 3 : une bonne gestion budgétaire	34
Figure 4 : la démarche de détermination de budget des ventes	38
Figure 5 : démarche de détermination du budget de production	41
Figure 6 : démarche de détermination du budget d'approvisionnement	42
Figure 7 : la démarche de budget d'investissement	43
Figure 8 : démarche de budget de trésorerie	44
Figure 9 : Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions	46
Figure 10 : présentation graphique de la comparaison entre résultat préétabli et résultat réel	66
Figure 11 : représentation graphique les réalisations et les prévisions du CA en valeur	67
Figure 12 : présentation graphique de la comparaison entre résultat préétabli et résultat réel	72
Figure 13: représentation graphique des réalisations et des prévisions du CA en valeurs	73

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale1

Chapitre 01 : aspect théorique du contrôle de gestion et de la performance financière5

Section 1 : généralité de contrôle de gestion et ses principaux outils.....6

Section 2 : la mesure de la performance financière 22

Chapitre 02 : La gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts32

Section 1 : généralité sur la gestion budgétaire33

Section 2 : Le contrôle budgétaire et analyse des écarts..... 46

Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire au sein l'entreprise « CO.G.B » La Belle.....60

Section 1 : présentation de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.....60

Section 2 : Cas pratique contrôle budgétaire au sein de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.... 66

Conclusion générale..... 78

Références bibliographiques 82

Annexes 85

Table des matières 93

Résumés

Introduction générale

L'entreprise est un organisme indépendant qui combine différents facteurs de production dans le but de produire et de fournir des biens et des services qui répondent aux besoins des clients, et vise à atteindre ses objectifs et ses finalités qui sont fixés par ses managers, D'une manière efficace et efficiente assurant ainsi sa performance.

La performance financière permet d'évaluer les décisions prises par l'entreprise et reflète l'image de son bon fonctionnement. Elle est définie comme « La performance financière est une association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspondant à la meilleure gestion des moyens et des capacités en relation avec les résultats »¹. Le contrôle de gestion est l'un des moyens qui permet à l'entreprise de mesurer et de piloter sa performance financière.

Le contrôle de gestion est considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation afin de mieux maîtriser les performances.

Il repose sur plusieurs outils tels que la comptabilité analytique qui permet d'identifier et d'évaluer les éléments constitutifs du résultat financier de l'exercice ; le tableau de bord qui répond aux besoins d'un pilotage rapide et continu ; et la gestion budgétaire qui est considérée comme l'outil de gestion le plus optimal pour la planification des activités de l'entreprise. Elle consiste à élaborer, ajuster, et suivre les budgets.

La gestion budgétaire est définie comme « 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 budgétaire »². Le contrôle budgétaire est l'une des étapes de la gestion budgétaire, il consiste à comparer d'une manière périodique les prévisions et les réalisations. Cette analyse comparative permet de détecter les écarts et d'établir un diagnostic précis sur l'état de santé de l'entreprise. C'est un outil de mesure et de suivi de la performance financière de l'entreprise.

Notre travail vise à montrer la contribution de contrôle budgétaire dans la mesure et l'amélioration de la performance de l'entreprise, à travers un cas pratique, effectué au sein de l'entreprise « CO.G.B » La Belle, ceci nous mène à poser la question suivante :

¹MALO JL, MARTHE JC, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 1998, P182

²ALAZARD C, SEPARI S, « contrôle de gestion : manuel et applications » 5^{ème} édition, DINOD, Paris, 2018, P IX.

Comment le contrôle budgétaire permet-il d'améliorer la performance financière de l'entreprise ?

De cette question principale découle les questions secondaires suivantes :

- Qu'est-ce que le contrôle budgétaire ? et comment il s'effectue au sein de l'entreprise ?
- Comment le contrôle budgétaire contribue-t-il à influencer la performance financière de l'entreprise ?

Afin de répondre à notre problématique nous avons émis les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : le contrôle budgétaire est considéré dans l'entreprise La Belle comme un instrument fiable, qui s'appuie sur un système de prévision pour établir des budgets et dégager des écarts en comparant les prévisions et les réalisations, puis mettre en place des actions correctives pour les corriger.

Hypothèse 02 : le contrôle budgétaire à travers le calcul des écarts permet de mesurer la performance financière de l'entreprise, et en mettant en place les actions correctives, il permet ainsi de l'améliorer.

Pour réaliser notre mémoire nous avons suivi la méthodologie suivante :

Nous avons effectué une recherche documentaire basée sur la consultation des ouvrages, des articles scientifiques, et des thèses... et nous avons effectué un stage pratique au sein de « CO.G.B » La Belle basé sur l'analyse des documents mise à notre disposition par l'entreprise.

Notre mémoire est subdivisé en trois chapitres :

Le **1^{er} chapitre** porte sur des généralités sur le contrôle de gestion et la performance financière, il est divisé en deux sections la première section se concentre sur le contrôle de gestion, et la deuxième met l'accent sur la performance financière, en explorant ses indicateurs de mesure.

Le **2^{ème} chapitre** traite la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts, ce chapitre est divisé aussi en deux sections, la première section présente la notion de la gestion budgétaire et ses différents budgets, et la deuxième section traite sur le contrôle budgétaire et les écarts de l'entreprise.

Le **3^{ème} chapitre** porte sur une étude pratique du contrôle budgétaire auprès de l'entreprise « CO.G.B » La Belle. La première section présente l'entreprise, et la dernière section présente la démarche du contrôle budgétaire au sein de La Belle.

*Chapitre 01 : aspect théorique du contrôle de
gestion et de la performance financière*

Introduction du chapitre

Le contrôle de gestion est un concept essentiel dans le domaine de gestion d'entreprise. Il joue un rôle dans la planification, le suivi et l'évaluation des performances financières d'une organisation. D'une part le contrôle de gestion se réfère à l'ensemble des méthodes, des outils et des processus utilisés pour guider et contrôler les activités d'une entreprise en vue d'atteindre ses objectifs fixés. Il repose sur la collecte, l'analyse et l'interprétation des données financières, ainsi que sur le suivi des indicateurs de la performance. Le contrôle de gestion vise à fournir aux dirigeants et aux décideurs les informations nécessaires pour prendre des décisions.

Le contrôle de gestion s'emploie à mesurer en temps réel la performance de l'entreprise pour s'assurer de l'utilisation optimale de ses ressources, d'autre part la performance est la capacité d'atteindre ses objectifs, exprime en termes d'efficacité du processus, et de qualité de service ou d'efficience de la gestion.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections : la première traitera la généralité de contrôle de gestion et ses principaux outils, et la deuxième portera la mesure de la performance financière.

Section 1 : généralité de contrôle de gestion et ses principaux outils

Dans cette section nous allons présenter l'histoire du contrôle de gestion, ses différentes définitions, objectifs, missions, son processus et ainsi que ses outils principaux

1 Histoire du « contrôle »

« Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX^e siècle et surtout du début du XX^e siècle»³.

D'après les analyses de **Taylor 1905** né de l'évolution du monde technique et économique sur le contrôle de productivité, les recherches de **Gantt en 1915** sur les charges de structure et les choix de **General Motors 1923** et de **Saint-Gobain 1935** pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des données prévisionnelles appelées « budgets » et un suivi des réalisations pour en mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire.

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

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

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises ont adopté un modèle de contrôle de gestion similaire à celui des grandes entreprises industrielles américaines.

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre caractéristiques :

³ALAZARD C, SEPARI S, « contrôle de gestion : manuel et applications » 2^{ème} édition, DINOD, Paris, 2010, P5, 6.

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

Le contrôle de gestion est alors un modèle utilisé pour évaluer et superviser la productivité industrielle, notamment celle du travail direct.

Dès les années 70, les perturbations tant internes qu'externe ont nécessité une remise en question profonde de ce modèle, touchant ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

Durant les années 80, l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. 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

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique Contrôle de Gestion. En effet, ce model 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.

2 Notion de contrôle de gestion

Plusieurs auteurs ont proposé de nombreuses définitions, dans lesquelles nous citons quelques-unes :

Selon **RN ANTHONY** en **1965** « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁴

En **1988**, il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de manière efficace et efficiente »⁵.

Selon **A KHEMAKHEM (2001)** « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des

⁴ALAZARD C, SEPARI S, 2018, Op.cit. P6.

⁵JACQUES R, S N, O F : « audit interne et contrôle de gestion » 2^{ème} édition, Paris, 2018, P6.

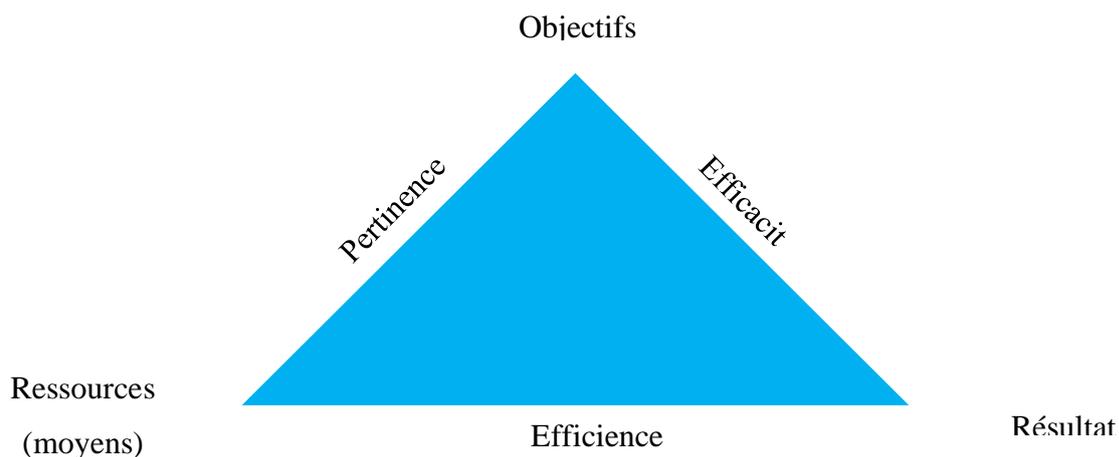
ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long terme »⁶.

Selon **BURLAUD A** et **SIMON C** « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁷.

Cette définition souligne le rôle du contrôle de gestion (abondamment développé par les théories des organisations) dans la coordination des comportements. Une organisation est constituée d'êtres humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Gervais M (2000) propose la définition suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »⁸. D'après cet auteur, le contrôle de gestion met en relation trois notions importantes liées au domaine du contrôle de gestion : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

Figure 1 : le triangle du contrôle de gestion



Source : **LONING H**, et **AL**, « le contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P6.

⁶**KHEMAKHEM A, ARDOI J L** « introduction au contrôle de gestion », édition bordas, Paris, 1971, P10.

⁷**BURLAUD A, SIMON C J**, « Contrôle de gestion », la découverte, Paris, 2013, P9.

⁸**GERVAIS M** « contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2000, P12.

Dans cette approche, le responsable consiste à mettre en relation ces trois éléments : les objectifs, les ressources et les résultats, et qui donnent naissance à trois critères : la pertinence, l'efficacité et l'efficience.⁹

La pertinence : c'est des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs ;

L'efficacité : c'est la capacité à atteindre l'objectifs, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectifs ;

L'efficience : c'est la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaire pour le résultat obtenu.

3 Objectifs et missions de contrôle de gestion

3.1 Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion sont communs dans toutes les entreprises quels que soient leurs secteurs d'activité et leurs tailles nous distinguons :

- **La performance de l'entreprise**

Dans l'environnement complexe et incertain, il est essentiel pour les entreprises d'adapter constamment leurs objectifs et leur action. Le contrôle de gestion doit trouver un équilibre entre s'adapter aux évolutions externes et maintenir une cohérence pour optimiser l'utilisation des ressources et des compétences, cela garantit une performance optimale.

- **L'amélioration permanente de l'organisation**

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, il est essentiel que l'entreprise considère la gestion de son organisation comme variable stratégique. La structuration par les processus est une approche pertinente pour améliorer la performance ; cette méthode consiste à diviser l'organisation en processus opérationnels et en processus supports, puis à identifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables.

- **La prise en compte des risques**

« Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés »¹⁰.

⁹ GERVAIS M, Op.cit. P12

¹⁰ALAZARD C, SEPARI S, 2018, Op.cit. P15.

3.2 Missions 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 doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la 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 compatibilité de budgets émanant des différents services.
- **Au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les 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.
- **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.

Le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques et à l'établissement du cadre d'un système de mesure des performances

4 Processus du contrôle de gestion

Processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management :

- **Phase de prévision** : cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

- **Phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués, ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.
- **Phase d'évaluation** : afin d'évaluer la performance de l'organisation cette dernière période a pour but de comparer entre les résultats obtenus et les prévisions préétablis. Ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.
- **Phase d'apprentissage** : Cette phase permet grâce à l'analyse des écarts de faire identifier les faiblesses éventuelles de l'entité. D'où cette dernière procèdera à l'adoption des mesures correctives. « Une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévision »¹¹.

5 Les outils principaux du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dispose des différents outils la comptabilité analytique, gestion budgétaire et tableau de bord

5.1 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique, née au XIX^e siècle, complète la comptabilité générale.

5.1.1 La notion de la comptabilité analytique

Selon **DUBRULLE** et **JOURDINE (2003)** « la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et de résultat de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collection et le traitement de l'information qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹².

DENIS JP en (2016) est défini la comptabilité analytique comme « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, ventilation, abonnements, calculs des charges, ... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »¹³.

¹¹LANGLOIS G, B C, B M, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Paris, 2006, P16.

¹²DUBRULLE L, JOURDINE D, « la comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2003, P14.

¹³DENIS J P, « lexique de gestion et de management », 9^{ème} édition DUNOD, Paris, 2016, P128.

La comptabilité analytique est outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

5.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique

« Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique :

- 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 charge et de produit courants ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels »¹⁴.

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

5.1.3 Concept de base de la comptabilité analytique

Les charges sont les valeurs financières que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers

5.1.3.1 Notion de charge

Selon **LOCHARD J** en comptabilité, une charge désigne « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours, ainsi que les dotations aux amortissements et de provisions »¹⁵.

Les charges de l'entreprise sont réparties en différentes catégories

- **Les charges directes et charges indirectes**
 - **Les charges directes** : ce sont des dépenses supportées par un seul produit.
 - **Les charges indirectes** : ce sont des dépenses qui sont communes à plusieurs produits. Donc elles nécessitent une répartition entre eux suivant des clés (clés de répartition) qui peuvent être les quantités, les prix et les chiffres d'affaires.

¹⁴MELYON G, « comptabilité analytique », 3^{ème} édition, France, 2007, P9.

¹⁵LOCHARD J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition organisation, Paris, 1998, P14.

- **Les charges fixes et charges variables**
 - **Les charges fixes** : ce sont des charges qui ne changent pas, elles restent constantes quel que soit le niveau de production.
 - **Les charges variables** : ce sont des charges qui fluctuent (varient) suivant le niveau de production (quantités produites).
- **Les charges réelles et charges prévisionnelles**
 - **La charge réelle** : c'est une dépense effective qui est calculée à la fin de la période.
 - **La charge prévisionnelle ou préétablie** : elle est calculée avant de commencer le processus de production, c'est-à-dire au début de chaque période.

5.1.3.2 Notion de coût

Un coût c'est tout regroupement de charges comptable qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise, ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation.

Un coût est défini comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage »¹⁶.

Il existe plusieurs méthodes qui permettent de calculer les coûts en comptabilité analytique :

- **La méthode des coûts complets** : elle repose sur la distinction fondamentale entre les charges directes et indirectes. Ces coûts sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet du calcul.
 - **Méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse** : Une section homogène est une division réelle de l'entreprise, constitué par un groupement des moyens concourant au même but, dont l'activité peut se mesurer en unités d'œuvre. Et le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise.
 - **La méthode du coût standard (préétabli)** : un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison de ces coûts et les coûts réels permet de mettre en évidence un écart.
 - **La méthode des coûts cibles (Target Costing)** : Le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total d'un produit sur l'intégralité de son cycle de vie, grâce aux départements de la production, de la recherche et

¹⁶ALAZARD C, SEPARI S, 2018, Op.cit. P29.

développement, du marketing et de la comptabilité. Le coût cible est la différence entre le prix de vente concurrentielle et la marge attendue.

- **La méthode à base d'activité (méthodes ABC) :** La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes »¹⁷.
- **La méthode des coûts partiels :** elle repose sur la distinction entre les charges fixes et variables. Il existe quatre grandes catégories de coûts partiels :
 - **La méthode du coût variable simple (direct costing) :** la méthode considère que les charges variables sont des charges d'exploitation à faire supporter aux différents produits en les indices individualisant, et que les charge fixes sont des charges d'une période se rapportant à l'ensemble des produits. Cette méthode consiste à retrancher du chiffre d'affaires les charges variables, afin d'obtenir la marge sur coûts variables.
 - **La méthode des coûts variables spécifiques (direct costing évolué) :** consiste à dissocier les charges : en charges directes et indirectes et à n'imputer aux coûts que les charges directes.
 - **La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (IRFF) :** consiste à tenir compte de la sous-activité et de suractivité et de rendre les coûts unitaires fixes constants en introduisant un coefficient des charges fixes.
 - **La méthode du coût marginal :** est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaire à une production donnés et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorer ou minorer d'une unité.

5.2 Gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des programmes d'action chiffrés, et elle traduit l'engagement des responsables

¹⁷BESCOS PL, « le management de la performance », Edition comptables, Paris, 1994, P186.

5.2.1 Notion et objectifs de gestion budgétaire

FORGET J (2005) définit la gestion budgétaire comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés »¹⁸.

« 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 ».¹⁹

La gestion budgétaire basé sur les objectifs suivante²⁰:

- **La planification** : la gestion budgétaire aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme ;
- **La coordination** : favoriser la coordination des différent 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** : motiver les responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;
- **Le contrôle** : contrôle des activités en comparant la performance réalisée 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.

5.2.2 Les principes de la gestion budgétaire

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

¹⁸**FORGET J**, « gestion budgétaire ; prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005, P9.

¹⁹**HUTIN H**, « toute la finance d'entreprise en pratique » édition d'organisation, Paris, 2002, P387.

²⁰**BROOKSON S**, « Gérer un budget », édition Mango Pratique, Paris, 2001, P1.

- 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).

5.2.3 Les différents budgets par fonction comprennent

Le budget des ventes ;

Le budget de production ;

Le budget des approvisionnements ;

Le budget des autres charges ;

Le budget des investissements.

Dans le deuxième chapitre, nous allons présenter ces différents budgets

5.3 Le tableau de bord

La notion de tableau de bord n'est pas une démarche nouvelle dans le monde des affaires et les entreprises, mais jusqu'à les années 90, le rôle de ce dernier a considérablement évolué. D'autre part concentre sur les indicateurs financiers. Le tableau de bord est devenu comme un outil d'aide pour les décideurs qui cherchent à piloter leurs unités, équipes, et touches sur un ensemble de variables.

5.3.1 Notion de tableau de bord

Selon **ALAZARD C** et **SÉPARI S (2010)** : « un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur des variables choisies

pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipes »²¹.

Selon **GERVAIS M (2000)** « le tableau de bord est un système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action »²².

Selon **BOUQUIN (2003)** « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »²³.

D'après ces définitions précédentes, nous constatons que 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.

Le tableau de bord vise plusieurs objectifs :

- Construire un outil de pilotage réactif ;
- Fournir une information aux différents responsables d'une entreprise, et non seulement à la direction générale ;
- Donner à chacun les informations dont il a besoin pour piloter la performance de son entité.

Aussi le tableau de bord a un rôle de :²⁴

- **Réduire l'incertitude** : le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque peu l'incertitude qui handicape toute prise de décision.
- **Stabiliser l'information** : l'entreprise ne s'arrête pas, et l'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel, voilà des services indispensables pour le décideur.
- **Faciliter la communication** : lorsque le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.

²¹ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. P591.

²²GERVAIS M, Op.cit. P20.

²³BOUQUIN H, « contrôle de gestion », édition PUF, Paris, 2003, P397, 398.

²⁴FERNANDEZ A, « Essentiel du tableau de bord », 5^{ème} édition, Paris, 2011, P9

- **Dynamiser la réflexion** : le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion.
- **Maîtriser le risque** : on ne le répétera jamais assez, toute décision est une prise de risques. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurée de son environnement, selon l'éclairage des axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

5.3.2 Les fonctions du tableau de bord

Tableau de bord doit permettre de :

- Faire parler de la stratégie pour mieux l'appliquer. La phase de conception du tableau de bord est sans doute la plus importante. Les indicateurs retenus doivent refléter la stratégie. Le choix des indicateurs n'est pas simplement une affaire de techniques où il suffirait de trouver les bons indicateurs, c'est avant toutes choses, un problème de management qui permettra de diffuser la stratégie auprès de ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre.
- Donner à tous un outil commun de surveillance de la performance (reporting et autocontrôle). Le tableau de bord doit être avant tout un outil de suivi de la performance et des actions. Ses utilisateurs sont les managers et les opérationnels qui sont en charge de la performance. Il doit leur permettre de comprendre les résultats de leurs actions et de les corriger le cas échéant. Le tableau de bord doit être décliné dans l'organisation et impliquer de nombreux acteurs. La difficulté est alors de faire en sorte que tous voient dans les indicateurs présentés la même image.
- Appréhender la performance sous ses différents aspects. Un bon tableau de bord n'est pas uniquement financier mais traque la performance selon différents points de vue. Il doit alors refléter la complexité du système qu'il représente et montrer notamment les interactions et les logiques d'action qui la performance.

5.3.3 Élaboration de tableau de bord

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

- Identifier et définir les différents métiers des services du suivre, ainsi que les objectifs correspondants ;
- Déterminer les indicateurs qui permettront à chaque responsable de service de suivre son activité ;
- Trier les indicateurs en fonction de leur pertinence par rapport à l'objectifs de chacun, l'urgence de leur mise en place, et la disponibilité des informations ;
- Placer les indicateurs retenus par natures.

5.3.4 La forme des indicateurs du tableau de bord (les instruments du tableau de bord)

Le tableau de bord doit offrir une structure claire et signifiante ;

« Les indicateurs peuvent prendre la forme d'écart (comparaison des réalisations aux objectif), de ratios de graphiques ou de clignotants (valeur au-delà ou en-deçà desquelles le responsable doit intervenir) »²⁵, les instruments les plus fréquents sont :

- **Les écarts** : le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de préparer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- **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 voici des exemples de ratios possibles mais non exclusifs.

- **Les graphiques** : ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées :
 - graphe en camembert : par exemple nature des ventes par famille ;
 - histogramme : exemple structure des ventes.

²⁵DORIATH B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P146.

- **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 ;
 - Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel ;
 - La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs ;
 - Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

5.3.5 Les méthodes de conception d'un tableau de bord

Il existe plusieurs méthodes d'élaboration du tableau de bord dans notre travail nous allons présenter la méthode OVAR, GIMSI et JANUS

- **Méthode OVAR** : « objectifs variables d'action responsables » est méthode française qui été inventée et enseignée dès 1981, cette méthode présente une démarche de conception d'un système de tableau de bord cohérente, chaque responsable d'unité de gestion participe au développement de son tableau de bord.

O : détermine les objectifs de l'entité ;

VA : identifie les variables d'action ;

R : analyse des responsabilités.

- **Méthode GIMSI** : cette méthode est formalisée et publiée pour la première fois en 1998, selon **ALAIN Fernandez (2008)** l'acronyme GIMSI signifie « généralisation de l'accès aux informations décisionnelles en s'appuyant sur une méthodologie d'inscription systémique facilitant l'expression des individualités de l'entreprise »²⁶. La méthode GIMSI proposée le concepteur doit adopter une démarche active et responsable :

Active : il fera jouer son initiative et d'adaptation pour le plus grand bénéfice commun et respect de la finalité du projet.

²⁶**FERNANDEZ A**, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 4^{ème} édition, Paris, 2008, P125.

Responsable : il saura utiliser et suivre le cadre méthodologique et procéder avec ordre et exhaustivité.

L'acronyme de **GIMSI** signifie :

G : comme généralisation ;

I : comme information ;

M : comme méthode et mesure ;

S : comme système et systémique ;

I : comme individualité et initiative.

- **Méthode JANUS**

Est une méthode proposée par **SELMER C (2003)** dans son ouvrage « Elle se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction, très utile qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage »²⁷.

²⁷**SELMER C**, « concevoir le tableau de bord, outil de contrôle et l'aide à la décision », édition DUNOD, France, 2003, P26.

Section 2 : la mesure de la performance financière

Le concept de la performance se réfère à l'évaluation d'un résultat et les moyens d'atteindre ces résultats en fonction des objectifs et de conditions de réalisation.

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif de la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. Le contrôle de gestion, système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesures et de pilotage de la performance.

1 Les origines de la performance

« L'origine du mot performance vient de l'ancien français parformer qui, au XIII^e siècle, signifiait « accomplir, exécuter », au XV^e siècle, il apparait en anglais avec « to perform » dont vient le mot de performance. il signifie à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et succès que l'on peut y attribuer »²⁸.

La performance renvoie également à une forme d'idéologie gestionnaire qui tend à se développer depuis le début des années 1980. Ce programme peut être pensé de deux façons selon **LEBERT OGIEN** : soit un progrès qui permette plus d'objectivité pour les décisions politiques, soit une autre façon de concevoir l'action publique.

2 Notion de la performance

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et l'efficience.

Selon **LORINO PHILIPPE (2003)** : « la performance dans l'entreprise est tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût) »²⁹.

Selon **BOURGUICONON (1998)** « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quel que soit la nature et variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se

²⁸PESQUEUX Y « La notion de performance globale », Tunus, 2004, P6.

²⁹LORINO P, « Méthodes et pratique de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, France, 2003, P5.

comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »³⁰.

Selon **DORIATH B** et **COUJET C (2005)** « en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »³¹.

Pour la performance trois caractéristiques sont :³²

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) : la performance est le résultat d'action coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.) ;
- Elle s'apprécie par une comparaison : la réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que la période précédente, joindre ou dépasser les concurrents ;
- La comparaison traduit le succès de l'action : la notion de performance étant positive. La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

3 Objectifs de performance

La mesure de la performance des entreprises est une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit :

- Développer les produits innovants, créativité du personnel et les parts de marché ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication et l'ambiance de travail et le traitement des réclamations ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Développer les parts de marché et fidéliser la clientèle ;
- Anticiper les besoins des clients et améliorer la rentabilité.

³⁰**BOURGUICONON. A**, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, 1998, P269.

³¹**DORIATH B, GOUJET C**, « gestion prévisionnelle et mesure la performance », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2005, P166.

³²**DORIATH B, GOUJET C**, « gestion prévisionnelle et mesure de performance » 3^{ème} édition, Paris, 2007, P172.

- Consolider et développer les savoir-faire.

4 Les composants de la performance

Il existe quatre principes de la performance

- **L'efficacité** : L'efficacité est le fait d'atteindre les résultats attendus (prévus)
- **L'efficience** : L'efficience peut être définie comme « Le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées »³³. L'exigence d'efficience correspond ainsi à l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens)
- **L'économie** : Par l'économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.
- **La pertinence** : La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

5 Les typologies de la performance

Il existe deux types de la performance : performance interne et performance externe.

- **La performance interne** : est celle qui concerne essentiellement les acteurs internes de l'organisation.
- **La performance externe** : s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle est principalement tournée vers les actionnaires et les organismes financiers. Le tableau suivant fait ressortir les particularités de chaque performance.

³³MEIER O, « Dico du manager », édition DUNOD, Paris, 2009, P70.

Tableau 1 : tableau comparatif de la performance interne et performance externe

Performance interne	Performance externe
Est tournée vers les managers	Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers
Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	Porte sur le résultat, présent ou futur
Nécessaire de fournir les informations nécessaires pour la prise de décision	Nécessite de produire et de communiquer les informations financières
Aboutir à la définition des variables d'action	Gérer l'analyse financière des grands équilibres
Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but	Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATH B, GOUJET C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P173.

6 Dimension des performances :

Il existe plusieurs catégories de la performance, à savoir la performance organisationnelle, la performance financière, la performance économique, la performance sociale, la performance sociétale, la performance environnementale (performance interne et externe), et performance commerciale.

- **La performance financière** est un indicateur de mesure de l'efficacité d'une entreprise dans la gestion de ses ressources financières. Elle permet d'évaluer la rentabilité de l'entreprise, sa capacité à générer des bénéfices et à créer de la valeur pour ses actionnaires.
- **La performance sociale** : résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, comme la sécurité, la santé, la rémunération, la gestion des compétences...
- **Performance environnementale** : toute organisation exerce un ensemble d'activités qui ont un impact, à des degrés différents, sur l'environnement. Il en résulte un

management environnemental, en fait des choix et des actions en termes d'objectifs environnementaux liés à ces activités. Cela donne lieu à la présentation de résultats.

- **La performance économique :** mesure les composantes de la compétitivité de l'entreprise : la compétitivité prix et la compétitivité hors prix.
 - **La compétitivité prix :** désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix. sa mesure permet de situer la place de l'entreprise sur le marché par rapport à ses concurrents.
 - **La compétitivité hors prix :** désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix.
- **La performance sociétale :** indique l'engagement de l'entreprise dans les domaines environnementaux, humanitaires, culturels. Les outils des responsabilités sociétales de l'entreprise peuvent être utilisés pour apprécier le niveau de la performance.
- **La performance commerciale :** est essentielle dans la viabilité et la croissance d'une entreprise, elle mesure la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs de vente, de revenus et de rentabilité.

7 Les indicateurs de mesure de la performance :

« Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »³⁴.

D'après l'auteur **KHEMAKHEM A** la mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnels « responsables » des membres de l'entreprise.

7.1 Les indicateurs de la performance économique :

Les soldes intermédiaires de gestion permettent d'évaluer différents postes de l'entreprise et estimer sa performance dans le temps.

³⁴LORINO P, Op.cit.P130.

- **La marge commerciale :**

La marge commerciale est l'indicateur fondamental des entreprises commerciales qui permet de mesurer la rentabilité d'une entreprise dans son activité de négoce.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Marge commerciale} = \text{vente de marchandises} - \text{coût d'achat de marchandise vendues}$$

- **La production de l'exercice :**

Concerne les entreprises qui réalisent des activités industrielles et les prestataires de services. C'est le cumul de toutes les productions quelle que soit leur destination : la vente, le stockage, l'immobilisation dans l'entreprise.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Produits de l'exercice} = (\text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}) - \text{le stockage de production}$$

- **Valeur ajoutée produit (VA) :**

C'est un solde majeur de l'analyse du compte de résultat, il indique le volume de richesse nette créée par l'entreprise qui se mesure par la différence entre ce qu'elle a produit et ce qu'elle a consommé pour réaliser cette production.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{VA} = (\text{production de l'exercice} + \text{marge commercial}) - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

- **Excédent brut d'exploitation (EBE) :**

C'est la ressource générée par l'activité d'exploitation, elle mesure la performance économique de l'entreprise ou de l'unité de production et elle exprime la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources monétaires destinées à maintenir ou à accroître son outil de production.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{EBE} = (\text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation}) - (\text{impôts, taxes et versement assimilé} + \text{charge de personnel})$$

- **Résultat d'exploitation (RE) :**

Il permet de mesurer les performances industrielles et commerciales d'une entreprise. Il représente le résultat d'exploitation dégagé de l'activité d'exploitation ordinaire sans prendre en considération les éléments financiers.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Résultat d'exploitation} = (\text{EBE} + \text{reprise et transfert des charges} + \text{autre produit d'exploitation}) - (\text{dotation aux amortissements} + \text{dépréciation et provision} + \text{autre charge d'exploitation})$$

- **Résultat courant avant impôt (RCAI) :**

Résultat courant avant impôt est un indicateur financier que l'on retrouve dans les soldes intermédiaires de gestion qui mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise. Il est intéressant de le comparer au résultat d'exploitation pour analyse de la politique financier sur la formation du résultat.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{RCAI} = (\text{résultat d'exploitation} \pm \text{quotas parts de résultat sur opération faites en commun} + \text{produit financier}) - \text{charges financière}$$

- **Résultat exceptionnel :**

Il représente le solde d'opérations peu fréquentes, telle que les cessions d'immobilisations, les dotations et reprises comptabilisées pour des raisons fiscales.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produit exceptionnels} - \text{charges exceptionnel}$$

- **Résultat de l'exercice :**

Il représente le cumul des résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, il correspond au résultat comptable dégagé dans le tableau de résultat (bénéfice ou perte) et présent au passif du bilan.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Résultat de l'exercice} = (\text{résultat courant avant impôt} + \text{Résultat exceptionnel}) - (\text{participation des salariés} + \text{impôts sur le bénéfice})$$

- **Résultat sur cessions d'éléments d'actif :**

Ce solde est rapproché de la notion de plus ou moins valeur pour des opérations de cessions d'éléments de l'actif immobilisé, effectuées pendant l'exercice et représentant un caractère exceptionnel.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Plus ou moins-value de cession d'éléments d'actifs} = \text{produit de cession d'éléments d'actif} - \text{valeur comptable des éléments d'actifs cédés}$$

7.2 Les indicateurs de performance financière :

La performance financière est un indicateur de mesure de la réussite d'une institution en termes de rendement financière, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs suivant :

- **Rentabilité financière (Return on Equity ROE) :**

ROE est un ratio de mesure de performance qui mit en place dans les grandes entreprises, il permet de comparer les performances de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires.

$$\text{ROE} = \text{résultat net} \div \text{capitaux propres de l'entreprise}$$

- **Rentabilité des capitaux investi (Return on investment ou ROI) :**

ROI est le ratio qui mesure la rentabilité d'un investissement en comparant le bénéfice réalisé avec le montant total des actifs utilisés, Il est souvent utilisé pour une évaluation dégagée dans chaque un dinar investi.

$$\text{ROI} = \text{résultat net} \div \text{capitaux investis}$$

- **Valeur ajoutée économique (economic value added EVA) :**

L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain, il est une mesure qui révèle la performance financière d'une entreprise en fonction du revenu résiduel, en peut dire que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

L'objectif de l'EVA est mesure la performance nette, prenant le coût total des ressources, dettes fonds propres, exprimé par leur coût moyen pondéré.

$$\text{EVA} = \text{résultat d'exploitation après impôts} - (\text{coût moyen pondéré du capital} \times (\text{actif total} - \text{dettes circulantes}))$$

Conclusion de chapitre

D'après ce que nous avons développé tout au long de ce chapitre, nous constatons que le contrôle de gestion est le processus d'évaluation, de suivi et de contrôler des différentes activités de l'entreprise, afin d'assurer l'efficacité et l'efficience des ressources pour atteindre les objectifs fixés.

La performance économique et financière est difficile à appréhender donc il est nécessaire de mettre en place un système de mesure de performance qui nécessite des indicateurs économiques et financiers.

En effet, la mesure de la performance d'une entreprise permet d'accroître sa source de croissance, et permet d'évaluer la stratégie de l'entreprise et d'améliorer l'efficacité.

*Chapitre 02 : La gestion budgétaire, le
contrôle budgétaire et l'analyse des écarts*

Introduction de chapitre

La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe les aspects de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (budget). Cette gestion permet le suivi de l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective (réalisée) à l'activité prévue puis budgétée. En effet, le contrôle budgétaire est une composante spécifique du contrôle de gestion qui se concentre sur la gestion des budgets et l'allocation des ressources financières. Il implique l'établissement d'un plan budgétaire détaillé, la comparaison des résultats réels aux prévisions budgétaires, et l'identification des écarts éventuels.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections : la 1^{ère} porte sur des généralités sur la gestion budgétaire et la 2^{ème} traite le contrôle budgétaire et analyse des écarts.

Section 01 : généralité sur la gestion budgétaire

1 Notion de « la gestion budgétaire »

Selon **DORIATH B, GOUJET C (2007)** « la gestion budgétaire traduit, au niveau de chaque centre de responsabilité, les objectifs en plans d'action à court terme et exprime les moyens nécessaires à leur réalisation. Il s'agit donc d'élaborer, chaque année des budgets qui sont l'expression monétaire, mois par mois de plans d'action ». ³⁵

Selon **DORIATH B (2008)** la gestion budgétaire « est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés, appelés Budget, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». ³⁶

La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées.

La gestion budgétaire présente plusieurs principes qui sont :

- 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 ;
- 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.

2 Le rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue³⁷ :

- 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

³⁵DORIATH B, GOUJET C, Op.cit. P2.

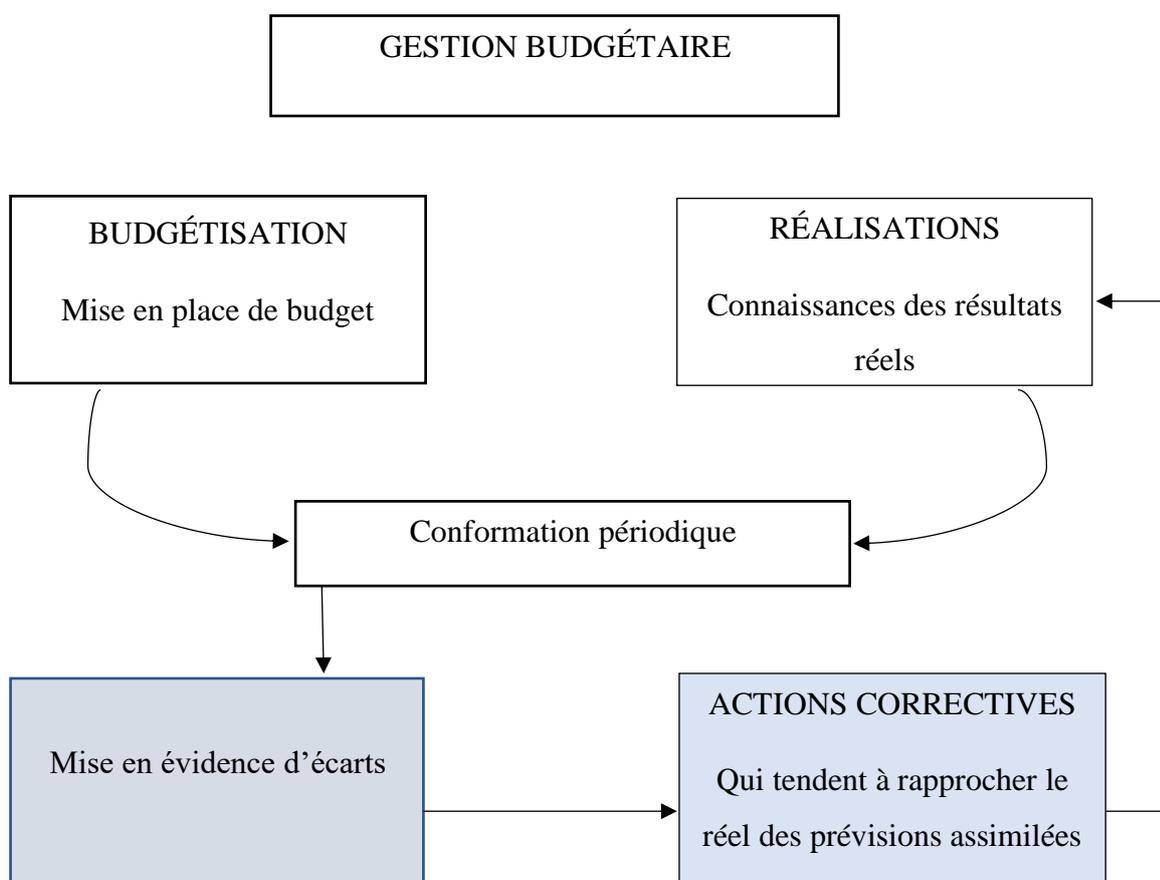
³⁶DORIATH B, Op.cit. P01.

³⁷ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. P228.

permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel ;

- Un rôle de simulation rendu possible par l'information des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de 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 de besoin.

Figure 2 : la gestion budgétaire



Source : ALAZARD C, SÉPARI S, « contrôle de gestion : manuel en et application » édition DUNOD, Paris, 2010, P225.

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de deux phases distinctes :

La budgétisation : c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;

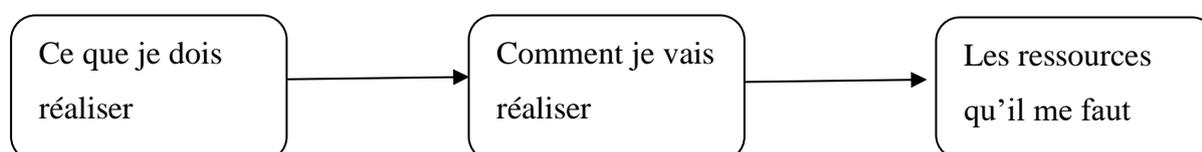
Le contrôle budgétaire : constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

3 L'importance de la gestion budgétaire

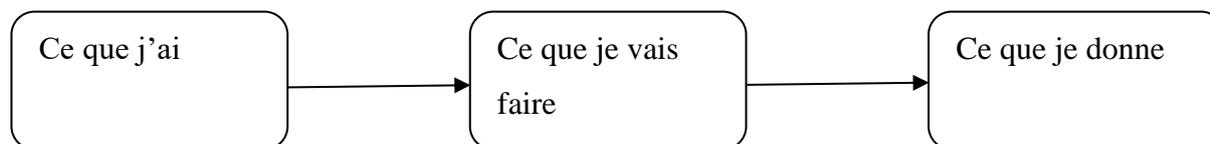
- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise,
- Améliorer la réactivité de l'entreprise,
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions.
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs.

Figure 3 : une bonne gestion budgétaire

La bonne approche



La mauvaise approche



Source : BROOKSON S, « gérer un budget », édition Mango pratique, paris, 2001, P41

4 Les fonctions et les conditions de bon fonctionnement de gestion budgétaire

4.1 Les fonctions de gestion budgétaire

Les budgets permettent la mise en place d'un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise :

- **La cohérence** : le développement industriel a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise qui sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements et les investissements. L'expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.
- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution requièrent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise.

- **Contrôle** : la décentralisation ou la délégation de pouvoirs engendre un contrôle a posteriori, donc des objectifs prédéterminés. Le contrôle budgétaire permet de savoir si les objectifs ont été atteints et de corriger les éventuels écarts.

4.2 Les conditions de bon fonctionnement de la gestion budgétaire

Les conditions nécessaires au bon fonctionnement de la gestion budgétaire sont identiques à celles de la mise en place et du fonctionnement de la comptabilité analytique :

- Il faut définir avec précision les centres de responsabilité : les hommes, les fonctions, les moyens, les espaces géographiques, les types de responsabilité, c'est à dire les types de centre (centre de profit, centre de coût, centre de frais, etc.) ;
- Il y a lieu de déterminer les liaisons entre les centres de responsabilité, ne serait-ce que pour établir des procédures de cessions internes et pour faciliter les communications économiques ;
- Il faut définir le niveau d'autonomie des responsables, les moyens sur lesquels ils ont un pouvoir et les limites de leur liberté d'action (délégation de pouvoir) ;
- Il est indispensable de déterminer les procédures et les unités de mesure nécessaires au contrôle de la performance de chaque centre.

5 La procédure de gestion budgétaire

La procédure de la gestion budgétaire implique trois phases préliminaires : la prévision ; la budgétisation ; le contrôle budgétaire.

- **La prévision** : la prévision se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur, il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'article à vendre, coût des matières premières.
- **La budgétisation** : la budgétisation est le processus d'établissement d'un budget, qui est un plan financier détaillé pour une période donnée, généralement un an. Le budget sert de guide pour allouer les ressources de l'entreprise, y compris les revenus, les dépenses, les investissements et les objectifs de la performance.
- **Le contrôle budgétaire** : on utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et

aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts mensuel.

6 Les budgets de l'entreprise

6.1 Notion de budget

Selon **Bouquin H (2001)** « le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et crée le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action rétroaction de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique ». ³⁸

Le budget est d'abord un outil de prévision et de projection dans l'avenir. Et aussi un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;

C'est enfin un outil d'action, aussi bien au niveau de sa préparation, lorsqu'il s'agit de faire des choix au niveau des objectifs et des moyens nécessaires pour les atteindre, et un outil de suivi mensuel et de réactions aux imprévus.

Les budgets présentent les objectifs suivants³⁹ :

Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulets d'étranglement) et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement).

³⁸**BOUQUIN H**, « le contrôle de gestion », éditions PUE, Paris, 2001, P312.

³⁹**DORIATH B, GOUJET C**, Op.cit. P105.

Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation

- Ils assurent l'information aux responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre. La procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.

Les budgets sont des outils de contrôle

- Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

6.2 Présentation des différents types du budget

Il n'existe pas un seul budget mais au contraire plusieurs budgets encadrant toute l'activité de l'entreprise ; certains sont verticaux par centre de responsabilité, atelier, par produit ou gamme de produits, etc. ; d'autres horizontaux : investissements, trésorerie, personnel, etc. La synthèse est constituée par un compte de résultat qui généralement pas la forme de celui issu de la comptabilité générale, mais une forme adaptée à la structure de l'entreprise.

6.2.1 Budget des ventes

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

Selon **DORIATH (2007)** le budget des ventes est « le premier budget de la construction budgétaire car il conditionne l'activité des autres centres de responsabilité liés au cycle (achat, production, vente) ». ⁴⁰

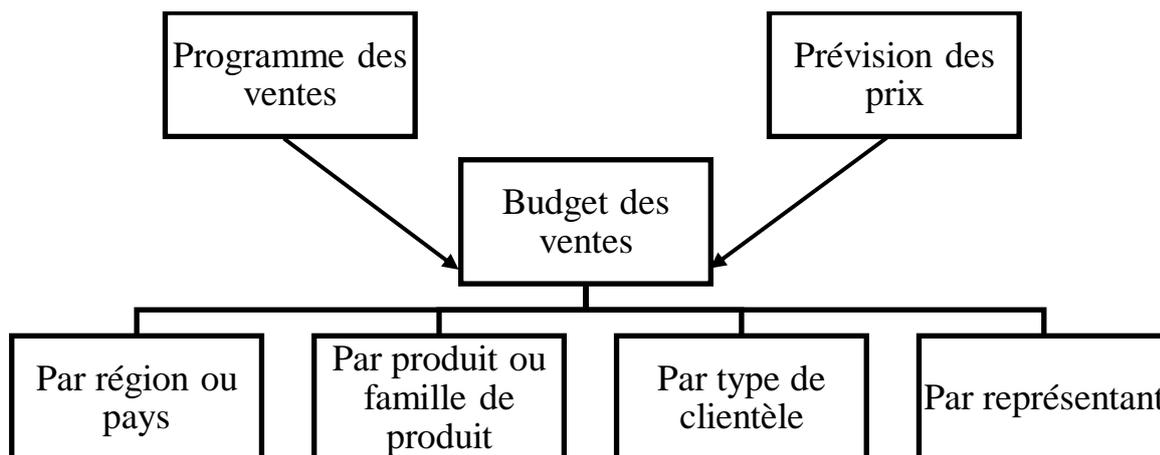
Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme des ventes grâce aux prévisions des prix qui sont déterminés à partir ⁴¹ :

⁴⁰DORIATH B, GOUJET C, Op.cit. P105.

⁴¹DORIATH B, GOUJET C, Op.cit. P108.

- D'informations issues des services comptables ou commerciaux ;
- D'analyse des prix : prix de psychologique, élasticité de la demande par rapport au prix ;
- D'une recherche documentaire sur le marché, sur la concurrence :
- De la connaissance du coût de revient des produits.

Figure 4 : la démarche de détermination de budget des ventes



Source : DORIATH B, GOUJET C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P110.

Les différentes techniques de prévision qui permettent de construire le budget des ventes, sont :

- **Les ajustements** : sont des techniques qui s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées du produit, les procédés d'ajustement peuvent être analytiques ou mécaniques.
 - Mécaniques : **méthode des moyennes mobiles** : « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas ». Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul.
 - Analytique : **méthodes des moindres carrés ordinaire** : la méthode des moindres carrés « est une méthode d'ajustement linéaire qui fournit une équation de droite de

type $y = ax + b$, sachant que y représentant le chiffre d'affaires (les quantités vendues) et x la période observée (le range de l'année). Consiste à déterminer la droite théorique dont les coordonnées sont la moyenne arithmétique de toutes les données

- **Le lissage exponentiel** : consiste à faire une moyenne pondérée de la dernière valeur constatée et de la valeur déterminée par lissage exponentiel lors de la période précédente (permet de dégager une tendance). Généralement, elle est adaptée à des prévisions à court terme de phénomènes stables, le choix du coefficient de lissage est essentiel, plus il est proche de 1 plus on accorde d'importance aux réalisations les plus récentes.

6.2.2 Budget de production

Il comprend :

- Des objectifs de production en volume ;
- Une prévision des charges de production

Le budget de production permet aux différents responsables de la fonction de production de chiffrer le programme de production. Ceci s'effectue en coûts standards ou en couts préétablis de production, en distinguant :

- Les charges directes de production (matières, main d'œuvre) ; ce qui permet de connaître pour chaque ventilation les matières à consommer et le cout budgété de la main d'œuvre directe ;
- Les charges indirectes de production comprenant des charges variables ou fixes (budgets flexibles) ; ce qui permet de connaître pour chaque ventilation les charges indirects de production.

Principes de budget de production basé sur :

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

- Le budget de production établi, dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centres de frais).⁴²

Les différentes techniques de prévisions du budget de production, sont :

- A. La programmation linéaire :** est une technique qui permet d'estimer le programme de production optimal. Et pour les résoudre en a la méthode graphique et la méthode simplexe
- **La méthode graphique :** « le programme linéaire peut-être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux valeurs. Permet de visualiser :
 - Chaque contrainte correspondante à un demi-plan délimité par une droite ;
 - La zone d'acceptabilité des contraintes représentée par un polygone ;
 - Le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone »⁴³.
- **La méthode du simplexe :** est un algorithme utilisé en programmation linéaire pour résoudre des problèmes d'optimisation, c'est une méthode efficace pour chercher la solution optimale dans un espace de recherche complexe. En se déplaçant d'un sommet admissible à un autre, il progresse vers la solution optimale en optimisant la valeur de la fonction objective.

B. La méthode de goulot d'étranglement

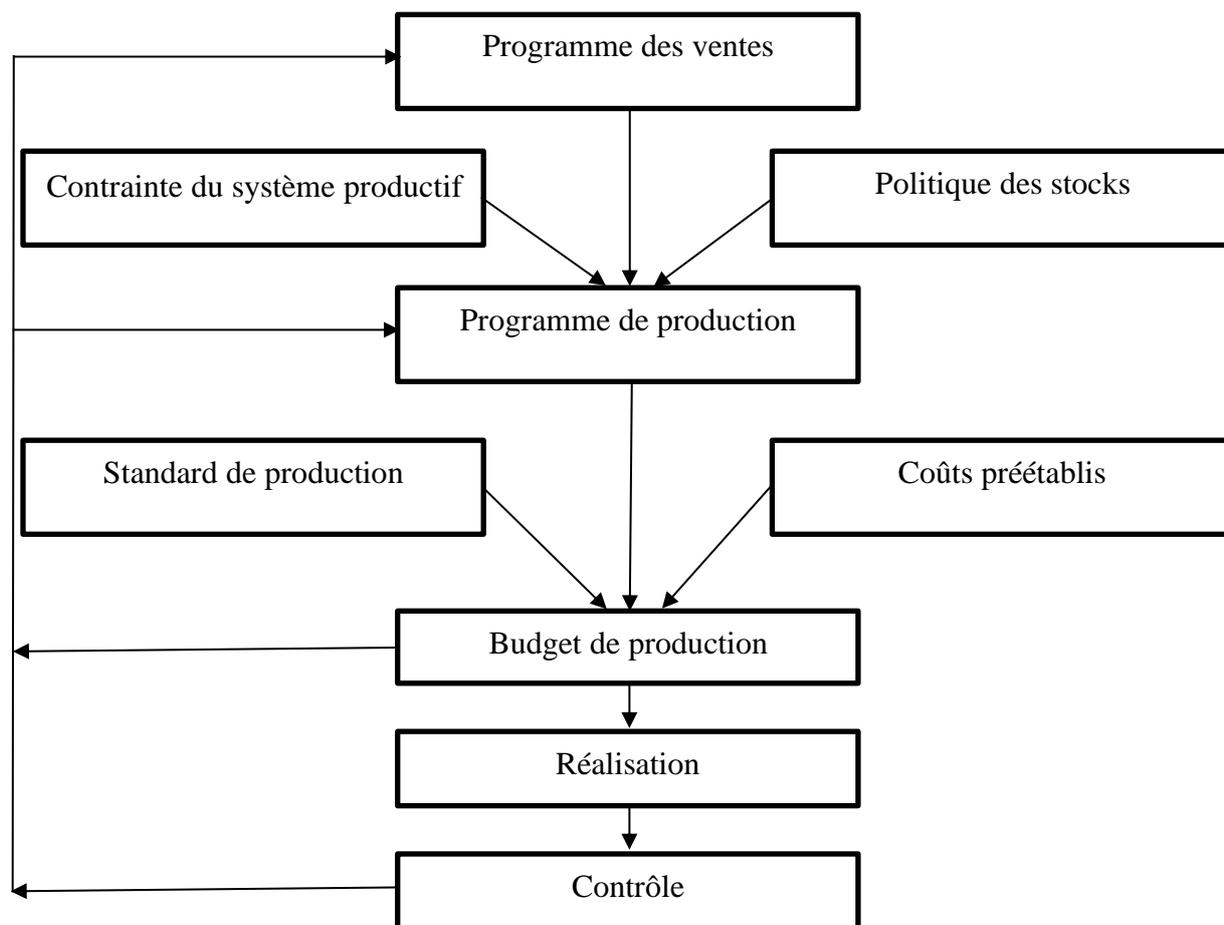
Un goulot d'étranglement apparaît lorsque l'entreprise constate un manque de capacités productives ou des facteurs rares de production (approvisionnement, temps d'utilisation des postes de travail...) pour faire face aux besoins de production.

L'évaluation du manque de capacité s'effectue par différence entre les capacités nécessaires et les capacités disponibles pour chaque étapes ou poste de travail du processus de fabrication.

Le goulot d'étranglement doit être géré de façon optimale, ce qui consiste pour l'entreprise à établir le programme de production en privilégiant la production du produit qui dégage une marge sur coût variable par unité de goulot d'étranglement supérieure aux autres produits.

⁴²DORIATH B, Op.cit. P13.

⁴³BÉATRICE et FRANCIS G, « l'essentiel du contrôle de gestion », 9^{ème} édition, France, 2015, P58, 59.

Figure 5 : démarche de détermination du budget de production

Source : DORIATH B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P13.

6.2.3 Budget des approvisionnements

« Le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons de matière première. Ce budget comprend le budget des achats et celui des charges d'approvisionnement »⁴⁴.

Le budget des approvisionnements permet d'échelonner les prévisions sur douze mois. Il se subdivise en quatre budgets partiels :

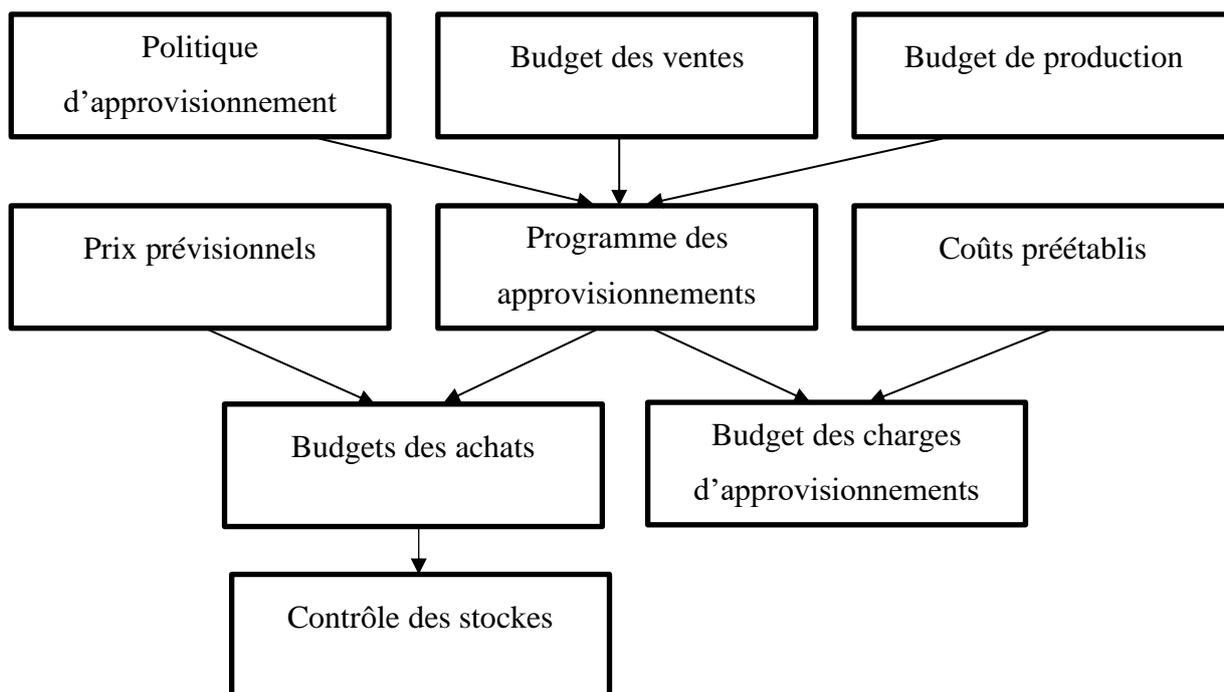
- Budget des commandes ;
- Budget des livraisons ;
- Budget des consommations ;
- Budget des stocks.

⁴⁴DORIATH B, GOUJET C, Op.cit. P113

Le budget d'approvisionnements suit certain principe :

- La gestion prévisionnelle des approvisionnements 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).

Figure 6 : démarche de détermination du budget d'approvisionnement



Source : DORIATH B, GOUJET, « gestion professionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Paris, 2007, P113.

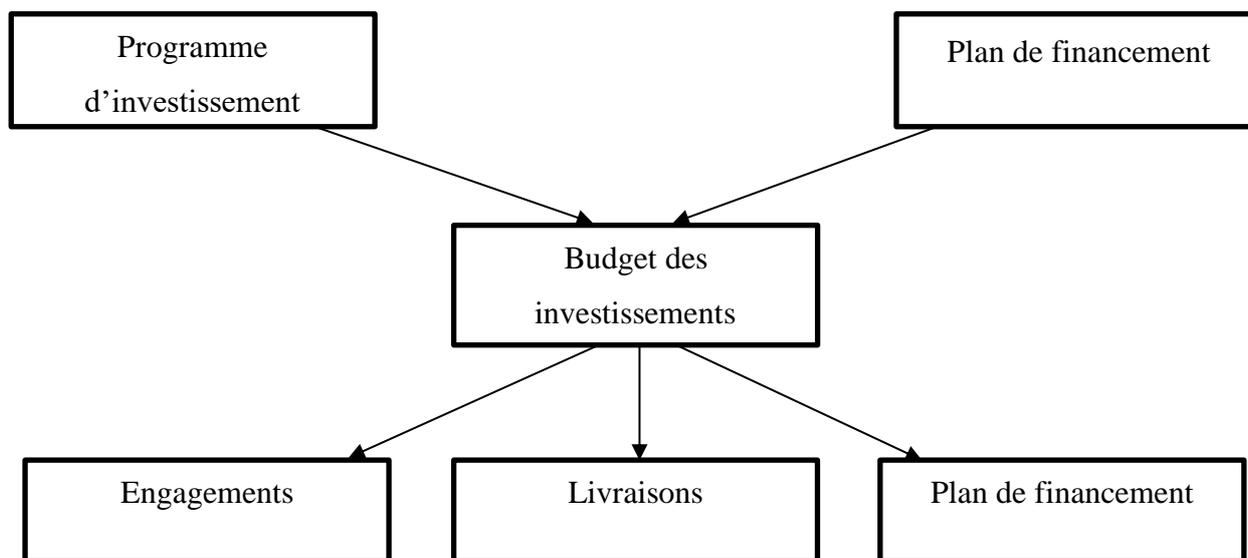
6.2.4 Budget des investissements

Ce budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses. Très souvent, l'enveloppe budgétaire autorisée ne représente qu'une partie des possibilités d'engagement de l'année. La direction générale préfère garder une partie de ses possibilités financières pour faire face à d'éventuels projets en urgence ou à des dépassements imprévus sur des investissements acceptés.

« Le suivi des investissements s'organise en trois temps :

- **Les dates d'engagement** ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un débit ;
- **Les dates de décaissements** : ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés ;
- **Les dates de réception** : elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés. »⁴⁵

Figure 7 : la démarche de budget d'investissement



Source : DORIATH B, GOUJET, « gestion professionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Paris, 2007, P114.

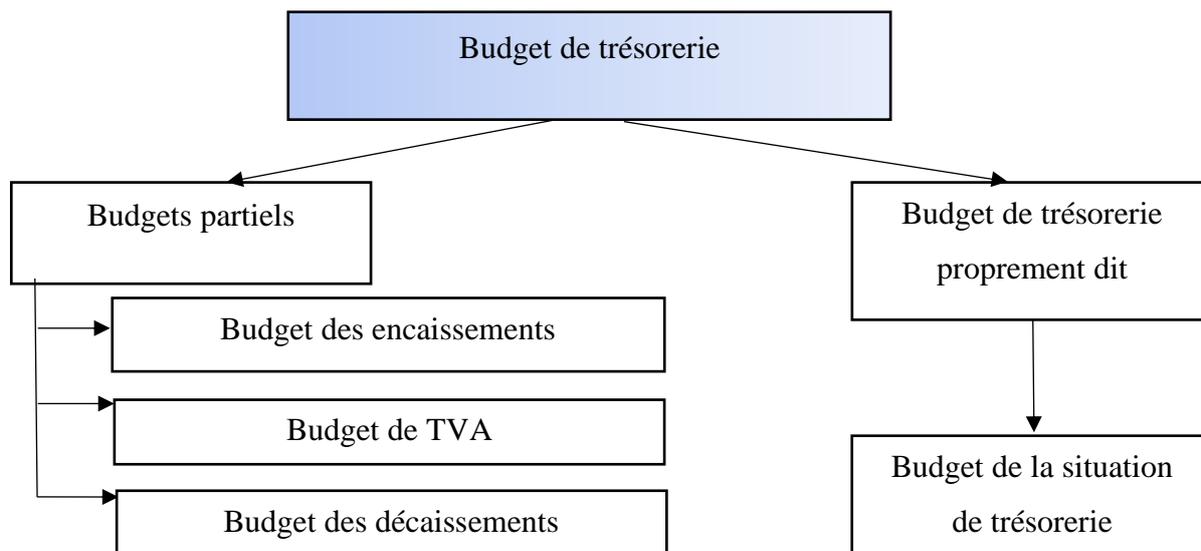
6.2.5 Budget de trésorerie

Budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.

Le budget de trésorerie est le dernier budget établi avant le budget général ; le budget de trésorerie est élaboré le plus souvent mois par mois sur une période de douze mois, à partir des prévisions de trésorerie. Il comprend 4 parties :

- Trois budgets partiels ;
- Un budget de trésorerie proprement dit.

⁴⁵DORIATH B, GOUJET C, Op.cit. P114

Figure 8 : démarche de budget de trésorerie

Source : BÉATRICE, FRANCIS G, « l'essentiel du contrôle de gestion » 8 édition, Frances, 2014, P107

6.2.6 Budget général

Le budget général synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise. Il permet :

- D'en vérifier la cohérence et sa comptabilité avec le plan opérationnel (à moyen terme) de l'entreprise ;
- De contrôler le respect des grands équilibres financiers.

Le budget général est composé du compte de résultat et du bilan prévisionnels. Les deux états prévisionnels doivent être comparés aux réalisations.

L'analyse du budget général

L'analyse du budget général permet d'effectuer un contrôle à plusieurs niveaux⁴⁶ :

- **Contrôle de la cohérence du système budgétaire** : c'est à dire vérifier l'équilibre des budgets entre eux pour approbation par la direction générale.
- **Contrôle de la comptabilité du système budgétaire avec la stratégie globale de l'entreprise** : c'est de vérifier si le système budgétaire mis en place répond aux objectifs stratégiques qui ont été fixés.
- **Contrôle des prévisions avec les réalisations** : déterminer les écarts, et recherches leurs causes (facteurs interne, facture externe).

⁴⁶BÉATRICE, FRANCIS G, Op.cit. P119, 120.

Section 2 : Le contrôle budgétaire et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire est né aux États-Unis, il s'est développé très vite dans les entreprises dont il accompagne la croissance des organisations en matière de gestion efficace de leurs ressources et de leurs performances.

Le contrôle budgétaire est aujourd'hui l'une des techniques les plus répandues et les plus pratiques, utilisée principalement dans toutes les entreprises. Le pilotage grâce au contrôle budgétaire, nécessite la mise en œuvre d'une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité. En effet le contrôle budgétaire est une procédure permettant de dégager les écarts entre résultats réels et résultats prévisionnels.

1 Notion de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de rapprocher de façon régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise

Plusieurs auteurs ont développé des définitions concernant le **contrôle budgétaire** parmi elle nous citons :

M. Gervais (2000) qui définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- 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 »⁴⁷.

Selon **HUTINH (2010)** « Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber ces écarts »⁴⁸. Il est une confrontation périodique ente ce qui a été prévu et ce qui a été réalisé afin de dégager les écarts qui nécessitent des corrections.

« Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité »⁴⁹.

Caractéristique de contrôle budgétaire sont :

⁴⁷ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. P226.

⁴⁸HUTIN H, « Toute la finance », 4^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010, P820.

⁴⁹LANGLOIS G, Op.cit.P299.

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion**

Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts.

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif**

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois la plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.

- **Il a une dominante financière**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

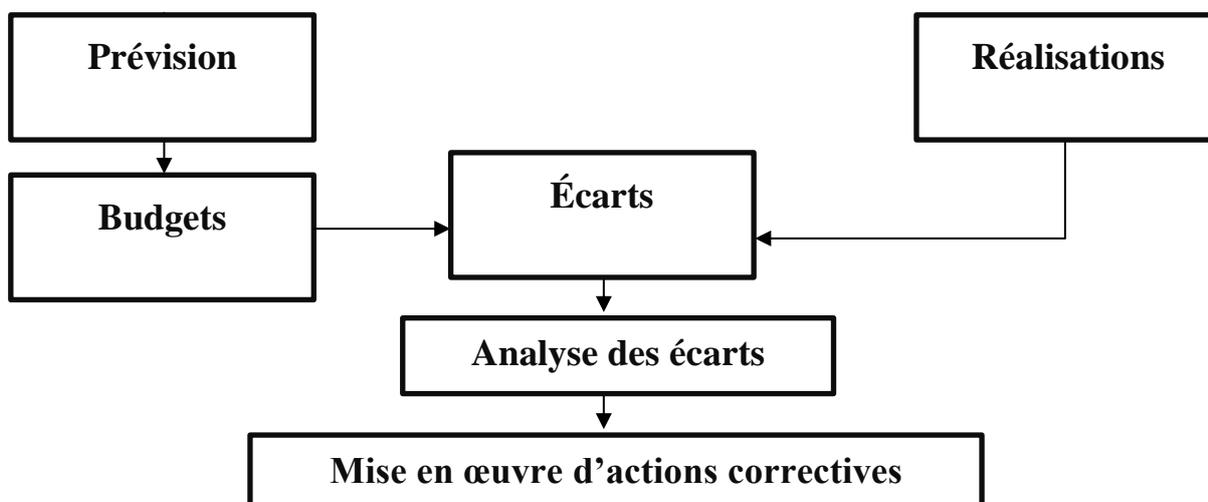
- **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- D'évaluer la performance des acteurs ;
- De procéder aux régulations nécessaires ;

Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

Figure 9 : Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions



Source : HUTIN H « Toute finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, d'organisation, Paris, 2002, P678

2 Le rôle de contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bonne conduite »⁵⁰ :

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

3 Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le système budgétaire prévoit différentes phases de contrôle avant, pendant et après l'action ⁵¹:

- **Le contrôle avant l'action**

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action, il est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique) Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

- **Le contrôle pendant l'action**

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages significatifs entre prévisions et réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux opérationnels, les informations sur les réalisations Avant de mettre en œuvre des actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes

⁵⁰ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. p 510.

⁵¹HUTIN H, Op.cit. P679

- **Le contrôle après l'action**

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts ;
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions.

Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise (lien entre contrôle budgétaire et gestion du personnel).

4 Les conditions et les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire

4.1 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

De l'exploitation des écarts va dépendre la réussite du contrôle budgétaire. Cela nécessite de respecter les sept points suivants⁵² :

- **Les prévisions doivent être relativisées** : Il ne faut pas attendre des prévisions des certitudes mais des estimations ;
- **L'information doit parvenir rapidement** : Les responsables opérationnels qui prennent des décisions à la suite du suivi budgétaire doivent recevoir le plus rapidement possible les données chiffrées sur la mesure des réalisations. Dans certains cas il est nécessaire de recourir à des estimations (le contrôle budgétaire utilise des règles différentes de celles de la comptabilité générale) ;
- **L'information doit être fiable** : La rapidité de transmission de l'information ne doit pas conduire à une information de mauvaise qualité ;
- **Le contrôle doit exister** : C'est-à-dire qu'il ne faut pas constater les écarts sans les exploiter ;
- **Le contrôle doit être sélectif et ne s'intéresser qu'aux écarts significatifs** : La gestion et le contrôle par exception doivent être utilisés. C'est-à-dire que des seuils d'acceptation ou de non-acceptation des écarts doivent être définis ;
- **Le contrôle ne doit pas être répressif** : S'il est perçu comme un système de sanctions, les responsables auront tendance à sous-évaluer les prévisions de chiffre d'affaires et à surévaluer les prévisions de charges ;

⁵²HUTIN H, Op.cit. P689.

- **Le contrôle doit être décentralisé :** Une grande initiative doit être laissée aux différents responsables.

4.2 Les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend de la qualité de ses interventions. Donc pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit ⁵³:

- 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 responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cession entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces modalités, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

5 Les supports du contrôle budgétaire

Il existe trois supports : le tableau de bord du responsable budgétaire, les rapports de contrôle et les réunions périodiques du suivi budgétaire :

- **Le tableau de bord du responsable budgétaire**

C'est un instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, et donne au responsable les informations nécessaires pour agir à court terme.

- **Les rapports de contrôle**

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département, ce rapport se présente sous forme standardisée indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;

⁵³ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. P344.

- L'analyse des écarts qui a été faite ;
- Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- Les mesures prises afin de réorienter l'action vers l'objectif.

- **Les réunions de suivis budgétaires**

Des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées. A ces réunions, participent. Le contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre comptes des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires.

6 Analyses des écarts

Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles

6.1 Notion de l'écart

Selon le **plan comptable général (1982)** un écart est défini comme « la différence entre une donnée de référence (coût préétabli) et une donnée constatée (coût réel) ». ⁵⁴

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

Écart > 0 : est un écart favorable pour le CA, mais défavorable pour les charges (coût).

Écart < 0 : est un écart défavorable pour le CA, mais favorable pour les charges (coût).

Écart favorable constaté :

- Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits constatés ;
- Lorsque les dépenses réelles sont inférieures aux dépenses prévues.

Écart défavorable constaté :

- Lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits constatés ;
- Lorsque les dépenses réelles sont supérieures aux dépenses prévues.

Chaque écart est évalué en valeur monétaire, il est calculé, par convention de manière suivante :

⁵⁴DORIATH B, Op.cit. P71.

$$\text{Écart} = \text{donnée constaté (réel)} - \text{donnée prévue (standard)}$$

L'analyse des écarts a pour objectifs de :

- Recherche les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctrices nécessaires.

Il existe quatre principes pour l'élaboration des écarts⁵⁵ :

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. Alors que 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 : Un écart se définit par un signe plus (+) ou moins (-), la 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 le calcul des sous-écarts. 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 :

$$\text{Écart/Éléments monétaires} = (\text{Élément monétaire réel} - \text{Éléments monétaire prévu}) \times \text{donnée volumique réelle}$$

⁵⁵ALAZARD C, SÉPARI S, 2010, Op.cit. P369.

$$\text{Écart/ Éléments volumiques} = (\text{Élément volumiques réel} - \text{Élément volumiques prévu}) \times \text{Donnée monétaire prévu}$$

6.2 Calcul et analyse des différents écarts

Nous allons citer ci-dessous les différents écarts :

6.2.1 Écart sur résultat

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

$$\text{Écart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli}$$

Sachant que le **résultat réel (R_R)** égale le chiffre d'affaires réel (CA_R) moins le coût réel (C_R), et le **résultat préétabli (R_P)** égale le chiffre d'affaires préétabli (CA_P) moins le coût préétabli (C_P).

$$R_R = CA_R - C_R$$

$$R_P = CA_P - C_P$$

- **Écart sur chiffre d'affaires**

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

$$\text{Écart de chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu}$$

$$E/CA = CA_R - CA_P$$

L'écart sur chiffre d'affaires peut être décomposé en deux (02) sous écart : un sous écart de prix ; et un sous écart de quantité.

- **Écart sur prix**

$$\text{Écart sur prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévisionnel}) \times \text{quantité réelle}$$

$$(P_R - P_P) \times Q_R$$

Soit les abréviations suivantes :

Q_R : quantité réelle ;

P_R : prix réel ;

P_P : prix prévu.

➤ **Écart sur quantité**

Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévisionnelle) × prix prévus

$$(Q_R - Q_P) \times P_P$$

Soit : Q_P : quantité préétablie ;

L'écart sur quantité est décomposé en deux sous écarts : un sous écart sur volume globale et un écart sur composition des ventes.

✚ **Écart sur volume global**

Écart sur volume global = (quantité totales réelles – quantité totales budgétaire) × prix moyen budgété

Sachant que : **Prix moyen budgété** = $\sum (Q_P \times P_P) / \sum Q_P$

✚ **Écart sur composition des ventes**

Écart sur composition des ventes = (prix moyen préétabli – prix moyen budgété) × quantité totales réelles

Sachant que : **Prix moyen préétabli** = $\sum (Q_R \times P_P) / \sum Q_R$

• **Écart sur marge**

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

Écart sur marge = marge sur coût préétabli réelle – marge sur coût préétabli prévue

$$E/ M = (M_R \times Q_R) - (M_P \times Q_P) = [(P_R - CU_P) Q_R] - [P_P - CU_P) Q_P]$$

M_R : marge réelle

M_P : marge préétablie

CU : coût unitaire

Cet écart est décomposé en deux sous-écart

✚ **Écart sur quantité**

Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévue) × marge prévue

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

✚ **Écart sur marge unitaire**

Écart sur marge unitaire = (marge unitaire réelle – marge unitaire prévue) × quantité réelle

$$E/MU = (MU_R - MU_P) \times Q_R$$

MU : marge unitaire

MU_R : marge unitaire réelle

MU_P : marge unitaire prévue

6.2.2 Écarts sur charges de production

Il existe deux types d'écarts sur charges de production, l'écart sur charges directes et l'écart sur charges indirectes.

- **Écart sur charge directes** : il s'agit essentiellement des écarts sur matières premières (MP) et sur la main d'œuvre direct (MOD)

✚ Écart sur matière première

$$\text{Écart sur matière première} = \text{matière première consommé réellement} - \text{matière première consommé prévue}$$

Se décompose d'écart sur quantité et écart sur coût.

✚ Écart sur quantité

L'écart sur quantité compare la quantité réelle et la quantité préétablie des facteurs consommés

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{Coût unitaire prévu}$$

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

✚ Écart sur coût unitaire

L'écart sur coût compare le coût réel et le coût préétabli unitaire de chaque facteur, pondéré par la quantité réelle du facteur consommé.

$$\text{Écart sur coût} = (\text{coût unitaire réelle} - \text{coût unitaire prévue}) \times \text{quantité réelle}$$

$$E/C = (CU_R - CU_P) \times Q_R$$

✚ **Écart sur main-d'œuvre directe (MOD)** : il est également décomposé en deux sous-écart ; l'écart sur quantité est appelé écart sur temps ($Q \rightarrow \text{Temps}$), et l'écart sur coût est appelé un écart sur taux ($C \rightarrow \text{Taux}$).

✚ Écart sur taux horaire

$$\text{Écart sur taux horaire} = (\text{taux horaire réel} - \text{taux horaire prévu}) \times \text{temps prévu}$$

$$E/T_X = (T_{XR} - T_{XP}) \times T_P$$

✚ Écart sur temps

Écart sur temps = (temps réel - temps prévu) × taux horaire prévue

$$E/T_P = (T_R - T_P) \times T_{XP}$$

Avec :

T_X : taux

T_{XR} : taux réel,

T_{XP} : taux prévu

T_P : temps prévu ajusté à la production réelle, nombre d'heures prévus

T_R : temps réel, nombre d'heures consommés.

- **Écart sur charges indirectes (écarts sur centre d'analyse).**

Écart sur charge indirectes = (Q_R × CU_R) - (Q_P × CU_P)

Q_P : quantité prévue ajustée à la production réelle

Il peut être décomposé en trois sous-écarts :

- **Écart sur budget** : exprime la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le budget flexible de l'activité réel

Écart sur budget = coût total réel - budget flexible de l'activité réelle

Le **budget flexible** est une prévision de coût total d'un centre d'analyse pour plusieurs niveaux d'activité.

Budget Flexible de l'AR = (CV_{UP} × Ar) + CF_S

CV_{UP} : coût variable prévu de l'unité d'œuvre du centre

Ar : activité réelle : nombre d'unités d'œuvre réellement consommées

CF_s : charges fixes standards.

- **Écart sur activité** : mesure l'impact de la plus ou moins bonne absorption des charges fixes liée au niveau d'activité.

Écart d'activité = budget flexible de l'activité réelle – coût prévue de l'activité réelle

- **Écart sur rendement** : exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mise en œuvre dans le centre d'analyse.

Écart sur rendement = (coût prévue de l'activité réelle – coût prévue de l'activité préétablie)

Conclusion du chapitre

Nous pouvons conclure que la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire sont des outils très importants pour l'entreprise. Nous trouvons que la gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme ainsi que les moyens nécessaires pour les atteindre.

Le contrôle budgétaire est la dernière phase de la démarche budgétaire qui consiste à comparer les prévisions aux réalisations en calculant et analysant des écarts.

De ce fait, la gestion budgétaire à travers le contrôle budgétaire contribue à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise dans le but d'atteindre ses objectifs et de faire face à aux difficultés qu'elle rencontre.

*Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire au
sein l'entreprise « CO.G.B » La Belle*

Introduction de chapitre

Après avoir achevé la partie théorique de notre étude, nous allons passer à l'étude pratique. Dans l'objectif d'expliquer la nécessité et l'apport du contrôle budgétaire à la gestion de l'entreprise. Nous avons effectué un stage pratique au sein de l'unité CO.G. B « La Belle », qui sont l'une des importantes entreprises industrielles du pays.

Ce chapitre est réparti en deux sections la première est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil en général et son organigramme. La seconde est consacrée à l'élaboration et à l'analyse des écarts des principaux budgets de l'entreprise « La Belle ».

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil CO.G. B « La Belle »

Dans cette section nous allons essayer de faire une présentation générale de l'entreprise « **CO.G. B (La Belle)** », son évaluation historique, ses objectifs, ses missions, et ses activités, et les différents départements et services de cette entreprise.

1 Historique de l'entreprise « CO.G.B »

CO.G. B « La Belle » est une société de droit algérien créée par acte notarié établi le 14/05/2006. Elle est juridiquement une SPA avec un capital de 1 000 000 000 DA avec une répartition de : 70% pour la Belle avec 70 000 actions, et 30% pour le groupe C.O.G.B avec 30 000 actions.

L'histoire de création de l'actuelle « COGB La Belle » remonte aux années quarante quand elle a été créée une usine conçue pour le savon, le raffinage de l'huile de colza et de tournesol, mais sa production est arrêtée à cause de la 2^{ème} guerre mondiale. En 1953, cette unité de production s'est lancée dans la production du savon de ménage « MON SAVON ». Elle a été nationalisée pour devenir la SNCG « Société Nationale des Corps Gras », société qui deviendra plus tard la SOGEDIA « Société, Gestion et Développements des Industriels Alimentaires » en 1973, puis elle a été restructurée en 1982, ce qui a donné la naissance de trois 03 entreprises ENJC « entreprise nationale des jus et de conservation », ENAS « entreprise nationale du sucre » et l'entreprise mère ENCG « entreprise nationale des corps gras ».

Cette dernière est composée de cinq 05 filiales, l'une d'elle est installée à la zone industrielle de Bejaia qui est le complexe des corps gras de Bejaia.

2 Objectifs, missions et activités de l'entreprise

2.1 Les objectifs de l'entreprise

L'entreprise de groupe la Belle a pour objectifs :

- Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;
- Répondre aux besoins des consommateurs en termes de qualité ;
- Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production ;
- Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- Affiner, gérer et développer principalement les activités de production d'huile alimentaire et industrielle du savon de margarine et d'autres activités industrielle liées à son objet.

2.2 Les missions de l'entreprise

- Élaborer et réaliser des plans annuels de production et de vente ;
- Assurer les ventes des produits sur le marché national, et l'exportation dans le cas d'un surplus de production ;
- Procéder à des études de projet pour répondre aux besoins de la demande nationale ;
- Organiser et développer des structures de maintenance permettant d'optimiser les performances de l'appareil de production ;
- Assister les unités de production pour assurer une politique uniforme en matière production, distribution maîtrise des couts ;
- Mettre en place un système de gestion en vue de satisfaire les besoins nationaux et maintenir en permanence des stocks stratégique ;
- Mettre en place des voies et les moyennes en vue d'une assimilation progressive de la technologie ;

2.3 Principales activités de l'entreprise

Les activités du CO.G. B La Belle sont les suivantes :

- Fabrication, conditionnement et commercialisation d'huiles végétales ;
- Fabrication, commercialisation et vente de savons de ménage, savons de toilette ;
- Fabrication, commercialisation et vente de margarine de table et pâtisserie ;
- Fabrication de graisse végétale à usage industriel de glycérine d'acide gras industriels et du savon industriel ;

- Fabrication des produits végétaux aromatisés.

3 Les principaux ateliers de production

- **Raffinerie d'huiles** : avec une capacité de production de 530 Tonnes/jour ;
- **Savonnerie** :
 - ✚ Savon de ménage 150 tonnes/j ;
 - ✚ Savon de toilette : 10 tonnes/j.
- **Margarinerie** : qui produise 80 tonnes/j.
- **Autres structures** :
 - ✚ Production glycérine : 50 tonnes/j ;
 - ✚ Production d'acides gras distillés.

Les investissements réalisés par l'entreprise se résument à la rénovation des ateliers, acquisition de nouveaux matériels de production, machines de conditionnement et des moyens de transport.

4 Les moyens de l'entreprise

CO.G. B La Belle dispose des moyens matériels qui peuvent se résumer comme suit :

- **Nature des moyens** : raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation ;
- **Origine des moyens** : Europe, Canada ;
- **Moyens humains** : l'effectif total de la CO.G. B La Belle arrêté à fin d'exercice 2014 est de 535 agents répartis par catégorie comme suit
 - ✚ Cadres supérieurs : 7 agents ;
 - ✚ Moyens : 51 agents ;
 - ✚ Maîtrise : 188 agents ;
 - ✚ Exécution : 35 agents.

5 Les différents départements et service

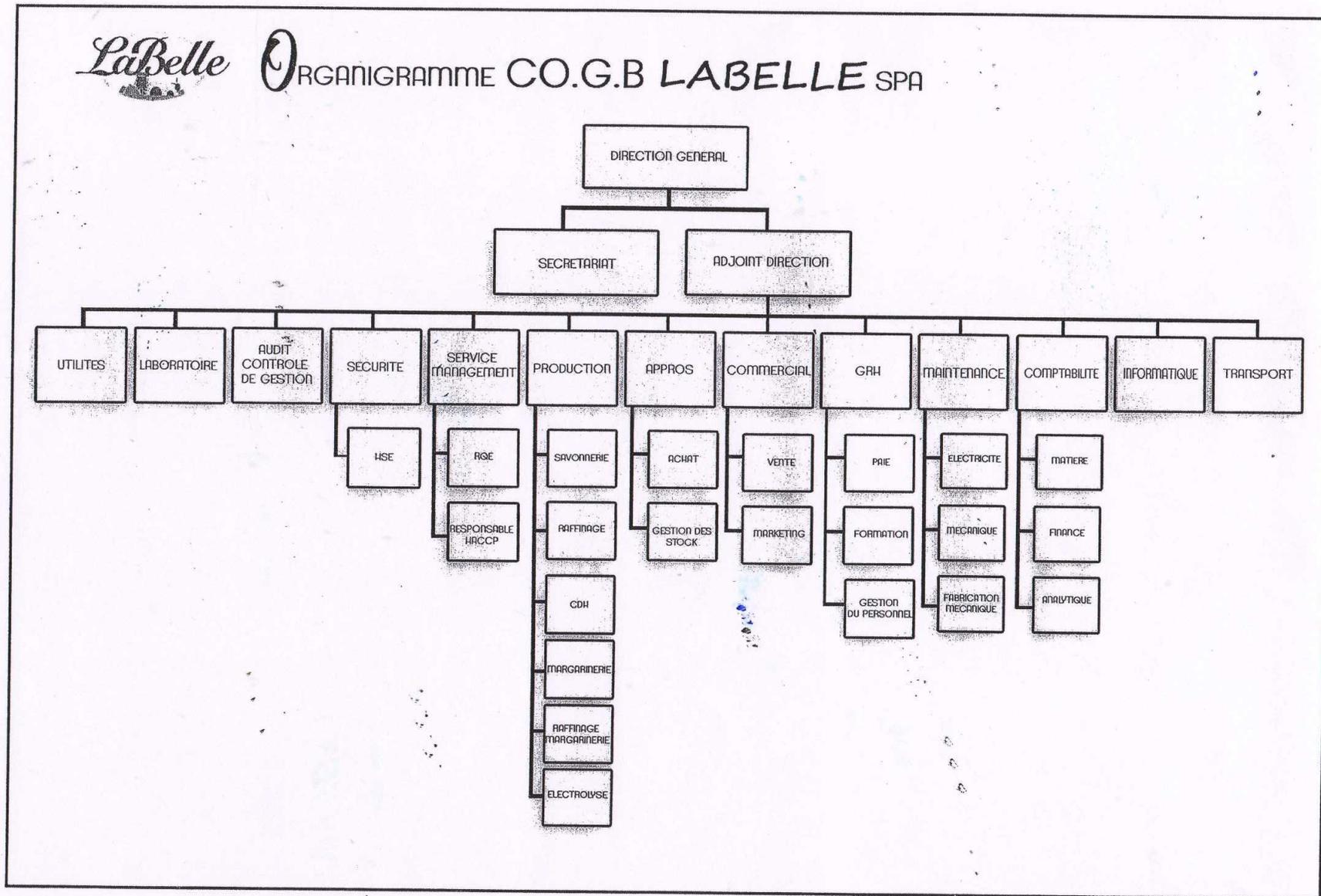
- **Département de production** : avec un effectif qui travaille 24h/24h, partagé en quatre équipes de 8h/jours. Ce département est composé de quatre services :
 - **Service raffinage** : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire au conditionnement ;
 - **Service conditionnement des huiles** : ce service est partagé en deux ateliers :
 - ✚ Atelier plastique, son rôle est la fabrication de bouteille en plastique ;

- ✚ Atelier conditionnement, son rôle est la mise en bouteille de l'huile pour commercialisation.
- **Service savonnerie** : son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique ;
- **Service margarine** : sa mission est la production d'hydrogène d'huile hydrogène et la margarine.
- **Département technique** : il a pour rôle la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :
 - **Service étude et méthodes** : ce service est chargé de l'organisation du département technique de renouveler les équipements, de procéder aux différents études (investissements, projet...);
 - **Service électricité** : son rôle est d'exécuter les plans d'action gérer le curatif rembobiner les moteurs électriques ;
 - **Service mécanique** : ce service est chargé de la maintenance mécanique ;
 - **Service utilité** : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la dilué, l'air comprimé.
- **Département des ressources humaines** : s'occupe de la gestion du personnel, il est composé de sections suivantes :
 - **Section personnelle** : cette section assure le pointage, les absences autorisées et irrégulières, elle gère aussi la carrière des travailleurs maladies et recrutements ;
 - **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois ;
 - **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivant réparation du matériel bureau. Démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous autres dégâts ;
 - **Section sociale** : s'occupe de toutes les affaires sociales du personnel comme les allocations familiales et la sécurité sociale.
- **Département sécurité** : a pour mission de suivre le processus de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accident.
- **Département comptabilité et finance** : ce département est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin.
- **Département d'approvisionnement** : assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matière première et consommable. Emballages et pièces de

rechange. Son fonctionnement est assuré par un ensemble de personne chargées de l'administrative.

- **Service laboratoire** : chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production ;
- **Direction commerciale** : après le conditionnement des huiles et autres produits la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis ;
- **Service transport** : est composé d'un atelier de réparation, il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise et assure la distribution des produits finis aux clients ;
- **Contrôleur de gestion** : qui a pour principale mission de veiller à l'élaboration au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des états financiers et rapports statistiques de gestion.

Organigramme de l'entreprise



Source : document interne à l'entreprise

Section 2 : Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise « CO.G.B » La Belle

Après avoir présenté l'entreprise, nous allons passer à notre étude pratique portant sur le contrôle budgétaire. Nous allons calculer et analyser les écarts concernant le budget des ventes, en prenant en considération les deux produits : la margarine de 250G et la margarine de 500G.

1 Contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2021

Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise « CO.G.B » La Belle consiste à comparer régulièrement les réalisations aux prévisions pour dégager et analyser les différents écarts afin d'en repérer les causes et entreprendre les mesures rectificatives pour que les objectifs soient accomplis. Pour avoir une idée précise sur la démarche du contrôle budgétaire, au sein de « CO.G.B » la belle. Nous allons procéder à l'étude de budget des ventes en DA puis nous allons calculer les écarts, concernant les deux années 2021 et 2022.

1.1 Écart sur résultats

L'entreprise « CO.G.B » La Belle génère une marge bénéficiaire de 6% sur le produit margarine de 250 G et de 500 G

Tableau 2 : comparaison entre le résultat réel et le résultat préétabli pour l'année 2021 (DA)

Désignation	Résultat réel	Résultat Préétabli	Écart sur résultat
Margarine 250 G	111 695 460	114 810 300	- 3 114 840(défavorable)
Margarine 500 G	20 053 080	37 189 800	-17 136 720(défavorable)
Total margarine	131 748 540	152 000 100	- 20 251 560(défavorable)

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.

A noter que :

Margarine 250 G

$$E/R = 111\,695\,460 - 114\,810\,300$$

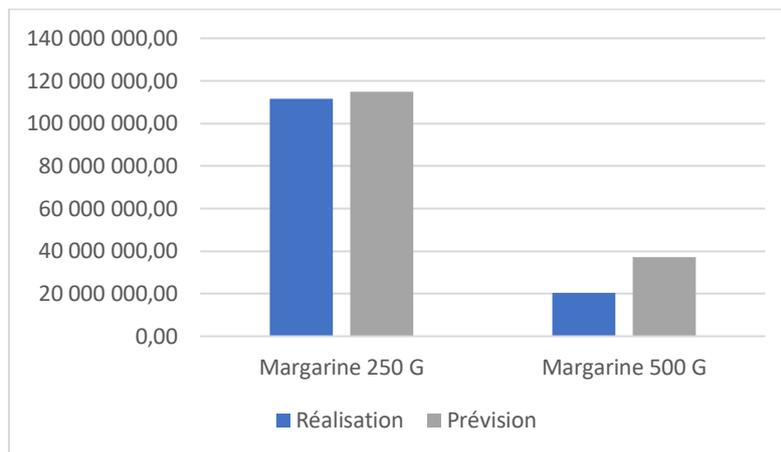
$$E/R = - 3\,114\,840 \text{ (écart défavorable)}$$

✚ Margarine 500G

E/R= 20 053 080 – 37 189 800

E/R = – 17 136 720 (écart favorable)

Figure 10 : présentation graphique de la comparaison entre résultat préétabli et résultat réel



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B »

Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé un écart sur résultat défavorable pour les deux produits d'une valeur de 3 114 840 pour la margarine 250 G et d'une valeur de 17 136 720 pour la margarine de 500 G, dû à la baisse du chiffre d'affaires réelle par rapport au chiffre d'affaires prévu.

1.2 Écart sur chiffre d'affaires

Nous procédons au calcul de l'écart sur CA et le taux de réalisation :

Écart sur chiffres d'affaires **Taux de réalisation** = (réalisation / prévision) × 100

E/CA = chiffre d'affaires réel – chiffre d'affaires prévisionnel

✚ Margarine 250 G :

E/ CA = 1 861 591 000 – 1 912 505 000 = –51 914 000 (écart défavorable)

Taux de réalisation = (1 861 591 000 / 1 912 505 000) × 100 = **97,29 %**

✚ Margarine 500 G :

E/CA = 334 218 000 – 619 830 000 = – 285 612 000 (écart défavorable)

Taux de réalisation = (334 218 000 / 619 830 000) × 100 = **53,92 %**

Taux total de réalisation = $(2\ 195\ 809\ 000 / 2\ 533\ 335\ 000) \times 100 = 86,68 \%$

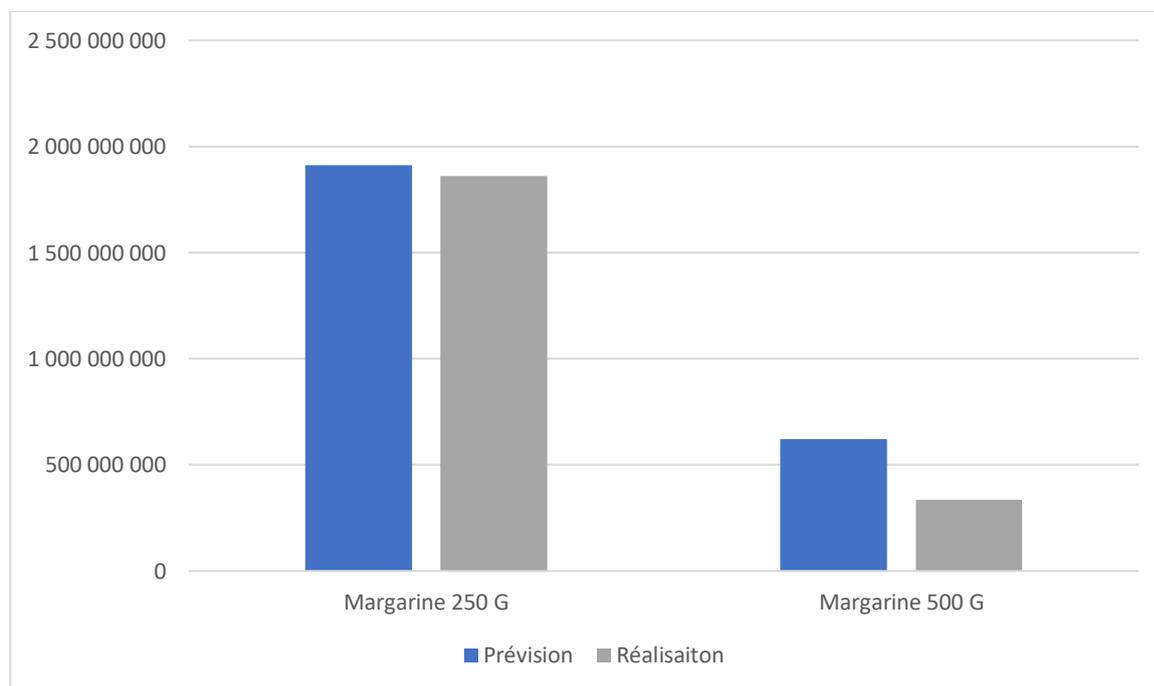
Tableau 3 : calcul l'écart sur chiffres d'affaires pour l'année 2021(DA)

Désignation	Prévision			Réalisation			Écart	Réalisation/ prévision
	Q	Prix	CA	Q	Prix	CA		
Margarine 250 G	10 973	174383	1 913 505 000	8 924	208605	1 861 591 000	-51 914 000 (défavorable)	97,29%
Margarine 500 G	4 000	154958	619 830 000	1 745	191529	334 218 000	-285 612 000 (défavorable)	53,92%
Total margarine	14 973	169194	2 533 335 000	10 669	205812	2 195 809 000	-337 526 000 (défavorable)	86,68%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de « CO.G.B »

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans les figures suivantes :

Figure 11 : représentation graphique les réalisations et les prévisions du CA en valeur



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.

Interprétation

Nous constatons que l'écart sur chiffre d'affaires est défavorable durant l'année 2021 pour les deux produits : d'une valeur de **51 914 000DA** pour la margarine 250 G et d'une valeur de

285 612 000 DA pour la margarine 500 G. Cette situation peut être attribuée à une demande insuffisante, directement liée à l'impact profond de la pandémie de COVID 19 sur l'économie.

Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires : la décomposition d'écart sur chiffres d'affaires permet de calculer un écart sur quantité et un écart sur prix.

$$E/P = (P_R - P_P) \times Q_R$$

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

- **Écart sur prix**

Tableau 4: calcul des écarts sur prix

Désignation	Prix réel	Prix prévu	Quantité réelle	Écart sur prix	Type écarts
Margarines 250 G	208 605	174 383	8 924	305 397 128	Favorable
Margarine 500 G	191 529	154 958	1 745	63 816 395	Favorable
Total				369 213 523	Favorable

Source : réalisé par nos propres soins à la base des données de l'entreprise « CO.G.B ».

Margarine 250 G

$$E/P = (208 605 - 174 383) \times 8 924$$

$$E/P = 305 397 128 \text{ DA (écart favorable)}$$

Margarine 500 G

$$E/P = (191 529 - 154 958) \times 1 745$$

$$E/P = 63 816 395 \text{ DA (écart favorable)}$$

Interprétation

L'entreprise a constaté un écart favorable sur les prix concernant les deux produits d'une valeur **305 397 128** DA la margarine 250G et **63 816 395** DA pour la margarine 500G. Cet écart est dû à une bonne estimation des prix de vente et une stratégie efficace de tarification.

- **Écart sur quantité**

Tableau 5: calcul des écarts sur quantité (Tonnes)

Désignation	Quantité réelle	Quantité prévue	Prix prévu	Écart sur quantité	Type écarts
Margarines 250 G	8 924	10 973	174 383	-357 310 767	défavorable
Margarine 500 G	1 745	4 000	154 958	-349 430 290	défavorable
Total				-706 741 057	défavorable

Source : réalisé par nos propres soins à la base des données de l'entreprise « CO.G.B ».

- **Margarine 250 G**

$$E/Q = (8\,924 - 10\,973) \times 174\,383$$

$$E/Q = -357\,310\,767 \text{ (écart défavorable)}$$

- **Margarine 500 G**

$$E/Q = (1\,745 - 4\,000) \times 154\,958$$

$$E/Q = -349\,430\,290 \text{ (écart défavorable)}$$

Interprétation

L'entreprise « CO.G.B » La Belle a constaté un écart défavorable sur les quantités de produits margarine de « 250 G » et de « 500 G » d'une valeur **357 310 767** et **349 430 290** respectivement. Cela peut être dû à la crise sanitaire COVID19, manque de demande sur le marché pour le produit à cause de la crise politico économique.

Décomposition des écarts sur quantité**A. Écart sur le volume global (E/VG) :**

$$E/VG = (\sum Q_R - \sum Q_P) \times \text{prix moyen budgété}$$

$$\text{Sachant que : prix moyen budgété} = \sum (Q_P \times P_P) / \sum Q_P$$

$$\text{Prix moyen budgété} = [(10\,973 \times 174\,383) + (4\,000 \times 154\,958)] / (10\,973 + 4\,000)$$

$$\text{Prix moyen budgété} = 169\,194 \text{ DA}$$

$$E/VG = [(8\,924 + 1\,745) - (10\,973 + 4\,000)] \times 169\,194$$

$$E/VG = -728\,210\,976 \text{ DA (écart défavorable)}$$

B. Écart sur composition des ventes E/CV :

$$E/CV = (\text{quantité réelle} - \text{quantité moyen préétabli}) \times P_P$$

$$\text{Sachant que : Quantité moyen préétabli} = \sum Q_R \times (Q_P / \sum Q_R)$$

 **Margarine 250 G**

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 10669 \times (10\,973 / 14\,973)$$

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 7\,818,80$$

$$E/ CV = (8924\,7 - 818,80) \times 174\,383$$

$$E/CV = 192\,727\,572,1 \text{ DA (écart favorable).}$$

 **Margarine 500G**

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 10669 \times (4\,000 / 14\,973)$$

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 2\,850,20$$

$$E/ CV = (1\,745 - 2\,850,20) \times 154\,958$$

$$E/CV = -171\,259\,581,6 \text{ DA (écart défavorable).}$$

$$\text{Total E/CV} = 192\,727\,572,1 + (-171\,259\,581,6)$$

$$\text{Total E/CV} = 21\,467\,990,5 \text{ DA (écart favorable).}$$

Dans ce cas, la composition des ventes a été orientée de façon plus forte que prévue vers le produit margarine 250 G dont le prix est élevé, l'écart sur composition des ventes est favorable d'une valeur 21 467 990,5 DA.

2 Contrôle budgétaire concernant l'année 2022

2.1 Écart sur résultats

Tableau 6 : comparaison entre résultat réel et résultat préétabli pour l'année 2022 (DA)

Désignation	Résultat réel	Résultat Préétabli	Écart sur résultat
Margarine 250 G	141 001 140	137 541 600	3 459 540 (favorable)
Margarine 500 G	35 041 140	38 592 000	- 3 550 860 (défavorable)
Total margarine	176 042 280	176 133 600	- 91 320 (défavorable)

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.

Margarine 250 G

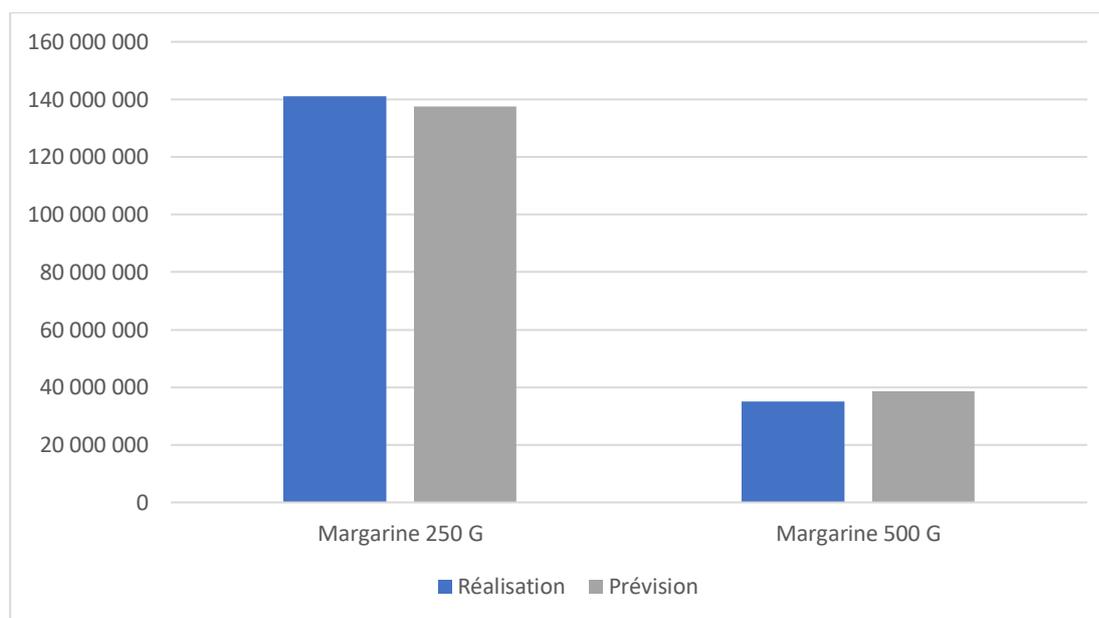
$$E/R = 141\,001\,140 - 137\,541\,600$$

$$E/R = 3\,459\,540 \text{ (écart favorable)}$$

Margarine 500G

$$E/R = 35\,041\,140 - 38\,592\,000$$

$$E/R = - 3\,550\,860 \text{ (écart favorable)}$$

Figure 12 : présentation graphique de la comparaison entre résultat préétabli et résultat réel

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B »

Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé un écart sur résultat favorable d'une valeur de **3 459 540 DA** pour la margarine 250 G ce qui signifie qu'elle a atteint son objectif, et un écart défavorable pour la margarine 500 G d'une valeur de **3 550 860 DA**. Car le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires prévisionnel.

2.2 Écart sur Chiffres d'affaires

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

Tableau 7 : calcul l'écart sur chiffres d'affaires pour l'année 2022 (DA)

Désignation	Prévision			Réalisation			Écart	Taux de réalisation
	Q	Prix	CA	Q	Prix	CA		
Margarine 250 G	10 912	210 077	229 2360 000	8 579	273 927	2350 019 000	57 659 000 (favorable)	102,5%
Margarine 500 G	3 204	200749	643 200 000	2 234	261 488	584 164 000	-59 036 000 (défavorable)	90,8%
Total margarine	14 116	207 960	2 935 560 000	10 813		2 934 184 000	- 1 377 000 (défavorable)	99,9%

Source : préparé par nos propres soins à partir des données de « CO.G.B »

Calcul de l'écart sur chiffres d'affaires et le taux de réalisation

✚ Margarine 250 G :

$$E/CA = 2\,350\,019\,000 - 2\,292\,360\,000 = 57\,659\,000 \text{ (écart favorable)}$$

$$\text{Taux de réalisation} = (2\,350\,019\,000 / 2\,292\,360\,000) \times 100 = 102,5 \%$$

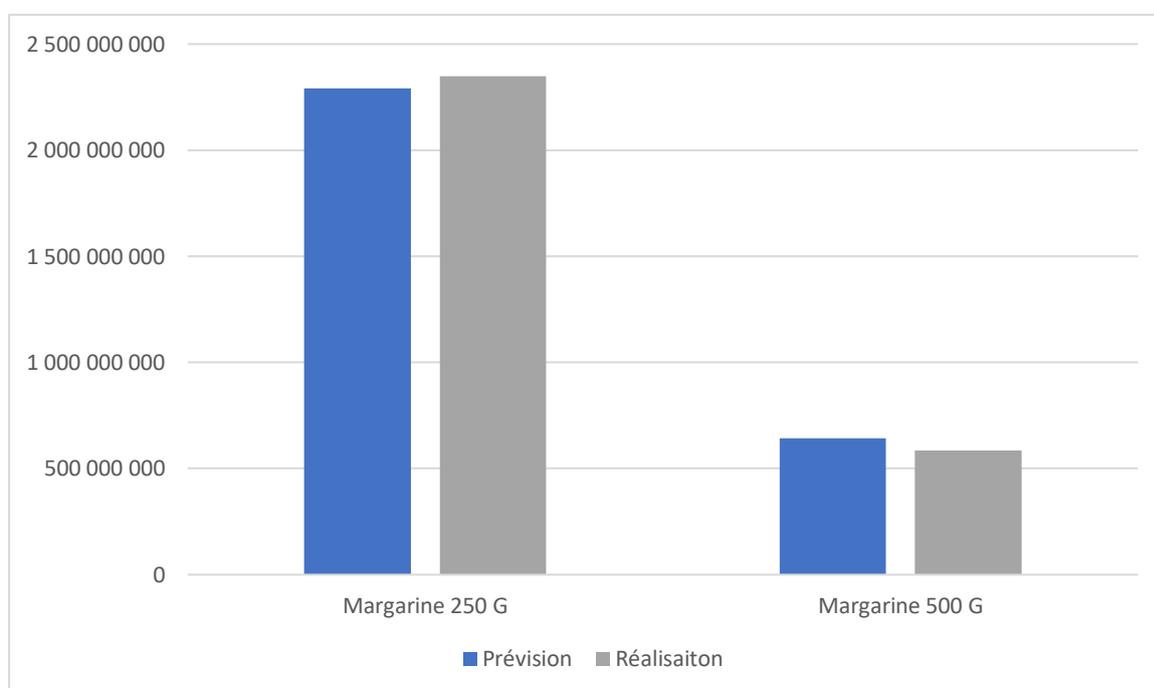
✚ Margarine 500 G :

$$E/CA = 584\,164\,000 - 643\,200\,000 = -59\,036\,000 \text{ (écart défavorable)}$$

$$\text{Taux de réalisation} = (584\,164\,000 / 643\,200\,000) \times 100 = 90,8 \%$$

$$\text{Taux total de réalisation} = (2\,935\,560\,000 / 2\,934\,184\,000) \times 100 = 99,9 \%$$

Figure 13: représentation graphique des réalisations et des prévisions du CA en valeurs



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise « CO.G.B » La Belle.

Interprétation

Nous constatons que les ventes ont réalisé un écart sur chiffre d'affaires favorable pour la margarine 250 G d'une valeur de **57 659 000 DA** avec un taux de réalisation de **102,5%** car le CA réel est supérieur au CA prévisionnel, et un écart défavorable pour la margarine 500 G d'une valeur de **59 036 000 DA** avec un taux de réalisation de **90,8%**, car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui de prévu.

Pour mieux connaître la raison exacte nous avons décomposé l'écart sur chiffres d'affaires

- **Écart sur prix**

Tableau 7 : calcul des écarts sur prix

Désignation	Prix unitaire réel	Prix unitaire prévu	Quantité réelle	Écart sur prix	Type écarts
Margarines 250 G	273 927	210 077	8 579	547 769 150	favorable
Margarine 500 G	261 488	200 749	2 234	135 690 926	favorable
Total				683 460 076	favorable

Source : réalisé par nos propres soins à la base des données de l'entreprise « CO.G.B ».

- **Margarine 250 G**

$$E/P = (273\,927 - 210\,077) \times 8\,579$$

$$E/P = 547\,769\,150 \text{ DA (écart favorable)}$$

- **Margarine 500 G**

$$E/P = (261\,488 - 200\,749) \times 2\,234$$

$$E/P = 135\,690\,926 \text{ DA (écart favorable)}$$

Interprétation

L'entreprise a constaté un écart favorable sur les prix de deux produit la margarine de 250 G d'une valeur **547 769 150**DA et la margarine 500 G d'une valeur **135 690 926**DA, car est dû à une bonne estimation des prix de vente et la satisfaction des clients.

Écart sur quantité

Tableau 8 : calcul des écarts sur quantité (Tonnes)

Désignation	Quantité réelle	Quantité prévue	Prix prévisionnel	Écart sur quantité	Type écarts
Margarines 250 G	8 579	10 912	210 077	- 490 109 641	défavorable
Margarine 500 G	2 234	3 204	200 749	- 194 726 530	défavorable
Total				- 684 836 171	défavorable

Source : réalisé par nos propres soins à la base des données de l'entreprise « CO.G.B ».

✚ Margarine 250 G

$$E/Q = (8\,579 - 10\,912) \times 210\,083$$

$$E/Q = - 490\,109\,641 \text{ (écart défavorable)}$$

✚ Margarine 500 G

$$E/Q = (2\,234 - 3\,204) \times 200\,749$$

$$E/Q = - 194\,726\,530 \text{ (écart défavorable)}$$

Interprétation

L'entreprise « CO.G.B » La Belle a constaté un écart défavorable sur les quantités pour les deux produits margarine de « 250 G » et de « 500 G » d'une valeur **490 116 640** et **194 727 500** respectivement. Cela est causé par le fait que les clients ne sont pas satisfaits de la qualité des produits et une mauvaise estimation des quantités à vendre.

Décomposition des écarts sur quantité

A. Écart sur le volume global (E/VG)

$$E/VG = (\sum Q_R - \sum Q_P) \times \text{prix moyen budgété}$$

$$\text{Sachant que : prix moyen budgété} = \sum (Q_P \times P_P) / \sum Q_P$$

$$\text{Prix moyen budgété} = [(10\,912 \times 210\,077) + (3\,204 \times 200\,749)] / (10\,912 + 3\,204)$$

$$\text{Prix moyen budgété} = 207\,960 \text{ DA}$$

$$E/VG = [(8\,579 + 2\,234) - (10\,912 + 3\,204)] \times 207\,960$$

$$E/VG = -686\,891\,880 \text{ DA (écart défavorable)}$$

B. Écart sur composition des ventes E/CV

$$E/CV = (\text{quantité réelle} - \text{quantité moyen préétabli}) \times P_P$$

$$\text{Sachant que : Quantité moyen préétabli} = \sum Q_R \times (Q_P / \sum Q_P)$$

✚ Margarine 250 G

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 10\,813 \times (10\,912 / 14\,116)$$

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 8358,70$$

$$E/CV = (8\,579 - 8358,70) \times 210\,077$$

$$E/CV = 46\,279\,963,1 \text{ DA (écart favorable).}$$

✚ Margarine 500G

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 10\,813 \times (3\,204 / 14\,116)$$

$$\text{Quantité moyen préétabli} = 2\,454,30$$

$$E/CV = (2\,234 - 2\,454,30) \times 200\,749$$

$$E/CV = -44\,225\,004,7 \text{ DA (écart défavorable).}$$

$$\text{Total E/CV} = 46\,279\,963,1 + (-44\,225\,004,7)$$

$$\text{Total E/CV} = 2\,054\,958,4 \text{ DA (écart favorable).}$$

Dans ce cas, la composition des ventes a été orientée de façon plus forte que prévue vers le produit margarine 250 G dont le prix est élevé, l'écart sur composition des ventes est favorable d'une valeur 2 054 958, 4 DA.

Conclusion de chapitre

Au terme de ce chapitre, nous avons pris connaissance sur la pratique du contrôle budgétaire des ventes au sein de la « CO.G.B » La Belle. Nous avons calculé et analysé les écarts tel que l'écart sur chiffre d'affaires et écart sur résultat des deux exercices 2021 et 2022 dans le but d'aider les responsables des différents centres à prendre des décisions et de mettre en place des actions correctives.

Le contrôle budgétaire nous a permis de calculer des différents écarts pour mesurer la performance financière de l'entreprise « CO.G.B » La Belle concernant l'année 2021 et l'année 2022 et de suivre leur évolution.

Nous avons constaté un écart sur résultat défavorable pour l'année 2021, et dans l'année 2022 nous avons remarqué que les réalisations de l'entreprise se sont améliorées par rapport à l'année 2021 malgré que l'écart sur résultat reste toujours défavorable. Donc certainement l'entreprise a mis en place des actions correctives, qui ont pu apporter une petite amélioration des réalisations.

Nous reconnaissons que notre travail est insuffisant, car on ne peut pas mesurer la performance financière d'une entreprise uniquement à travers le calcul des écarts sur vente, mais ceci est dû à l'insuffisance des données remises par l'entreprise, et nous espérons au moins apporter quelques éléments de réponse à la problématique.

Conclusion générale

Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit mettre en place un système de contrôle qui lui permettra de fonctionner efficacement, de piloter ses activités et de prendre des décisions éclairées.

Le contrôle de gestion est l'une des fonctions les plus importantes au sein de l'entreprise, car il est considéré comme une source de progrès et d'amélioration son but est de mesurer la performance de l'entreprise et de s'assurer que les ressources attribuées aux dirigeants sont utilisées avec efficacité et efficacité.

La gestion budgétaire est un élément central de contrôle de gestion qui occupe une place importante à l'intérieur de l'entreprise. C'est un processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme pour les atteindre. Elle consiste à incorporer tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans des programmes de prévision appelés « budget » ayant pour but d'améliorer et de faciliter la prise de décision, et de constater les écarts entre celle-ci et les résultats réellement obtenus et décider des initiatives à entreprendre pour corriger la trajectoire des réalisations.

Le contrôle budgétaire consiste à comparer régulièrement les prévisions budgétaires aux réalisations, afin d'identifier et d'analyser les écarts pour détecter les points forts et les points faibles de l'entreprise. Pour assurer un contrôle budgétaire pertinent, il est essentiel de s'appuyer sur l'ensemble des budgets établis, ce qui permet de formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité.

Le stage réalisé au sein de la direction contrôle de gestion et audit de l'entreprise « **CO.G.B** » **La Belle**, nous a permis de mettre en pratique nos connaissances théorique et de comprendre la démarche du contrôle budgétaire. Nous avons calculé les écarts concernant le budget des ventes pour les deux années 2021 et 2022.

L'analyse des écarts calculés nous a permis de tirer les résultats suivants :

- Nous constatons que la majorité des écarts sont défavorable tel que l'écart sur résultat et l'écart sur chiffre d'affaires, ceci est dû à la et cela peut être dû à l'insatisfaction des clients sur le produit et le manque de demande sur le marché.

Nous recommandons aux responsables d'améliorer la qualité de produit, baisser les prix, et de faire des promotions où des réductions ;

L'entreprise doit consulter régulièrement le contrôle de gestion pour revoir sa politique des prix de ventes avant de prendre toute décision d'augmentation afin de maintenir les résultats attendus, et elle doit vérifier la qualité de produit.

Nous avons étudié juste le contrôle budgétaire des ventes au sein de l'entreprise « **CO.G.B** » **La Belle**, suite à l'insuffisance des données fournée par l'entreprise.

Pour conclure, nous pouvons dire que ce travail nous a apporté de nombreux enrichissement personnel, que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle, et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements concernant le thème contrôle budgétaire.

Références bibliographiques

Références bibliographiques

Ouvrage :

- **ALAZARD C, SEPARI S**, « contrôle de gestion : manuel et applications » 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2018.
- **ALAZARD C, SÉPARI S**, « contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010.
- **BESCOS, PIERREL, MENDOZA, CARLA**, « le management de la performance », Edition comptables, Paris, 1994.
- **BÉATRICE et FRANCIS GRANDGUILLOT**, « l'essentiel du contrôle de gestion », 9^{ème} édition, France, 2015.
- **BOUQUIN H**, « le contrôle de gestion », éditions PUE, Paris, 2001.
- **BOUQUIN H**, « contrôle de gestion », édition PUF, Paris, 2003.
- **BROOKSON S**, « Gérer un budget », édition Mango Pratique, Paris, 2001.
- **BURLAND A, SIMON C J**, « Contrôle de gestion », la découverte, Paris, 2013.
- **DENIS J P, MARTINET A C, A SILEM**, « lexique de gestion et de management », 9^{ème} édition, Paris, 2016.
- **DORIATH B**, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008.
- **DORIATH B, GOUJET C**, « gestion prévisionnelle et mesure la performance », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2005.
- **DORIATH B, GOUJET C**, « gestion prévisionnelle et mesure de performance » 3^{ème} édition, Paris, 2007.
- **DUBRULLE L, JOURDINE D**, « la comptabilité analytique et gestion », édition DUNOD, Paris, 2003.
- **FERNANDEZ A**, « essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition EYROLLES, Paris, 2013.
- **FERNANDEZ A**, « les nouveaux tableaux de bord des managers », Paris, 2008.
- **FORGET J**, « gestion budgétaire ; prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005.
- **GERVAIS M** « contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2000.
- **HUTIN H**, « toute la finance d'entreprise en pratique » édition d'organisation, paris, 2002.
- **HUTIN H**, « Toute la finance », 4^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010.
- **JACQUES R, SOUPHIE N, ORIOT F**, « audit interne et contrôle de gestion » 2^{ème} édition, Paris, 2018.

- **KHEMAKHEM A, ARDOI J L** « introduction au contrôle de gestion », édition bordas, Paris, 2001.
- **LANGLOIS G, BONNIER C, BRINGER M**, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Paris, 2006.
- **LOCHARD J**, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », organisation, Paris, 1998.
- **LONING H, MALLERET V, MERIC J**, « le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008.
- **LORINO P**, « Méthodes et pratique de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, France, 2003.
- **MALO JL, et MARTHE JC**, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 1998.
- **MEIER O**, « Dico du manager », édition DUNOD, Paris, 2009.
- **MELYON G**, « comptabilité analytique », 3^{ème} édition, France, 2007.
- **SELMER C**, « concevoir le tableau de bord, outil de contrôle et l'aide à la décision », édition DUNOD, France, 2007.

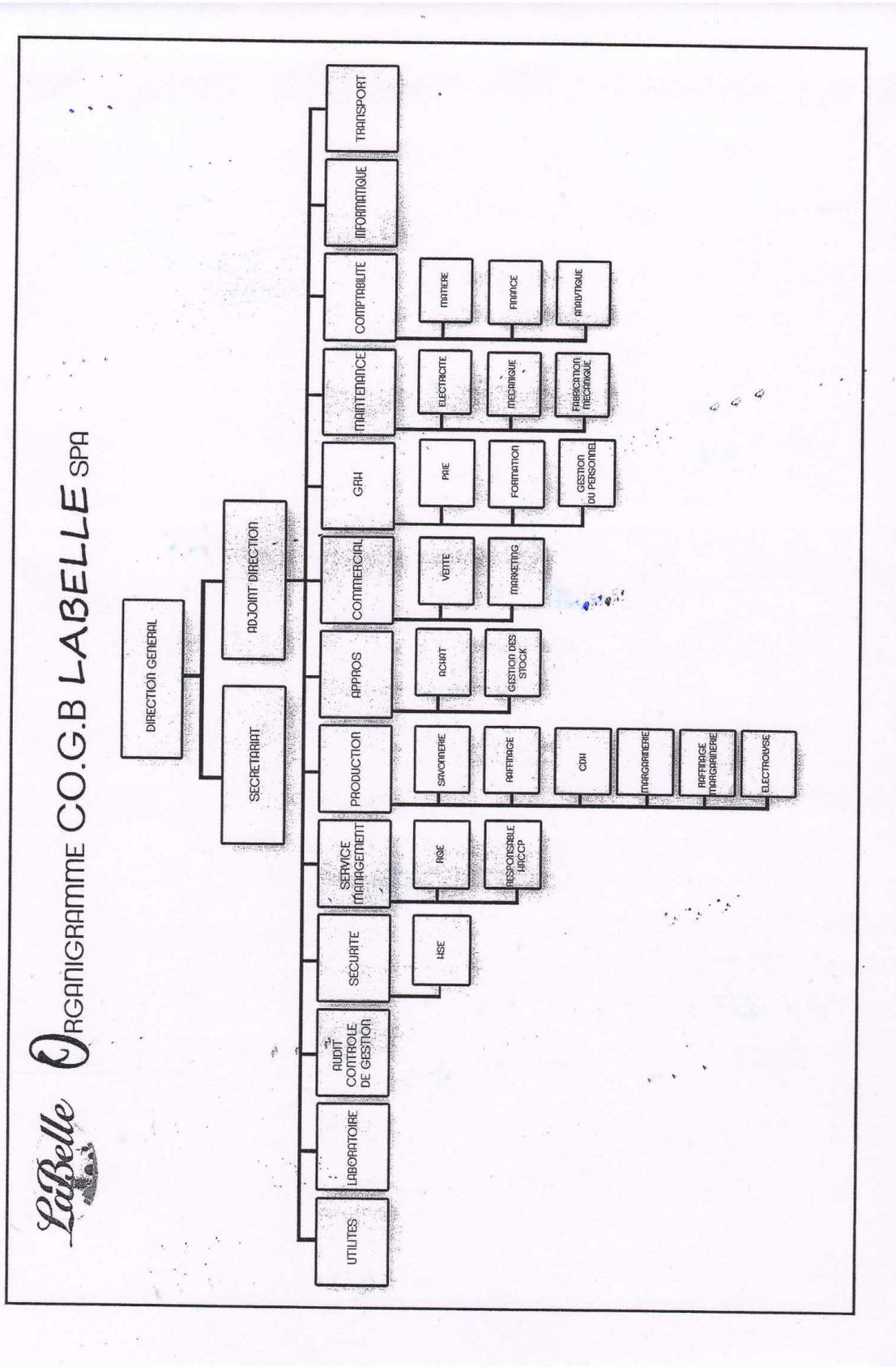
Mémoire

- **KEBBOUCHE N, OUALI M**, « effet du contrôle budgétaire sur la performance financière de l'entreprise », mémoire de master, UMMTO, 2022.
- **BOUGHERFA L, BOUHANIK L**, « la gestion budgétaire au sein d'une entreprise industrielle », mémoire de master, UMMTO, 2020.

Article :

- **BOURGUICONON. A**, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, 1998.
- **PESQUEUX Y** « La notion de performance globale », Tunus, 2004, P6.

Annexes



PROGRAMME DE PRODUCTION 2021
(En tonnes)

	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
RAFFINAGE													
Soja	5 664	5 403	6 118	5 664	5 856	5 891	5 647	4 13	5 891	5 664	5 874	5 914	64 000
Tournesol	695	668	695	695	668	695	681	318	695	695	681	712	7 898
Palme	1 316	1 249	1 324	1 316	1 256	1 320	1 284	350	1 320	1 316	1 288	1 356	14 694
Stéarine	546	523	559	546	537	552	538	186	552	546	544	560	6 189
Total raffinage	8 221	7 843	8 696	8 221	8 317	8 458	8 151	1 266	8 458	8 221	8 388	8 543	92 782
Huiles hydrogénées	147	140	161	147	154	154	147	0	154	147	154	154	1 655
TOTAL HUILES RAFFINEES	8 368	7 982	8 856	8 368	8 471	8 612	8 297	1 266	8 612	8 368	8 541	8 696	94 437
CONDIT HUILES													
1L Pet	420	400	460	420	440	440	420	0	440	420	440	440	4 740
5L Pehd	840	800	920	840	880	880	840	0	880	840	880	880	9 480
5L Pet Béjaia	1 260	1 200	1 380	1 260	1 320	1 320	1 260	0	1 320	1 260	1 320	1 320	14 220
2L pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2L pet	1 050	1 000	1 150	1 050	1 100	1 100	1 050	0	1 100	1 050	1 100	1 100	11 850
5L pet CGS Annaba	1 063	1 013	1 165	1 063	1 114	1 114	1 063	0	1 114	1 063	1 114	1 114	12 000
TOTAL HUILES CONDT	4 633	4 413	5 075	4 633	4 854	4 854	4 633	0	4 854	4 633	4 854	4 854	52 290
Huile en vrac soja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P.Hydrog)	443	422	485	443	464	464	443	0	464	443	464	464	5 000
Recette blend	1 479	1 373	1 479	1 479	1 373	1 479	1 426	0	1 479	1 479	1 426	1 531	16 000
TOTAL HUILES	6 555	6 208	7 038	6 555	6 691	6 797	6 502	0	6 797	6 555	6 744	6 849	73 290
MARGARINES													
Table 250 g pot	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	929
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	4 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total margarines	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	14 973
Shortening	554	515	554	554	515	554	535	0	554	554	535	574	6 000
SAVONS													
250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
400g	5 175	4 805	5 175	5 175	4 805	5 175	4 990	0	5 175	5 175	4 990	5 360	56 000
Toilette	425	408	459	425	442	442	425	71	442	425	442	442	4 851
Copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	5 600	5 214	5 634	5 600	5 247	5 617	5 415	71	5 617	5 600	5 432	5 802	60 851
Glycérine	82	77	82	82	77	82	80	0	82	82	80	85	893
Huile Acide	335	311	335	335	311	335	323	0	335	335	323	347	3 626
TOTAL (hors raffinage)	14 374	13 570	14 891	14 374	14 087	14 632	14 101	1 317	14 632	14 374	14 360	14 920	159 632
TOTAL raffinage compris	22 741	21 553	23 747	22 741	22 558	23 244	22 398	2 583	23 244	22 741	22 901	23 617	254 069

PROGRAMME DE CHIFFRE D'AFFAIRE 2021

(En 10³)

	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
HUILES													
1 l Pet	49 574	47 213	54 295	49 574	51 934	51 934	49 574	0	51 934	49 574	51 934	51 934	559 475
5 l Pethd	95 384	90 842	104 468	95 384	99 926	99 926	95 384	0	99 926	95 384	99 926	99 926	1 076 472
5 l Pet	143 075	136 262	156 702	143 075	149 889	149 889	143 075	0	149 889	143 075	149 889	149 889	1 614 708
2 l pethd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	123 934	118 033	135 738	123 934	129 836	129 836	123 934	0	129 836	123 934	129 836	129 836	1 398 689
5 l CGS Annaba	120 739	114 989	132 238	120 739	126 488	126 488	120 739	0	126 488	120 739	126 488	126 488	1 362 623
TOTAL HUILES CONDT	532 706	507 339	583 440	532 706	558 073	558 073	532 706	0	558 073	532 706	558 073	558 073	6 011 967
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P Hydrog)	44 304	42 194	48 523	44 304	46 414	46 414	44 304	0	46 414	44 304	46 414	46 414	500 000
Recette blend	178 269	165 535	178 269	178 269	165 535	178 269	171 902	0	178 269	178 269	171 902	184 635	1 929 120
TOTAL HUILES	755 278	715 068	810 232	755 278	770 021	782 755	748 912	0	782 755	755 278	776 388	789 122	8 441 087
GRAISSES													
Table 250 g pot	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	159 226	162 016	1 913 505
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	51 653	619 830
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL MARGARINE	210 879	210 879	210 879	210 879	210 879	213 669	2 533 335						
Shortening	76 881	71 389	76 881	76 881	71 389	76 881	74 135	0	76 881	76 881	74 135	79 627	831 960
SAVON-SAVONNETTES													
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	436 674	405 483	436 674	436 674	405 483	436 674	421 079	0	436 674	436 674	421 079	452 270	4 725 438
Savon de toilette	76 802	73 145	84 117	76 802	80 459	80 459	76 802	0	80 459	76 802	80 459	80 459	866 767
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	513 476	478 628	520 791	513 476	485 942	517 133	497 881	0	517 133	513 476	501 538	532 729	5 592 204
Glycérine	9897	9190	9897	9897	9190	9897	9544	0	9897	9897	9544	10250	107 100
TOTAL HORS TAXE	1 566 411	1 485 154	1 628 679	1 566 411	1 547 422	1 597 545	1 541 360	210 879	1 597 545	1 566 411	1 572 483	1 625 396	17 505 686

PROGRAMME DE VENTES 2021
(En Tonnes)

HUILES	PROGRAMME DE VENTES 2021												TOTAL
	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	
1 l Pet	420	400	460	420	440	440	420	0	440	420	440	440	4 740
5 l Pehnd	840	800	920	840	880	880	840	0	880	840	880	880	9 480
5 l Pet	1 260	1 200	1 380	1 260	1 320	1 320	1 260	0	1 320	1 260	1 320	1 320	14 220
2 l pehnd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	1 050	1 000	1 150	1 050	1 100	1 100	1 050	0	1 100	1 050	1 100	1 100	11 850
5 l CGS Annaba	1 063	1 013	1 165	1 063	1 114	1 114	1 063	0	1 114	1 063	1 114	1 114	12 000
TOTAL HUILES CONDT	4 533	4 413	5 075	4 633	4 854	4 854	4 633	0	4 854	4 633	4 854	4 854	52 290
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P-Hydrog)	443	422	485	443	464	464	443	0	464	443	464	464	5 000
Recette blend	1 479	1 373	1 479	1 479	1 373	1 479	1 426	0	1 479	1 479	1 426	1 531	16 000
TOTAL HUILES	6 555	6 208	7 038	6 555	6 691	6 797	6 502	0	6 797	6 555	6 744	6 849	73 290
GRAISSES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Table 250 g pot	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	929	10 973
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	4 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL MARGARINE	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 262	14 973
Shortening	554	515	554	554	515	554	535	0	554	554	535	574	6 000
SAVON-SAVONNETTES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	5 175	4 805	5 175	5 175	4 805	5 175	4 990	0	5 175	5 175	4 990	5 360	56 000
Savon de toilette	425	408	459	425	442	442	425	71	442	425	442	442	4 851
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	5 600	5 214	5 634	5 600	5 247	5 617	5 415	71	5 617	5 600	5 432	5 802	60 851
Glycérine	82	77	82	82	77	82	80	0	82	82	80	85	893
TOTAL	14 038	13 259	14 556	14 038	13 776	14 297	13 778	1 317	14 297	14 038	14 037	14 573	156 006

CUMUL A décembre 2021
 QUANTITE SORTIE PAR CO.G.B LABELLE

Article	Prév (Q.T)	Réel (Q.T)	T.R (Q)	Prév (V)	Réel (V)	T.R (V)
HUILE GOUTTE D'OR 5 L PEHD	10360,00	1 039,00	10,03	1 076 476 000,00	117 980 520,00	10,96
HUILE 5L PET LABELLE	14220,00	26 382,58	185,53	1 614 729 000,00	3 035 355 770,00	187,98
HUILE 2L PET LABELLE	11850,00	9 508,40	80,24	1 398 687 000,00	1 122 307 480,00	80,24
HUILE 1L LABELLE	4740,00	3 597,41	75,90	559 474 000,00	424 632 240,00	75,90
TOTAL HUILES CONDITIONNE	41170,00	40527,40	98,44	4 649 366 000,00	4 700 276 030,00	101,09
HUILE VRAC SOJA	0,00	33,40	-	-	6 823 040,00	-
SAVON DE MENAGE 400 GR	56001,00	37 500,19	66,96	4 725 438 000,00	4 166 727 389,75	88,18
SAVON DE MENAGE 300 GR CELLOPHAN	0,00	45,28	42,77	-	6 349 610,70	-
SAVON DE TOILETTE	4777,00	625,91	13,10	866 765 000,00	104 562 100,14	12,06
COPEAUX	0,00	3 769,40	-	-	462 810 510,50	-
TOTAL SAVON SAVONNETTE	60778,00	41941,40	69,01	5 592 203 000,00	4 740 449 140,09	84,77
MARGARINE LABELLE POTS 250 GR	10972,00	8 924,11	81,34	1 913 502 000,00	1 861 591 110,80	97,29
MARGARINE LABELLE POTS 500 GR	3996,00	1 745,53	43,68	619 836 000,00	334 218 108,50	53,92
MARGARINE PLAQUETTE 200 GR	0,00	0,00	-	-	-	-
MARGARINE HOLLANDIA POTS 250 GR	0,00	0,00	-	-	-	-
MARGARINE HOLLANDIA POTS 500 GR	0,00	0,00	-	-	-	-
MARGARINE PAIN 10 KG	0,00	2,10	-	-	378 000,00	-
%EN SAMSA 900 GR	0,00	0,00	-	-	-	-
TOTAL MARGARINE	14968,00	10671,74	71,30	2 533 338 000,00	2 196 187 724,04	86,69
GRAISSE VEGETALE SHORTENING	5998,00	8 402,40	140,09	831 761 000,00	1 552 466 040,00	186,65
RECETTE BLEND	16002,00	16 703,30	104,38	1 927 122 000,00	2 517 696 400,00	130,65
RECETTE FEUILLETAGE (P-HYDROGENIE)	4999,00	180,00	0,00	500 003 000,00	17 802 000,00	0,00
HUILE DE PALME RAFFINEE RBD	0,00	0,00	-	-	-	-
STEARINE DE PALME RBD	0,00	97,50	-	-	5 327 600,00	-
GLYCERINE CODEX	891,00	195,40	21,93	106 900 000,00	28 422 000,00	26,59
MIX GLYCEROL	0,00	219,40	-	-	16 479 200,00	-
MIX MUCIYAGE	0,00	930,00	-	-	20 200 200,00	-
REBUTS (DIVERS)	0,00	0,00	-	-	76 000,00	-
LOCATION DU TERRAIN(4 CHEMINS)	0,00	0,00	-	-	120 000 000,00	-
CUMUL COGB LA BELLE	144806,00	119903,78	82,80	16 140 693 000,00	15 922 206 210,63	98,65

MARGARINE 250 GR	10912,000	8 579,000	78,62	2 292 360 000,00	2 350 019 805,93	102,52
MARGARINE 500 G	3204,000	2 234,100	69,73	643 200 000,00	584 164 622,17	90,82
MARGARINE PLAQUETTE 200 GR	0,000	0,000	-	-	-	-
MARGARINE HOLLANDIA POTS 250 GR	0,000	0,000	-	-	-	-
MARGARINE HOLLANDIA POTS 500 GR	0,000	0,000	-	-	-	-
MARGARINE PAIN 10 KG	0,000	0,000	-	-	-	-
SMEN SAMSA 900 GR	0,000	0,000	-	-	-	-
TOTAL MARGARINE	14116,000	10813,100	76,60	2 935 560 000,00	2 934 184 428,10	99,95

P 200 R T P R T

Table des matières

Remerciements

Dédicace

Liste d'abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion et de la performance financière	4
Introduction du chapitre	4
Section 1 : généralité de contrôle de gestion et ses principaux outils	5
1 Histoire du « contrôle »	5
2 Notion de contrôle de gestion	6
3 Objectifs et missions de contrôle de gestion.....	8
3.1 Les objectifs du contrôle de gestion.....	8
3.2 Missions du contrôle de gestion.....	9
4 Processus du contrôle de gestion.....	9
5 Les outils principaux du contrôle de gestion :	10
5.1 La comptabilité analytique.....	10
5.1.1 La notion de la comptabilité analytique	10
5.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique	11
5.1.3 Concept de base de la comptabilité analytique :.....	11
5.1.3.1 Notion de charge.....	11
5.1.3.2 Notion de coût	12
5.2 Gestion budgétaire :.....	13
5.2.1 Notion et objectifs de gestion budgétaire :.....	14
5.2.2 Les principes de la gestion budgétaire :	14
5.2.3 Les différents budgets par fonction comprennent :.....	15
5.3 Le tableau de bord	15
5.3.1 Notion de tableau de bord :.....	15
5.3.2 Les fonctions du tableau de bord :	17
5.3.3 Élaboration de tableau de bord :	17
5.3.4 La forme du tableau de bord (les instruments du tableau de bord) :.....	18
5.3.5 Les méthodes de conception d'un tableau de bord	19
Section 2 : la mesure de la performance financière.....	21
1 Les origines de la performance	21
2 Notion de la performance	21
3 Objectifs de performance.....	22
4 Les composants de la performance :	23
5 Les typologies de la performance :	23
6 Dimension des performances :.....	24
7 Les indicateurs de mesure de la performance :.....	25
7.1 Les indicateurs de la performance économique :.....	25
7.2 Les indicateurs de performance financière :	28
Conclusion de chapitre	29

Chapitre 02 : La gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts31

Introduction de chapitre.....	31
Section 01 : généralité sur la gestion budgétaire.....	32
1 Notion de « la gestion budgétaire ».....	32
2 Le rôle de la gestion budgétaire	32
3 L'importance de la gestion budgétaire	34
4 Les fonctions et les conditions de bon fonctionnement de gestion budgétaire.....	34
4.1 Les fonctions de gestion budgétaire :.....	34
4.2 Les conditions de bon fonctionnement de la gestion budgétaire	35
5 La procédure de gestion budgétaire.....	35
6 Les budgets de l'entreprise	36
6.1 Notion de budget.....	36
6.2 Présentation des différents types du budget.....	37
6.2.1 Budget des ventes.....	37
6.2.2 Budget de production :	39
6.2.3 Budget des approvisionnements	41
6.2.4 Budget des investissements	42
6.2.5 Budget de trésorerie	43
6.2.6 Budget général	44
Section 2 : Le contrôle budgétaire et analyse des écarts	45
1 Notion de contrôle budgétaire.....	45
2 Le rôle de contrôle budgétaire	47
3 Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....	47
4 Les conditions et les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire.....	48
4.1 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....	48
4.2 Les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire	49
5 Les supports du contrôle budgétaire.....	49
6 Analyses des écarts.....	50
6.1 Notion de l'écart.....	50
6.2 Calcul et analyse des différents écarts.....	52
6.2.1 Écart sur résultat.....	52
6.2.2 Écarts sur charges de production	54

Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire au sein l'entreprise « CO.G.B » La Belle.....59

Introduction de chapitre.....	59
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil CO.G. B « La Belle »	59
1 Historique de l'entreprise « CO.G.B »	59
2 Objectifs, missions et activités de l'entreprise.....	60
2.1 Les objectifs de l'entreprise	60
2.2 Les missions de l'entreprise.....	60
2.3 Principales activités de l'entreprise	60
3 Les principaux ateliers de production.....	61
4 Les moyens de l'entreprise	61
5 Les différents départements et service	61
Section 2 : Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise « CO.G.B » La Belle	65

1	Contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2021	65
1.1	Écart sur résultats	65
1.2	Écart sur chiffres d'affaires.....	66
2	Contrôle budgétaire concernant l'année 2022	71
2.1	Écart sur résultats	71
2.2	Écart sur Chiffres d'affaires.....	72
	Conclusion générale.....	79
	Références bibliographiques	82
	Annexes	85
	Table des matières	92

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les contrôleurs obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs à travers ses différents outils tel que la gestion budgétaire. Cette dernière se base sur trois étapes fondamentales la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Ce dernier permet de mesurer et d'améliorer la performance de l'entreprise à travers le calcul des écarts et la mise en place des actions correctives. L'étude de cas menée au sein de la « CO.G.B » La Belle nous a permis de calculer et d'analyser les écarts sur ventes. Nous avons constaté des écarts défavorables qu'a dû principalement à la crise sanitaire COVID et à la mauvaise estimation des ventes, ainsi l'insatisfaction des clients par rapport à la qualité du produit. Nous proposons de mettre en place des actions correctives pour améliorer sa performance financière.

Mots-clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, contrôle budgétaire, performance financière, entreprise « CO.G.B » La Belle.

Abstract

Management control is the process by which controllers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently to achieve objectives through various tools such as budget management. The latter is based on three fundamental steps: forecasting, budgeting, and budget control. This tool allows measuring and improving the company's performance through variance calculation and the implementation of corrective actions. The case study conducted within « CO.G.B » La Belle allowed us to calculate and analyze sales variances. We found unfavorable variances mainly due to the COVID-19 health crisis and poor sales estimates, as well as customer dissatisfaction with product quality. We propose implementing corrective actions to improve its financial performance.

Keywords: management control, budget management, budget control, financial performance, company « CO.G.B La Belle ».