



**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION**

Département des Sciences financières et comptabilité

MEMOIRE FIN DE CYCLE

**Pour l'obtention de diplôme de master en sciences financières et
comptabilité**

Option : Finance d'Entreprise

intitulé

**LA GESTION BUDGÉTAIRE COMME
OUTIL DU CONTRÔLE DE GESTION**

Organisme d'accueil :

SARL Laiterie Matinale

Réalisé par :

BOURKEB Leticia

Encadré par :

Dr AZRI Khoukha

Année universitaire : 2023/2024

Remerciement

Nous tenons d'abord à remercier Dieu le tout puissant de nous avoir donné la volonté et le courage pour réaliser ce modeste travail.

Nous exprimons nos remerciements et notre profonde gratitude à notre promotrice Mme Meklat Khoukha, pour avoir accepté de nous encadrer, pour l'aide qu'elle nous a apporté, son entière disponibilité et sa confiance, c'est donc avec reconnaissance qu'on lui présente nos remerciements.

Nous remercions également les responsables de l'entreprise pour avoir assuré notre encadrement et son aide durant le stage pratique et de nous avoir conseillé et guidé tout au long de l'élaboration de ce travail.

A toute l'équipe de l'entreprise Literie MATINALE.

Sans oublier tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce projet.

Enfin, nous remercions également les membres de jury d'avoir bien voulu apprécier notre travail.

Liste des abréviations

Listes d'abréviations

ABC: Activity Based Costing

CA: Chiffre d'Affaires

CA_P : Chiffre D'affaires Prévu

CA_R : Chiffre D'affaires Réel

CU_P : Coût Unitaire Prévu

CU_P : Coût Unitaire Préétabli Du Produit

D : Défavorable

DA : Dinars Algériens

DG : Direction Générale

F : Favorable

KDA : Kilo Dinars

LPC : Lait Pasteurisé Conditionné

MGLA: Matière Grasse Laitière Anhydre

MP : Matières Premières

MRP : Management Resources Planing

M_P : Marge Prévue

M_R: Marge Réelle

ONIL : Office National Interprofessionnel Du Lait Et Produit Laitiers

PBC : Planification Des Besoins En Composants

P_P : Prix Prévu

P_R : Prix Réel

Prod_p : Production Préétablie

Prod_r : Production Réelle

SA : Stock Actif

SARL : Société A Responsabilité Limite

SM : Stock Moyen

SPA : Société Par Action

SS : Stock de Sécurité

TBP : Tableau de bord prospectif

TE : Taux d'écart

TR : Taux de réalisation

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

TxEvo : Taux d'évolutions

U : Unité

Q_M : Quantité Moyenne

Q_P : Quantité Prévue

Q_R : Quantité Réelle

Sommaire

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : Le contrôle de gestion dans l'entreprise	04
Introduction	04
Section 01 : Présentation du contrôle de gestion	04
Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise	12
Section 03 : Evolution des outils du contrôle de gestion	22
Conclusion	29
Chapitre II : La gestion budgétaire	30
Introduction	30
Section 01 : Les principes de la gestion budgétaire	30
Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire	37
Section 03 : Le contrôle budgétaire	58
Conclusion	68
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de la SARL Laiterie Matinale	69
Introduction	69
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	69
Section 02 : Élaboration des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale	79
Section 03 : Exécution et évaluation des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale	86
Conclusion	93
Conclusion générale	100
Bibliographie	103
Liste des tableaux	107
Listes des figures	108
Annexes	109
Tables des matières	117
Résumé	

Introduction générale

INTRODUCTION GENERALE

Face à la complexité de l'environnement économique, l'entreprise, qu'elle soit privée ou publique, est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres celle de la rareté des ressources financières, l'objectif de performance et de rentabilité. A cet effet, il est indispensable pour l'entreprise de disposer d'un système de gestion qui garantit une gestion efficiente des ressources financières, impliquant une allocation optimale des ressources nécessaires au fonctionnement de l'entreprise, afin d'atteindre les objectifs fixés.

Pour aboutir à des résultats satisfaisants et assurer leur compétitivité, sur les plans national et international, les entreprises doivent maîtriser la gestion de l'organisation par la mise en œuvre d'une méthode de gestion budgétaire et la possession de ressources humaines qualifiées qui répondent aux besoins de développement et de profitabilité.

Cependant, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience de ce système de gestion.

Ainsi, la gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion sur lequel les managers doivent s'appuyer pour atteindre les objectifs assignés à leurs entreprises. Or, ce processus a pour fonction d'illustrer la stratégie de l'entreprise sur le plan opérationnel et de permettre le suivi de son déroulement. La gestion budgétaire, à travers le contrôle budgétaire, sert à apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète les degrés de maîtrise des facteurs clés de succès de l'entreprise.

De nos jours, avec la mondialisation économique, le marché algérien, qui est en évolution, est en forte concurrence. Dans le souci d'une meilleure gestion, les entreprises algériennes, ont apprécié la nécessité d'établir des plans d'actions et des politiques budgétaires adaptés à leurs besoins pour éviter les situations défavorables.

Notre préoccupation est de nous interroger sur la matérialité et la pratique de la gestion budgétaire dans une entreprise privée, en l'occurrence la SARL Laiterie Matinale. A cet effet, notre travail a pour objectif de répondre à la problématique suivante :

« La gestion budgétaire constitue-t-elle un outil efficace pour la réalisation des objectifs de la SARL Laiterie Matinale ? ». Autrement dit, la gestion budgétaire pratiquée au sein de la SARL Laiterie Matinale permet-elle de rapprocher les résultats aux objectifs fixés ? »

INTRODUCTION GENERALE

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

- Qu'est-ce que la gestion budgétaire et quels sont ses objectifs ?
- En quoi consiste la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
- Comment la gestion budgétaire est pratiquée au sein de la SARL Laiterie Matinale ?

Pour répondre à ces questions, on a supposé ces hypothèses :

Hypothèse 1 : Pour la SARL Laiterie Matinale, la gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mis en œuvre pour établir des prévisions à court terme et analyse les écarts. Ces techniques sont limitées par rapport aux objectifs fixées.

Hypothèse 2 : La gestion budgétaire est un outil efficace pour l'atteinte des objectifs de la SARL Laiterie Matinale. Les techniques de la gestion budgétaire utilisées sont en adéquation avec les objectifs tracées.

Cette recherche sera pour nous l'occasion de mieux approfondir les connaissances acquises sur le plan théorique et de les confronter à la pratique.

En outre, elle nous permettra de mettre en œuvre la pratique de la gestion budgétaire et l'analyse de la gestion budgétaire courante dans les entreprises privées, particulièrement la SARL Laiterie Matinale.

L'objectif principal, visé à travers cette étude, est de faire l'état du processus de la gestion budgétaire au sein de la SARL Laiterie Matinale.

Notre objectif spécifique qui en découle est appréhender l'efficacité de la gestion budgétaire dans une entreprise industrielle à savoir la SARL Laiterie Matinale.

Afin de mener notre étude sur la gestion budgétaire, la collecte des données s'est faite grâce à certaines techniques.

- **Etude documentaire**

La technique documentaire nous a guidé à faire le parcours des ouvrages et autres écrits relatifs à la gestion budgétaire pour cerner le cadre théorique de notre sujet.

- **Méthode analytique**

Cette méthode nous a été d'une grande importance pour l'analyse des données de la

INTRODUCTION GENERALE

SARL Laiterie Matinale sur la gestion budgétaire.

- **Méthode statistique**

La méthode statistique nous a aidé à quantifier, à chiffrer et à présenter les résultats de notre recherche sous forme de tableaux et de graphiques.

Notre travail de recherche est structuré en trois chapitres présentés comme suit :

- Le premier chapitre porte sur les concepts de base et les outils du contrôle de gestion
- Le deuxième chapitre est consacré aux connaissances théoriques en matière de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire.
- Le troisième chapitre porte sur la pratique de la gestion budgétaire au niveau de la SARL Laiterie Matinale, tout en mettant l'accent sur l'évaluation budgétaire.

Chapitre I : Le contrôle de gestion dans l'entreprise

Introduction

Actuellement, nous vivons dans un monde ouvert, évolutif, incertain et en changement continu. La mondialisation a engendré des mutations, des évolutions, voire des ruptures.

De ce fait, toute entreprise a besoin de s'appuyer sur un système de contrôle de gestion afin de piloter au plus près, non seulement ses finances mais aussi ses relations avec l'environnement interne et externe. Il lui faut donc disposer d'une information pertinente, fiable et à jour ; il ne s'agit plus uniquement de constater mais de prévoir et d'agir afin de prendre les bonnes décisions pour assurer l'avenir.

Afin de mieux envelopper la portée du contrôle de gestion, nous allons, dans ce présent chapitre, présenter le contrôle de gestion, sa place dans l'organisation de l'entreprise et traiter les principales évolutions de ses outils.

Section 01 : Présentation du contrôle de gestion

Cette section est consacrée à la présentation du contrôle de gestion. Il s'agira, pour nous, de le présenter à travers son historique, ses différentes définitions, ses objectifs et ses missions, (notamment de présenter ses trois pôles) et enfin sa relation avec le système d'information.

1. Histoire et concept général du contrôle de gestion

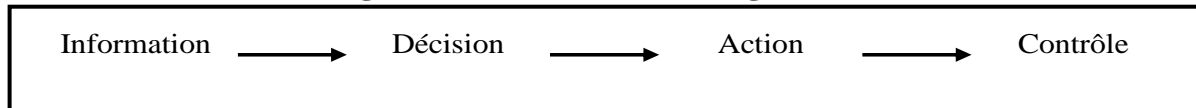
1.1. Définition du contrôle de gestion

Le concept du contrôle de gestion est souvent difficile à cerner car il repose sur deux termes : contrôle et gestion, eux-mêmes susceptibles d'avoir un contenu varié.

Selon ALAZARD¹ : « contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu ». Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces derniers avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

¹ ALAZARD. C et SEPARI. S : « Contrôle de gestion : manuel & applications », éd Dunod, 5^{ème} édition, DECF épreuve n°7, Paris, 2001, P. 15.

Figure N° 01 : Processus de la gestion



Source : ALAZARD. C et SEPARI. S : « Contrôle de gestion : manuel & applications », éd Dunod, 5^{ème} édition, DECF épreuve n°7, Paris, 2001, P. 15.

Selon ALAZARD, la notion du contrôle a deux significations² :

- Contrôler peut signifier, en premier lieu, « vérifier », le contrôle de gestion assure ainsi une mission de vérification de la conformité des actions à un corpus des règles. Il s'agit de vérifier que les comportements et les actions sont bien conformes à un référentiel de règle et de procédures, mais aussi à des objectifs ou des standards budgétaires.
- Contrôler peut signifier, en second lieu, « maîtriser » aux sens anglo-saxonnes du verbe « to control », le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise.

La gestion, quant à elle, peut se définir comme : « l'activité sociale qui consiste à utiliser les ressources dans une organisation de la façon la plus performante possible afin de réaliser au mieux les buts assignés à cette organisation »³. En effet, gérer c'est choisir un but, c'est mettre en œuvre un plan d'actions, c'est mesurer et décider pour se développer.

Le contrôle de gestion n'a pas donc le sens de vérifier ou de surveiller, mais il a plutôt le sens de maîtriser pour mieux gérer. Plusieurs définitions lui ont été données, chacune est différente de l'autre selon la vision de son auteur, mais elles sont très complémentaires.

A l'origine selon ANTHONY (1965), le contrôle de gestion apparaissait comme le « garant » du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Ainsi, « le contrôle de gestion [Management Control] 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. L'efficacité met en relation les objectifs et les résultats, l'efficience quant à elle signifie que les ressources ont été utilisées de façon optimum pour atteindre les résultats.

Plus tard, dans les années 1980, cette vision du contrôle a été jugée trop restrictive. Cela a conduit à une modification de la définition précédente pour la préciser et l'élargir de la façon suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent

²ALAZARD. C et SEPARI. S : « Contrôle de gestion : manuel & applications », éd Dunod, 5^{ème} édition, DECF épreuve n°7, Paris, 2001, P. 15.

³ERFI (Equipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie), Université de Montpellier I : « Initiation à la gestion », éd Eyrolles, Paris, 1991, P. 01.

⁴ BOUQUIN. H : « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise de gouvernance », éd Presses Universitaires de France, 9^{ème} édition, Paris, 2010, P. 35.

d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »⁵. L'idée prédominante dans cette définition renouvelée, est celle de la stratégie. Cela conduit à décrire la fonction du contrôle de gestion comme vecteur de régulation des comportements dans les organisations.

En 1995, Robert SIMON définit le contrôle de gestion comme⁶ : « l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». Pour lui, le contrôle de gestion peut se contenter de cueillir l'information. Il lui faut la maîtriser complètement et s'assurer de sa qualité (fiabilité et ponctualité). Il aura besoin d'information spécifique, sans autre usage que celle qu'il fera, et peut avoir à la construire lui-même. L'auteur explique le rôle du contrôle formel qui garantit que la stratégie, définie par la direction, est correctement appliquée par les acteurs de l'organisation.

Quand à Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion est⁷ : « un des éléments du contrôle organisationnel. Son rôle fondamental est de permettre aux dirigeants de la hiérarchie d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme ». Selon Bouquin. H, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Aussi, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

Tandis que KHEMAKHEM. A le définit comme⁸ : « le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». Cet auteur insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

1.2. Evolution de concept du contrôle de gestion

A l'origine, le contrôle de gestion s'est développé à partir des années 1930, aux Etats-Unis, au sein des grandes entreprises industrielles. Il est apparu pour répondre à un souci de recherche permanente de l'efficacité et aux besoins des dirigeants de mieux maîtriser la gestion, compte tenu des contraintes organisationnelles telle que la nécessité de la

⁵ MALO. J-L et MATHE. J-C : « L'essentiel du contrôle de gestion », éd d'organisation, 2^{ème} édition, Paris 2002, P. 23.

⁶ BOUQUIN. H : 2010, Op.cit. P. 35.

⁷ BOUQUIN. H : Ibid. P. 85.

⁸ KHEMAKHEM. A : « Introduction au contrôle de gestion », éd Bordas management, Paris, 1971, P. 10.

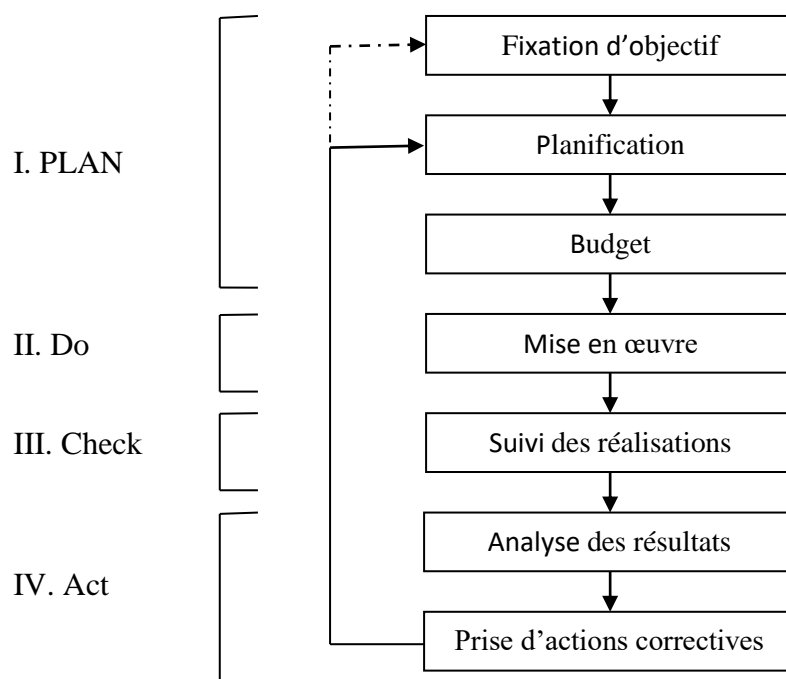
décentralisation des décisions. Il est également apparu pour répondre à un besoin d'évaluation des performances des managers, des activités qu'ils gèrent, des produits qui en résultent et de celles des centres de responsabilité dans lesquels les décisions sont mises en œuvre.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'entend plutôt par « le pilotage de la performance ». Il est défini comme⁹ : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure ». Ces changements sémantiques ne sont pas neutres, car ils témoignent de l'évolution de la fonction vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins de coercition.

1.3. Le contrôle de gestion comme processus

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie.¹⁰ Il s'agit d'un « processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »¹¹, il comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre étapes principales qui sont données dans la figure ci-dessous.

Figure N° 02 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : Un processus d'apprentissage



Source : LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE. A : «Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre », éd Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008, P. 03.

⁹GIRAUD. F, SAULPIC. O, NAULEAU. G, DELMOND M.H et BESCOS P.L: « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd Gualino , 2^{ème} édition, Paris, 2004, P. 53.

¹⁰ GAUTIER. F et PEZET. A : « Contrôle de gestion : gestion appliquée », éd Dareois& Pearson Education, 2006, Paris, P. 32.

¹¹ GAUTIER. F et PEZET. A : Ibid. P. 32.

CHAPITRE I : LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

Le processus du contrôle de gestion fait ressortir quatre étapes essentielles :

La planification : cette étape permet le passage des objectifs stratégiques vers les objectifs opérationnels sous forme de plan.

La mesure des résultats : la deuxième étape consiste à valoriser la consommation des ressources et l'atteinte des résultats.

L'analyse des écarts : une confrontation entre le réalisé et l'objectif permet de repérer les écarts de réalisation. Ces écarts sont ensuite analysés pour déterminer leurs causes.

La prise de décisions correctives : en cas de dérive par rapport aux objectifs, des décisions correctives sont prises afin de ramener les différentes entités sur leurs objectifs initiaux.

2. Les pôles du contrôle de gestion

Un système de contrôle de gestion dans sa construction et son fonctionnement, se base sur trois composantes : les objectifs, les moyens et les résultats.

2.1. Les objectifs : il s'agit de ceux que l'entreprise s'est fixée à travers son plan de développement.

2.2. Les moyens : ce sont les ressources de l'entreprise pour atteindre ses objectifs. Ces dernières peuvent être matérielles, financières, humaines, techniques ou informationnelles.

2.3. Les résultats : ce sont les aboutissements des différentes actions menées par les managers de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés grâce aux ressources dont l'entreprise dispose.

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

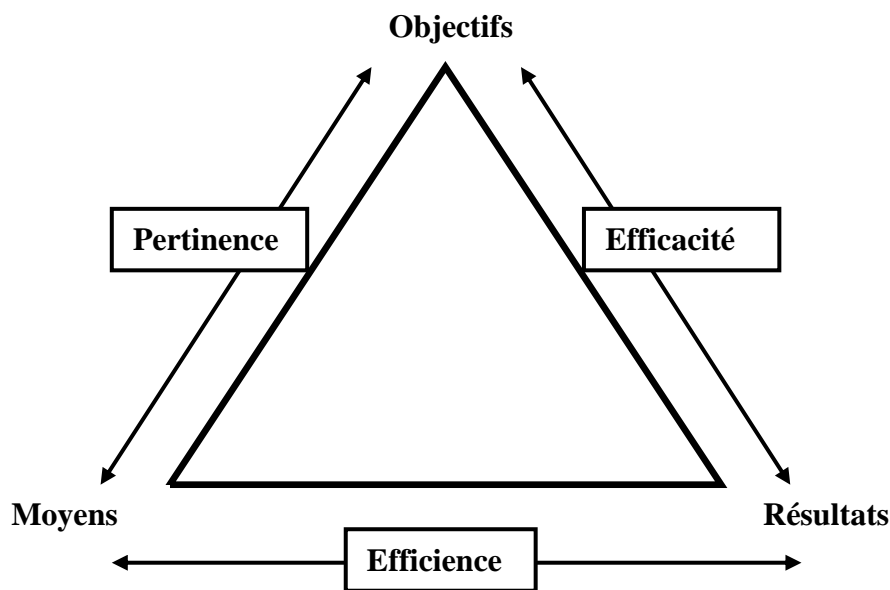
- Les objectifs à atteindre.
- Les ressources mises à sa disposition.
- Et les résultats obtenus.

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

- L'efficacité qui est la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif.
- L'efficience qui se manifeste par la mise en œuvre du minimum de ressources pour le résultat obtenu.
- La pertinence en termes de moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs.

Le schéma, ci-dessous, met en relief les trois pôles du contrôle de gestion.

Figure N° 03 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : BERLAND. N et SIMON F-X : « Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques » éd d'Organisation, Paris, 2010, P. 14.

3. Missions et objectifs du contrôle de gestion

3.1. Les missions du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de maintenir ou accroître l'efficacité et l'efficience économique de l'organisation. Pour atteindre la performance de l'organisation, le contrôle de gestion a pour missions¹² : l'organisation d'un système d'information orienté vers la décision, la garantie de la médiation entre stratégie et opérations, la maîtrise de l'activité et l'amélioration de la performance.

3.1.1. L'organisation d'un système d'information orienté vers la décision

Piloter une organisation, c'est à la fois fixer les objectifs, se doter de moyens et prévoir les régulations assurant l'adéquation objectifs/moyens. Pour optimiser le pilotage, le contrôle de gestion peut s'appuyer sur le système d'information de gestion et sur différents outils, tels que les tableaux de bord et le contrôle budgétaire.

Le système d'information prend, en fonction des besoins des acteurs de l'organisation, les formes suivantes :

- Système d'information stratégique pour les décideurs.
- Système d'information pour les responsables opérationnels.
- Système d'information pour les opérationnels.

¹²MADIOU. L : « Mesure et optimisation de la rentabilité des banques par application du benchmarking et la méthode d'enveloppement des données », Mémoire de Magister en sciences économiques, UMMTO, P. 70-71.2007.

3.1.2. La garantie de la médiation entre stratégie et opérations

Les instruments du contrôle de gestion doivent assurer la cohérence entre la stratégie et la gestion des opérations, autrement dit, ils doivent permettre de s'assurer que les actions mettent en œuvre la stratégie définie, mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

3.1.3. La convergence des buts des individus avec ceux de l'organisation par l'animation et la motivation du personnel

Le contrôle de gestion doit donc s'efforcer de mettre en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels avec l'objectif de l'organisation, car l'efficacité du contrôle de gestion dépend de la bonne compréhension des plans d'actions et de l'adhésion des acteurs aux objectifs de l'organisation.

3.1.4. Mesurer et améliorer la performance

La performance de chaque centre de responsabilité est mesurée à l'aide d'indicateurs de ratios ; le contrôle de gestion contribue à piloter la performance et à l'améliorer en détectant les écarts entre les objectifs prévus et les résultats obtenus, et en apportant les corrections adéquates.

3.2. Objectifs du contrôle de gestion

Selon BOUQUIN (1997), l'objectif du contrôle de gestion est de permettre aux dirigeants de la hiérarchie d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme.

D'après ANTHONY (1995), le contrôle de gestion a pour objectif le déploiement de la stratégie. Il est l'outil de bonne exécution de la planification stratégique.

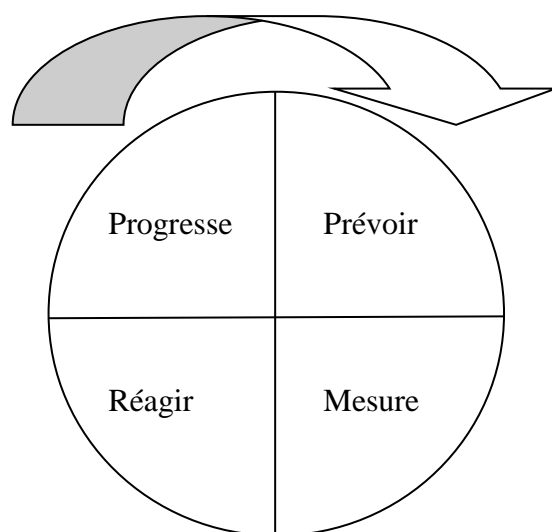
Également, le contrôle de gestion a pour objectif la mise au point des systèmes de pilotage. En effet, le contrôle de gestion est défini aussi comme « une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise »¹³. Cette définition indique la nature de l'objectif visé par le contrôle de gestion qui est le pilotage de l'organisation. En effet, piloter c'est à la fois, fixer les objectifs et les mettre en œuvre des moyens et prévoir des régulations assurant l'adéquation entre les objectifs et les moyens.

Les systèmes de pilotage sont alimentés par le système d'informations et s'appuient sur des outils comme la planification stratégique, la planification opérationnelle, la gestion budgétaire ou le contrôle des risques qui s'articule autour du contrôle interne. Ainsi, le

¹³ GIRAUD. F, SAULPIC. O, NAULEAU. G, DELMOND M.H et BESCOS P.L: 2004, Op.cit. P. 23.

contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des buts et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus. Le contrôle de gestion, en plus d'assurer la mesure et l'amélioration de la performance et le pilotage de l'organisation, doit s'inscrire dans un processus d'amélioration continue. En s'inspirant de la roue de Deming (Plan, Do, Check, Act), on pourra illustrer par la figure, ci-dessous, les objectifs du contrôle de gestion.

Figure N° 04 : Objectifs du contrôle de gestion moderne



Source : BOUIN. X et SIMON. F-X : « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », éd Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2004, P.12.

4. Le contrôle de gestion et le système d'information

Un système d'information est défini comme : « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et / ou au contrôle de l'organisation »¹⁴.

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système de contrôle de gestion¹⁵. Le système d'information, organisé par le contrôle de gestion, doit être opérationnel pour la prise de décision et capable de fournir une information actuelle, complète, pertinente et accessible. Il doit être également efficace et capable de produire une information d'une utilité supérieure à la valeur du coût de

¹⁴ ALAZARD.C et SEPARIS. S : « Contrôle de gestion : manuel et application », éd Dunod, 2^{ème} édition, DCG épreuve n°11, Paris, 2010, P. 53.

¹⁵ TELLER. R : « Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance », éd Management et société, Paris, 1999, P. 14.

l'information. Cela dépend de la pertinence des informations à partir desquelles il est alimenté.

Afin de fournir les différentes analyses, les entreprises doivent organiser à travers le contrôle de gestion un système d'information capable de produire les contributions exactes de ses différentes activités, ses produits et ses clients dans le résultat global. Un tel système, aide à la mesure des performances et à la prise des décisions au sein de l'entreprise.

Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise

Nous avons vu, dans la section précédente, que le contrôle de gestion est une fonction primordiale pour la pérennité de toute organisation. C'est un processus qui accompagne l'entreprise dans la réalisation de l'ensemble de ses objectifs. Il permet le pilotage des systèmes de gestion d'entreprise pour atteindre les objectifs aussi bien opérationnels que stratégiques qui sont fixés par la direction. Nous allons maintenant s'intéresser, dans la section suivante, à la présentation de la fonction du contrôle de gestion à travers son mode de rattachement hiérarchique et son organisation interne, en identifiant le profil et le rôle du contrôleur de gestion et enfin sa relation avec l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

1. Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation

Les entreprises n'ont pas nécessairement toutes une fonction de contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus de contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion. Par ailleurs, si une fonction de contrôle de gestion existe, son positionnement dans l'organigramme varie selon les entreprises.¹⁶

1.1. Rattachement hiérarchique de la fonction

Le contrôle de gestion est un véritable réceptacle d'informations, il est au centre de tous les flux d'informations de l'organisation. Il reçoit, traite, analyse, explique et transmet aux autres les informations reçues. Sa place dans l'organisation est donc essentielle.

En effet, il n'y a pas de règles et de normes pour positionner la fonction du contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisqu'il dépend :

¹⁶NARO. G et AUGÉ. B : « Mini manuel de contrôle de gestion », éd Dunod, Paris, 2011, P. 29.

CHAPITRE I : LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

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

Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme varie d'une entreprise à une autre en fonction des pratiques et du rôle qu'on assigne au contrôle de gestion. Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles.

1.2. Le rattachement à la direction générale

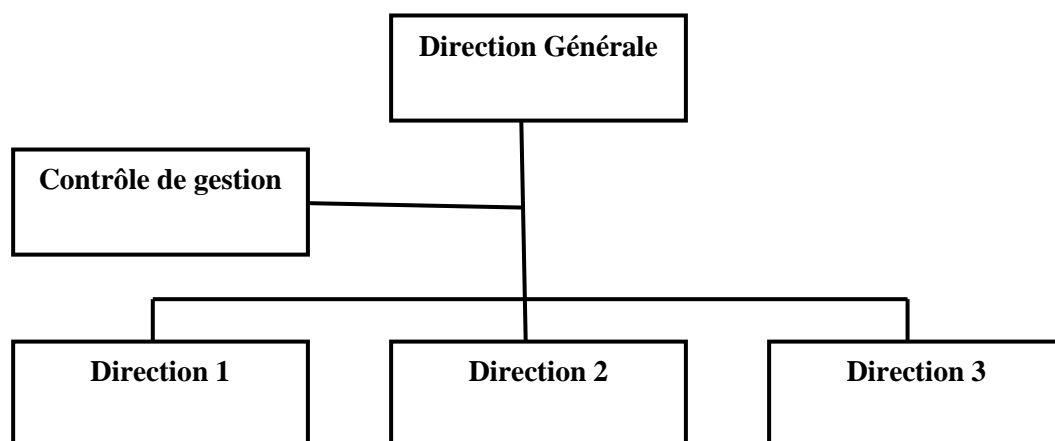
Le contrôleur de gestion est directement rattaché au directeur général :

- La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie ; contractualisation et exploitation.
- Les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur financier.

Ce rattachement a pour avantage de donner une grande indépendance de jugement et d'analyse des activités des autres directions et un certain confort au contrôleur de gestion dans son rôle. Son inconvénient réside dans le fait que les opérationnels peuvent le prendre pour un « inspecteur » ou un « gendarme ».

Le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale présenté par la figure suivante :

Figure N° 05 : Rattachement à la direction générale



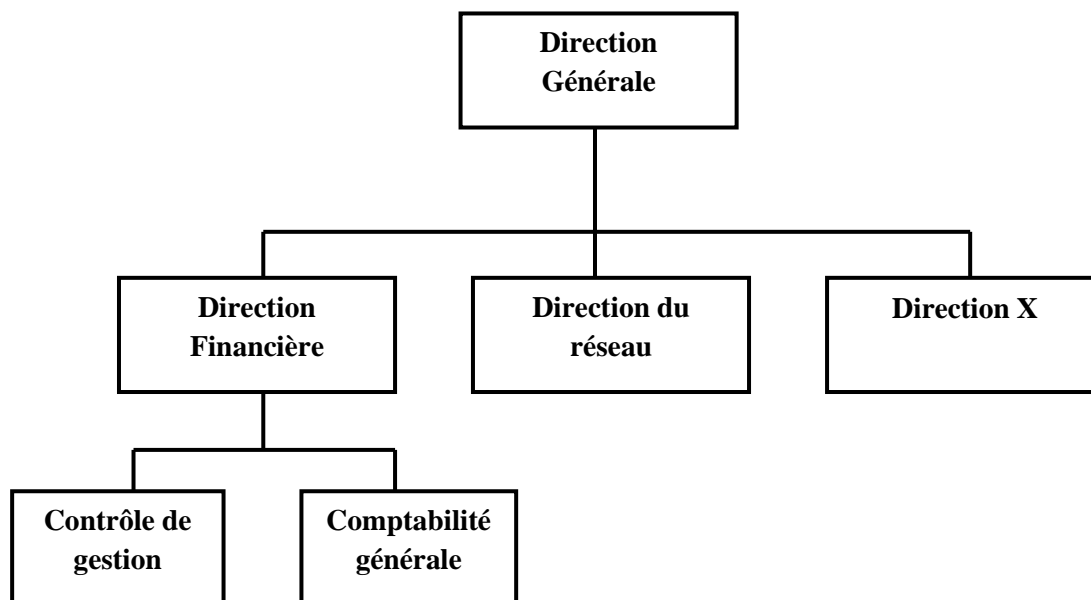
Source : ROUACH. M et NAULLEAU. G : « Contrôle de gestion bancaire et financier », éd Revue Banque, Paris, 1998, P.87.

1.3. Le rattachement à la direction financière

Ce positionnement illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au

directeur financier (voir figure N° 06 ci-dessous), ce qu'explique que ce rattachement a pour avantage de rapprocher le contrôleur de gestion des informations financières et comptables. En termes d'inconvénient, il le limite dans son implication à la réflexion stratégique, le réduisant, ainsi, à sa dimension traditionnelle économico financière.

Figure N°06 : Rattachement à la direction financière

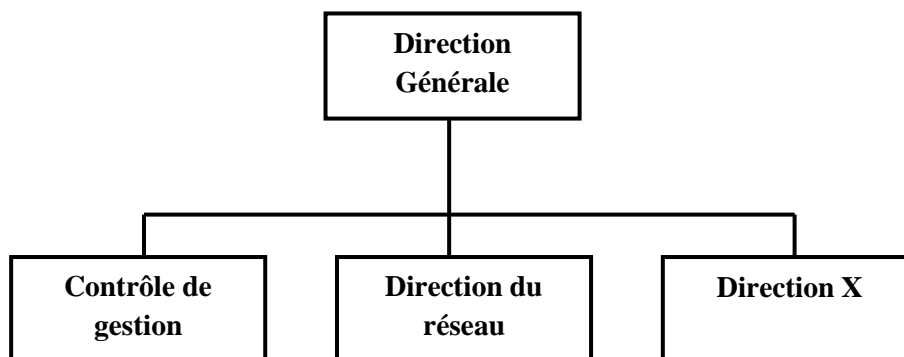


Source : ROUACH. M et NAULLEAU. G : « Contrôle de gestion bancaire et financier », éd Revue Banque, Paris, 1998, P.88.

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

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs (voir figure N° 07).

Figure N°07 : Rattachement au même niveau que d'autres directions



Source : ROUACH. M et NAULLEAU. G : « Contrôle de gestion bancaire et financier », éd Revue Banque, Paris, 1998, P.88.

2. Le contrôle de gestion et le niveau du contrôle

Plusieurs auteurs comme ANTHONY. R ET BOUQUIN. H ont proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois niveaux distinguant la stratégie, la gestion courante (ou tactique) et les opérations élémentaires.

Pour ALAZARD, « si on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches »¹⁷ :

Tableau N°01 : Les niveaux de décision

Niveaux de décision Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution

Diagram illustrating the levels of decision-making and control processes:

- Finalisation
- Pilotage
- Evaluation

Interactions between control levels are shown with double-headed arrows between 'Contrôle stratégique' and 'Contrôle de gestion', and between 'Contrôle de gestion' and 'Contrôle d'exécution'.

Source : ROUACH. M et NAULLEAU. G : « Contrôle de gestion bancaire et financier », éd Revue Banque, Paris. 1998. P.88.

Comme le montre ce tableau, à chaque niveau de décision correspond un niveau de contrôle.

2.1. Le contrôle stratégique : il vise donc à piloter les choix stratégiques et évaluer les postes par la planification. Le contrôle stratégique évalue la pertinence de la stratégie et les objectifs à long termes. Selon BOUQUIN « le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix, les missions, les métiers, domaines d'activités et les facteurs clés de succès »¹⁸.

2.2. Le contrôle de gestion : c'est l'interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Selon LÖNING.H, le contrôle de gestion « s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs »¹⁹.

¹⁷ALAZARD. C et SEPARIS. S : 2010, Op.cit. P. 09.

¹⁸BOUQUIN. H: 2010, Op.cit. P. 135.

¹⁹ LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE. A : « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre », éd Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008, P. 08.

2.3. Le contrôle d'exécution : c'est le suivi au quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. C'est pourquoi il est appelé contrôle opérationnel.²⁰

3. Le contrôleur de gestion

Le profit et le rôle du contrôleur de gestion sont présentés, dans les points ci-dessous :

3.1. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est le premier auxiliaire de la fonction du contrôle de gestion. Il doit :

- Contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- Apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise.

Le contrôleur de gestion apparaît donc comme un animateur du processus de contrôle de gestion et contribue à la gestion de l'organisme dont il dépend.

Selon BOUIN et SIMON, la mission du contrôleur de gestion s'articule autour de trois axes :²¹

- Pourvoyeur de données ;
- Copilote ;
- Gardien du temple.

Ainsi, on peut retenir plusieurs missions. Nous nous sommes proposés de les regrouper par catégorie :

3.1.1. Conseiller et aider à la prise de décision

Le contrôleur de gestion participe dans l'entité à la prise de décision et en tout conseiller. Ainsi, il peut :

- Participer à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen terme²².
- Traduire avec l'aide des intéressés, des objectifs généraux en objectifs particuliers (plans d'actions et programmes) et assister les différents responsables dans l'élaboration de leur budget ;

²⁰BOUQUIN. H : « Comptabilité de gestion », éd Economica, Paris, 2001, P. 66.

²¹ BOUIN. X et SIMON. F-X : « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », éd Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2004, P. 17.

²²LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE. A : Ibid. P. 268.

CHAPITRE I : LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE

- Aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les gisements du progrès, tant par sa connaissance des processus et activités que des outils de résolution de problème, le contrôleur de gestion se mettra pour qualifier et constater les économies au niveau des comptes de résultat et du bilan ;
- Clarifier à tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante qui relève de la mondialisation, la dématérialisation des changements et l'accroissement exceptionnel du nombre de segments de marché.

3.1.2. Assurer le suivi et le pilotage de l'activité

Le contrôleur de gestion a l'obligation d'assurer le suivi et le pilotage de l'activité, il doit :

- Coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assurer la cohérence du système ;
- Effectuer un suivi des budgets et un contrôle budgétaire, en particulier au niveau des investissements ;
- Réaliser et mettre à jour les tableaux de bord des responsables qui doivent pouvoir y trouver rapidement les renseignements essentiels et les principaux « clignotants » ;
- Suivre les engagements et la réalisation effective des actions décidées ;
- Participer à l'amélioration des processus ;
- Effectuer des études analytiques et des analyses de la rentabilité.

3.1.3. Collecter et diffuser l'information

Le contrôleur de gestion collecte et diffuse l'information, il doit :

- Être le garant des informations fiables dans le processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information à tous les niveaux de l'entreprise ;
- Administrer et animer les procédures et les systèmes d'informations ;
- Être le responsable du reporting.

3.1.4. Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion organise et anime la fonction de contrôle de gestion, il a pour rôle :

- Structurer la fonction, définir et documenter l'organisation, les outils et les procédures de contrôle de gestion ;

- Dialoguer et échanger avec les responsables pour déterminer et clarifier les indicateurs de performance ;
- Développer la culture de gestion au sein de l'entreprise ;
- Contribuer à donner une image positive de sa fonction.

Le contrôle de gestion a son professionnel qui est le contrôleur de gestion. Sa position dans les entreprises est cependant très différente d'une entreprise à l'autre. Les tâches que le contrôleur réalise varient d'un contrôleur à l'autre²³. La liste précédente des missions du contrôleur de gestion n'est donc pas exhaustive. Ces dernières dépendent des attentes recherchées à travers la mise en place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Le rôle du contrôleur de gestion peut varier d'une entreprise à une autre selon la taille de ses entités, l'activité de l'entreprise...etc. Cependant, MYKITA. P et TUSZYNSKI. J ont identifié deux rôles généraux assignés au contrôleur de gestion :²⁴

- Aider les responsables fonctionnels à prendre des décisions.
- Et aider les responsables opérationnels à contrôler leurs actions.

3.2. Le profit du contrôleur de gestion

La description de la fonction du contrôleur de gestion nous montre qu'il doit posséder des compétences techniques managériales et comportementales et des qualités professionnelles ainsi que des qualités humaines.

Selon LÖNING. H, les formations et expériences professionnelles d'un contrôleur de gestion sont les suivantes²⁵:

- Formation initiale de gestion ;
- Connaissance comptable, financière et fiscale ;
- Solides bases en comptabilité de gestion et expérience professionnelle dans le contexte de l'audit en entreprise ou en cabinet ;
- Expérience opérationnelle.

Selon BOUIN et SIMON, les compétences requises pour être contrôleur de gestion sont les suivantes²⁶ :

²³ BERLAND. N : « Mesurer et piloter la performance », éd e-book, www.management.free.fr, document sur internet, Paris, 2009, P. 07.

²⁴ MYKITA. P et TUSZYNSKI. J : « Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance », éd Foucher, Paris, 2002, P. 200.

²⁵ LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE. A : 2008, Op.cit. P. 266-267.

²⁶ BOUIN. X et SIMON. F-X : 2004, Op.cit. P. 322.

Compétences comportementales

Les compétences comportementales du contrôleur de gestion sont :

- Qualités de rigueur et d'analyse des capacités de communication ;
- Posséder les capacités relationnelles adéquates à l'animation des procédures ;
- Savoir convaincre et persuader ;
- Savoir gérer les conflits.

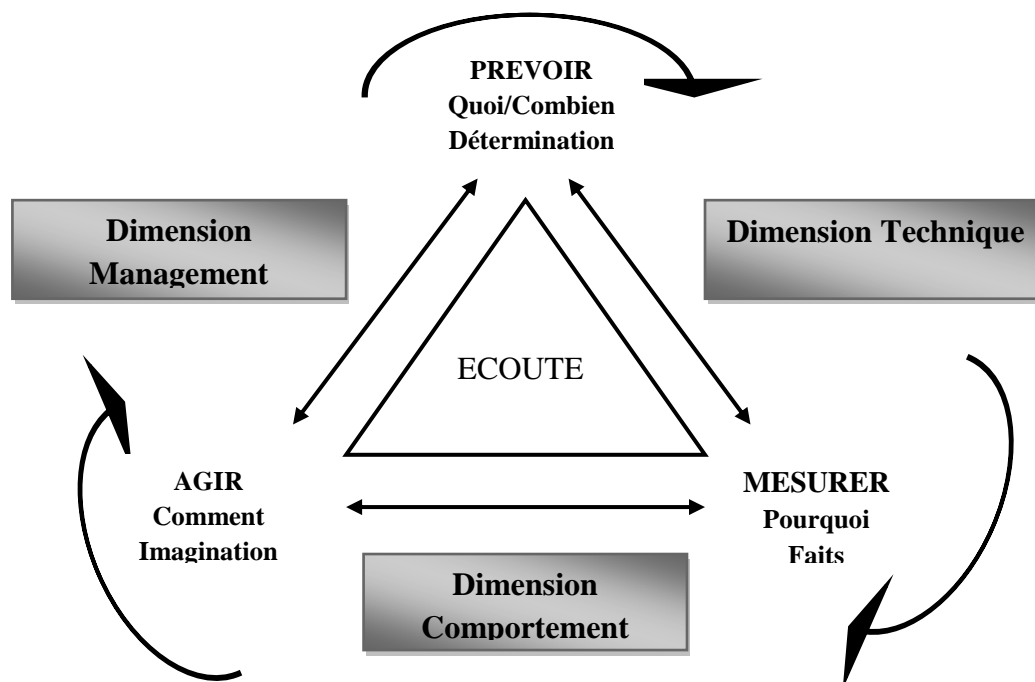
Compétences techniques

Les compétences techniques du contrôleur de gestion sont:

- Maîtrise des outils et des applications informatiques ;
- Maîtriser le cœur du métier en termes d'informations ;
- Avoir une vision globale à la fois dans l'espace (connaître l'ensemble de l'entité) et dans le temps (historique des principales données de l'entreprise) ;
- Maîtriser les techniques d'entretien ;
- Solide assise dans les domaines de l'organisation du système d'information ;
- Animateur des équipes ;
- Organisateur et coordinateur des procédures.

La perception des compétences du contrôle de gestion est modélisée comme suit :

Figure N° 08 : Le contrôleur de gestion au service du progrès



Source : BOUIN. X et SIMON. F-X : « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », éd Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2004, P.322.

Il doit également posséder des qualités humaines nécessaires : aptitude aux contacts humains, honnêteté, autorité et discrétion. Le contrôleur de gestion doit inspirer l'estime et la confiance, car c'est à ces conditions qu'il pourra utiliser pleinement sa force de conviction.

4. Les relations du contrôle de gestion avec les autres fonctions

Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un processus partagé et transversal, il mobilise autour de lui plusieurs fonctions managériales, de sorte que lorsqu'elle existe, la fonction du contrôle de gestion est en étroite relation avec les autres fonctions de l'entreprise²⁷.

4.1. La direction générale

Le contrôle de gestion apporte son expertise et peut aider à la décision stratégique. De même, il intervient au niveau de la mise en œuvre, de l'accompagnement et du contrôle des stratégies. Il favorise ainsi une fonction d'alignement stratégique.

4.2. La direction des ressources humaines

Le contrôle de gestion apporte son expertise en matière de contrôle de gestion sociale. Il propose toute une batterie d'outils aux directeurs des ressources humaines : tableaux de bord et indicateurs sociaux, budget des frais de personnel, analyse et contrôle de la masse salariale, etc. Par ailleurs, le contrôleur de gestion travaille en étroite collaboration avec les directeurs des ressources humaines, lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre des systèmes de récompenses fondés sur les performances individuelles, collectives ou organisationnelles, de type primes, bonus individuels ou d'équipes, systèmes d'intéressements, etc.

4.3. La direction de la production

Le contrôle de gestion apporte des instruments de gestion industrielle comme par exemple des tableaux de bord d'ateliers, des outils de programmation de la production, de gestion des stocks et des approvisionnements. Il doit également collaborer activement avec le responsable qualité en vue de pilotage et du contrôle de la qualité. Dans beaucoup d'usines, il existe des postes de contrôleurs de gestion industrielle. Ces derniers ont un rôle de manager des performances dans l'usine. Ils sont chargés d'animer des réunions d'amélioration continue, des revues de performance et assistent le directeur du site dans la gestion budgétaire.

²⁷ NARO. G et AUGÉ. B: 2011, Op.cit. P. 31-32.

4.4. La direction commerciale

Le contrôle de gestion apporte son aide dans la prévision des ventes, l'élaboration des budgets de ventes et commerciaux, la conception de tableaux de bord pour l'animation de la force de vente ou également le calcul des coûts commerciaux. Il peut jouer un rôle stratégique à travers le calcul de la rentabilité par comptes clients ou segments de clientèles, en aidant à la tarification et à la gestion des portefeuilles de produits.

4.5. La direction financière

Le contrôle de gestion permet de suivre les budgets de trésorerie, il peut aider au choix des investissements par ses calculs de rentabilité. Dans les grands groupes, il participe à l'évaluation financière des centres de profit, fondée sur des calculs de rentabilité, de retour sur investissement ou de valeur ajoutée économique.

4.6. La direction comptable

La comptabilité est sans doute le système d'information de base du contrôle de gestion.

Si par la comptabilité analytique, le contrôle de gestion nourrit la comptabilité générale en contribuant à l'évaluation des stocks et de certains éléments d'actifs, à son tour la comptabilité financière lui apporte la plus-part des données sur lesquelles reposent ses analyses. Aujourd'hui, dans les grandes entreprises et, a fortiori, les grands groupes multinationaux, l'adoption des normes comptables internationales, de type IAS/IFRS, est une obligation pour le contrôle de gestion, notamment lors de l'élaboration des états financiers dans le cadre du reporting de groupe.

4.7. La direction des systèmes d'informations

On comprend aisément que l'architecture d'un système de contrôle de gestion comporte une composante informatique essentielle. Aujourd'hui, bien des systèmes de contrôle de gestion reposent sur des progiciels de gestion intégrée (PGI), qui relient entre les directions et traitent tout un ensemble de données relatives aux différentes fonctions de l'entreprise : données industrielles, sociales, commerciales, comptables et financières, etc. Le contrôle de gestion peut s'appuyer ainsi sur des bases ou entrepôts de données, qui recueillent et stockent ces variables, puis grâce à des systèmes appelés « datamining », extraire tout un ensemble de requêtes et opérer divers traitements statistiques. Cela est tout particulièrement le cas en matière de gestion de la relation client, où le contrôle de gestion apporte une étroite collaboration.

Section 03 : Evolution des outils du contrôle de gestion

Depuis les années 1980, l'environnement des entreprises a radicalement changé et un ensemble d'outils innovants ont été développés pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile. Ces derniers apparaissent comme des outils mieux adaptés au contexte concurrentiel actuel. Dans ce sens, cette section identifiera une liste d'outils classés en trois grandes catégories à savoir : les outils prévisionnels, de suivi, de pilotage et d'appui.

1. Les outils prévisionnels

La gestion prévisionnelle est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long, moyen et court terme. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie. Pour effectuer cette gestion prévisionnelle, le contrôle de gestion dispose d'outils qui permettront un meilleur déploiement des orientations stratégiques. Parmi les outils prévisionnels, on retrouve le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget.

1.1. Le plan

« C'est le processus permettant d'identifier les changements visant à renouveler l'offre commerciale, adapter les modes d'organisation et les systèmes d'informations ainsi que les processus de production et de management de l'entreprise »²⁸.

On peut distinguer deux types de plan :

- Le plan stratégique ;
- Le plan opérationnel.

1.1.1. Le plan stratégique

Selon LÖNING.H, l'outil de contrôle de gestion le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique²⁹. En effet, on le situe généralement dans un horizon temporel supérieur à cinq ans. Un plan stratégique articulé autour d'une vision de l'avenir, réaliste et crédible inscrit l'entreprise dans une logique proactive.

Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir³⁰ :

- Les marchés, les produits et les technologies de l'entreprise.
- Les objectifs d'entreprise : buts quantifiés, par exemple : la part de marché.
- Les moyens pour atteindre les objectifs : par exemple la croissance interne ou externe.

²⁸BOISSELIER.P : « Contrôle de gestion, Cours et Applications », éd Vuibert, Paris, 1999, P. 25.

²⁹LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE.A: 2008, Op.cit. P. 91.

³⁰ALAZARD. C et SEPARI. S : 2001, Op.cit. P. 274.

Ce plan stratégique sert à définir les finalités, les missions et à formaliser la vocation de l'entreprise et ses objectifs généraux à moyen et long terme.

1.1.2. Le plan opérationnel

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et son financement. Ce plan introduit le diagnostic à court terme et identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise (commercial, production, finance, logistique...etc.). Il vise le moyen terme sur un horizon de deux à trois ans, Il est élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action. Il peut être présenté comme un document par lequel les responsables d'une organisation fixe les objectifs qu'ils souhaitent voir accomplir et décident des démarches à suivre. En ce sens, le plan opérationnel est relié au plan d'action. En effet, selon BOUQUIN, le plan opérationnel articule le plan stratégique et les plans annuels³¹.

1.2. Le budget

Le budget est une procédure de prévision à l'horizon d'un an, reposant sur des discussions et des choix de plans d'actions prévisionnels, traduits notamment sous forme de projections financières. En effet, le budget « est la traduction monétaire du programme ou du plan d'action retenu pour chaque responsable. Il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés »³². Ils sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.).

Le budget est l'expression monétaire des objectifs de l'organisation. Une fois élaboré, le budget sert dans un deuxième temps, d'outils de suivis afin de s'assurer que les prévisions de revenus et des coûts soient respectées par chacun des utilisateurs. Le budget permet une meilleure coordination et un meilleur contrôle des finances de chaque centre de responsabilité. Cet outil de prévision permet de faire un diagnostic de futur, d'orienter les décisions et de chercher des fonds de financement.

2. Les outils de suivi et de pilotage

Pour piloter une entreprise, il ne s'agit pas tout simplement de prévoir les événements futurs, il faut également s'assurer que l'organisation va dans la direction souhaitée. Le pilotage d'une entreprise implique donc un suivi en temps réel de l'activité et de la performance à tous les niveaux de l'entreprise. Il faut maîtriser toutes les données, s'assurer de la bonne circulation

³¹ BOUQUIN.H : 2010, Op.cit. P. 418.

³² DORIATH. B et GOUJET .C : « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », éd Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2011, P. 104.

des informations et faire en sorte que chaque responsable ait en sa possession les éléments nécessaires à la prise de décision. Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour assurer le suivi.

2.1. La comptabilité de gestion

Connue encore sous le nom de comptabilité analytique, la comptabilité de gestion est l'outil le plus utilisé du contrôle de gestion. Elle est définie par ENSELEME. G comme un outil permettant d'analyser les flux interne de l'entreprise afin de fournir aux dirigeants les informations nécessaire à la prise de décision³³.

La comptabilité analytique ou comptabilité gestion offre plusieurs avantages. D'une part, elle permet de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan et d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer au prix de vente correspondant. D'autre part, elle permet d'établir des prévisions de charges et de produits, d'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent. Elle est souvent associée à la gestion budgétaire qui lui fournit des éléments de comparaison.

La comptabilité de gestion permet aux dirigeants de se situer par rapport à la rentabilité de leurs activités. Elle a connu une évolution lente mais décisive au cours des dernières années.

En effet, restée pendant longtemps comme une science de calcul des coûts, elle s'est progressivement tournée vers d'autres objectifs qui au-delà de la simple détermination des coûts de production et autres prévisions, cherche de plus en plus la satisfaction des besoins des clients et la performance. On est donc passé d'une approche traditionnelle à une approche moderne de calcul des coûts. La première regroupera l'ensemble des méthodes traditionnelles et la seconde sera consacrée à la nouvelle approche de détermination des coûts basée sur les activités.

2.1.1. Les méthodes traditionnelles

L'objectif principal des méthodes de comptabilité traditionnelle est de déterminer le coût de revient des produits fabriqués. Parmi ces méthodes, on peut citer : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts variables, la méthode des coûts spécifiques, la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et la méthode des coûts standards, etc. Chaque méthode de calcul des coûts est plus au moins bien adaptée pour apporter une réponse aux

³³ ENSELEME. G: « Comptabilité financière-Comptabilité de gestion », éd Lexis Nexis, Paris, 2006, P. 443.

problèmes de gestion. Il convient donc au gestionnaire de choisir entre les différentes méthodes selon le besoin de l'information recherchée.

2.1.2. La méthode des coûts complets à base d'activités /ActivityBasedCosting (ABC)

Au début des années 1980, suite à l'évolution des technologies et des modes de production, les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion sont devenus moins pertinents en matière d'analyse et de calcul des coûts. Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadaptées les méthodes de direct costing utilisées jusqu'à là.³⁴

En effet, cette méthode est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la vision des coûts par fonction. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût d'activités dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits. Elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. Ce modèle prévoit que dans un premier temps, les ressources soient rattachées aux activités, puis dans un second temps, les coûts des activités soient attribués aux objets de coûts sur la base d'inducteurs d'activités.

Cette méthode permet une meilleure analyse des causes de performance (ou de découpage). Ainsi selon LORINO. P, c'est un outil d'analyse et donc de maîtrise de coûts indirects ; la méthode se prête à la construction d'architectures souples et cohérentes pour la gestion des coûts dans les entreprises ; elle donne aux coûts un cadre cohérent avec le suivi des autres performances ; l'activité constitue le cadre le plus pertinent pour mesurer la qualité et les délais³⁵.

La méthode ABC se présente comme une méthode de la comptabilité de gestion adaptée au contexte actuel des entreprises à travers ses fondements et sa démarche. Toutefois, elle peut s'avérer complexe dans le choix des activités et le choix des inducteurs. Ainsi, la mise en œuvre de cette méthode est coûteuse en temps et en argent. Il faut analyser un bon nombre de documents, interroger le personnel et tester de multiples modèles.

2.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue un instrument essentiel du contrôle de gestion, tant par son attitude à fournir des informations clés pour l'application et le suivi de la stratégie, que

³⁴CHATELAIN-PONROY. S ET SPONEM. S : « Evolution et performance du contrôle de gestion », éd Revue Economie et Management, N° 123, 2007, P. 13.

³⁵ LORINO. P :« Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », éd Dunod, Paris, 1991, P. 42.

par sa capacité à intégrer les problèmes de délégation, de responsabilité, de contrôle et d'incitation des individus.

Le contrôle budgétaire permet la comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations, afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives. Il permet aux responsables budgétaires et aux dirigeants de corriger leurs jugements, de prendre leurs décisions et de mettre en œuvre des actions qui leur semblent les plus pertinentes pour atteindre les objectifs fixés. Il apparaît donc que le contrôle budgétaire est un outil de pilotage des organisations.

Fondamentalement le contrôle budgétaire consiste à vérifier à posteriori que les ressources allouées ont été correctement utilisées. Pour en arriver là, il est nécessaire que les budgets ont été attribués, que les objectifs assignés aux bénéficiaires de ces budgets ont été définis et que les modalités de contrôle des ressources ont été mises en place.

2.3. Le reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances. D'après DORIATH. B³⁶:

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

Le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limite à rendre compte des résultats passés. Il sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs. Il est utilisé pour faire remonter les informations des différentes entités de l'organisation jusqu'au sommet de la hiérarchie afin de mesurer l'efficacité des acteurs dans l'exercice de leurs responsabilités. Ainsi, les informations qui remontent offrent une synthèse de la performance des activités, ce qui évite les surcharges d'informations inutiles à la prise de décision, de plus il facilite la comparaison des performances entre filiales d'une même organisation.

2.4. Les tableaux de bord

2.4.1. Les tableaux de bord traditionnels

Le tableau de bord classique ou tableau de bord de gestion correspond à un système d'informations permettant de connaître le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme. C'est un échantillon réduit

³⁶ DORIATH. B : « Contrôle de gestion en 20 fiches », éd Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, P. 143.

d'indicateurs statistiques permettant à un gestionnaire de suivre l'évolution des résultats, les écarts par rapport aux objectifs fixés en temps réel, en se concentrant sur ceux qu'il considère comme les plus significatifs et ce afin qu'il puisse agir directement ou qu'il puisse contrôler l'action de ses principaux collaborateurs. Le tableau de bord de gestion se compose généralement de deux éléments : un système de pilotage et un système de reporting.

- **Système de pilotage** : il permet au responsable de trouver les éléments dont il a besoin pour guider son action, il se compose donc surtout d'indicateurs d'action ou de fonctionnement.
- **Système de reporting** : il fournit à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies ; C'est un outil de contrôle à postériori, de ce fait il utilise des indicateurs de résultat.

Cependant, les tableaux de bord traditionnels ne suffisent plus puisqu'ils sont le plus souvent limités, car les indicateurs sont surtout financiers et reflètent une performance passée de l'organisation. Ils ne permettent pas d'apprécier les évolutions en cours ou de mesurer l'avancement de la stratégie. Ils sont également partiels, car les indicateurs ne recouvrent que partiellement les enjeux de l'organisation, les données liées aux ressources humaines, à la qualité, à la satisfaction des clients et autres.

2.4.2. Les tableaux de bord stratégiques

Le tableau de bord stratégique, également appelé tableau de bord prospectif (Balance Scorecard) ou équilibré. Le tableau de bord prospectif (TBP) est une méthodologie de construction de tableaux de bord développée au début des années 1990 par Robert Kaplan et David Norton. Il répond à une critique des outils de pilotage classique trop centré sur les indicateurs financiers. Le TBP vise à construire un outil de pilotage à destination de la direction générale de l'entreprise. Il revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie, d'une part, et l'opérationnel, d'autre part.

Le TBP suggère de définir quatre catégories d'indicateurs :

- **Les indicateurs de résultat financier** : qui traduisent les attentes de l'actionnaire (chiffre d'affaires, marge, résultat...).
- **Les indicateurs liés aux clients** : qui mesurent la satisfaction des clients (part de marché, taux de réalisation, taux de rachats...).
- **Les indicateurs liés aux processus internes** : qui visent à piloter la qualité des principaux processus (délai, productivité...).

- **Les indicateurs d'apprentissage** : qui concernent la compétence et la motivation du personnel (turn-over, absentéisme, heures de formation, ...) et les performances des systèmes d'informations.

En définitive, le TBP peut être définie comme un outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui intègre des mesures financières, non financières et structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel.

3. Les outils d'appui

Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'action corrective.

3.1. Le Benchmarking

C'est « un processus continu et systématique de mesure des performances des produits, services et pratiques par rapport à ceux des concurrents de référence ou des entreprises leaders dans leur secteur ».³⁷ Avec une vision plus synthétique, le Benchmarking peut se définir comme la recherche de bonnes pratiques permettant aux organismes, de toutes tailles, d'atteindre de meilleures performances. Il s'agit de se comparer aux leaders qui se positionnent sur le marché, s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leur fonctionnement et de leurs expériences afin que les procédés en interne se rapprochent de la perfection.

Le Benchmarking a donc pour principale objectif d'améliorer les performances d'une fonction, d'un métier ou d'un processus de manière importante. En effet, il permet :

- L'amélioration des performances en se fixant des objectifs efficaces et crédibles ;
- D'identifier ses points forts et ses faiblesses afin de les transformer en opportunités d'amélioration ;
- Découvrir les meilleures méthodes et pratiques qui ont fait leurs preuves ailleurs.

Au total, le Benchmarking crée de la valeur, dans la mesure où le positionnement par rapport à un groupe de référence permet de s'améliorer, de quantifier ce que l'on produit et mieux cerner l'augmentation du volume de la production.

3.2. Le Reengineering

Selon HAMMER. M et CHAMPY. J, le Reengineering, est « une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains

³⁷<http://www.qualipole.fr/les-articles-specialises/le-benchmarking-ou-comment-se-comparer-aux-meilleurs-pour-s-ameliorer.html>, consulté le 03/06/2021 à 10:07:48.

spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité ».³⁸

Cette définition contient quatre idées principales :

- Le Reengineering détermine d'abord ce qu'une entreprise doit faire, puis comment elle doit le faire ;
- Le Reengineering a comme objectif la réinvention de l'entreprise ;
- Le Reengineering ne vise pas à réaliser des améliorations marginales ou additionnelles ;
- Les dirigeants doivent raisonner en termes de processus et ne pas polariser sur les postes, les tâches, les gens et les structures.

Globalement, le Reengineering cherche à repenser l'entreprise, sa culture, son organisation et ses processus de manière à accroître sa performance.

Conclusion

À travers cette présentation du contrôle de gestion et de ses outils, il nous apparaît évident qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

La mission du contrôleur de gestion est devenue tellement complexe qu'elle demande plus de potentiels pour l'accomplir. C'est pour cela que le contrôleur cherchera donc toujours à améliorer ses propres processus en termes de performance et de création de valeurs, pour mettre à la disposition des gestionnaires les instruments de gestion permettant le pilotage de leurs centres de responsabilités. Il s'agit de la mesure de la performance pour évaluer l'efficacité de la gestion et la mise au point d'un système de pilotage orienté vers la prise de décisions. Ce chapitre nous a permis d'éclairer le concept de contrôle de gestion et les outils dont doit disposer le contrôleur ainsi que son rôle avec les autres structures.

³⁸ SANDOVAL. V : « Les technique du reengineering », éd Hermès, Paris, 1994, P. 12.

Chapitre II : La gestion budgétaire

Introduction

Gérer une entreprise, c'est prévoir, commander, organiser et contrôler. La gestion budgétaire est utilisée comme un outil de Contrôle de gestion dans le processus de planification et de prévision. Celle-ci a pour but de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Cette démarche comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre. Elle se décline dans le long terme dans le plan stratégique, à moyen terme dans le plan opérationnel et à court terme dans les budgets.

En effet, 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, ce qui doit conduire à l'action corrective pour améliorer la performance de l'entreprise.

Ce chapitre sera subdivisé en trois sections, dans la première section nous présenterons des généralités sur la gestion budgétaire, dans la deuxième section nous étudierons la démarche de la gestion budgétaire, et enfin dans la troisième section nous traiterons le contrôle budgétaire.

Section 01 : Les principes de la gestion budgétaire

Aujourd'hui, l'entreprise recourt au procédé de contrôle de gestion le plus pertinent à savoir, la gestion budgétaire qui est devenue une nécessité absolue puisqu'elle lui permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Comme la gestion budgétaire est un moyen incontournable qui aide au pilotage de l'entreprise, dans cette section nous allons essayer d'éclairer ce concept grâce aux définitions qui lui sont données par plusieurs auteurs du domaine et en essayant d'expliquer les notions qui lui sont liés, de présenter ses fonctions, son rôle ainsi que ses limites.

1. Définition de la gestion budgétaire

Parmi les différentes définitions de la gestion budgétaire, nous citons :

Selon **Hamini A**, la gestion budgétaire est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (les budgets) »³⁹.

Selon **Jack Forget**, la gestion budgétaire est définie comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »⁴⁰.

³⁹A. HAMINI, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001, P05.

⁴⁰JACK FORGET, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris,

Selon **Adel Mohamed El-Amine**, la gestion budgétaire est « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »⁴¹.

Selon **Béatrice, Grandguillot F**, la gestion budgétaire « suppose la définition d'objectifs, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire ».⁴²

Pour **P. Lauzel (1994)**, la gestion budgétaire est « la traduction du programme d'activité en termes de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes ».⁴³

Pour **J. Lochard (1998)**, la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».⁴⁴

Pour **B. DORIATH (2002)**, la gestion budgétaire « traduit au niveau de chaque centre de responsabilité, les objectifs en plans d'actions 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 ».⁴⁵

Sur le plan comptable général, la gestion budgétaire « est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »⁴⁶.

2. Rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants⁴⁷ :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'actions ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;

⁴¹ ADEL MOHAMED EL-AMINE, « Cours de la gestion budgétaire », office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005, P09

⁴² BEATRICE, GRANDGUILLOT F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Ed Lextenso, Paris, 2009, P58

⁴³ PIERRE LAUZEL et ROBERT TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », 7^{ème} édition, 1994, P235

⁴⁴ JEAN LOCHARD, « Gestion budgétaire, outil de pilotage des managers » édition d'organisation, paris, 1998

⁴⁵ BRIGITTE DORITH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P2.

⁴⁶ JOSETTE B, JEAN-JACK B, JACK TUSZYNSKI, « Gestion budgétaire et analyse de la performance », Ed Fontain Picard, Paris, 2014, P.47

⁴⁷ JEAN-PIERRE GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014, P 13.

- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination interservices ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle de la performance ;
- Incitation, évaluation et sanction des performances.

3. Les objectifs de la gestion budgétaire

Les budgets obligent à planifier et à exécuter le plan, donnent des critères d'évaluations des résultats, contribuent à la communication et à la coordination et modifient les procédures et les relations des organisations.

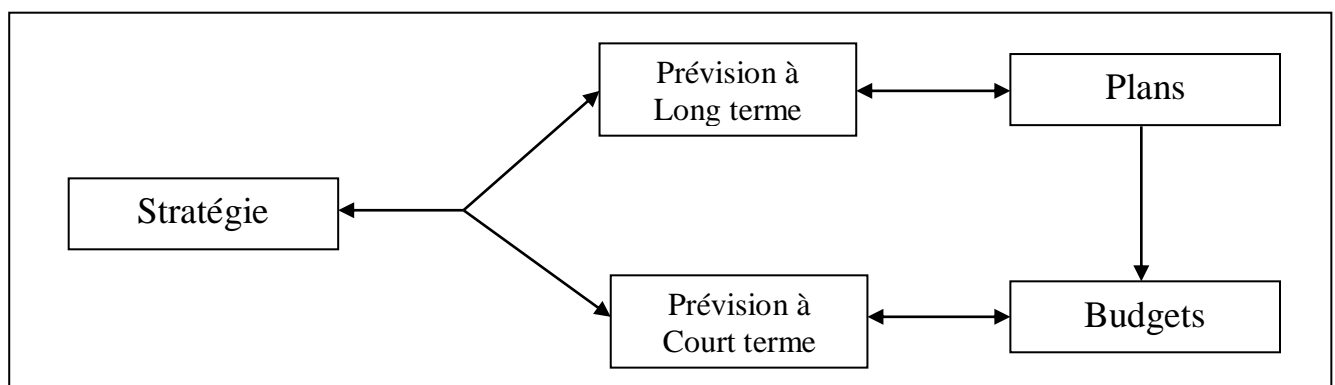
3.1. Stratégie et prévisions (planification)

La méthode budgétaire rend davantage de services quand elle est intégrée à la stratégie de l'organisation.

La stratégie implique une planification aussi bien à long terme qu'à court terme qui conduit à la formulation de plans (à long terme) et de budgets (à court terme). Voir la figure N° 09.

Les budgets apportent aux dirigeants un retour d'expérience sur les effets probables de leurs plans stratégiques, qu'ils peuvent ainsi réviser. Par exemple, dans le contexte d'une économie en évolution rapide, les consommateurs comparent les offres et en demandent plus pour ce qu'ils payent.

Figure N° 09 : Interaction entre la stratégie et la planification.



Source : CHARLES HORNGREN ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^{ème} édition, Nouveaux Horizons-ARS, Paris ,2006, page 173.

3.2. Cadre d'évaluation des performances

Le recours aux budgets, pour mesurer la performance, permet de surmonter les deux problèmes rencontrés quand on s'appuie sur les performances passées pour juger des résultats présents.

Le premier de ces problèmes est que les résultats du passé intègrent des erreurs et des insuffisances.

Si les performances de l'année passée avaient été affectées par des insuffisances, la barre serait trop basse dans le cas où les objectifs de l'année en cours étaient fixés d'après ces résultats prétendants. L'autre problème est que l'avenir risque d'être différent du passé, prenons l'exemple d'une société X, son chiffre d'affaires a progressé de 20% en 2006 contre 10% en 2005, est-ce le signe d'une excellente performance ? Avant de répondre affirmativement, observons qu'en novembre 2005, la société prévoyait pour 2006, une croissance de 40% de son chiffre d'affaires et que, cette même année, le taux de croissance effectif s'est élevé à 50% .Il était plus indiqué de retenir, pour eux l'objectif de croissance de 40% prévu que de s'en tenir aux taux de 10% réalisés par l'entreprise l'année précédente.

3.3. Coordination et communication

L'ensemble des facteurs de production, des services et des fonctions de l'entreprise sont tendus vers la réalisation de l'objectif commun. La communication rend cet objectif compréhensible et accepté par tous.

La coordination oblige les responsables des différentes divisions à envisager les conséquences de leurs décisions, sur les divisions et sur l'ensemble de l'entreprise.

Comment le budget contribue-t-il à la coordination ?

La communication est essentielle au succès de la coordination. Un document officiel comme le budget constitue un moyen efficace de communiquer, à toute l'organisation, un ensemble de programme cohérent.

3.4. Problème humaine et problèmes d'organisations

Les budgets aident les dirigeants mais les budgets ont besoin d'aide. C'est la direction générale qui a la responsabilité finale de la planification de l'organisation. Cependant, les responsables, à tous les niveaux, doivent adhérer au plan et s'impliquer dans tous les aspects de contrôle de gestion.

L'engagement de la direction générale est crucial pour que les cadres opérationnels s'impliquent dans l'élaboration et le suivi de budgets. S'ils ont le sentiment que la direction ne croit pas au budget, ils ne seront pas en mesure de participer activement au processus budgétaire. De même, un dirigeant qui réagit à une baisse du chiffre d'affaires en décidant mécaniquement d'une réduction uniforme des charges, n'obtiendra pas de ses subordonnés la sincérité nécessaire à la préparation de leur budget. On peut présenter les principaux objectifs de la gestion budgétaire comme suit :

Tableau 02 : Les principaux objectifs de la gestion budgétaire

Objectifs	Description
Planification	Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
Coordination	Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise, et s'assurer de la permanence des méthodes.
Communication	Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.
Motivation	Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
Contrôle	Aider aux contrôles des activités, en comparant la performance au plan prévisionnel, et procéder aux ajustements nécessaires.
Evaluation	Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et de ceux de l'entreprise.

Source : DORLING, KINDERSLES, Gérer un budget, Mongo Pratique, 2001, Page 9.

4. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise⁴⁸.

➤ **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

➤ **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.

➤ **Contrôle** : s'il y'a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la

⁴⁸ SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008, P 128.

limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

5. Les conditions d'installation d'une gestion budgétaire efficace

La mise en place d'un système de gestion budgétaire au sein d'une entreprise nécessite des conditions préalables qui sont⁴⁹ :

- Les conditions relatives à l'organisation générale de l'entreprise ;
- Les conditions matérielles;
- L'existence ou création d'un environnement psychologique favorable.

5.1. Les conditions relatives à l'organisation de l'entreprise

Le bon fonctionnement d'un système budgétaire exige en général la résolution préalable de multiples problèmes d'organisation interne. Ces problèmes tiennent pour la plupart à l'inadéquation des structures en place.

5.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes

Etant donné que la gestion prévisionnelle est basée sur l'analyse des écarts, l'entreprise doit être organisée de telle sorte qu'elle permet de mettre un objectif déterminé à la charge, exclusivement, d'une personne ou d'un groupe de personnes. Cet impératif n'est satisfait que si soit tout chevauchement de responsabilité soit exclu. Pour ce, il y'a lieu de définir de façon très précise les fonctions de l'entreprise.

5.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise

L'objectif de cette décentralisation est de permettre une précision dans les prévisions. En effet, la prévision doit être détaillée, ceci implique que tous les services et sous-services soient concernés pour une part par les budgets. Cette précision dans le détail n'est concevable que si la direction de l'entreprise délègue ses prérogatives, que s'il y'a à la tête de chaque service, une personne responsable de l'établissement de sa part du budget et de sa réalisation.

5.2. Les conditions matérielles

La gestion budgétaire utilise des moyens pour atteindre les objectifs fixés qui doivent respecter certaines conditions :

⁴⁹<file:///C:/Users/SIMKATECH/Downloads/5385ff935740b.pdf> consulté le 1e 15/10/2021 à 10:15h

5.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée

Partant du fait que les budgets sont tributaires des informations fournies par la comptabilité, l'organisation comptable de l'entreprise doit correspondre à l'organisation budgétaire. Par exemple, dans une entreprise, les sections dans lesquelles sont regroupés les frais indirects peuvent ne pas correspondre à la notion de section budgétaire (centre de responsabilité).

Dans ce cas, pour satisfaire les besoins budgétaires, nous serons amenés soit à remanier la structure comptable existante, soit à lui superposer une nouvelle structure comptable par responsabilité coïncidant avec le découpage budgétaire.

5.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps

Dans les entreprises industrielles, le budget est généralement annuel, alors que dans les entreprises commerciales, il est souvent trimestriel. Pour délimiter cette période, il faut tenir compte de plusieurs facteurs :

- Le délai de rotation des stocks ;
- Les variations saisonnières;
- La durée de la période fiscale;
- La durée du cycle de production.

Dans la plupart des cas, la période retenue est l'exercice comptable, étant entendu que cette période doit être subdivisée en sous-périodes d'égales durées (mois).

5.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité

Du fait que toutes les prévisions de l'entreprise seront basées sur les informations qu'elle aura recueillies, ces dernières doivent remplir certaines conditions. Elles doivent être objectives, précises, vérifiables, fiables et récentes.

5.2.4. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable

Une gestion budgétaire efficace exige la participation active de tous les acteurs de l'entreprise. L'expérience montre qu'une participation n'est véritablement effective que dans la mesure où elle n'est pas imposée autoritairement ; elle doit se baser sur une adhésion volontaire, une conviction personnelle, et non sur un système de contraintes et de sanctions négatives.

La gestion budgétaire ne saurait se développer que dans un environnement particulièrement réceptif et ouvert.

Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire passe en général par trois étapes essentielles qui sont la prévision, la budgétisation et le processus budgétaire.

1. 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, etc.

1.1. Les différentes techniques de prévision

Pour chaque centre de responsabilité, nous devons établir ses prévisions quantitatives à court terme. «Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise »⁵⁰.

1.1.1. La prévision des ventes

« La prévision des ventes est l'estimation de l'évolution des ventes pour l'année (N+1), (N+2), etc. Elle se situe sur la courbe portant sur les ventes passées et actuelles. La prévision des ventes se fait à court et moyen terme, elle peut être plus précise que l'estimation du marché potentiel qui se fait à un horizon plus éloigné. Elle est indispensable à l'élaboration des plans marketing qui se font généralement sur une base annuelle ou trimestrielle. Les prévisions des ventes sont liées à des décisions opérationnelles de l'entreprise»⁵¹.

A partir de cette définition, nous pouvons constater que la prévision des ventes est l'activité où l'entreprise cherche à calculer ou prédire un événement futur, sur la base d'une analyse rationnelle des données disponibles, de l'expérience passée et de tout autre événement pertinent. La prévision recouvre également un ensemble de méthodes statistiques très diverses qui ont pour objectif de chercher à réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur.

Il existe trois (03) méthodes pour la prévision des ventes :

- La méthode des moindres carrés;
- La méthode de la moyenne mobile;
- Le lissage exponentiel.

⁵⁰ ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcit, P 257.

⁵¹ LENDREVIE J ET LEVY J : Meractor 10^{ème} édition, Dunod, Paris, 2012, P43.

1.1.1.1. La méthode des moindres carrées (l'ajustement analytique)

L'ajustement analytique consiste à déterminer une droite significative de la tendance des ventes sur la période d'observation et son équation.

« Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction $Y_i = f(x)$ qui rendent la plus fiable possible la somme des carrés des distances entre la valeur observée y_i de la variable et sa valeur ajustée »⁵². Il existe deux formes de tendance:

- La tendance linéaire : $y = ax + b$;
- La tendance exponentielle : $y = B.A^x$

Le calcul de \bar{X} (moyenne de X) et \bar{Y} (la moyenne de Y) se fait comme suit :

$$X \rightarrow \bar{X} = \sum_{i=1}^n x_i \quad \text{et} \quad Y \rightarrow \bar{Y} = \sum_{i=1}^n y_i$$

Le calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle est présenté dans le tableau suivant :

⁵²ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcit, ,P 259.

Tableau N°03 : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres Carrés
Tendance linéaire Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période	<p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<p>Equation de la droite : $Y = aX + b$</p> <p>a = coefficient directeur (pente de la droite)</p> <ul style="list-style-type: none"> Formules d'ajustement linéaire: $A = \frac{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})^2}$ $b = \bar{y} - a\bar{x}$ <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive
Tendance exponentielle Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant	<p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<p>Equation de la courbe : $y = b \cdot a^x$</p> <p>a = coefficient multiplicateur</p> <ul style="list-style-type: none"> Forme logarithmique de l'équation : $\log y = x \log a + \log b$ On peut écrire : $Y = \log y$; $A = \log a$; $B = \log b$ Donc : $Y = A x + B$ Formules d'ajustement linéaire: $A = \frac{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})^2}$ $B = Y - A$ <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive

Source : BEATRICE ; GRANDGUILLOT F., « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 46.

Le coefficient de corrélation

Le calcul du coefficient de corrélation permet d'apprécier la valeur de ce modèle de prévision. Il permet de mesurer l'intensité de dépendance statique qui existe entre les deux variables X et Y. Ce coefficient varie entre -1 et 1, il est calculé de la façon suivante⁵³ :

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n x_i y_i - n\bar{x}\bar{y}}{\sqrt{\sum x_i^2 - n\bar{x}^2} \sqrt{\sum y_i^2 - n\bar{y}^2}}$$

Si r est proche de 1, les variables statistiques sont corrélées positivement ;

Si r est proche de -1, les variables statistiques sont corrélées négativement ;

Si $r = 0$, il n'existe aucune corrélation entre les deux variables.

1.1.1.2. La méthode des moyennes mobiles

Les moyennes mobiles « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas »⁵⁴.

Les moyennes mobiles permettent de « gommer l'effet des variations saisonnières et de lisser la série des ventes »⁵⁵.

L'ajustement est effectué à partir de la série des moyennes mobiles d'après la méthode des moindres carrés. 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. Ensuite, les moyennes mobiles dites centrées correspondent au milieu de la période considérée.

Soit: $\left\{ \begin{array}{l} Y = \text{ventes ; } P = \text{Nombre de périodes} \\ m = \text{Moyenne mobile non centrée ; MMC} = \text{Moyenne mobile centrée.} \end{array} \right.$

Le calcul des moyennes mobiles est présenté par le tableau suivant :

⁵³Langlois G, Bringer M, Bonnier C, « contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris, 2011, P323.

⁵⁴Ibid, P196.

⁵⁵Béatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 47

Tableau N°04 : Le calcul des moyennes mobiles

Nombre de périodes Sur un an	Nombre de périodes Sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P = 4	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4)/P$ $MMC1 = m_1 + m_2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5)/P$ $MMC2 = m_2 + m_3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6)/P$
Mensuelles	12 P = 12	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12})/P$ $MMC1 = m_1 + m_2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13})/P$ $MMC2 = m_2 + m_3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14})/P$

Source : BEATRICE, GRANDGUILLLOT F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 47.

Cette méthode écrête les phénomènes accidentels en permettant un lissage des informations observées, mais elle élimine des informations en début et en fin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des prévisions. C'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrés est préféré.

1.1.1.3. Le lissage exponentiel

Selon M. Gervais, « Le lissage exponentiel consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »⁵⁶.

La technique du lissage exponentiel est utilisée dans le cas d'une série chronologique affectée d'une tendance aléatoire. Le lissage regroupe l'ensemble des techniques empiriques qui ont pour caractéristiques communes d'accorder un poids plus important aux valeurs récentes de la série chronologique. Pour prévoir la quantité vendue (valeur prévue) en la période n, cette dernière s'obtient

⁵⁶GERVAIS M, « Contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris, P46

à l'aide de la formule suivante :

$$Y_{t+h,t} = \alpha y_{t-1} + (1 - \alpha)y_{t-1}$$

Avec :

{	Y_t : prévision de la période t ;
	y_{t-1} : observation de la période précédente ;
	Y_{t-1} : prévision de la période précédente ;
	α : Coefficient de pondération compris entre 0 et 1.

Le paramètre α , appelé la constante du lissage, joue un rôle important⁵⁷:

- Lorsque α est proche de 0, la pondération s'étale sur un grand nombre de termes du passés, la mémoire du phénomène étudié est forte et la prévision est peu réactive aux dernières observations.
- Lorsque α est proche de 1, les observations les plus récentes ont un poids prépondérant sur les termes anciens, la mémoire du phénomène est faible et le lissage est très réactif aux dernières observations.

La série étant supposée stationnaire (sans tendance ni saisonnalité) sur le modèle, elle s'écrit :

$$y_t = \alpha y_{t-1} + (1 - \alpha)y_{t-1}$$

$$Y_t = m + \varepsilon_t \quad t = 1, \dots, T$$

Avec: m : la moyenne

Le choix du paramètre du lissage est arbitraire, entre [0.1], c'est celui qui minimise la somme des carrés des erreurs de prévision.

$$\text{Min} = \sum e_t^2 = \sum (y_t - \hat{y}_t)^2$$

La prévision à un horizon h quelconque est obtenue par :

$$Y_{t+h,t} = \alpha y_{t-1} + (1 - \alpha)y_{t-1}$$

⁵⁷BOURBONNAIS R, TERRAZA M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008, P. 51.

1.1.2. La prévision de la production

Le programme de production est défini comme étant « les qualités à produire qui doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les qualités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont sujettes à des variations saisonnières, alors que la production exige plus de régularité. Il y'a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps »⁵⁸.

La programmation linéaire est un algorithme classique, qui permet d'optimiser les qualités respectives de plusieurs produits consommant les mêmes ressources. Le choix des modèles de gestion dépend de la structure des produits, des qualités globales et de la taille des séries, de l'organisation des postes de production et du système de distribution.

Il y'a plusieurs objectifs qui peuvent répondre à ce programme de production et parmi ces objectifs, nous citons⁵⁹:

- maîtriser les flux de matières, des composantes, entrant dans le processus de production et des produits;
- optimiser les capacités de production;
- organiser le travail selon le choix stratégique adapté ;
- améliorer la qualité des produits ;
- minimiser les coûts;
- satisfaire la clientèle, en adaptant rapidement les capacités de production à l'évolution de la demande.

Pour établir ce programme de production, nous devons répondre aux questions suivantes :

- Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ? Les méthodes de programmation linéaire permettent de résoudre ce problème.
- Combien faut-il commander et stocker de matières premières pour satisfaire la demande prévue ?
- Comment et combien faut-il charger les ateliers, les machines, les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins ? les méthodes de chargement gèrent les goulots d'étranglement.

⁵⁸ LANGLOIS G, « contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », opcit, P 346.

⁵⁹ BEATRICE F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcit, P 55.

Plusieurs techniques existantes pour la gestion de la production, nous citons :

- La programmation linéaire;
- Le calcul des besoins en composant;
- La méthode des goulots d'étranglement.

1.1.2.1. La programmation linéaire

Cette technique a pour objectif d'assurer le plein emploi des capacités productives en fonction des objectifs de ventes et de choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité⁶⁰.

Selon **William J. BAUMAUL**, la programmation linéaire est « une technique mathématique d'optimisation (maximisation ou minimisation) de fonction objective linéaire sous des contraintes ayant la forme d'inéquation linéaires »⁶¹.

Cette dernière permet de résoudre les problèmes d'optimisation sous contraintes : maximisation du profit, minimisation des coûts et optimisation de l'emploi des facteurs de production.

La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique. Deux solutions sont possibles :

➤ **La solution graphique** : le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables, le graphe permet de visualiser chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite, la zone d'acceptabilité des contraintes représentée par un polygone, et le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone⁶².

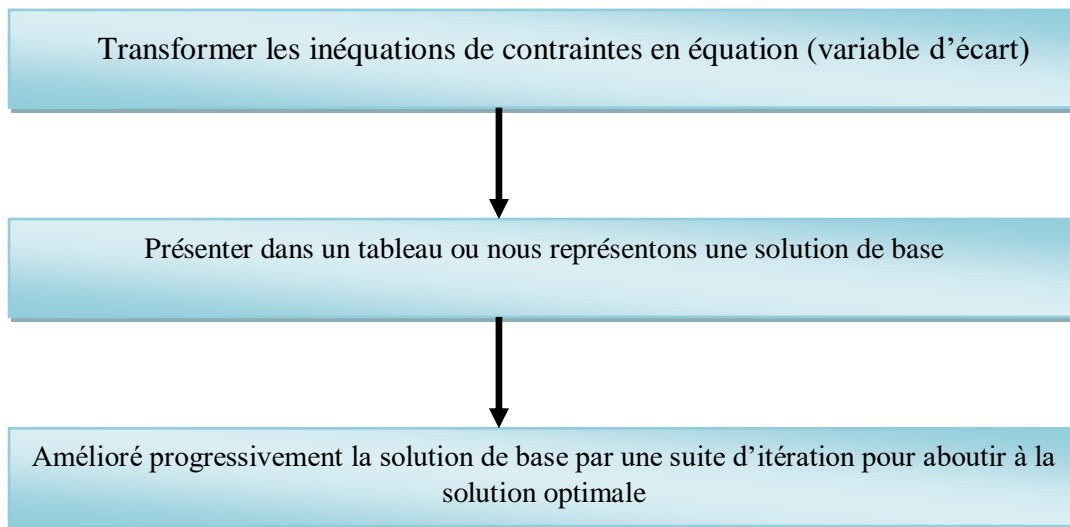
➤ **La solution algébrique par la méthode du simplexe** : la méthode du simplexe s'applique quel que soit le nombre de variables. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales, qui sont les suivantes⁶³ :

⁶⁰<http://cours-exercice.com/gestion-budgetaire-de-la-production/>, consulté le 15-6-2021.

⁶¹BAUMOU, W.J, « Economic theory and operations analysis », 4^{ème} édition, Harper & Brothers, New York

⁶² BEATRICE, GRANDGUILLOT F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcite,P56.

⁶³BEATRICE, GRANDGUILLOT F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcite,P59.



1.1.2.2. Calcul des besoins en composant

La planification des besoins en composants (PBC) correspond à la gestion des stocks de matières premières nécessaires à la production. Ce calcul s'insère dans un système plus large de gestion de production : le MRP (Management Resources Planing)⁶⁴.

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

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

Le programme directeur de production rassemble l'ensemble des demandes sur la production et établit un échéancier des productions à effectuer. Son horizon est la semaine ou le jour. Il doit être compatible avec les capacités des usines et les prévisions commerciales.

Le calcul des besoins précise pour chaque élément, les besoins en quantité de tous les articles achetés ou réalisés par l'entreprise ainsi que les dates de fabrication ou d'approvisionnement.

Le calcul des charges analyse les postes de travail en capacité et gère les flux entrants et sortants dans chaque atelier. Il permet aux gestionnaires de repérer les goulots d'étranglement.

Les contrôles d'exécution, ordonnancent la charge de travail entre les postes une fois les

⁶⁴ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », opcite, P269-270.

problèmes de sous ou sur capacité réglé. Il planifie les priorités des ordres de fabrication.

1.1.2.3. La méthode des goulots d'étranglement

La notion du goulot d'étranglement est liée au goulot des changements des ateliers et à un manque de capacité pour satisfaire les besoins de fabrication.

L'établissement de programme de production selon cette méthode comprend les étapes suivantes :

- La détermination du capital disponible ;
- La détermination du goulot d'étranglement (c'est-à-dire la ressource rare dont la capacité insuffisante limite la production);
- La détermination du programme qui utilise de la façon la plus rentable la ressource rare.

1.1.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements (modèle de Wilson)

L'approvisionnement constitue la fonction qui permet de « fournir les matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible »⁶⁵.

Cette fonction est indispensable au lancement de la production. Il s'agit donc, des différentes techniques de gestion des stocks. En effet, le stock existe lorsqu'un élément entrant dans le cycle de production reste présent dans l'entreprise, sans subir aucune transformation pendant certain temps.

1.1.3.1. Les types de stock

Nous citons trois (03) formes de stock :

- **Le stock actif (SA) :** c'est la quantité de matière première ou de produit qui entre en chaque livraison et qui est consommé.
- **Le stock de sécurité (SS) :** c'est la quantité de matière première ou de produit utilisée pour faire face aux aléas de la consommation ou de livraison;
- **Le stock moyen (SM) :** c'est le stock détenu en moyen par l'entreprise

1.1.3.2. Les coûts liés à la gestion des stocks

Il existe plusieurs catégories de coût, généralement on distingue :

- Le coût de gestion des commandes ;
- Le coût de possession du stock ;
- Le coût de rupture de stock.

⁶⁵ ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion, manuel et application », opcite, P277.

➤ **Le coût de gestion des commandes** : ce coût est considéré comme proportionnel en nombre de commandes. Chaque nouvelle commande induit des coûts liés:

- à son lancement et son suivi;
- à sa récupération et son contrôle;
- à son transport.

➤ **Le coût de possession du stock** : c'est un coût proportionnel au niveau du stock en volume et en temps, il est généralement exprimé par un taux annuel applicable à la valeur du stock moyen. Ce coût comprend:

- Coût des entrepôts ;
- Risque de détérioration, de vol;
- Risque d'obsolescence.

➤ **Le coût de rupture de stock** : la non disponibilité des approvisionnements au moment voulu peut entraîner:

- Un retard et une désorganisation sur le choix de production (coût de sous- activité);
- La non satisfaction des clients dont la demande risque d'échapper à l'entreprise.

1.1.3.3. Le modèle de Wilson

Le modèle de Wilson vise à déterminer la taille de commande qui minimise la somme des deux coûts⁶⁶ :

- Le coût de gestion;
- Le coût de possession.

Ce modèle s'appuie sur les hypothèses suivantes :

- Les consommations sont connues de façon certaine, ainsi que le délai de livraison des fournisseurs (le risque des ruptures des stocks n'est pas envisagé);
- Les coûts de possession des stocks sont proportionnels aux quantités stockées et aux durées de stockage;
- Le coût de gestion d'une commande est fixé peu importe la taille de la commande.

⁶⁶TAGUELMINT, « Contrôle de gestion et pilotage », cours, Master 1, 2011-2012.

Soit: {

- C** : la consommation totale des quantités sur une période ;
- F** : coût d'obtention d'une commande ;
- T** : taux de possession du stock / an ;
- P** : coût d'un article stocké ;
- Q** : taille d'une commande ;
- N** : nombre de commande ;
- K** : coût ou la gestion de stock est minimum.

Donc :

$$Q = \frac{\sqrt{2 \times C \times F}}{P \times T}$$

$$N = \frac{C}{Q}$$

$$K = \sqrt{2 \times C \times T \times P \times F}$$

2. La budgétisation

La budgétisation est « la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur le double plans des objectifs et des moyens »⁶⁷. Cette étape est donc, le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre.

2.1. Définition du budget

Selon **LEO SHADONNET**, faire un budget c'est « d'établir une prévision de fait probable qui va intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources, d'autre part un emploi de ces ressources »⁶⁸.

Aussi, le plan comptable définit le budget comme suit, « un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée »⁶⁹.

Selon **George LANGLOIS**, Un budget est « une expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant que financièrement que non financièrement tient lieux de route pour

⁶⁷ LE CLERG, D, « Gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984, P86.

⁶⁸ KABONGO KANDA, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.

⁶⁹ JOSETTE.B, JEAN .J,JACK.T, « Gestion budgetaire et analyse de la performance », Edition 2014/2015, fontaine picard, P 47.

l'entreprise»⁷⁰.

Le budget financier est une expression monétaire des attentes de la direction concernant le chiffre d'affaires, la situation financière et les flux monétaires. Par contre, le budget non financier indique, par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer.

2.2. Le rôle du budget

Disposant d'un rôle important dans la gestion budgétaire, les budgets⁷¹:

- Permettent la mise en œuvre des plans de la stratégie;
- Assurent la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité;
- Incarnent un instrument de délégation des pouvoirs;
- Traduisent l'engagement de chaque responsable;
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation;
- Constituent un moyen de motivation;
- Fournissent les données de références de contrôle.

2.3. Les principes d'élaboration du budget

L'élaboration d'un budget doit respecter les six (06) principes si dessus⁷².

2.3.1. Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

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

- Détailler le programme d'activité de l'entreprise.
- Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.

2.3.2. Le principe de la totalité du système budgétaire

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

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion.

⁷⁰ GEORGE LANGLOIS, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P02.

⁷¹ GUY DUMAS, DANIEL Larue, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005, P310.

⁷² MICHEL GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000, P275

- Ainsi de ne pas laisser aucune activité sans responsable.

2.3.3. Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

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

2.3.4. Le principe de non destruction de la solidarité nécessaire entre les départements

Cela signifie que l'identification claire des responsabilités ne doit nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires. Ainsi, chaque chef de service doit chercher à atteindre ses objectifs en souciant en même temps de l'effet de son action sur les autres départements.

2.3.5. Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

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

2.3.6. Le principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations

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

2.4. Les types du budget

Il existe plusieurs types des budgets, parmi lesquels, nous citons :

- Le budget des ventes ;
- Le budget de réapprovisionnement et stocks ;
- Le budget des investissements ;
- Le budget de production ;
- Le budget du personnel ;
- Le budget de trésorerie.

2.4.1. Le budget des ventes

Le budget des ventes induit les autres budgets opérationnels. Ce budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché et des ventes passée.

Le budget des ventes est souvent accompagné d'un budget des charges de commercialisation (les coûts de distribution)⁷³. Les charges générées par la vente des produits peuvent être fixes ou variables, en fonction du niveau des ventes dont il faut aussi prévoir le montant.

2.4.2. Le budget de réapprovisionnement et stocks

Ce budget concerne les quantités de matières achetées déterminées à partir de la nomenclature ou des standards de production, il tient compte du prix d'achat fonction de l'évolution de l'inflation (tarifs fournisseurs). Il dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock. Il importe d'avoir un stock de sécurité pour éviter les ruptures, le stock d'encours est conditionné par la durée de fabrication.

2.4.3. Le budget des investissements

Le budget des investissements est la partie la plus stratégique du Budget. Les investissements concernent le long terme, ceci explique donc cela. Dans la plupart des entreprises, les investissements les plus importants sont décidés dans la phase de planification stratégique⁷⁴.

Ce budget permet à l'entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre l'objectif de production, né des objectifs de vente.

2.4.4. Le budget de production

Le programme de production définit pour l'exercice budgétaire, la production mois par mois, en tenant compte des prévisions des ventes, des contraintes de gestion des stocks et des techniques du système productif : capacité de production, effectifs, qualification de la main d'œuvre. Le budget des charges de production établit la prévision mois par mois du coût de production, par centre d'analyse et par facteur consommés⁷⁵.

C'est un budget essentiel du cycle budgétaire dans une entreprise industrielle. Son établissement revient à optimiser les capacités de production. Il nécessite des connaissances d'ordonnancement, de lancement et de programmation.

2.4.5. Le budget du personnel

Ce budget est très essentiel dans les entreprises employant beaucoup de main d'œuvre de

⁷³DORIATH B ET GOUJET C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », opcit, P108.

⁷⁴MARIE-NOELLE DESIRE-LUCIANI, DANIEL Hirsch, NATHALIE Kacher, MARC Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », P164

⁷⁵DORIATH B ET GOUJET C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », opcite, P111.

production. Ce budget du personnel productif doit tenir compte des facteurs de productivité, ainsi que du temps d'adaptation nécessaire en cas de renouvellement du produit. De même, il doit intégrer l'absentéisme, les critères d'outillage défectueux, etc.... Le budget de personnel peut être subdivisé en fonction des catégories d'emploi.

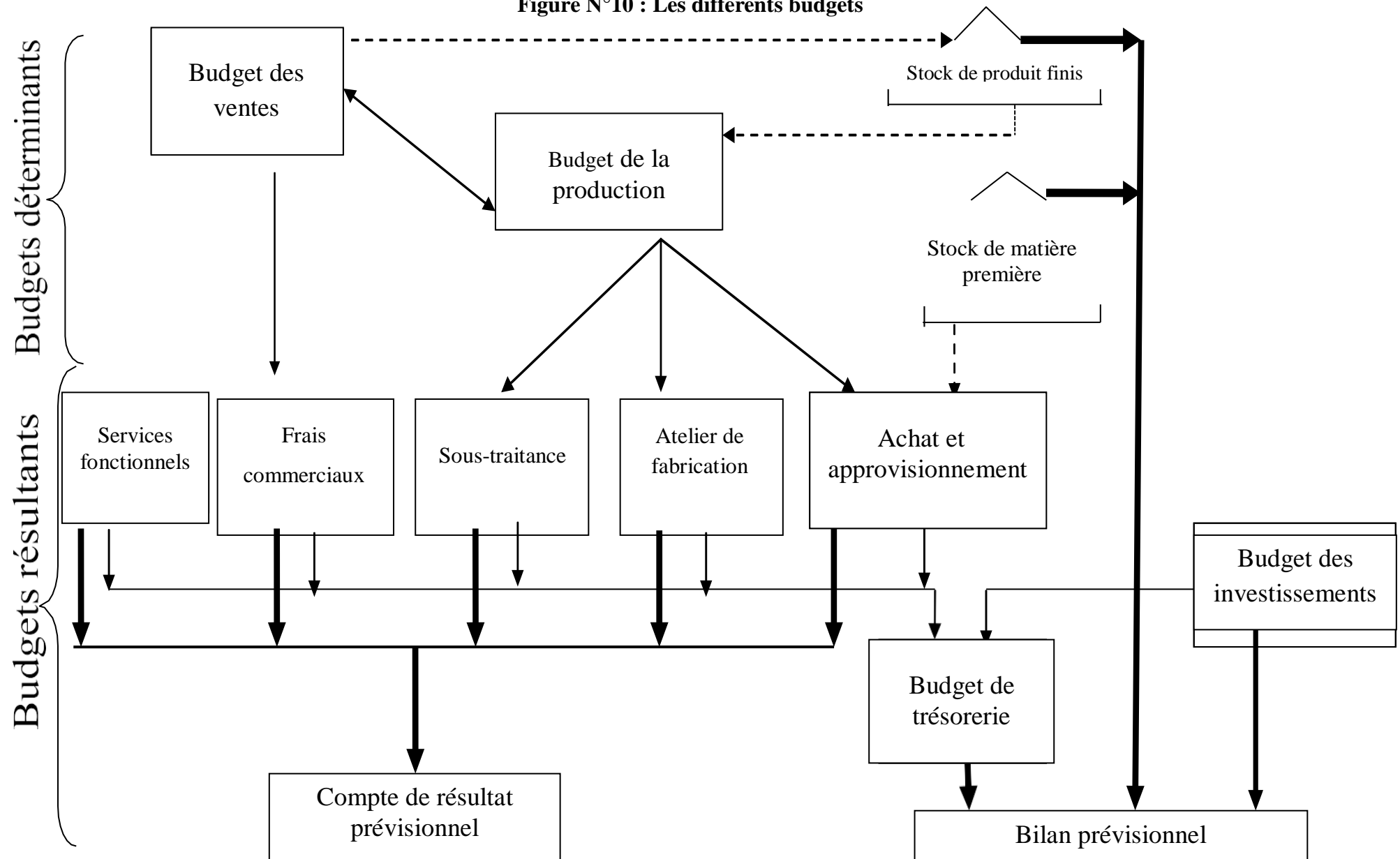
2.4.6. Le budget de trésorerie

Appelé budget résultant, le budget de trésorerie centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets opérationnels précédents :

- budget des ventes : encaissements ;
 - budget de production : décaissements ;
 - budget des approvisionnements : décaissements ;
 - budget personnel : décaissements ;
 - budget des autres frais : décaissements ;
 - budget des investissements : décaissements ;
 - budget des frais commerciaux : décaissements.
- budget de TVA : décaissements (si TVA collectée supérieure à la TVA déductible). Il est réalisé sur l'exercice, découpé en mois, ou géré au quotidien.

Les différents budgets est illustrée par le schéma ci-dessous :

Figure N°10 : Les différents budgets



Source : ALAZARD.C, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 2ème édition, Paris 2010, P227.e schéma suivant illustre l'articulation des différents budgets :

3. Le processus budgétaire

Pour bien comprendre la budgétisation, il est nécessaire de traiter le processus budgétaire.

3.1. Définition du processus budgétaire

Selon **Löning H**, le processus budgétaire est défini comme : « un découpage de divers budgets, correspondants au découpage de l'entreprise en centres de responsabilités »⁷⁶.

Il s'agit donc d'un processus par lequel :

- Est détaillé le programme d'actions correspondant à la première année du plan opérationnel;
- Sont affectés, aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser le programme ou la partie du programme qui sont chargés de mettre en œuvre.

En bref, la budgétisation est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de responsabilités.

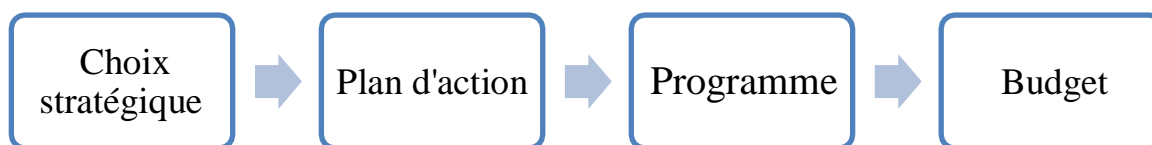
3.2. La planification budgétaire

La planification est un processus qui se situe fondamentalement dans une perspective de continuité et de conservation de l'entreprise, semble parfois peu adaptée à un environnement instable qui bascule des organisations quelles que soit leur taille, et quelles que soit leur ancienneté, elle est le plus souvent une gestion de la continuité qu'une gestion des ruptures.

Selon **Mintzberg, H** « La planification est un processus formalisé visant à produire un résultat préalablement énoncé, sous la forme d'un système décisionnel intégré. La réflexion portant sur l'avenir et les efforts visant à maîtriser l'avenir, sont des composantes importantes de la planification »⁷⁷.

La planification budgétaire est illustrée par le schéma suivant :

Figure N°11 : La présentation de la planification budgétaire



Source : GERVAIS M, Contrôle de gestion, 5ème édition, Economica, Paris, 2000, P300.

⁷⁶HELENE LÖNING et AL, « Le contrôle de gestion, organisations, outils et pratiques, opcite, P95.

⁷⁷MINTZBERG, H, « The Rise and Fall of Strategic Planning », New York, NY: The Free Press, 1994, P12.

3.2.1. Les étapes de la mise en œuvre de la planification

IL existe plusieurs étapes dans la mise en œuvre de la planification⁷⁸ :

3.2.1.1. Le diagnostic : c'est la première étape qui se compose de l'analyse interne et l'analyse externe. L'analyse interne est constituée des forces et faiblesses de l'entreprise tel que le personnel, la technologie et la capacité financière. Quant à l'analyse externe, elle représente les menaces et les opportunités de l'environnement comme l'évolution des marchés et ses produits.

3.2.1.2. Le plan stratégique : sert à définir et chiffrer les objectifs généraux en fonction de plusieurs hypothèses, qui vont engager l'avenir de l'entreprise pendant plusieurs années.

3.2.1.3. Elaborer les budgets et les programmes : ces budgets sont en réalité des objectifs à atteindre et les moyens utilisés dans les plans opérationnels à court et moyen terme. Plusieurs budgets sont suivis comme le budget fonctionnel qui fournit une vue sur l'ensemble des opérations de l'entreprise tel que les opérations commerciales et administratives, le budget des capitaux qui concerne le tableau de financement prévisionnel et le budget de trésorerie et les budgets des centres de responsabilité comme le budget d'un site de production, le budget confié à un chef de produit, et le budget d'information.

3.2.1.4. Le contrôle et mesure corrective dans l'analyse des écarts : permet de mettre en place des mesures correctives, d'acquérir et développer les outils de mesures et de contrôle de l'activité.

3.2.2. Les avantages de la planification

La planification oblige l'ensemble du personnel à proposer des solutions pratiques, sous contraintes de temps et de moyens, avec une démarche rationnelle et réaliste.

Elle donne une vision globale sur l'entreprise. Elle oblige cette dernière à s'interroger sur ses interactions avec son environnement, aussi, elle conduit à clarifier les grands objectifs en les formulant clairement avec l'identification des choix justifiants les options retenues et facilite leur correction hors de leur réalisation.

La planification contribue à la motivation des équipes par l'obligation des dirigeants et des personnels à une réflexion stratégique qui permet de saisir des opportunités, d'anticiper des difficultés futures et qui permet de rechercher la meilleure utilisation des facteurs de production⁷⁹.

⁷⁸BOUDJETTOU Amina, FERDJ Ibtissem, « Les budgets, cas pratique entreprise portuaire de Béjaia », mémoire master, université de Béjaia, 2012., P09.

⁷⁹HAX A. C. & MAJLUF, N. S, « The Strategy Concept and Process », A Pragmatic Approach. UpperSaddle River, NJ:Prentice Hall, 1996, P36.

3.3. Les phases du processus budgétaire

Le cycle budgétaire peut se décomposer en six (06) phase⁸⁰ :

- Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir ;
- Réaliser des études préparatoires ;
- Elaborer des projets de budgets ;
- Choisir le pré-budget ;
- Construire et négocier des budgets détaillés ;
- Elaborer les prévisions définitives.

3.3.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir

Pour que la procédure de détermination des budgets puisse se démarrer, les objectifs à atteindre doivent être connus.

Si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont déjà été effectués et les décisions prise, il suffit de reprendre les buts qui ont été approuvés pour la première année du plan. Si ce n'est pas le cas, la direction générale doit d'abord réfléchir aux orientations qui seront les siennes pour la période. Mais avant de prononcer, elle peut aussi attendre de voir ce que donnent les premières esquisses budgétaires.

3.3.2. Réaliser des études préparatoires

La phase des études préparatoires part d'une étude économique générale, analysant l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

Cette étude de conjoncture est suivie d'un certain nombre d'autres analyses :

- Etudes de marché approfondies (estimation des ventes, prévision des ventes des autres produits en fonction de la politique commerciale);
- Prévision des normes commerciales qui en découlent (variation de prix);
- Examens des investissements ;
- Prévision des conditions sociales.

3.3.3. Elaborer des projets de budgets

A partir des données des études préparatoires et l'hypothèse de prix (prix de vente, prix d'achat, salaires horaires...), le service concerné va estimer, par des grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Il s'agit, en effet, de savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints.

Cette mission oblige à tester différents scénarios, à construire plusieurs projets de budgets et si

⁸⁰GERVAIS M, « contrôle de gestion », opcit, P. 281.

on utilise un modèle de simulation informatisé, on évite des calculs fastidieux.

Au terme de ces analyses, si les objectifs semblent irréalistes, la direction générale devra les réviser à la baisse.

3.3.4. Choisir le pré-budget

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. Ce projet prend le nom de pré budget.

3.3.5. Construire et négocier des budgets détaillés

La procédure la plus fréquemment utilisée pour y parvenir est la suivante :

- Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur.
- Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables sont dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.
- Sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget.
- Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci, soit le supérieur convie le responsable à travailler certaines hypothèses du plan d'action, soit il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

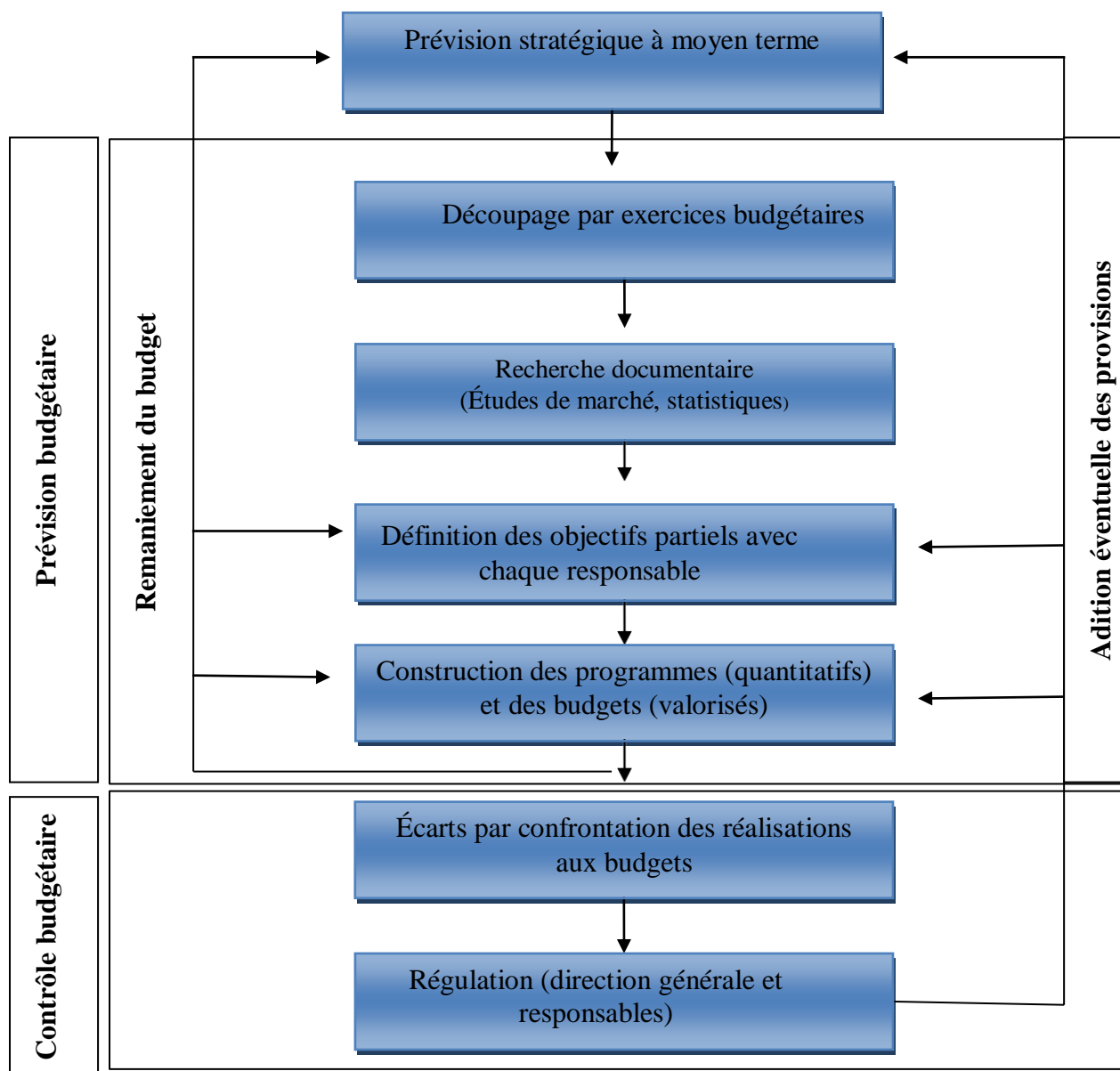
La période de négociation nécessite deux à trois mois, elle est animée par le service du contrôle de gestion qui joue un rôle d'animer, de conseiller, de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

3.3.6. Elaborer les prévisions définitives

La discussion de la phase précédente terminée, il faut maintenant reprendre le projet budgétaire initial et y intégrer les réajustements intervenants. Ce travail revient à consolider les budgets détaillés, bien évidemment le budget d'ensemble qui en résulte devra être approuvé par la direction générale.

Le schéma suivant résume la procédure d'élaboration du budget :

Figure N°12 : Procédure d'élaboration du budget



Source : BRIGITTE DORIATH , « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 5ème édition, Paris 2008, P2.

Section 03 : Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la dernière procédure de la gestion budgétaire qui consiste, après l'élaboration des différents budgets, à réaliser un suivi permettant de prendre des décisions et des actions correctives grâce aux écarts dégagés entre les réalisations et les prévisions.

1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue la procédure importante de la gestion budgétaire.

Dans ce cadre, nous allons présenter sa définition et ses objectifs.

1.1. Définition du contrôle budgétaire

Selon N. BERLAND, Y. DE RONGE, le contrôle budgétaire est « un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation ». ⁸¹

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise en tension. Les données nécessaires tant à l'établissement des budgets qu'au calcul des réalisations mettent en jeu tous les systèmes d'information comptables de l'entreprise.

1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet d'assurer les objectifs cités ci-dessous ⁸²:

- Il permet de comparer les réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs ;
- Analyser les écarts significatifs et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion;
- Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

2. Utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dispose de plusieurs utilités à savoir ⁸³:

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes ;

⁸¹N. BERLAND, Y. DE Rongé, « Contrôle de gestion », Edition Pearson, Education, P300.

⁸²Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 8. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr.

⁸³ MERYEM AFRYAD, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <https://www.academia.edu/>

- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

3. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit⁸⁴ :

- Le contrôle avant l'action;
- Le contrôle pendant l'action;
- Le contrôle après l'action.

3.1. Le contrôle avant l'action

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour les 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.

3.2. Le contrôle pendant l'action

Il est effectué pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les 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.

3.3. 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

⁸⁴ HUTIN Hervé, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2^{ème} édition d'Organisation, France, 2002, P679.

responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.⁸⁵

4. Analyse des écarts

Avant d'entamer l'analyse des écarts, il est indispensable de présenter sa définition.

4.1. Définition de l'écart

Selon **B. Doriath**, un écart est défini comme étant « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée ».⁸⁶

L'écart peut être exprimé en valeur absolue (écart = réalisation – prévision) ou en valeur relative par rapport au référentiel (prévisions).

4.2. Les limites des écarts

Nous retrouvons plusieurs limites⁸⁷ :

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

4.3. Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter, elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous allons nous limiter à donner quelques principes conventionnels de construction des écarts.⁸⁸

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 apparait dans la comptabilité de

⁸⁵HUTIN Hervé, « Toute la finance d'entreprise », opcite, P679.

⁸⁶BRIGITTE Doriath, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, paris, 2008, P72.

⁸⁷Ibid, P74.

⁸⁸ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », opcite, P 368-369.

gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

Principe 2 : Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'un produit.

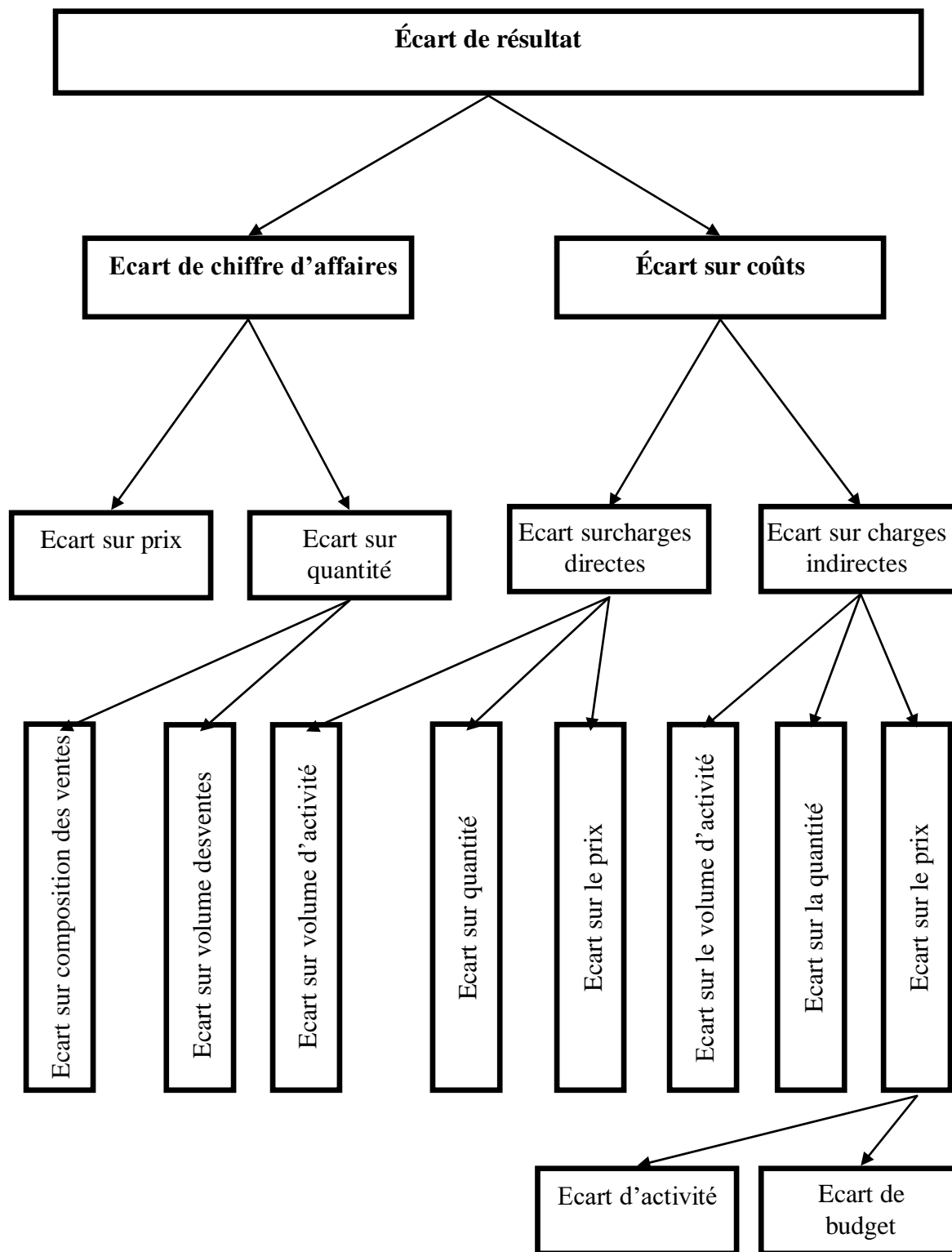
Principe 3 : La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

Principe 4 : En harmonisation avec la position du plan comptable générale 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.

4.4. Les différents types d'écart

L'ensemble des écarts du contrôle budgétaire sont présentés par le schéma suivant :

Figure N°13 : L'ensemble des écarts



Source : DORIATH B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, P73.

4.4.1. Ecart sur résultat

L'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale à court terme⁸⁹. Cet écart est calculé par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli}$$

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

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

4.4.2. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart du chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires budgété⁹⁰. Il est calculé comme suit:

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu}$$

$$= P_R \times Q_R - Q_P \times P_P$$

Nous disons qu'un écart est favorable lorsqu'il est positif, c'est-à-dire que les réalisations sont supérieures aux prévisions, contrairement un écart est défavorable lorsqu'il est négatif, c'est-à-dire que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Ainsi, chaque écart peut se décomposer en écart sur quantité et écart sur prix de la façon suivante :

Ecart sur quantité : correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes totales prévues. Il est calculé comme suit :

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

Ecart sur prix : constitue la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est égal :

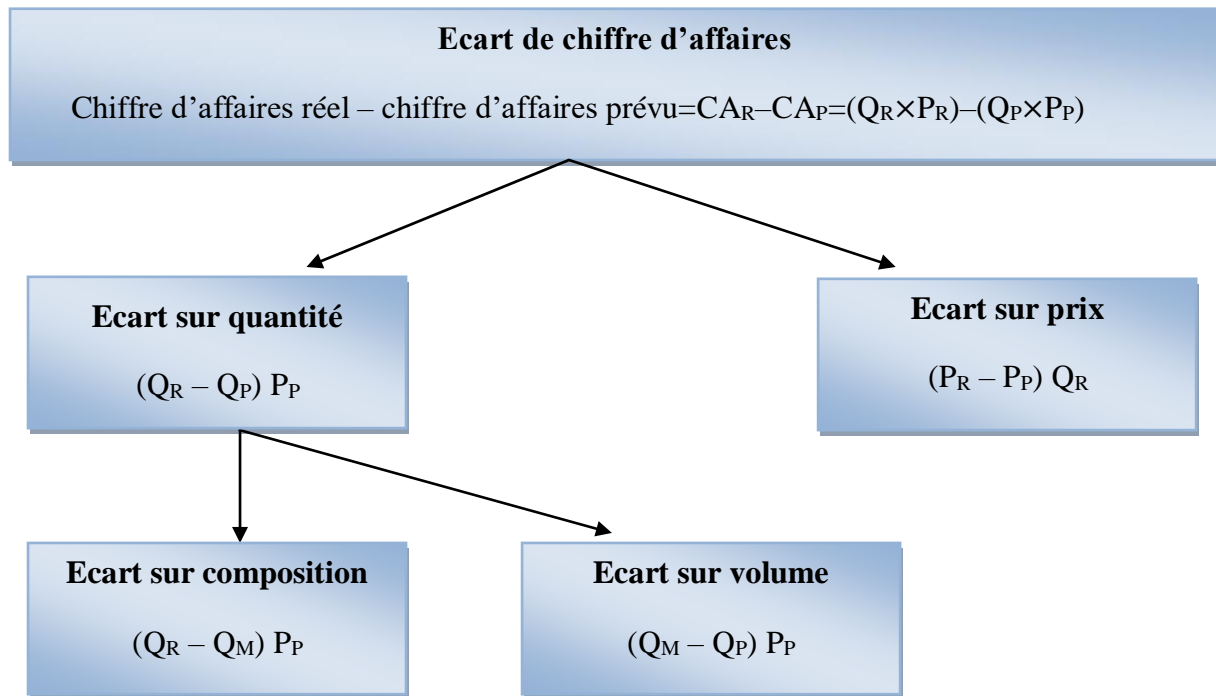
$$E/P = \sum (P_R - P_P) Q_R$$

⁸⁹DORIATH. B, GOUJET .C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Op.cite, P197.

⁹⁰Ibid. P211.

La décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires est présentée par le schéma suivant :

Figure N°14 : L'écart sur chiffre d'affaires



Source : DORIATH B, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P77.

Avec :

CA_R : chiffre d'affaires réel;

Q_R : quantité réelle;

P_R : prix réel ;

Q_M : quantité moyenne;

CA_P : chiffre d'affaires prévu;

Q_P : quantité prévue;

P_P : prix prévu.

4.4.3. Ecart sur la marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue⁹¹. Cet écart est calculé par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur marges} = \text{marge sur coût préétabli réelle} - \text{marge sur coût préétabli prévue}$$

L'écart total sur la marge peut être dû à :

Des variations des quantités vendues ;

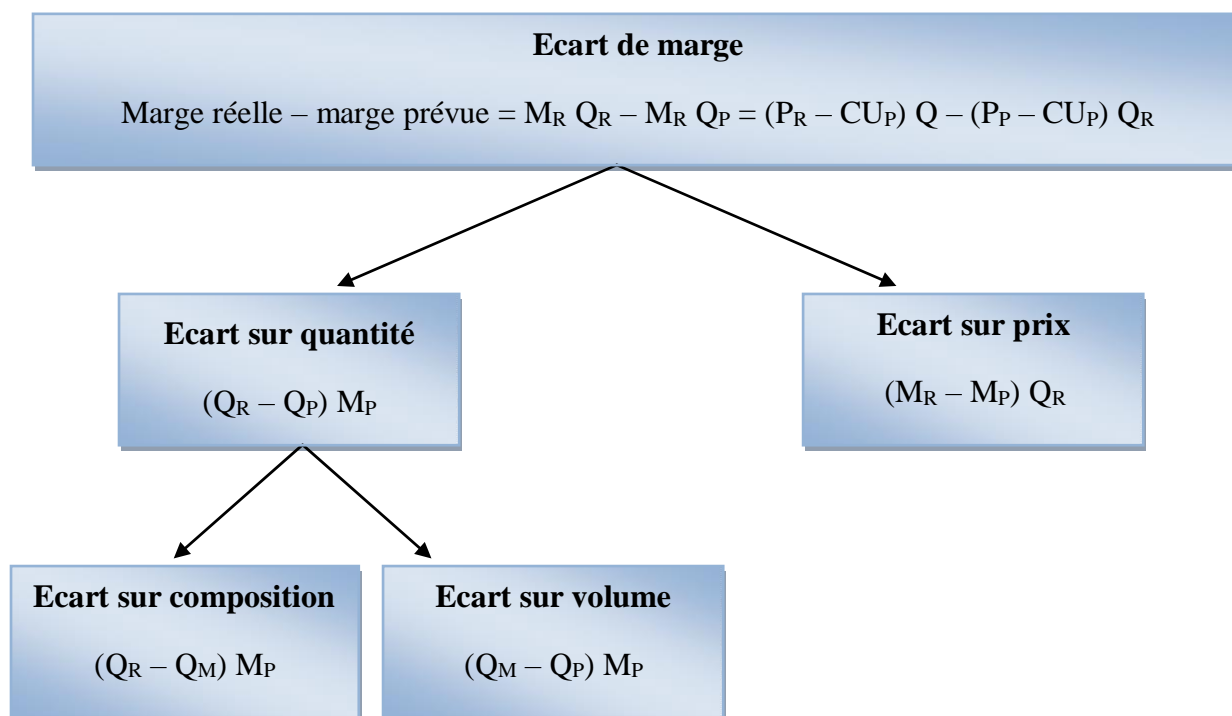
Des variations des marges unitaires;

Une modification de la composition des ventes entre les prévisions et les réalisations.

Le schéma suivant illustre la décomposition de l'écart sur marge.

⁹¹ Ibid. P210.

Figure N°15 : L'écart sur marge



Source : DORIATH B, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P77.

Avec :

M_R : marge réelle;

Q_R : quantité réelle;

P_R : prix réel ;

C_{UP} : coût unitaire prévu;

M_P : marge prévue;

Q_P : quantité prévue;

P_P : prix prévu;

Q_M : quantité moyenne.

4.4.4. L'écart sur coût

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et le prévu. En appliquant ce principe aux coûts, on obtient⁹² :

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

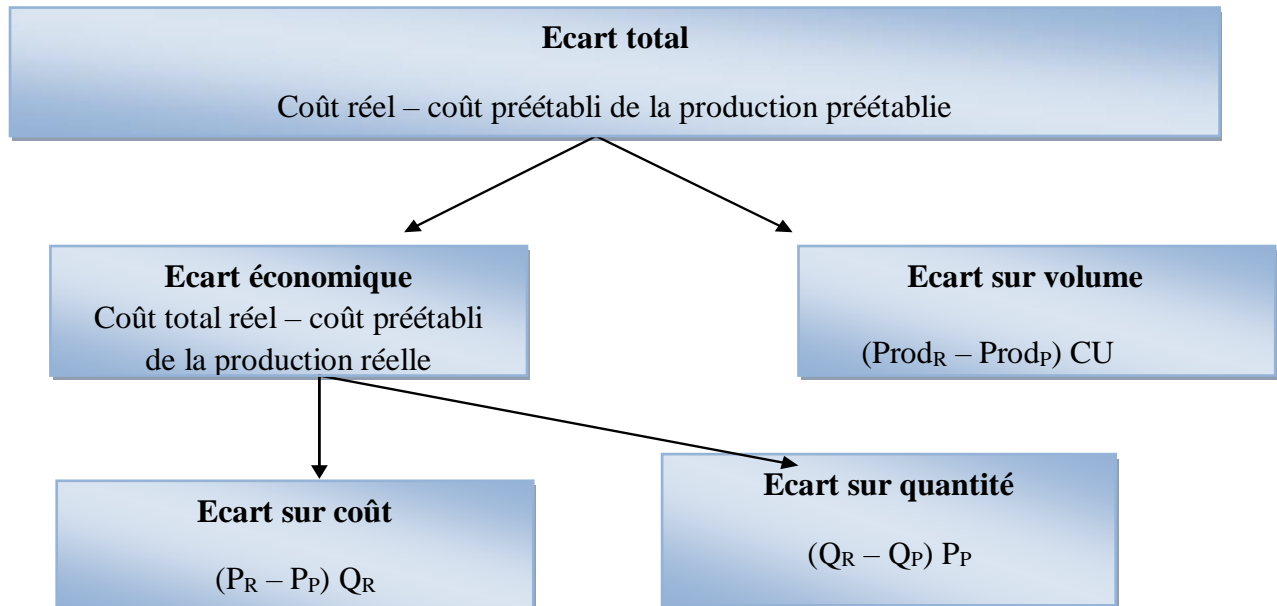
Le coût prévu est préétabli à partir des coûts préétablis de production (coûts standard, coût prévisionnels) appliqués au volume réel de production. On en déduit donc :

$$\text{Ecart sur coût} = \text{coût réel de la production} - \text{coût préétabli appliqué à la production réelle}$$

⁹²DORIATH. B, GOUJET .C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Opcite, P225.

Le schéma suivant représente la décomposition de l'écart sur coût :

Figure N°16 : L'écart total sur coût



Source : DORIATH B, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P77.

Avec:

Prod_R : production réelle;

Prod_P : production préétablie;

Q_R : quantité réelle;

Q_P : quantité préétablie;

P_R : coût réel ;

P_P : coût préétabli;

CU_P : coût unitaire préétabli du produit;

4.4.5. Objectifs de l'analyse des écarts

On a plusieurs objectifs lors de l'analyse des écarts, nous citons trois objectifs principaux :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe);
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.⁹³

4.4.6. Les principales causes d'écarts et leurs actions correctives

Selon **Doriath B, Goujet C**, il existe plusieurs causes d'écarts et plusieurs actions correctives qui seront présentés dans le tableau ci dessus :

⁹³DORIATH B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 72.

Tableau N°05 : Présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives

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

Source : DORIATH B, GOUJET C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P206.

Conclusion

En conclusion, la gestion budgétaire est un élément très important pour l'entreprise, car elle permet l'amélioration des performances économiques ainsi que le pilotage. Elle permet de traduire en programme d'actions, les décisions prises par la direction. C'est un moyen très important qui va permettre à l'entreprise de définir ses objectifs à courte terme et les moyens nécessaires pour les atteindre.

A partir de tous ces avantages, nous pouvons considérer que la gestion budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion, et cela grâce à l'élaboration des prévisions puis leurs comparaisons avec les réalisations et ce dégagement des écarts qui seront analysés pour appliquer les actions correctives.

Chapitre III : La gestion
budgétaire au sein de la SARL
Laiterie Matinale

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Introduction

Dans ce chapitre, nous allons en premier temps faire une présentation de la SARL Laiterie Matinale à travers son cadre historique, ses missions, et ses activités ainsi que les points forts de la SARL Laiterie Matinale. En second temps, nous allons passer à l'élaboration de la gestion budgétaire au sein de cette entreprise en dernier lieu nous allons faire l'exécution et évaluation des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Cette première section consiste à la présentation des caractéristiques générales de la SARL Laiterie Matinale. Cette présentation nous permettra d'avoir une idée sur l'histoire de son activité, ses objectifs, son patrimoine et ses réalisations.

Cette section portera également sur les principaux éléments de sa structure.

1. Historique de la SARL Laiterie Matinale

L'entreprise SARL Laiterie Matinale est une unité de production et de commercialisation des produits laitiers. Elle est spécialisée dans la fabrication du lait pasteurisé, lait fermenté (l'ben et raib) et le yaourt.

La SARL Laiterie Matinale, créée en 2004, est située dans la Wilaya de Tizi-Ouzou sur la route de CHABANE Ahcene. Les propriétaires étaient les frères CHABANE, jusqu'au mois de mai 2007, où la totalité des actions ont été rachetée par monsieur et madame MEDJKANE qui deviennent les nouveaux propriétaires.

La SARL Laiterie Matinale est dotée d'un capital de 1 000 000 DA à sa constitution, lequel a évolué durant les dernières années, son capitale actuelle est estimé à 50 000 000DA au 31/12/2020.

Aujourd'hui, Matinale travaille avec deux équipes, soit avec un effectif de 98 personnes. L'évolution de son effectif est illustrée par le tableau suivant :

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Tableau N°06 : Evolution du personnel de la SARL Laiterie Matinale (2017-2020)

Année	Cadre		Maîtrise		Exécution		Totale		Evolution N-(N-1)/ (N-1) en %
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	
2017	10	13%	57	75%	9	12%	76	100%	/
2018	11	13%	63	76%	9	11%	83	100%	9,21%
2019	12	14%	66	75%	10	11%	88	100%	6,02%
2020	20	20%	68	70%	10	10%	98	100%	11,36%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des documents fournis par la SARL Laiterie Matinale.

A partir de ce tableau, nous constatons que le nombre du personnel ayant la qualité de cadre est doublé en 2020 par rapport à 2017. Concernant les personnels ayant la qualité d'agent de maîtrise et exécution ont connu une augmentation considérable durant les quatre années.

Ainsi, nous pouvons constater que le personnel de cette entreprise se caractérise par la prépondérance d'agents de maîtrises. Les agents ayant la qualité de cadre représente presque d'un cinquième de l'effectif global en 2020, c'est une stratégie prônée par l'entreprise en matière d'emploi. Elle confirme cela par la politique de la formation en faveur du personnel.

Par ailleurs, le chiffre d'affaires (CA) de la SARL Laiterie Matinale a connu une amélioration. L'évolution de ce dernier durant les quatre dernières années est illustrée par le tableau suivant :

Tableau N°07 : Evolution du CA de la SARL Laiterie Matinale (2017-2020)

Année	CA (DA)	Variation (DA)	Evolution en %
2017	767 853 241	-	-
2018	766 657 846	-1 195 395	-0,16%
2019	771 056 463	4 398 617	0,57%
2020	1 056 213 501	285 157 038	27,00%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des documents fournis par la SARL Laiterie Matinale.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

De la lecture du tableau ci-dessus, nous remarquons que l'entreprise a amélioré son activité en 2020, cela s'explique par son CA estimé à 1 056 213 501 DA, soit une évolution de 285 157 038 DA, ce qui donne 27% par rapport à l'exercice de 2019.

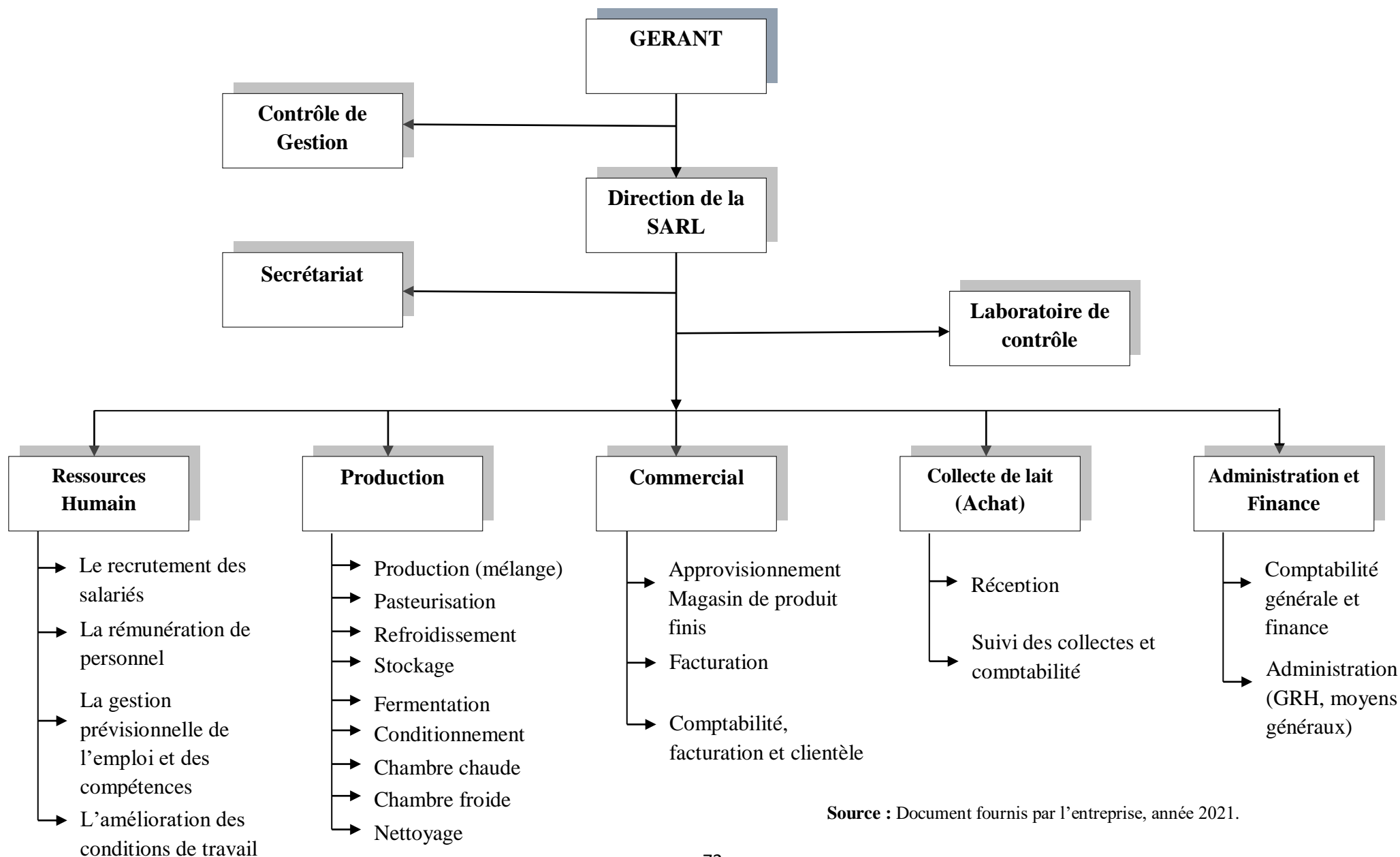
L'évolution s'explique principalement par la mise en exploitation le 02 janvier 2019 d'une nouvelle chaîne de production et de produits laitiers.

2. Présentation de l'organigramme de la Laiterie Matinale

Depuis 2007, la SARL Laiterie Matinale est structurée autour d'une structure hiérarchique fonctionnelle (Staff and Line) regroupant comme le montre l'organigramme suivant, (figure N°17) : deux catégories, d'un côté, les fonctionnels et de l'autre coter, les opérationnels.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Figure N°17 : L'organigramme de la SARL Laiterie Matinale



Source : Document fournis par l'entreprise, année 2021.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

3. Les principaux éléments de la structure

Les unités de la SARL Laiterie Matinale sont réparties, selon les tâches exercées et la nature de l'activité de cette dernière.

3.1. Réparations selon les tâches

L'étude de la structure générale de la SARL Laiterie Matinale est faite à partir de son organigramme (figure N° 17), qui décrit la façon dont les tâches sont réparties, le pouvoir est exercé et les relations entre les divers responsables. La structure de la SARL Laiterie Matinale se présente comme une structure hiérarchico-fonctionnelle (Staff and Line), ayant l'unité de commandement et la spécialisation comme critères de partage d'autorité. En plus du sommet stratégique (le gérant), les cadres sont regroupés dans deux catégories : fonctionnels et opérationnels.

3.1.1. Les fonctionnels

Ils conseillent et disposent d'une autorité de spécialité mais ne décident pas. Ce staff est composé de responsable qualité, responsable achat et gestion des stocks, le secrétariat et le contrôleur de gestion.

3.1.2. Les opérationnels

Ils commandent et ils sont en line (ligne hiérarchique) disposant d'une autorité sur le niveau inférieur. Ils comportent les directeurs : financier, commercial, production et de ressources humaines.

3.2. Réparations selon la nature de l'activité

Aussi, la figure N°17 nous montre le rôle de chaque unité dans l'entreprise. Les unités observées dans l'organigramme sont, d'un côté, différenciées par référence à la nature de l'activité à tous les niveaux hiérarchiques et d'un autre côté, coordonnées par la standardisation des procédés de travail et la supervision directe. Cependant, la tâche d'une unité diffère à une autre en fonction de la complexité du travail et de son interdépendance avec les autres entités.

3.2.1. Le contrôle de gestion : Il est considéré comme une structure essentielle dans l'entreprise en vue de la tâche qui lui est confiée, à savoir le contrôle des diverses opérations d'approvisionnement, d'achat, de production, de vente de collecte de lait ainsi que l'évaluation des rapports journaliers de l'activité et le bilan annuel.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

3.2.2. Le secrétariat : Elle est chargée du standard téléphonique la transmission et la réception de toutes les correspondances destinées à la SARL Laiterie Matinale.

3.2.3. Le laboratoire de contrôle qualité : Comme son nom l'indique, il a comme rôle l'analyse des échantillons de toutes les étapes de la production. C'est la structure de contrôle de qualité à travers :

- Les analyses physico-chimiques (la densité, l'acidité...etc.) ;
- Les analyses microbiologiques (test d'antibiotique...etc.) ;
- Le nettoyage et la désinfection.

3.2.4. Ressources humaines : La fonction ressources humaines a pour mission de faire en sorte que l'entreprise dispose du personnel nécessaire à son fonctionnement et que ce personnel fasse de son mieux pour améliorer la performance de l'organisation. L'importance de cette fonction peut s'appréhender à plusieurs niveaux :

3.2.4.1. Sur le plan de la production : La fonction ressources humaines va permettre à l'entreprise de disposer d'un personnel compétent qui pourra améliorer la productivité de l'entreprise.

3.2.4.2. Sur le plan commercial : La gestion des ressources humaines va contribuer au recrutement du personnel de ventes efficace et motivé ; grâce à eux, les ventes pourront donc être améliorées.

3.2.4.3. Sur le plan financier : Une gestion pertinente du personnel va permettre de limiter les dépenses liées aux salaires. Le salaire ne sera plus seulement un coût pour l'entreprise, mais un investissement.

3.2.4.4. Sur le plan stratégique : La fonction ressources humaines permet à l'entreprise de se différencier de la concurrence grâce à l'excellence de son personnel. Ses salariés vont permettre à l'entreprise de créer une valeur supplémentaire pour les clients.

La fonction ressources humaines s'attaque à plusieurs tâches que l'on pourra regrouper selon 4 grands axes :

- Le recrutement des salariés ;
- La rémunération du personnel ;
- La gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences ;
- L'amélioration des conditions de travail.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

3.2.4.5. La production : La fonction production joue un rôle très important dans la compétitivité de la SARL Laiterie Matinale, pour répondre aux besoins de ses clients et elle est un de ses organes essentiels.

La fonction production englobe l'ensemble des activités qui transforment des matières premières et composantes en produits finis qui peuvent être vendus aux clients.

L'importance de la fonction production peut s'appréhender à deux niveaux principaux qui sont les suivants :

- **Sur le plan financier :** La mise en place d'un système de production adapté, permet de réduire considérablement les coûts de production tout en assurant des marges élevées.

- **Sur le plan commercial :** Une fonction de production flexible (c'est-à-dire qui peut changer rapidement de produit fabriqué) permettre de s'adapter plus rapidement aux goûts et attentes des consommateurs.

La fonction production, tant par sa complexité que par son importance, est découpée en plusieurs services qui sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau N°08 : Les services de la fonction production

Missions	Activités	Services
Conception du produit	Etablir des plans et des pièces nécessaires.	Bureau d'études
Préparation de la fabrication	Définir les tâches et les temps de fabrication.	Service des méthodes
Organisation de la production	Elaborer le plan de production pour utiliser au mieux les machines.	Ordonnancement
Planification de la production	Définir le contenu de chaque poste de production.	Lancement
Fabrication du produit	Réalisation des tâches conformément au plan de production.	Atelier
Suivi de la production	Effectuer des tests et des contrôles des machines et des produits	Contrôle qualité et maintenance

Source : Documents interne, de la SARL Laiterie Matinale.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Elle concerne les fonctions de préparation, de pasteurisation, de refroidissement, de stockage, de fermentation, de conditionnement et de nettoyage.

3.2.4.6. Administration et finance : L'administration est chargée de la gestion du personnel, des prestations sociales et des moyens généraux.

Les finances ont pour mission d'assister les structures financières et comptables des unités ainsi d'assurer le montage financier des projets.

3.2.4.7. La collecte de lait : Elle a comme mission la réception du lait et le suivi des collectes.

3.2.4.8. Fonction commerciale : Cette fonction est très importante dans l'entreprise SARL Laiterie Matinale, car elle permet d'améliorer son résultat.

La fonction commerciale regroupe l'ensemble des activités et processus permettant à une entreprise :

- De comprendre les attentes des consommateurs et la situation du marché sur lequel elle évolue.
- D'essayer d'influencer le comportement des consommateurs dans le sens de ses objectifs.

L'importance de la fonction commerciale peut s'appréhender à trois niveaux principaux :

3.2.4.8.1. Sur le plan financier : Les études de marché permettent de choisir au mieux les produits qui seront les plus rentables pour l'entreprise.

3.2.4.8.2. Sur le plan commercial : Une bonne étude des attentes des consommateurs permettra de vendre plus facilement les produits.

3.2.4.8.3. Sur le plan stratégique : La fonction commerciale permet d'éviter la confrontation avec les concurrents en sélectionnant les clients et produits les plus adaptés aux caractéristiques de l'entreprise.

4. Les points forts de la SARL Laiterie Matinale

Les points forts de la SARL Laiterie Matinale sont, la disponibilité, la bonne qualité et les prix.

- **La disponibilité**

- La SARL Laiterie Matinale assure la présence du produit et cela selon la demande ;
- La mise des moyens de transport ;
- La communication avec l'ensemble des clients.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

- **La bonne qualité**

- Assure pour le consommateur un produit de haute gamme.

- **Les prix**

- Aboutir à des prix dont le consommateur n'aura pas de gêne de dépenser.

5. La part de marché de la SARL Laiterie Matinale

Avant d'envisager le positionnement de la SARL laiterie Matinale sur le marché laitier Algérien, on a pensé qu'il est nécessaire d'évoquer, en premier lieu, le marché du produit laitier dans notre pays et l'industrie laitière vis-à-vis du marché extérieur.

5.1. Le marché de produit laitier en Algérie

Dans le modèle de consommation Algérienne, le lait constitue un produit de base. La filière du lait peut se définir à travers les quatre fonctions suivantes : la collecte, la production ou la transformation, la commercialisation et la consommation pour ce qui concerne le lait cru, et à cela s'ajoute l'importation de la poudre de lait.

L'industrie laitière constitue un centre de commande qui permet la réalisation d'un circuit de rétroaction entre les différentes fonctions et par la suite de permettre à cette industrie de s'améliorer et d'évoluer.

Actuellement, dans notre pays cette filière connaît des difficultés malgré les efforts fournis par l'Etat aussi bien qu'en amont et cela peut être appréhendé à travers l'incapacité de cette dernière à faire face à la demande de lait qui ne cesse d'augmenter, tandis qu'en aval elle connaît une croissance sans précédent résultants des investissements effectués par les entreprises étrangères (à l'exemple du Candia lait) attirées par la croissance du marché pour répondre à la forte demande du consommateur que le gouvernement ne peut satisfaire malgré les capacités de production qu'il a mis en place. Comme il est à mentionner que le circuit de distribution de ce produit et ses dérivés enregistre une certaine défaillance ayant pour origine la forte pénurie, en particulier dans les zones où se sont installées des laiteries privées utilisant le lait industriel (poudre de lait) à la place du lait cru produit localement, c'est-à-dire le lait de vache comme matière première à un prix relativement bas, et de même la création dans certaines régions d'un marché parallèle où ce produit est vendu au double du prix officiel.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

5.2. L'industrie laitière vis-à-vis du marché extérieur

Le lait reconstitué pasteurisé conditionné est un lait obtenu par reconstitution de lait en poudre additionné à de l'eau et luit ajout de la Matière Grasse Laitière Anhydre (MGLA).

La poudre de lait est estimée à 3,3 milliards de litres en 2020 tandis que la collecte se situe à 900 millions contre 300 millions en 2018.

La facture des importations du lait en poudre, crème de lait et MGLA utilisé comme intrant dans la filière a reculé à 1,04 milliards de dollars en 2019 contre 1,91 milliards de dollars en 2018 selon les services de douanes.

5.3. Le marché vu par la SARL laiterie Matinale

Une entreprise est d'abord un projet économique dont le déroulement dans le temps est exposé à un risque multiforme, ce qui lui exige d'avoir une étude de son environnement pour assurer et garantir sa survie sur son marché, sans lequel elle ne peut s'en passer car sans marché il n'y pas de client et évidemment pas d'entreprise. L'étude du marché est un passage obligatoire pour atteindre l'objectif que l'entreprise s'est fixé. Etudier son marché c'est identifier l'information en temps opportun dans le but de l'analyser et la divulguer au moment où elle est susceptible d'être utile. On outre étudier son marché, c'est aussi connaître ses concurrents qui se placent au sein de son environnement.

Ces derniers qu'on a essayé d'identifier par le biais du Web et d'informations externes, du fait que données ne sont pas fournies directement sur notre lieu de stage pour des raisons de confidentialité. On a essayé de déterminer les concurrents de la SARL Laiterie Matinale au niveau national, régional et local qui sont :

- La laiterie SARL HODNA LAIT, qui est la première concurrente de la SARL Laiterie Matinale, elle a été créée à la fin de l'année 1999 par monsieur DILMISMAIL en association avec deux autres associés, et elle est situé à M'SILA ;
- La laiterie SPA de Draa Ben KHEDDA, dirigé par monsieur AIGHAT Ali, son siège est situé à la Rue Ahmed, 15100, Draa Ben KHEDDA ;
- La Laiterie SARL SOUMMAM, dirigé par monsieur HAMITOCHE LOUNIS, et qui est situé sur la route nationale N° 26 TAHARACHT, 06001, AKBOU, ALGERIE.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Section 2 : Élaboration des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale

La gestion budgétaire consiste dans la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Son utilité générale peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification, de coordination et de contrôle.

1. La gestion budgétaire

L'entreprise Matinale adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuels) suivi d'un contrôle permanent (mensuel) effectué par le service contrôle de gestion. Avant la fin de chaque année (vers septembre-octobre), le responsable du service de contrôle de gestion présente un pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1 récapitulant l'ensemble des charges et produits prévus.

Les dirigeants, après étude, analyse et débats adoptent le budget (ou le rejettent pour une nouvelle mouture). Une fois le pré-budget adopté dans ses grandes lignes par le chiffre d'affaires, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats.

2. Présentation des différents budgets de l'entreprise SARL Laiterie Matinale

Dans cette partie, on détaillera les différents budgets de l'entreprise SARL Laiterie Matinale.

2.1. Le budget des approvisionnements

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

Pour établir le budget des approvisionnements, une entreprise doit respecter et suivre la démarche ci-après :

- Choix du mode d'approvisionnement.
- Choix du procédé de fabrication.
- Elaboration des quatre budgets.
- Valorisation des programmes.

Le choix du mode d'approvisionnement repose et dépend directement du système et du rythme des consommations des matières premières et des produits envisagés. Nous pouvons distinguer essentiellement deux méthodes permettant de déterminer les dates des commandes et livraisons à savoir :

- La méthode comptable.
- La méthode graphique.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

2.1.1. La méthode comptable : Elle consiste à enregistrer tous les mouvements prévus dans une fiche de stock de manière à mettre en évidence les points de rupture, puis à déterminer les dates de commandes qui permettraient d'éviter les ruptures des stocks.

2.1.2. La méthode graphique : Elle consiste à déterminer graphiquement les dates des commandes, de livraison ainsi que les montants de stocks

2.2. Le budget de production

Le budget de production a pour but l'étude de la mise en œuvre de tous les moyens matériels, méthodes et procédés existants ou à créer afin d'assurer le potentiel de fabrication pour la réalisation dans les délais impartis, des objectifs fixés dans le budget des ventes.

L'élaboration d'un budget de production est une opération complexe qui se déroule en deux phases :

- La détermination des programmes à court terme qui permettent de prévoir les quantités à fabriquer.
- La valorisation des programmes de production.

Pour établir le budget de production, il convient d'abord d'effectuer les budgets suivants :

- Budget des matières premières à consommer ;
- Budget de la main d'œuvre ;
- Budget des frais direct de production.

2.3. Le budget des ventes

L'entreprise aujourd'hui vend sur des marchés de plus en plus concurrentiels. La demande évolue rapidement tant en fonction des innovations technologiques que des changements des goûts des consommateurs.

Le budget des ventes est considéré non seulement comme étant le plus important mais aussi le plus complexe que l'on ait à résoudre dans une procédure budgétaire, car il offre l'incertitude et détermine le niveau d'activité. Nous pouvons définir la prévision des ventes comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ainsi, on peut dire que sans le budget des ventes, les autres budgets ne peuvent exister. Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire, car ce dernier permet de déterminer l'ensemble des autres budgets ainsi que le résultat final reposant sur les prévisions prédéterminées.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

2.4. Le budget de trésorerie

Il s'agit du dernier budget que l'entreprise va devoir élaborer, il s'agit d'une méthode analytique de prévision consistant en un découpage dans le temps (mois, trimestre, semestre ou années) des encaissements et des décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment. Le budget de trésorerie est le budget de synthèse des autres budgets.

Pour élaborer un budget de trésorerie, certaines informations sont strictement nécessaires, il s'agit :

- Du bilan de l'exercice précédent ;
- Des différents budgets approuvés de l'exercice en cours ;
- Des encaissements et des décaissements non courants, qui ne sont pas prévus dans un budget précis.

3. Élaboration et suivi d'un budget

La SARL Laiterie Matinal donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits. Toutes les unités de production disposent de laboratoires de contrôle de qualité équipés d'outils d'analyse performants. Ses produits sont toujours présents sur le marché.

Afin de pouvoir confirmer ce qui a été dit, nous procéderons à l'étude de quelques-uns de ses produits. Pour cela, nous avons choisi l'exemple de trois produits différents, qui sont : le lait (LPC), l'ben sachet (le petit lait) et le yaourt.

3.1. La démarche budgétaire de l'entreprise SARL Laiterie Matinale

3.1.1. La campagne budgétaire

La société devra déterminer les objectifs et les plans d'actions y afférents :

- Les objectifs proposés doivent être argumentés, les variations par rapport aux niveaux ciblés pour les exercices doivent être dûment justifiées.
- Les plans d'actions, devant permettre la réalisation des objectifs notamment les objectifs particuliers, doivent être aussi complets que possible.
- Les projets de budget qui seront soumis à l'approbation de la Direction générale porteront sur l'ensemble des domaines d'activités. Ils seront construits, à titre indicatif, autour des rubriques suivantes :

Commercial : Le volume des ventes et le CA attendu par famille de produits, le réseau de distribution, le CA par distributeur ou type de distribution, et actions à mettre en œuvre pour l'atteinte des objectifs.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Exploitation : La production physique par type de produit, les consommations des matières premières (MP), et le prix de revient de l'unité produite.

Approvisionnements : Les achats physiques et financiers (MP), et les niveaux des stocks objectifs (MP et produits finis).

Investissements : Le point de situation sur les projets en cours (état d'avancement et évaluation), les nouveaux projets et investissements de maintien (expliciter l'opportunité, les délais de réalisation et les coûts).

Moyens : Le personnel et la formation, les moyens logistiques (situation probable à la fin de l'année N et besoins prévisionnels de l'année pour N+1) et les actions de formation envisagées.

Evaluation financière : L'investissement et la trésorerie.

3.1.2. Approbation des budgets

Les propositions budgétaires, présentées par la SARL Laiterie Matinale, feront l'objet d'un examen par la direction générale. Les orientations qui en découleraient seront prises en considération lors de la formalisation des budgets définitifs.

Lors des réunions de validation, il sera procédé, après un exposé succinct des grandes lignes du budget (par les responsables) et un débat général, à l'adoption :

- Des objectifs d'activités ;
- Des plans d'actions devant permettre l'atteinte des objectifs ;
- Des besoins en moyens notamment financiers ;
- Et des niveaux objectifs pour les ICP significatifs de l'activité ;
- La marge brute et le résultat d'exploitation (en % du CA) ;
- Le prix de revient ;
- Le rendement des moyens de production ;
- Les niveaux de stocks des produits finis ;
- Autres, ...

3.1.3. Formalisation des budgets définitifs

Un document final, reprenant le budget « ré-déroulé », selon les conclusions sorties des arbitrages de la direction générale, sera formalisé. Il servira à la fois de cadre d'engagement et de référentiel pour le suivi d'exécution du budget.

Le suivi budgétaire de l'exercice se fera à travers :

- Un tableau de bord mensuel portant essentiellement sur les paramètres financiers (CA, résultat d'exploitation, dépenses d'investissements et la trésorerie).

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

- Un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, l'atteinte des objectifs commerciaux, le déroulement de l'exploitation (utilisation des capacités et rendement), les niveaux des stocks et la situation des moyens (personnel, logistiques et financiers).

3.1.4. Le cycle budgétaire annuel

Le processus d'élaboration des budgets, ainsi décrit, se terminera par la production du budget.

Le planning de déroulement des différentes étapes est fixé comme suit :

- Note de procédure se prépare en moi de septembre.
- Projets de budget s'élabore en mois d'octobre.
- Validations se fait en mois de novembre.

La procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise. Pour la SARL Laiterie Matinale, la « période budgétaire », celle pendant laquelle on établit le budget, représente un des temps forts du calendrier.

3.2. Le contrôle budgétaire

Les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont : le lait (LPC), l'ben sachet (le petit lait) et le yaourt. Nous allons procéder, à cet effet, à l'étude des budgets des approvisionnements, des ventes en KDA (1KDA=1 000DA) et de production durant la période allant de 2018 à 2020.

3.2.1. Prévision des approvisionnements

Le tableau suivant présente les prévisions d'approvisionnements pour les périodes allant de 2018 à 2020.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Tableau N°09 : Les prévisions des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020

Désignation		Année			Totale	%
		2018	2019	2020		
Matière premières	POUDRE DE LAIT	330 960	350 818	285 481	967 259	46
	LAIT CRU	198 696	242 210	209 366	650 272	31
	FILM ALIMENTAIRE	64 157	78 207	32 462	174 826	8
	PREFORME	88 635	108 046	17 011	213 692	10
	SLEEVE	32 878	40 078	14 417	87 373	4
	BOUCHONS	29 048	35 409	4 280	68 737	3
	SUCRE	46 078	56 169	12 858	115 105	6
	TOTAL	603 387	735 528	575 876	1 914 791	92
Matières auxiliaires	(Ferments, Colorants, Additifs, Acide, Saude, Arom)	68 843	83 920	22 198	174 961	8
	TOTAL	68 843	83 920	22 198	174 961	8
TOTAL GENERALE		672 230	819 449	598 074	2 089 753	100

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

En 2018, les approvisionnements prévus étaient de 672 230 KDA et en 2019 elles totalisaient 819 449 KDA, soit une hausse de 147 219 KDA. Et en 2020, les prévisions des approvisionnements ont été diminuées de 819 449 KDA à 598 074 KDA, soit de 221 375 KDA (27%).

3.2.2. Les prévisions de production

Les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont : le lait (LPC), l'ben sachet (le petit lait) et le yaourt. Nous allons procéder, à cet effet, à l'étude de production en litre durant la période allant de 2018 à 2020.

Le tableau suivant présente les prévisions de production pour la période allant de 2018 à 2020.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Tableau N°10 : les prévisions de production (en litres x 10³) 2018 à 2020

Les produits	Année			Totale	%
	2018	2019	2020		
Lait	12 169	12 516	9 218	33 903	80
L'BEN	2 343	2 585	2 615	7 543	18
YAOURT	420	340	347	1 107	3
Totale	14 932	15 441	12 180	42 553	100

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

Pour les années 2018 et 2019 les produits sont allés en grandissant respectivement de 14 932 000 litres à 15 441 000 litres, soit de 509 000 litres (3.4%). En 2020 on a constaté une baisse à 12 180 000 litres, soit 3 216 000 litres (21,12%).

3.2.3. Prévisions des ventes

Les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont : le lait (LPC), l'ben sachet (le petit lait) et le yaourt. Nous allons procéder, à cet effet, à l'étude du budget de vente en KDA (1 KDA= 1000 DA) durant la période allant de 2018 à 2020.

Tenant compte de la particularité de chaque produit : concernant le yaourt est le produit dans le quel l'entreprise débarque très récemment ; l'ben sachet est le produit dans lequel la SARL Laiterie Matinale figure parmi les laideurs dans sa région ; le lait est le produit de large consommation.

Le tableau suivant présente les prévisions des ventes pour la période allant de 2018 à 2020.

Tableau N°11 : Les prévisions des ventes (en KDA) de 2018 à 2020

Les produits	Année			Totale	%
	2018	2019	2020		
LPC	304 169	312 884	230 452	847 505	47
L'BEN	243 378	294 914	318 594	856 886	48
YAOURT	29 542	28 618	24 500	82 660	5
Totale	577 089	636 416	573 546	1 787 051	100

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

La lecture du tableau N°11 dégage une variation annuelle des prévisions de ces trois produits étudiés.

Pour le LPC, cette variation est croissante pour les deux premières années en passant de 304 169 KDA en 2018 à 312 884 KDA en 2019. Mais en 2020, on a constaté une baisse des prévisions qui est de 230 452 KDA.

Pour L'BEN, cette variation est croissante au cours de notre période d'étude. Ces prévisions varient entre 243 378 KDA en 2018 et 318 594 KDA en 2020, ce qui est encourageant pour l'entreprise du fait que cette situation explique l'augmentation de ses ventes.

Pour le YAOURT, au cours de notre période d'étude une baisse des prévisions est constatée mais avec une variation moins importante où les montants des prévisions varient entre 29 542 KDA en 2018 et 24 500 KDA en 2020.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Section 3 : Exécution et évaluation des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale

Dans le cadre de la mise en place des budgets, le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Matinale est un outil d'aide à la prise de décision dans chaque domaine de la gestion, telle que la gestion commerciale, la gestion de la production et la gestion des approvisionnements.

1. Exécution des budgets

L'exécution du budget signifie l'engagement de paiement et de la dépense par l'entreprise à fin de réaliser un budget.

1.1. Exécution du budget des approvisionnements

Le tableau suivant présente l'exécution des approvisionnements pour les périodes allant de 2018 à 2020.

Tableau N°12 : Réalisation des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020

Désignation		Année			Totale	%
		2018	2019	2020		
Matière première	POUDRE DE LAIT	291 947	309 464	232 098	833 509	48
	LAIT CRU	214 108	226 955	170 216	611 279	35
	FILM ALIMENTAIRE	33 198	35 190	26 392	94 780	5
	PREFORME	17 396	18 440	13 830	49 666	3
	SLEEVE	14 744	15 629	11 721	42 094	2
	BOUCHONS	4 378	4 640	3 480	12 498	1
	SUCRE	13 150	13 939	10 454	37 543	2
	TOTAL	588 921	624 256	468 192	1 681 369	96
Matières auxiliaires	(Ferments, Colorants, Additifs, Acide, Saude, Arom)	22 701	24 063	18 047	64 811	4
	TOTAL	22 701	24 063	18 047	64 811	4
TOTAL GENERAL		611 622	648 319	486 239	1 746 180	100

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Le tableau N°12 nous montre la variation des approvisionnements de 2018 à 2020.

En 2018, les approvisionnements totaux étaient de 611 622 KDA et en 2019 ils totalisaient 648 319 KDA, soit une augmentation de 36 697 KDA (06%). Cette augmentation est due à l'achat du lait qui a été en 2019 de 536 419 KDA et en 2020 de 486 239 KDA, soit une baisse de 50 180 KDA (9.35%), car en 2020 l'entreprise a connue des difficultés de disponibilités de ses salariés pour cause de pandémie.

1.2. Exécution du budget de la production

Le tableau suivant présente l'exécution des productions pour la période allant de 2018 à 2020.

Tableau N°13 : Réalisation de la production (en litres x 10³) 2018 à 2020

Les produits	Année			Totale	%
	2 018	2 019	2 020		
Lait	12 484	13 104	9 728	35 316	81
L'Ben	2 283	2 469	2 634	7 386	17
Yaourt	252	284	299	835	2
Total	15 019	15 857	12 661	43 537	100

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

L'observation des données du tableau ci-haut nous relève ce qui suit :

Les quantités produites de 15 019 000 litres en 2018. En 2019 les quantités atteignent 15 857 000 litres soit une augmentation de 838 000 litres (5.58%). Cette augmentation est très modeste.

Tandis qu'en 2020, les quantités produits étaient de 12 661 000 litres, soit une diminution de 3 196 000 litres qui est pour cause principale l'arrêt momentané de la production pour le non disponibilité des salariés au temps de la pandémie de l'année 2020.

1.3. Exécution du budget des ventes

Le tableau suivant présente l'exécution des ventes pour la période allant de 2018 à 2020.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Les produits	Année			Totale	%
	2 018	2 019	2 020		
Lait	312 099	327 585	243 187	882 871	48
L'BEN	279 502	305 073	322 589	907 164	49
YAOURT	19 460	21 218	23 143	63 821	3
Totale	611 061	653 877	588 919	1 853 856	100

Tableau N°14 : Réalisation des ventes (en KDA) de 2018 à 2020

Source : Réalisé par nous soins sur la base des données sur les documents fournis par la SARL Laiterie Matinale (2018, 2019 et 2020).

La lecture du tableau n°14 dégage une variation annuelle des réalisations de ces trois produits étudiés.

Pour le LAIT, le tableau indique l'accroissement de la variation des réalisations pour les deux premières années où le montant des ventes est de 312 099 KDA en 2018 et de 327 585 KDA en 2019. En 2020, on a constaté une baisse des réalisations avec un montant de 243 187 KDA, mais cela ne veut pas dire que l'entreprise va constater un écart sur lait négatif du fait que cette dernière arrive toujours à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

Pour L'BEN, la variation est croissante au cours de notre période d'étude. Les réalisations varient entre 279 502 KDA en 2018 et 322 589 KAD en 2020, ce qui est encourageant et stimulant pour l'entreprise ; cela s'explique par l'augmentation des ventes.

Pour le YAOURT, au cours de notre période d'étude, la variation est croissante dont on a constaté des réalisations avec une variation moins importante où les montants de ces réalisations varient entre 19 460 KDA en 2018 et 23 143 KDA en 2020. En effet le produit a été lancé récemment.

2. Evaluation des budgets

Pour calculer les écarts, il y a lieu d'appliquer les formules suivantes :

*** L'écart = réalisations – prévisions**

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

$$* \text{ Taux de réalisation} = \frac{\text{réalisations}}{\text{prévisions}} \times 100$$

$$* \text{ Taux d'évolution} = \frac{\text{réalisation de l'année (N)} - \text{réalisation de l'année (N - 1)}}{\text{réalisation de l'année (N - 1)}} \times 100$$

2.1. Evaluation des approvisionnements

Le tableau suivant présente l'évaluation des approvisionnements pour la période allant de 2018 à 2020.

Tableau N°15 : Evaluation des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020

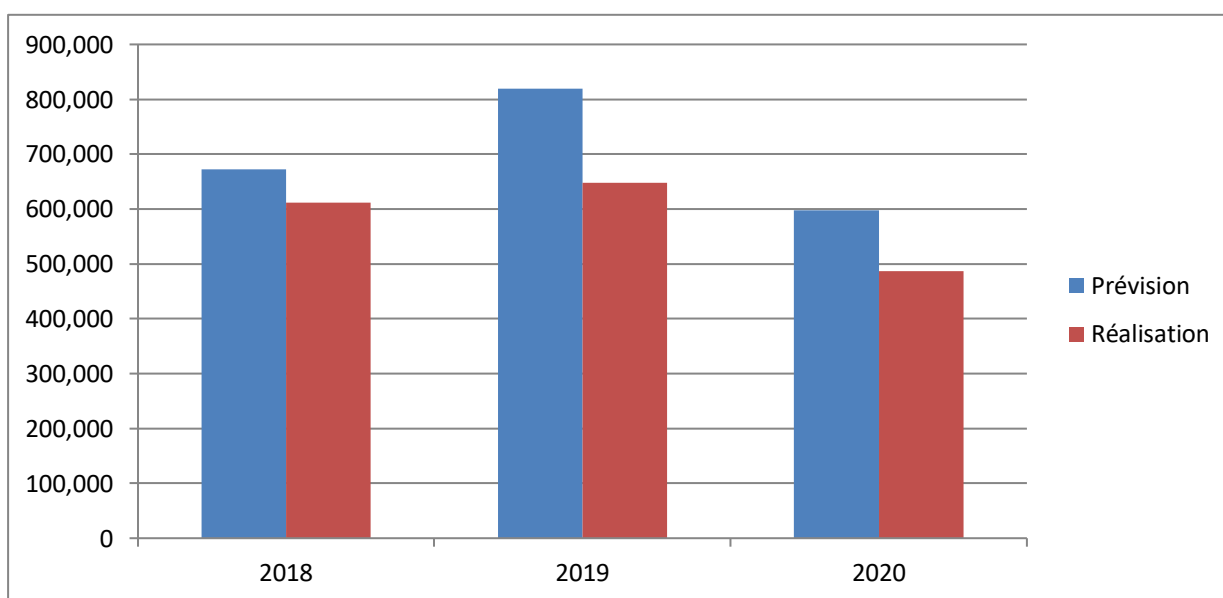
Année	Prévision	Réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2018	672 230	611 622	-	60 608	9,91	90,98	-
2019	819 449	648 319	-	171 130	26,40	79,12	6
2020	598 074	486 239	-	111 835	23,00	81,30	-25
TOTAL	2 089 753	1 746 180	-	343 573			

Source : Confectionné par nous-mêmes à partir des tableaux N°09 et N°12.

Les approvisionnements en 2018 ont connu un écart défavorable 9.91%. Car les approvisionnements prévus sont supérieurs à celles réalisées (672 230 KDA > 611 622 KDA), l'entreprise a dépensé ce qu'il fallait dépenser normalement.

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

Figure N°18 : Représentation des prévisions et réalisation des approvisionnements



CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Source : Confectionné par nous-mêmes à partir du tableau N°15.

D'après ce graphe, nous constatons que pour les années (2018, 2019, 2020) les prévisions des approvisionnements ont dépassé les réalisations, soient respectivement 672 230 KDA, 819 449 KDA et 598 074 KDA de prévisions contre 611 622 KDA, 648 319 KDA et 486 239 KDA de réalisations.

Durant cette période, l'entreprise a enregistré des écarts sur les approvisionnements négatifs, cela peut s'expliquer par les effets de la pandémie.

2.2. Evaluation des productions

2.2.1. Evaluation de la production de lait

Le tableau suivant présente l'évaluation de la production de lait pour la période allant de 2018 à 2020.

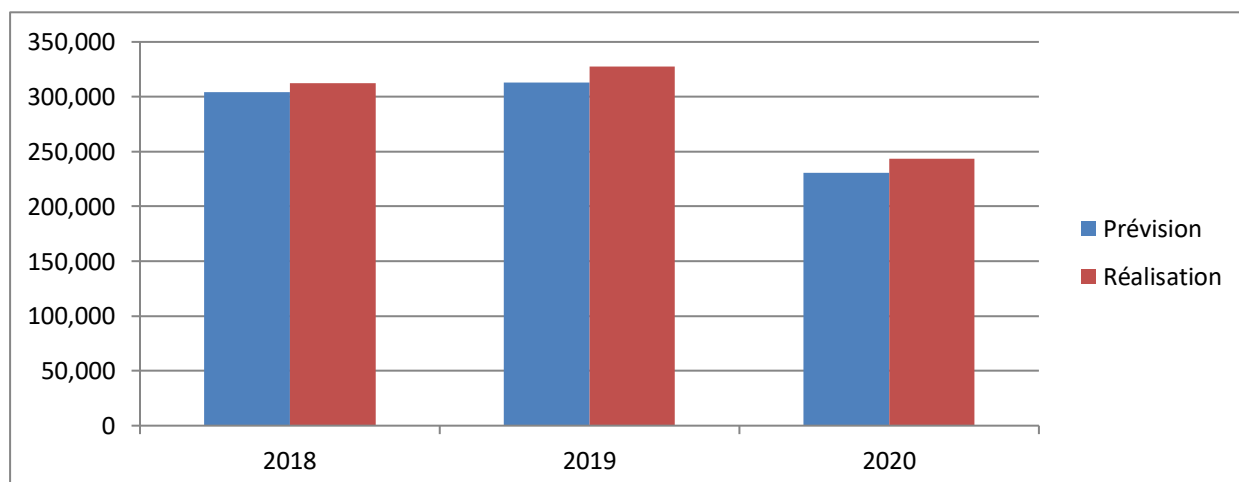
Tableau N°16 : Evaluation de la la production de lait (en litres)

Année	Prévision×10 ³	Réalisation×10 ³	Ecart			TR (%)	TxEvo(%)
			F×10 ³	D×10 ³	TE (%)		
2018	12 169	12 484	315	-	2,52	102,59	-
2019	12 516	13 104	588	-	4,49	104,70	4,97
2020	9 218	9 728	510	-	5,24	105,53	-25,76
TOTAL	33 903	35 316	1 413	-			

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des tableaux N°10 et N°13.

Graphiquement, l'écart sur la production du lait, pour la période allant de 2018 à 2020, est représenté comme suit :

Figure N°19 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de lait.



CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du tableau N°16.

A partir de ce graphe, on constate qu'au cours des trois années étudiées, l'entreprise SARL Laiterie Matinale a réalisé des écarts favorables sur la production du lait, elle arrive à réaliser ses objectifs avec des taux satisfaisant.

L'entreprise SARL Laiterie Matinale a réalisé une augmentation plus importante dans la production du lait en 2019 soit de 4,49% par rapport aux deux autres années, cela est dû à la bonne gestion et avant la progression du covid.

2.2.2. Evaluation de la production de l'ben

Le tableau suivant présente l'évaluation sur la production de l'ben pour la période allant de 2018 à 2020.

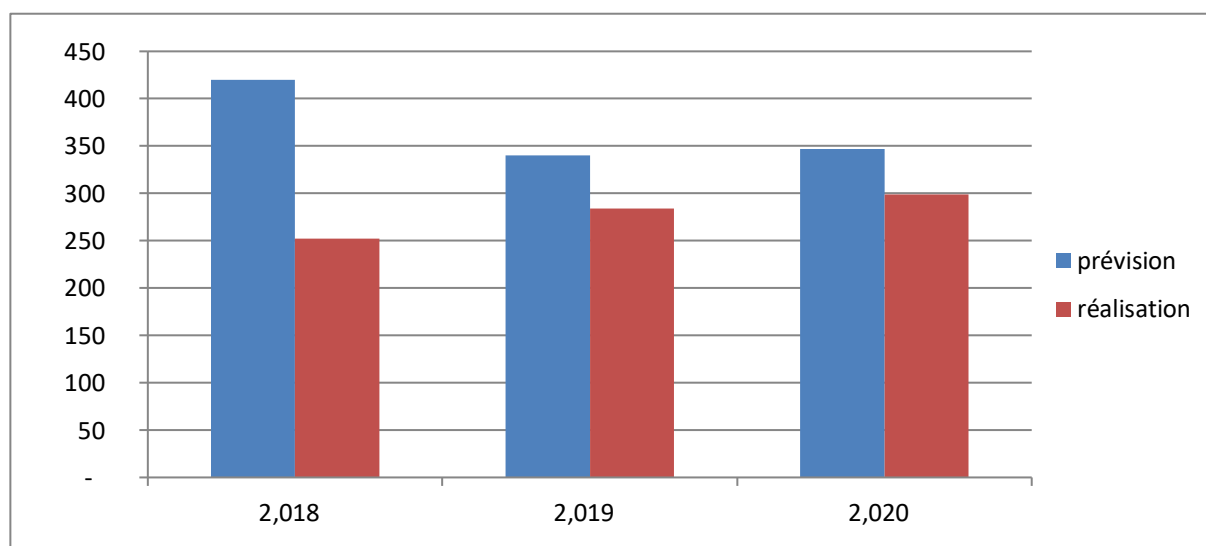
Tableau N°17 : Evaluation de la production de l'ben (en litres)

Année	Prévision×10 ³	Réalisation×10 ³	Ecart			TR (%)	TxEvo(%)
			F×10 ³	D×10 ³	TE (%)		
2018	2 343	2 283	-	60	2,63	97,44	-
2019	2 585	2 469	-	116	4,70	95,51	8,15
2020	2 615	2 634	19	-	0,72	100,73	6,68
TOTAL	7 543	7 386	19	157			

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des tableaux N°10 et N°13.

Graphiquement, l'écart sur la production de l'ben pour la période allant de 2018 à 2020, est représentée comme suit :

Figure N°20 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de l'ben.



CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du tableau N°17.

A partir de ce graphe, on constate que la SARL Laiterie Matinale n'a pas réalisé ses attentes concernant les deux premières années où elle a enregistré un écart défavorable. Toutefois, en 2020, elle a réalisé un écart favorable, ce qui signifie que cette entreprise a pu atteindre ses objectifs.

2.2.3. Evaluation de la production de yaourt

Le tableau suivant présente l'évaluation de la production de yaourt pour la période allant de 2018 à 2020.

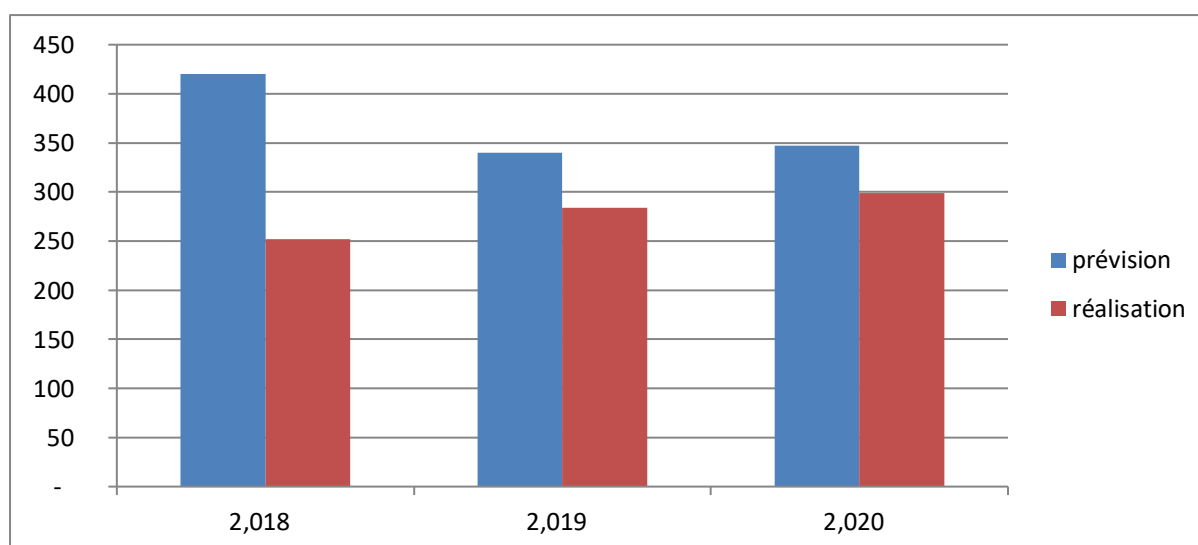
Tableau N°18 : Evaluation de la production de yaourt (en litres)

Année	Prévision×10 ³	Réalisation×10 ³	Ecart			TR (%)	TxEvo(%)
			F×10 ³	D×10 ³	TE (%)		
2018	420	252	-	168	66,67	60,00	-
2019	340	284	-	56	19,72	83,53	12,70
2020	347	299	-	48	16,05	86,17	5,28
TOTAL	1 107	835	-	272			

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des tableaux N°10 et N°13.

Graphiquement, l'écart sur la production de yaourt pour la période allant de 2018 à 2020, est représenté comme suit :

Figure N°21 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de yaourt.



Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du tableau N°18.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

A partir de ce graphe, on constate que la SARL Laiterie Matinale n'a pas pu atteindre ses objectifs de production concernant le yaourt durant les trois années étudiées ou elle a enregistré un écart défavorable respectivement 66,67%, 19,72% et 16,05%. A cet effet, pour pouvoir apporter des mesures correctives, le contrôleur de gestion doit chercher les causes et les raisons de ces écarts afin d'y apporter des mesures correctives.

3. Evaluation des ventes

3.1. Evaluation de la vente du lait

Le tableau suivant présente l'évaluation de la vente de lait (LPC) pour période allant de 2018 à 2020.

Tableau N°19 : Evaluation de la vente du lait (ventes en KDA)

Année	Prévision	Réalisation	Ecart			TR (%)	TxEvo(%)
			F	D	TE (%)		
2018	304 169	312 099	7 930	-	2,54	102,61	-
2019	312 884	327 585	14 701	-	4,49	104,70	4,96
2020	230 452	243 187	12 735	-	5,24	105,53	-25,76
TOTAL	847 505	882 871	35 366	-			

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des tableaux N°11 et N°14.

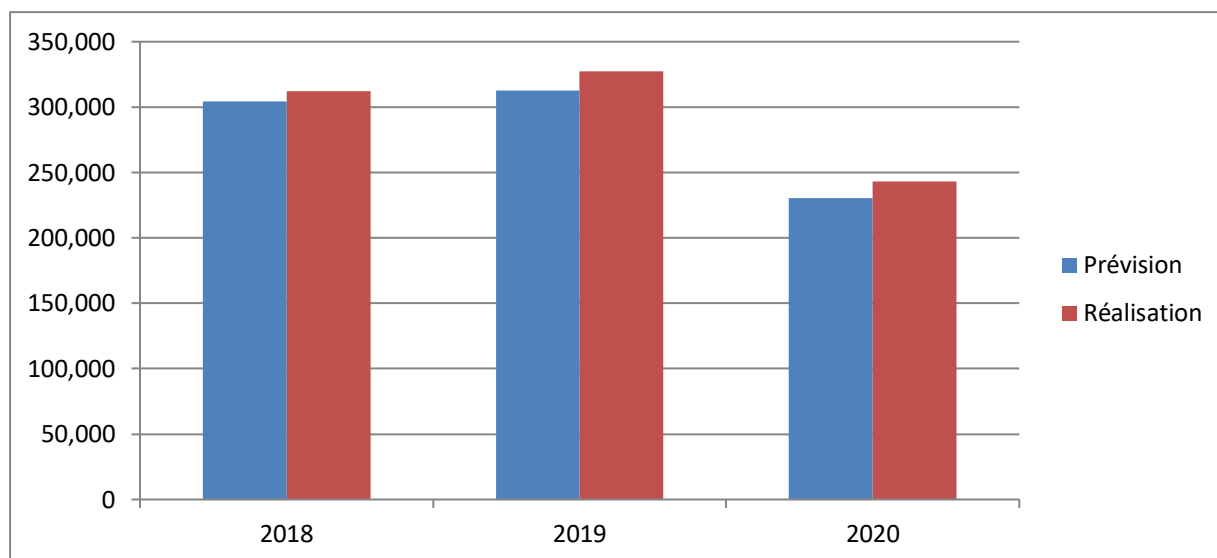
Au cours de notre période d'étude, on a remarqué que l'écart sur le lait est toujours positif, (7 930 KDA en 2018, 14 701KDA en 2019, 12 735KDA en 2020), ce qui est encourageant et stimulant pour l'entreprise du fait de l'augmentation des ventes en 2019, où le taux d'écart a été de 4,69% en 2019 avec comme taux de réalisation de 102,61%.

En 2020, malgré que l'écart soit positif (écart favorable), les réalisations sont moins importantes que les deux années précédentes ou le taux d'évolution est de -25,76%, est-cela est dû à la crise sanitaire.

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Figure N°22 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes (lait)



Source : Réalisé à partir du tableau N°19.

A partir de ce graphe, on constate qu'au cours des trois années étudiée, l'entreprise SARL Laiterie Matinale a réalisé des écarts favorables sur les ventes concernant le lait où elle arrive à réaliser ses objectifs avec des taux satisfaisant.

En 2018 et 2019 les ventes du lait sont similaires et cela est dû aux cotas attribués à l'entreprise par l'ONIL et qui se traduit par la stabilité des ventes ce qui ne reflète pas les capacités productives de l'entreprise, par contre, la régression enregistrée en 2020 est dû à l'indisponibilité de la main d'œuvre à l'apogée de la pandémie.

3.2. Evaluation de la vente de l'ben

Le tableau suivant présente l'évaluation de la vente de l'ben pour période allant de 2018 à 2020.

Tableau N°20 : Evaluation de la vente de l'ben (ventes en KDA)

Année	Prévision	Réalisation	Ecart			TR (%)	TxEvo(%)
			F	D	TE (%)		
2018	243 378	279 502	36 124	-	12,92	114,84	-
2019	294 914	305 073	10 159	-	3,33	103,44	9,15
2020	318 594	322 589	3 995	-	1,24	101,25	5,74
TOTAL	856 886	907 164	50 278	-			

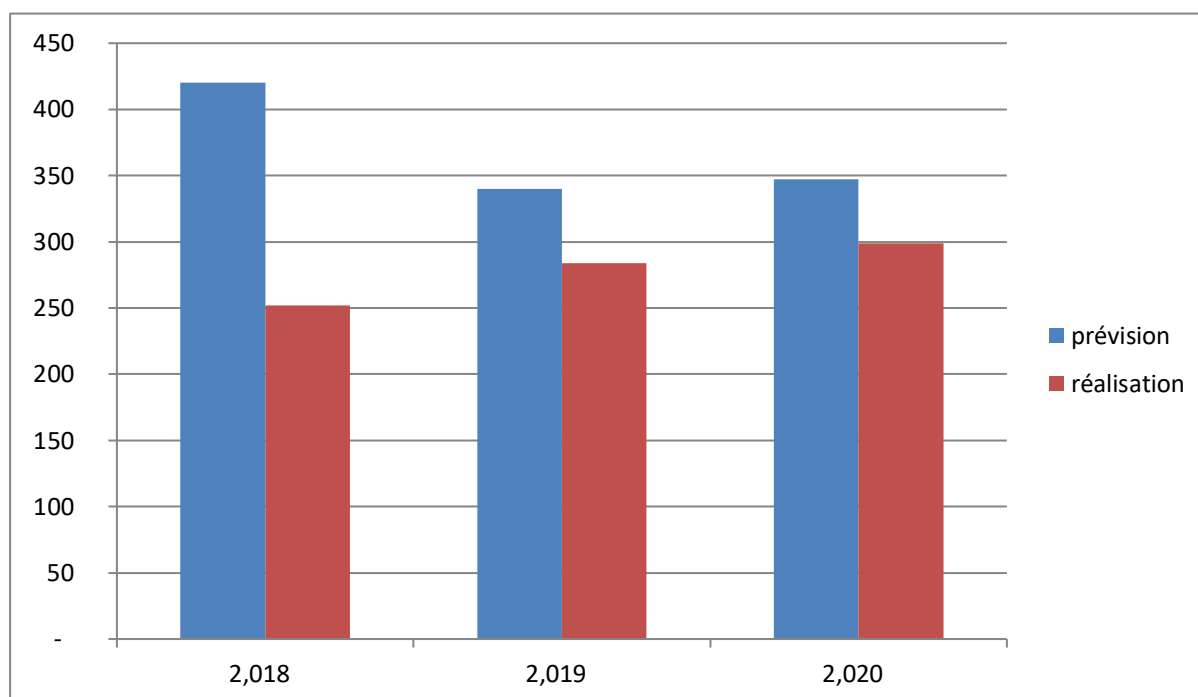
Source : Réalisé à partir des tableaux N°11 et N°14.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

A partir du tableau N°20, on observe qu'au cours des trois années les écarts sont favorables avec comme taux de réalisation 114,84% en 2018, 103,44% en 2019 et 101,25% en 2020. On a constaté une augmentation des ventes plus importantes en 2020 que les années précédentes, d'où une augmentation de la rentabilité et du résultat de l'entreprise.

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

Figure N°23 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes (l'ben)



Source : Réalisé à partir du tableau N°20.

A partir de ce graphe, on observe que la SARL Laiterie Matinale a réalisé des écarts favorables au cours des trois années avec des taux satisfaisants.

Concernant l'ben, l'entreprise a réalisé une augmentation de ses ventes sur la période d'étude, (279 502 KDA en 2018, 305 073 KDA en 2019 et 322 589 KDA en 2020).

3.3. Evaluation de la vente de yaourt

Le tableau suivant présente l'évaluation de la vente de yaourt pour période allant de 2018 à 2020.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Tableau N°21 : Evaluation de la vente de yaourt (ventes en KDA)

Année	Prévision	Réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2018	29 542	19 460	-	10 082	51,81	65,87	-
2019	28 618	21 218	-	7 400	34,88	74,14	9,03
2020	24 500	23 143	-	1 357	5,86	94,46	9,07
TOTAL	82 660	63 821	-	18 839			

Source : Réalisé à partir des tableaux N°11 et N°14.

A la lecture des données, contenues dans le tableau ci-dessus, on a constaté des écarts négatifs au cours des trois années étudiées où le taux de réalisation est de 65,87% en 2018, 74,14% en 2019, mais en 2020 on a constaté un taux d'écart négatif moins important que les deux années précédentes avec comme taux de réalisation 94,46%, donc on peut dire que l'entreprise n'est pas loin de l'atteinte de ses objectifs.

On a constaté des écarts négatifs sur le yaourt (écarts défavorables) donc l'entreprise SARL Laiterie Matinale n'atteignait ni ne dépassait le montant qu'elle s'est fixé.

Cette situation s'explique également par l'entrée du même produit sur le marché par la présence de concurrents différents comme par exemple l'entreprise laiterie SARL HODNA lait, laiterie SPA de Draa Ben KHEDDA et laiterie SARL SOUMMAM.

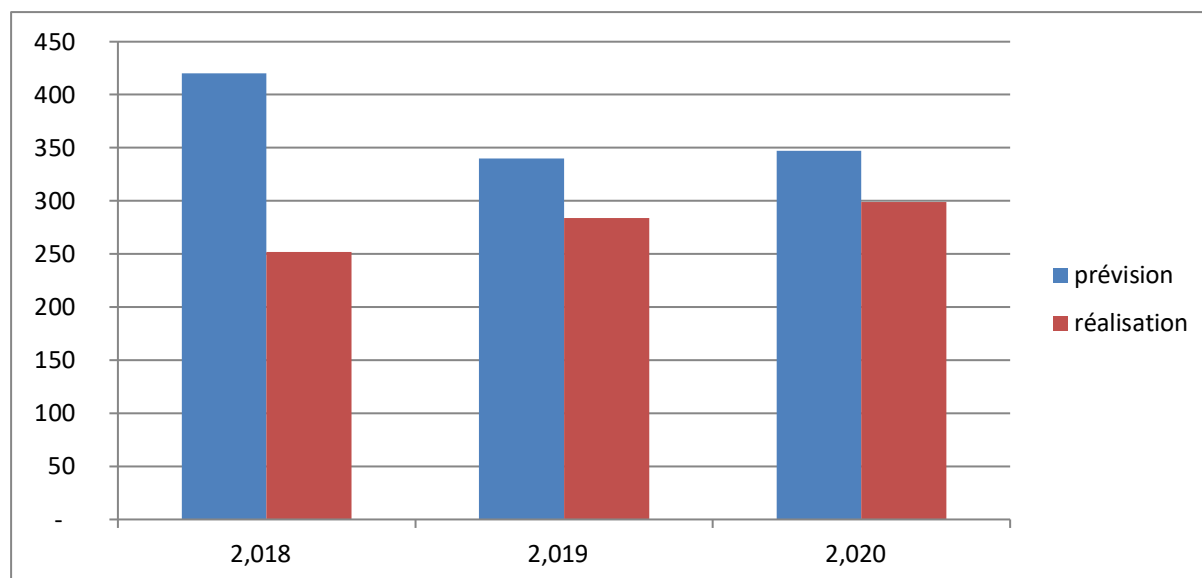
Pour le yaourt, les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitif diversifié et même saturé avec la présence de plusieurs producteurs. Ce qui incite l'entreprise à faire :

- Modifier sur les méthodes de prévisions ultérieures ;
- Changer la politique des prix ;
- Améliorer les produits les plus demandé.

Graphiquement, l'écart sur la vente de yaourt, pour la période allant de 2018 à 2020, est représenté comme suit :

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

Figure N°24 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes (Yaourt).



Source : Réalisé à partir du tableau N°21.

A partir de ce graphique, on constate que la SARL Laiterie Matinale a réalisé des écarts défavorables au cours des trois années étudiées, cela signifie qu'elle est loin de ses objectifs du fait qu'elle n'a pas réalisée les attentes visées. A cet effet, pour pouvoir apporter des mesures correctives, le contrôleur de gestion doit d'abord apprécier l'origine de ces écarts.

Conclusion

Nous avons pu constater que la gestion budgétaire est l'instrument principal sur lequel le contrôleur de gestion s'appuie pour traduire les objectifs de la direction à court terme sous forme de budgets. Ces derniers sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre de responsabilité. La gestion budgétaire permet de détecter les écarts entre les prévisions et réalisations. Après la construction de ces écarts, le contrôleur de gestion apporte des mesures correctives pour corriger la trajectoire, ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise en question.

Nous avons aussi remarqué que les prévisions et les réalisations sont en harmonie, ce qui demeure positif mais reste évidemment insuffisant du fait que cette situation est limitée et elle ne concerne pas tous les produits qui ne sont pas de première nécessité. Certes les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitif, et même saturé, donc il y a un enjeu qualité sur prix. Pour la SARL Laiterie Matinal, elle met sur le marché des produits de bonne qualité avec des prix élevés par rapport aux autres, donc elle réserve une gamme pour une clientèle bien définie, donc ce n'est pas forcément la part du marché qui est importante.

CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL LAITERIE MATINALE

On peut dire que la SARL Laiterie Matinale a une bonne appréciation de ses objectifs. En effet, cette appréciation se fera à travers un tableau de bord mensuel (CA et les ventes en quantité) et d'un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets pour l'atteinte des objectifs commerciaux, ce qui constitue donc un avantage pour son système prévisionnel et améliore son système décisionnel.

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise. Son utilité générale peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification, de coordination et de contrôle.

Aujourd'hui, la conjoncture difficile qui secoue les producteurs en général et la SARL Laiterie Matinale en particulier, diminue considérablement les capacités d'autofinancement et de développement. Cette situation pousse à une meilleure maîtrise des prévisions budgétaires. Pour y parvenir, une gestion budgétaire efficace est de rigueur.

A cet effet, dans notre travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse à la question : « La gestion budgétaire constitue-t-elle un outil efficace pour la réalisation des objectifs de la SARL Laiterie Matinale ? ». Pour y répondre, on a organisé notre travail autour de trois chapitres.

Au cours du premier chapitre, nous avons essayé d'introduire la notion du contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, objectifs et outils fondamentaux.

Le deuxième chapitre met en exergue le concept de gestion budgétaire ainsi que son diagnostic. En effet, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble des budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentent des programmes d'action chiffrés.

Ensuite, on a évoqué le fait que la gestion budgétaire comporte tout un processus comprenant différentes phases. L'élaboration tout d'abord qui est une étape de préparation permettant d'évaluer tous les moyens dont on peut disposer. Il y a également l'exécution qui est la phase pratique qui permet la réalisation de ce qui a été prévu et enfin le suivi et le contrôle budgétaire.

Et enfin, le troisième chapitre a porté sur la gestion budgétaire au sein de la SARL Laiterie Matinale durant les exercices 2018, 2019 et 2020. Nous avons exposé les données sur l'exécution et le contrôle budgétaire. Concernant l'exécution budgétaire, nous avons présenté les données réalisées pendant la période de notre étude. Quant au contrôle budgétaire, nous avons procédé au rapprochement entre prévisions et réalisations qui nous ont permis d'établir les écarts et de les expliquer.

CONCLUSION GENERALE

Après l'étude et l'analyse, le mode de gestion prévisionnel à court terme consiste à traduire en budget (prévisions chiffrées de tous les éléments correspondants aux programmes) les décisions prises par la direction générale.

La gestion budgétaire met en place une meilleure politique de planification et d'expression du besoin dans le cadre de l'élaboration du budget d'une part, et elle sert de référence du contrôle et du suivi mettant en évidence les écarts significatifs permettant d'agir sur les causes de manière sélective d'autre part. De ce fait, la première hypothèse est confirmée.

D'après les rapprochements que nous avons évoqués, nous avons constaté que la gestion budgétaire de la SARL Laiterie Matinale n'est pas un outil efficace qui permet à cette entreprise d'atteindre ses objectifs, car il est nécessaire que le rapprochement entre les prévisions et les réalisations se fasse dans les meilleurs délais, afin que l'entreprise puisse se rattraper vite au cas où les écarts sont significatifs, ce qui ne se fait pratiquement pas.

Ceci est démontré par le fait qu'on ne trouve pas un budget révisé à la SARL Laiterie Matinale et plusieurs cas ont été listés :

- Les approvisionnements ont connu des écarts défavorables de 9.91% en 2018, 26.40% en 2019 et 23.00% en 2020.
- Durant les trois années (2018-2019-2020), la production de yaourt a connu des écarts défavorables, soit respectivement 66.67%, 19.72%, 16.05%.
- Les ventes de yaourt aussi ont connu des diminutions, causés par la fixation du prix de vente de yaourt par la SARL Laiterie Matinale. Donc pour le yaourt, les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitif, diversifié et même saturé avec la présence de plusieurs producteurs. Ce qui incite l'entreprise à faire :
- Des modifications sur les méthodes de prévision ultérieures ;
- Changer la politique des prix ;
- L'amélioration des produits les plus demandés.

Le manque de suivi et de contrôle infirme donc notre deuxième hypothèse selon laquelle la gestion budgétaire est un outil efficace pour l'atteinte des objectifs de SARL Laiterie Matinale.

On peut conclure que le processus budgétaire de la SARL Laiterie Matinale apparaît,

CONCLUSION GENERALE

en effet, comme un processus organisé de communication. C'est une composante essentielle dans la gestion et il permet l'aboutissement de la planification de l'entreprise.

De plus, aux différents stades du processus budgétaires, il est important que de bonnes pratiques de gestion (la cohérence, l'efficacité, et l'efficience) soient respectées. C'est le respect de cette rigueur qui peut offrir des opportunités d'atteinte des objectifs.

Cependant, la réussite de la SARL Laiterie Matinale dépend de sa faculté à s'adapter, voire à anticiper l'impact des évolutions auxquelles est confrontée. Il est suggéré aux dirigeants de :

- Se baser sur des méthodes scientifiques dans les prévisions afin d'obtenir des résultats plus précis ;
- Séparer le poste de contrôleur de gestion de celui du responsable du budget pour avoir une fiabilité lors du contrôle et du suivi budgétaire.
- Utiliser un système d'informations performant pour gagner le temps et la qualité dans l'élaboration et le suivi des budgets et réduire les risques d'erreurs.
- Faire recours à une pluralité d'outil de gestion dont le tableau de bord, le reporting, le benchmarking et le rapport annuel.

Bibliographie

Ouvrages :

1. ALAZARD. C et SEPARI. S : « Contrôle de gestion : manuel & applications », éd Dunod, 5^{ème} édition, DECF épreuve n°7, Paris, 2001.
2. ALAZARD.C et SEPARIS. S : « Contrôle de gestion : manuel et application », éd Dunod, 2^{ème}édition, DCG épreuve n°11, Paris, 2010.
3. BAUMOUL, W.J, « Economic theory and operations analysis», 4^{ème} édition, Harper & Brothers, New York
4. BERLAND. N : « Mesurer et piloter la performance », éd e-book, www.management.free.fr, document sur internet, Paris, 2009.
5. BEATRICE, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Ed Lextenso, Paris, 2009.
6. BOISSELIER.P : « Contrôle de gestion, Cours et Applications », éd Vuibert, Paris, 1999.
7. BOUIN. X et SIMON. F-X : « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », éd Dunod, 2^{ème}édition, Paris, 2004.
8. BOUQUIN. H : « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise de gouvernance », éd Presses Universitaires de France, 9^{ème} édition, Paris, 2010.
9. BOUQUIN. H : « Comptabilité de gestion », éd Economica, Paris, 2001.
10. BOURBONNAIS R, Terraza M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008.
11. BRIGITTE. Dorith, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », 3^{ème}édition, DUNOD, Paris, 2007.
12. BRIGITTE.DORIATH, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, Paris, 2008.
13. DORIATH. B : « Contrôle de gestion en 20 fiches », éd Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008.
14. DORIATH. B et GOUJET .C : « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », éd Dunod, 5^{ème}édition, Paris, 2011.
15. ENSELEME. G:« Comptabilité financière-Comptabilité de gestion », éd Lexis Nexis, Paris, 2006.
16. ERFI (Equipe de Recherche sur la Firme et l'Industrie), Université de Montpellier I : « Initiation à la gestion », éd Eyrolles, Paris, 1991.
17. GAUTIER. F et PEZET. A : « Contrôle de gestion : gestion appliquée », éd Dareois& Pearson Education, 2006, Paris.

18. GEORGE Langlois, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
19. GERVAIS M, « Contrôle de gestion »,Economica, 1997, Paris.
20. GIRAUD. F, SAULPIC. O, NAULEAU. G, DELMOND M.H et BESCOS P.L:
« Contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd Gualino , 2^{ème} édition, Paris, 2004.
21. GUY DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
22. HAX A. C. & MAJLUF, N. S, « The Strategy Concept and Process », A Pragmatic Approach. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1996.
23. HELENE Löning, VERONIQUE Malleret, JEROME Méric, YVON Pesqueux, EVE Chiapello, DANIEL Michel, ANDREU Solé, « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.
24. HERVE HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2^{ème} édition d'Organisation, France, 2002.
25. JACK Forget, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris.
- 26.
27. JEAN LOCHARD, »Gestion budgétaire, outil de pilotage des managers »édition d'organisation, paris, 1998.
- 28.
29. JOSETTE B,Jean-Jack B,Jack Tuszynski, «Gestion budgétaire et analyse de la performance », Ed Fontain Picard, Paris.
30. JEAN-PIERRE GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014.
31. KHEMAKHEM.A :« Introduction au contrôle de gestion », éd Bordas management, Paris, 1971.
32. LANGLOIS G, Bringer M, Bonnier C, « Contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris, 2011.
33. LENDREVIE J et Levy J : Meractor 10^{ème} édition, Dunod, Paris, 2012, P43.
34. LÖNING. H, MALLERET. V, PEQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MICHEL. D et SOLE. A : « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre », éd Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008.

35. LORINO. P :« Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », éd Dunod, Paris, 1991.
36. MALO. J-L et MATHE. J-C : « L'essentiel du contrôle de gestion », éd d'organisation, 2^{ème} édition, Paris 2002.
37. Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013.
38. MICHEL GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris.
39. MINTZBERG, H, « The Rise and Fall of Strategic Planning », New York, NY: The Free Press, 1994.
40. MYKITA. P et TUSZYNSKI. J : « Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance », éd Foucher, Paris, 2002
41. NARO. G et AUGÉ. B:« Mini manuel de contrôle de gestion », éd Dunod, Paris, 2011.
42. PIERRE LAUZEL, par ROBERT TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », 7^{ème} édition, 1994.
43. SAAD T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008.
44. SAINT. GERMAIN , « L'essentiel de la gestion budgétaire », éd eyrolles , Paris, 2002.
45. SANDOVAL. V : « Les technique du reengineering », éd Hermès, Paris, 1994.
46. TELLER. R : « Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance », éd Management et société, Paris, 1999.

☞ **Mémoires et Thèses :**

1. BOUDJETTOU Amina, FERDJ Ibtissem, « Les budgets, cas pratique entreprise portuaire de Béjaia », mémoire master, université de Béjaia, 2012.
2. MADIOU. L :« Mesure et optimisation de la rentabilité des banques par application du benchmarking et la méthode d'enveloppement des données », Mémoire de Magister en sciences économiques, UMMTO.2007.

☞ **Autre document :**

1. ADEL Mohamed El-Amine, « Cours de la gestion budgétaire », office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005.
2. KABONGO KANDA, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.

3. MERYEM Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », disponible sur <https://www.academia.edu/>.
4. TAGUELMINT, « Contrôle de gestion et pilotage », cours, Master 1 ,2011-2012.

🔗 **Site :**

1. <http://www.qualipole.fr/les-articles-specialises/le-benchmarking-ou-comment-se-comparer-aux-meilleurs-pour-s-ameliorer.html>, consulté le 03/06/2021 à 10:07:48.
2. <file:///C:/Users/SIMKATECH/Downloads/5385ff935740b.pdf> consulté le 15/10/2021 à 10:15h.
3. <http://cours-exercice.com/gestion-budgetaire-de-la-production/>, consulté le 15-6-2021.
4. <https://www.academia.edu/>.

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Les niveaux de décision -----	15
Tableau N°02 : Les principaux objectifs de la gestion budgétaire-----	34
Tableau N°03 : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle -----	39
Tableau N°04 : Le calcul des moyennes mobiles -----	41
Tableau N°05 : Présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives---	68
Tableau N°06 : Evolution du personnel de la SARL Laiterie Matinale (2017-2020)-----	70
Tableau N°07 : Evolution du chiffre d'affaires de la SARL Laiterie Matinale (2017-2020) -----	70
Tableau N°08 : Les services de la fonction production -----	75
Tableau N°09 : les prévisions des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020 -----	84
Tableau N°10 : Les prévisions de production (en KDA) 2018 à 2020 -----	85
Tableau N°11 : Les prévisions des ventes (en KDA) de 2018 à 2020 -----	85
Tableau N°12 : Réalisation des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020)-----	87
Tableau N°13 : Réalisation de la production (en KDA) 2018 à 2020-----	88
Tableau N°14 : Réalisations des ventes (en KDA) de 2018 à 2020-----	89
Tableau N°15 : Evaluation des approvisionnements (en KDA) 2018 à 2020 -----	90
Tableau N°16 : Evaluation de la production de lait (en litres) -----	91
Tableau N°17 : Evaluation de la production de l'ben (en litres) -----	92
Tableau N°18 : Evaluation de la production de yaourt (en litres) -----	93
Tableau N°19 : Evaluation de la vent de lait (ventes en KDA) -----	94
Tableau N°20 : Evaluation de la vente de l'ben (ventes en KDA) -----	95
Tableau N°21 : Evaluation de la vente de yaourt (ventes en KDA) -----	97

Liste des figures

Liste des figures

Figure N°01 : Processus de la gestion -----	05
Figure N°02 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : Un processus d'apprentissage -	07
Figure N°03 : Le triangle du contrôle de gestion -----	10
Figure N°04 : Objectifs du contrôle de gestion moderne -----	11
Figure N°05 : Rattachement à la direction générale -----	13
Figure N°06 : Rattachement à la direction financière -----	14
Figure N°07 : Rattachement au même niveau que d'autres directions -----	14
Figure N°08 : Le contrôleur de gestion au service du progrès -----	19
Figure N°09 : Interaction entre la stratégie et la planification -----	32
Figure N°10 : L'articulation des différents budgets-----	53
Figure N°11 : La présentation de la planification budgétaire -----	54
Figure N°12 : Procédure d'élaboration du budget -----	58
Figure N°13 : L'ensemble des écarts-----	63
Figure N°14 : L'écart sur chiffre d'affaires -----	65
Figure N°15 : L'écart sur marge-----	66
Figure N°16 : L'écart total sur coût-----	67
Figure N°17 : L'organigramme de la SARL Laiterie Matinale -----	72
Figure N°18 : Représentation des prévisions et réalisation des approvisionnements ----	90
Figure N°19 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de lait ----	91
Figure N°20 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de l'ben --	92
Figure N°21 : Représentation des prévisions et réalisations de la production de yaourt	92
Figure N°22 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes de lait -----	94
Figure N°23 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes de l'ben -----	95
Figure N°24 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes de Yaourt -----	98

Annexes

Annexe N°01

SARL LAITERIE MATINALE
TIZI-OUZOU

PROGRAMME COMMERCIAL DU 01.01.2018 AU 31.12.2018

U= KDA

DESIGNATION	Janv-18	Févr-18	Mars-18	Avr-18	Mai-18	Juin-18	Juil-18	Août-18	Sept-18	Oct-18	Nov-18	Déc-18	TOTAL
LAIT PASTEURISE	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	25 347	304 169
LAIT DE VACHE PASTEURISE	20 925	20 925	20 250	20 925	20 250	20 925	20 925	18 900	20 925	20 250	20 925	20 250	246 375
L'BEN EN SACHET	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	20 282	243 378
RAIB EN SACHET	24 831	24 831	24 030	24 831	24 030	24 831	24 831	22 422	24 831	24 030	24 831	24 030	292 359
L'BEN SACHET AU LV	13 950	13 950	13 500	13 950	13 500	13 950	13 950	12 600	13 950	13 500	13 950	13 500	164 250
L'BEN EN BOUTEILLE	31 328	31 328	30 318	31 328	30 318	31 328	31 328	28 296	31 328	30 318	31 328	30 318	368 864
RAIB EN BOUTEILLE	19 412	19 412	18 786	19 412	18 786	19 412	17 533	18 230	19 412	18 786	19 412	18 786	227 379
YAOURT	2 462	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	24 920
L'BEN BOUTEILLE AU LV	31 713	31 713	30 690	31 713	30 690	31 713	31 713	28 646	31 713	30 690	31 713	30 690	373 397
JUS LACTES	18 848	18 848	18 240	18 848	18 240	18 848	18 848	17 026	18 848	18 240	18 848	18 240	221 922
RAIB EN POT AU LV 800G	31 262	31 262	30 254	31 262	30 254	31 262	31 262	28 234	31 262	30 254	31 262	30 254	368 084
CHERBET					21 600	21 600							43 200
TOTAL	240 360	239 940	233 739	239 940	255 339	261 540	238 061	222 025	239 940	233 739	239 940	233 739	2 878 297

Annexe N°02

SARL LAITERIE MATINALE

TIZI-OUZOU

PROGRAMME COMMERCIAL DU 01.01.2019 AU 31.12.2019

U= KDA

DESIGNATION	Janv-19	Févr-19	Mars-19	Avr-19	Mai-19	Juin-19	Juil-19	Août-19	Sept-19	Oct-19	Nov-19	Déc-19	TOTAL
LAIT PASTEURISE	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	26074	312 884
LAIT DE VACHE PASTEURISE	26 040	26 040	25 200	26 040	25 200	26 040	26 040	23 520	26 040	25 200	26 040	25 200	306 600
L'BEN EN SACHET	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	24 576	294 914
RAIB EN SACHET	23 020	23 020	22 270	23 020	22 270	23 020	23 020	20 790	23 020	22 270	23 020	21 480	270 220
L'BEN EN BOUTEILLE	30 270	30 270	29 290	30 270	29 290	30 280	30 280	27 340	30 270	29 290	30 280	29 000	356 130
RAIB EN BOUTEILLE	20 180	20 180	19 530	20 180	19 530	20 180	20 180	18 230	20 180	19 530	20 180	20 180	238 260
YAOURT	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	2 384	28 612
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	35 150	35 150	34 020	35 150	34 020	35 160	35 160	31 750	35 150	34 020	35 150	33 910	413 790
L'BEN SACHET AU L.V	16 740	16 740	16 200	16 740	16 200	16 740	16 740	15 120	16 740	16 200	16 740	15 940	196 840
JUS LACTES	21 700	21 700	21 000	21 700	21 000	21 700	21 700	19 600	21 700	21 000	21 700	21 000	255 500
CHERBET					21 600	21 600							43 200
TOTAL	226 134	226 134	220 544	226 134	242 144	247 754	226 154	209 384	226 134	220 544	226 144	219 744	2 716 950

Annexe N°03

SARL LAITERIE MATINALE
TIZI-OUZOU

PROGRAMME COMMERCIAL DU 01.01.2020 AU 31.12.2020

U= KDA

DESIGNATION	Janv-20	Févr-20	Mars-20	Avr-20	Mai-20	Juin-20	Juil-20	Août-20	Sept-20	Oct-20	Nov-20	Déc-20	TOTAL
LAIT PASTEURISE	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	19 204	230 452
LAIT DE VACHE PASTEURISE	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	16 830	201 960
L'BEN EN SACHET	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	26 550	318 594
RAIB EN SACHET	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	22 631	271 572
L'BEN SACHET AU L.V	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	11 450	137 400
L'BEN EN BOUTEILLE	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	27 845	334 140
RAIB EN BOUTEILLE	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	17 252	207 024
YAOURT	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	2 042	24 500
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	27 888	334 656
JUS LACTES	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	16 324	195 888
RAIB EN POT AU L.V 800G	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	29 450	353 400
CHERBET					21 600	21 600							43 200
TOTAL	217 466	217 466	217 466	217 466	239 066	239 066	217 466	217 466	217 466	217 466	217 466	217 466	2 652 786

Annexe N°04

SARL LAITERIE MATINALE
TIZI-OUZOU

REALISATION DES VENTES

U= KDA

DESIGNATION	ANNEE 2018	ANNEE 2019	ANNEE 2020
LAIT PASTEURISE	312 099,00	327 585,00	243 187,00
LAIT DE VACHE PASTEURISE	236 545,00	289 298,00	232 460,00
L'BEN EN SACHET	279 502,00	305 073,00	322 589,00
RAIB EN SACHET	280 220,00	232 500,00	289 558,00
L'BEN SACHET AU LV	175 130,00	194 220,00	154 230,00
L'BEN EN BOUTEILLE	323 456,00	298 758,00	342 521,00
RAIB EN BOUTEILLE	213 569,00	218 166,00	206 540,00
YAOURT	19 460,00	21 218,00	23 143,00
L'BEN BOUTEILLE AU LV	358 624,00	378 788,00	324 788,00
JUS LACTES	191 922,00	267 802,00	168 900,00
RAIB EN POT AU LV 800G	321 888,00	268 569,00	329 450,00
CHIBBT	43 200,00	68 922,00	54 209,00
TOTAL	2 755 615,00	2 870 899,00	2 691 575,00

Annexe N°05

SARL LAITERIE MATINALE

TIZI-OUZOU

PROGRAMME PRODUCTION DU 2018

U X 10³

DESIGNATION	TOTAL
LAIT PASTEURISE	11 333
LAIT DE VACHE PASTEURISE	8 425
L'BEN EN SACHET	2 343
RAIB EN SACHET	8 203
L'BEN SACHET AU L.V	4 338
L'BEN EN BOUTEILLE	8 073
RAIB EN BOUTEILLE	3 533
YAOURT	420
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	4 534
JUS LACTES	4 892
RAIB EN POT AU L.V 800G	4 884
CHERBET	1 188
TOTAL	62 166

Annexe N°06

SARL LAITERIE MATINALE

TIZI-OUZOU

PROGRAMME PRODUCTION DU 2019

U X 10³

DESIGNATION	TOTAL
LAIT PASTEURISE	9 813
LAIT DE VACHE PASTEURISE	6 710
L'BEN EN SACHET	2 585
RAIB EN SACHET	9 582
L'BEN SACHET AU L.V	9 403
L'BEN EN BOUTEILLE	5 215
RAIB EN BOUTEILLE	4 450
YAOURT	340
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	2 390
JUS LACTES	5 633
CHERBET	1 188
TOTAL	51 307

Annexe N°07

SARL LAITERIE MATINALE

TIZI-OUZOU

PROGRAMME PRODUCTION DU 2020

U X 10³

DESIGNATION	TOTAL
LAIT PASTEURISE	9 707
LAIT DE VACHE PASTEURISE	5 392
L'BEN EN SACHET	2 615
RAIB EN SACHET	8 203
L'BEN SACHET AU L.V	4 338
L'BEN EN BOUTEILLE	8 073
RAIB EN BOUTEILLE	3 533
YAOURT	347
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	4 534
JUS LACTES	4 892
RAIB EN POT AU L.V 800G	4 884
CHERBET	1 188
TOTAL	57 70

Annexe N°08

SARL LAITERIE MATINALE
TIZI-OUZOU

PRODUCTION

U x 10³

DESIGNATION	ANNEE 2018	ANNEE 2019	ANNEE 2020
LAIT PASTEURISE	7 581	8 221	8 916
LAIT DE VACHE PASTEURISE	7 789	6 260	6 364
L'BEN EN SACHET	2 283	2 469	2 634
RAIB EN SACHET	7 315	8 266	8 182
L'BEN EN BOUTEILLE	8 600	6 432	7 023
RAIB EN BOUTEILLE	4 149	3 866	4 210
YAOURT	252	284	299
L'BEN BOUTEILLE AU L.V	4 768	3 621	4 329
L'BEN SACHET AU L.V	5 107	4 966	3 888
JUS LACTES	5 612	4 320	5 063
CHERBET	1 257	1 455	932
RAIB EN POT AU L.V 800G	4 266	-	4 301
TOTAL	54 716	50 160	56 141

Table des matières

Table des matières

Introduction générale	01
Chapitre I : Le contrôle de gestion dans l'entreprise	04
Introduction	04
Section 01 : Présentation du contrôle de gestion	04
1. Histoire et concept général du contrôle de gestion	04
1.1.Définition du contrôle de gestion	04
1.2.Evolution du concept du contrôle de gestion	06
1.3.Le contrôle de gestion comme processus	07
2. Les pôles du contrôle de gestion	08
2.1.Les objectifs	08
2.2.Les moyens	08
2.3.Les résultats	08
3. Missions et objectifs du contrôle de gestion	09
3.1.Les missions du contrôle de gestion	09
3.1.1. L'organisation d'un système d'information orienté vers la décision	09
3.1.2. La garantie de la médiation entre stratégie et opérations	10
3.1.3. La convergence des buts des individus avec ceux de l'organisation par l'animation et la motivation du personnel	10
3.1.4. Mesurer et améliorer la performance	10
3.2.Objectifs du contrôle de gestion	10
4. Le contrôle de gestion et le système d'information	11
Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise	12
1. Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation	12
1.1.Rattachement hiérarchique de la fonction	12
1.2.Le rattachement à la direction générale	13
1.3.Le rattachement à la direction financière	13
1.4.Le rattachement au même niveau que d'autres directions	14
2. Le contrôle de gestion et le niveau du contrôle	15
2.1.Le contrôle stratégique	15
2.2.Le contrôle de gestion	15
2.3.Le contrôle d'exécution	16
3. Le contrôleur de gestion	16
3.1.Le rôle du contrôleur de gestion	16
3.1.1. Conseiller et aider à la prise de décision	16
3.1.2. Assurer le suivi et pilotage de l'activité	17
3.1.3. Collecter et diffuser l'information	17
3.1.4. Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion	17
3.2. Le profit du contrôleur de gestion	18
4. Les relations du contrôle de gestion avec les autres fonctions	20
4.1. La direction générale	20
4.2. La direction des ressources humaines	20
4.3. La direction de la production	20
4.4. La direction commerciale	20

4.5. La direction financière-----	21
4.6. La direction comptable -----	21
4.7. La direction des systèmes d'informations -----	21
Section 03 : Evolution des outils du contrôle de gestion -----	22
1. Les outils prévisionnels -----	22
1.1. Le plan -----	22
1.1.1. Le plan stratégique -----	22
1.1.2. Le plan opérationnel-----	23
1.2. Le budget-----	23
2. Les outils de suivi et de pilotage -----	23
2.1. La comptabilité de gestion -----	24
2.1.1. Les méthodes traditionnelles -----	24
2.1.2. La méthode des coûts complets à base d'activités (ABC) -----	25
2.2. Le contrôle budgétaire-----	25
2.3. Le reporting-----	26
2.4. Les tableaux de bord-----	26
2.4.1. Les tableaux de bord traditionnels -----	26
2.4.2. Les tableaux de bord stratégiques : multidimensionnels -----	27
3. Les outils d'appui -----	28
3.1. Le Benchmarking -----	28
3.2. Le Reengineering -----	28
Conclusion-----	29
Chapitre II : La gestion budgétaire -----	30
Introduction-----	30
Section 01 : Les principes de la gestion budgétaire-----	30
1. Définition de la gestion budgétaire -----	30
2. Rôle de la gestion budgétaire -----	31
3. Les objectifs de la gestion budgétaire -----	32
3.1. Stratégie et prévisions (planification)-----	32
3.2. Cadre d'évaluation des performances-----	32
3.3. Coordination et communication -----	33
3.4. Problème humaine et problèmes d'organisations-----	33
4. Les fonctions de la gestion budgétaire-----	34
5. Les conditions d'installation d'une gestion budgétaire efficace -----	35
5.1. Les conditions relatives à l'organisation de l'entreprise-----	35
5.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes -----	35
5.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise -----	35
5.2. Les conditions matérielles -----	35
5.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée -----	36
5.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps-----	36
5.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité -----	36
5.2.4. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable -----	36
Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire -----	37
1. La prévision -----	37
1.1. Les différentes techniques de prévision -----	37

1.1.1. La prévision des ventes -----	37
1.1.1.1.La méthode des moindres carrées (l'ajustement analytique) -----	38
1.1.1.2.La méthode des moyennes mobiles-----	40
1.1.1.3.Le lissage exponentiel-----	41
1.1.2. La prévision de la production -----	43
1.1.2.1.La programmation linéaire -----	44
1.1.2.2.Calcul des besoins en composant-----	45
1.1.2.3.La méthode des goulots d'étranglement -----	46
1.1.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements (modèle de Wilson) -----	46
1.1.3.1.Les types de stock -----	46
1.1.3.2.Les coûts liés à la gestion des stocks -----	46
1.1.3.3.Le modèle de Wilson-----	47
2. La budgétisation -----	48
2.1.Définition du budget -----	48
2.2.Le rôle du budget-----	49
2.3.Les principes d'élaboration du budget-----	49
2.3.1. Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise-----	49
2.3.2. Le principe de la totalité du système budgétaire -----	49
2.3.3. Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité -----	50
2.3.4. Le principe de non destruction de la solidarité nécessaire entre les départements--	50
2.3.5. Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel----	50
2.3.6. Le principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations -----	50
2.4.Les types du budget -----	50
2.4.1. Le budget des ventes -----	50
2.4.2. Le budget de réapprovisionnement et stocks -----	51
2.4.3. Le budget des investissements -----	51
2.4.4. Le budget de production -----	51
2.4.5. Le budget du personnel -----	51
2.4.6. Le budget de trésorerie-----	52
3. Le processus budgétaire -----	54
3.1.Définition du processus budgétaire -----	54
3.2.La planification budgétaire-----	54
3.2.1. Les étapes de la mise en œuvre de la planification -----	55
3.2.1.1.Le diagnostic -----	55
3.2.1.2.Le plan stratégique -----	55
3.2.1.3.Elaborer les budgets et les programmes -----	55
3.2.1.4.Le contrôle et mesure corrective dans l'analyse des écarts -----	55
3.2.2. Les avantages de la planification -----	55
3.3.Les phases du processus budgétaire-----	56
3.3.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir-----	56
3.3.2. Réaliser des études préparatoires -----	56
3.3.3. Elaborer des projets de budgets -----	56
3.3.4. Choisir le pré-budget -----	57
3.3.5. Construire et négocier des budgets détaillés -----	57
3.3.6. Elaborer les prévisions définitives -----	57

Section 03 : Le contrôle budgétaire	58
1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire	58
1.1. Définition du contrôle budgétaire	59
1.2. Objectifs du contrôle budgétaire	59
2. Utilité du contrôle budgétaire	59
3. Les étapes du contrôle budgétaire	60
3.1. Le contrôle avant l'action	60
3.2. Le contrôle pendant l'action	60
3.3. Le contrôle après l'action	60
4. Analyse des écarts	61
4.1. Définition de l'écart	61
4.2. Les limites des écarts	61
4.3. Principes d'élaboration des écarts	61
4.4. Les différents types d'écart	62
4.4.1. Ecart sur résultat	64
4.4.2. Ecart sur chiffre d'affaires	64
4.4.3. Ecart sur la marge	65
4.4.4. L'écart surcoût	66
4.4.5. Objectifs de l'analyse des écarts	67
4.4.6. Les principales causes d'écarts et leurs actions correctives	67
Conclusion	68
Chapitre III : La gestion budgétaire u sain de la SARL Laiterie Matinale	69
Introduction	69
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	69
1. Historique	69
2. Présentation de l'organigramme de la Laiterie Matinale	71
3. Les principaux éléments de la structure	73
3.1. Réparations selon les tâches	73
3.1.1. Les fonctionnels	73
3.1.2. Les opérationnels	73
3.2. Réparations selon la nature de l'activité	73
3.2.1. Le contrôle de gestion	73
3.2.2. Le secrétariat	74
3.2.3. Le laboratoire de contrôle qualité	74
3.2.4. Ressources humaines	74
3.2.4.1. Sur le plan de la production	74
3.2.4.2. Sur le plan commercial	74
3.2.4.3. Sur le plan financier	74
3.2.4.4. Sur le plan stratégique	74
3.2.5. La production	75
3.2.6. Administration et finance	76
3.2.7. La collecte de lait	76
3.2.8. Fonction commerciale	76
3.2.8.1. Sur le plan financier	76
3.2.8.2. Sur le plan commercial	76

3.2.8.3.Sur le plan stratégique-----	76
4. Les points forts de la SARL Laiterie Matinale -----	76
5. La part de marché de la SARL Laiterie Matinale -----	77
5.1.Le marché de produit laitier en Algérie -----	77
5.2.L'industrie laitière vis-à-vis du marché extérieur -----	78
5.3.Le marché vu par la SARL laiterie Matinale-----	78
Section 2 : Élaboration des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale-----	79
Introduction-----	79
1. La gestion budgétaire-----	79
2. Présentation des différents budgets de l'entreprise SARL Laiterie Matinale-----	79
2.1.Le budget des approvisionnements -----	79
2.1.1. La méthode comptable -----	80
2.1.2. La méthode graphique -----	80
2.2. Le budget des ventes -----	80
2.3. Le budget de trésorerie -----	81
3. Élaboration et suivi d'un budget -----	81
3.1. La démarche budgétaire de l'entreprise SARL Laiterie Matinale -----	81
3.1.1. La compagne budgétaire-----	81
3.1.2. Approbation des budgets-----	82
3.1.3. Formalisation des budgets définitifs-----	82
3.1.4. Le cycle budgétaire annuel -----	83
3.2.Le contrôle budgétaire-----	83
3.2.1. Prévision des approvisionnements -----	83
3.2.2. Les prévisions de production -----	84
3.2.3. Prévisions des ventes -----	85
Section 3 : Exécution et évaluation des budgets au sein de la SARL Laiterie Matinale -----	87
Introduction-----	87
1. Exécution des budgets -----	87
1.1.Exécution du budget des approvisionnements -----	87
1.2.Exécution du budget de la production -----	88
1.3.Exécution du budget des ventes-----	88
2. Evaluation des budgets-----	90
2.1. Evaluation des approvisionnements -----	91
2.2. Evaluation des productions-----	91
2.2.1. Evaluation de la production de lait -----	92
2.2.2. Evaluation de la production de l'ben-----	93
2.2.3. Evaluation de la production de yaourt -----	94
3. Evaluation des ventes -----	94
3.1. Evaluation du vent de lait -----	95
3.2. Evaluation de la vente de l'ben -----	96
3.3. Evaluation de la vente de yaourt-----	96
Conclusion -----	98
Conclusion générale -----	100
Bibliographie -----	103

Liste des tableaux	107
Liste des figures	108
Annexes	109
Table des matières	117
Résumé	

Résumé

L'évolution des pratiques dans la gestion des entreprises due à l'environnement économique instable pousse ces dernières à faire recours à des moyens de gestion qui leurs permettront de prévoir et analyser, anticiper et gérer au mieux les situations complexes.

L'outil budgétaire est l'un des dispositifs les plus utilisés en contrôle de gestion. La gestion budgétaire permet d'avoir une bonne visibilité quant au niveau de réalisation des objectifs. La gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision qui consiste à un jugement objectif sur l'avenir, la budgétisation qui est le chiffrage de ces objectifs et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible.

A travers ce travail, on a essayé de montrer le rôle de la gestion budgétaire au niveau de la SARL Laiterie Matinale. On a constaté qu'il permet la déclinaison de la stratégie en budgets et en plans d'action chiffrés et la détection d'écarts et de prise de mesures correctives.

Mots clés : Gestion budgétaire ; Contrôle de gestion ; Budgets ; Réalisation ; prévision ; Ecart ; SARL Laiterie Matinale.

Abstract

The evolution of practices in the management of companies due to the unstable economic environment is pushing them to resort to management means that will allow them to predict and analyze, anticipate and better manage complex situations.

The budget tool is one of the most widely used management control devices. Budget management provides good visibility as to the level of achievement of objectives. Budget management is an integrating management management system involving an anticipated vision of the future. It has three essential stages : forecasting which consists of an objective judgment one the future, budgeting which is the quantification of the objectives and finally budgetary control which is comparison of the real with the foreseeable.

Through this work, we tried to show the role of budget management at the level of SARL Laiterie Matinale. It has been found that it allows the strategy to be broken down into budgets and costed action plan and the detection of deviations and the taking of corrective measures.

Keywords: Budget management; Management control; Budgets; Realization ; Forecast ;Difference ; SARL Laiterie Matinale.