



**Université Abderrahmane Mira de Béjaïa**

**Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion**

**Département des Sciences financières et comptabilité**

## **Mémoire de fin de cycle**

En vue de l'obtention du diplôme de Master

en Science financières et comptabilité

Option : Finance D'entreprise

### **Thème**

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

**CAS : CEVITAL SPA**

**Réalisé par :**

DJERMOUN CHAIMA

AIT MEDDOUR SARAH

**Encadré par :**

Dr AZRI Khoukha

**Année Universitaire 2023/2024**

# Remerciements

A terme de ce travail, nous tenons à remercier, en premier lieu, le bon dieu de nous avoir donnée la force, le courage et la patience pour réaliser ce modeste travail

Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude à toutes les personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire de fin d'études, intitulé "La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion".

Tout d'abord, nous tenons à remercier chaleureusement notre encadrante de mémoire madame MEKLAT, pour ses précieux conseils, son encadrement et sa disponibilité tout au long de cette recherche. Ses remarques pertinentes et son expertise ont été d'une grande aide dans l'élaboration de ce travail.

Nous souhaitons également à remercier l'équipe de l'entreprise Cevital, qui nous a accueillis chaleureusement pendant notre stage pratique. Nous sommes particulièrement reconnaissantes envers HALIM TAGZOUT, notre encadrant au sein de l'entreprise pour son soutien, ses explications claires et sa patience. Son accompagnement a été essentiel pour la bonne réalisation de cette étude.

Enfin, on remercie du fond du cœur ma famille, pour leur soutien inconditionnel, leur encouragement et leur compréhension tout au long de ces années d'études. Sans leur présence à mes côtés, ce mémoire n'aurait pas vu le jour.

# Dédicace

A l'aide du bon dieu tout puissant, j'ai pu réaliser ce modeste travail que je  
dédie tout d'abord et avant tout

À la mémoire de mon père bien-aimé, dont les valeurs et les enseignements  
continuent de me guider chaque jour. Tu es toujours dans mon cœur et tes  
encouragements silencieux m'ont donné la force de persévérer.

À ma famille,

À ma chère maman, pour son amour inconditionnel, son soutien constant et  
ses encouragements sans faille tout au long de mes études. Tu as toujours  
cru en moi et m'a donné la force de persévérer. À mon frère, pour sa  
patience et ses encouragements.

À mes amis,

Pour leur amitié précieuse, leur soutien moral et les moments de partage et  
de joie qui ont rythmé ces années d'études. Vous avez rendu ce parcours  
plus agréable et moins solitaire.

À mon fiancé,

Pour ton amour, ta compréhension et ton soutien indéfectible. Ta présence  
à mes côtés m'a été d'un grand réconfort et ta confiance en moi m'a poussé  
à donner le meilleur de moi-même.

À mon binôme,

Pour ta collaboration, ta détermination et ton esprit d'équipe tout au long  
de ce projet. Ton engagement et ta persévérance ont été essentiels à la  
réalisation de ce mémoire. Merci pour les heures de travail partagées et  
pour ta camaraderie.

À vous tous, je dédie ce mémoire avec toute ma gratitude et mon affection.

**CHAIMA**

# Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

A ma chère mère qui était toujours à mes côtés durant mon cursus

A mon cher père qui est mon pilier

A ma chère et unique sœur TINHINANE

A mon chère frère TAYEB

A mon cher mari WALID pour son amour, pour sa grande patience et pour  
son soutien moral

A ma chère copine AMIRA

A mon chère amie et binôme CHAIMA

Un grand merci à toutes les personnes qui ont contribué à ce mémoire.

**SARAH**

## Liste des abréviations

**CA** : chiffre d'affaires.

**Cap** : chiffre d'affaires prévisionnel.

**Car** : chiffre d'affaires réel.

**CL** : centilitre.

**Cup** : cout unitaire prévu.

**E/C** : écart sur cout.

**E/CV** : écart sur la composition des ventes.

**E/M** : écart sur marge.

**E/Mu** : écart sur marge unitaire.

**E/P** : écart sur prix.

**E/Q** : écart sur quantité.

**E/T** : écart sur temps.

**E/TXH** : écart sur taux.

**E/V** : écart sur volume.

**E/VG** : écart sur le volume global.

**L** : litre.

**MDA** : millions de dinars.

**Mp** : marge prévue.

**Mr** : marge réelle.

**Mub** : marge unitaire budgétée.

**Mup** : marge unitaire prévue.

**Mur** : marge unitaire réelle.

**Pb** : prix de vente.

**Pmb** : prix moyen budgété.

**Pmp** : prix moyen préétabli.

**Pp** : prix prévu.

**Pr** : prix réel.

**Pu** : prix unitaire.

**Pub** : prix unitaire budgété.

**PUR** : prix unitaire réel.

**Qm** : quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.

**Qp** : quantité prévue.

**Qr** : quantité réelle.

**Tx Hp** : taux horaire préétabli.

**Tx Hr** : taux horaire réel.

**TxM** : taux de marge.

## Liste des figures

<b>N°</b>	<b>Titre</b>	<b>Page</b>
<b>1</b>	les objectifs du contrôle de gestion	<b>06</b>
<b>2</b>	Les différents niveaux du contrôle	<b>08</b>
<b>3</b>	le processus du contrôle de gestion	<b>11</b>
<b>4</b>	La place du contrôle de gestion dans l'entreprise	<b>12</b>
<b>5</b>	La gestion budgétaire	<b>31</b>
<b>6</b>	analyse des écarts et des actions correctives	<b>39</b>
<b>7</b>	calcul des écarts	<b>45</b>
<b>8</b>	Ecart sur marge	<b>49</b>
<b>9</b>	l'ensemble des écarts sur coût indirecte	<b>52</b>
<b>10</b>	mise en œuvre des actions correctives	<b>53</b>
<b>11</b>	l'organigramme de la direction des finances et comptabilité	<b>57</b>
<b>12</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2023	<b>66</b>
<b>13</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en valeur pour l'année 2023	<b>66</b>
<b>14</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du résultat 2023	<b>87</b>
<b>15</b>	Histogramme sur les réalisations de l'année 2022 et 2023	<b>89</b>
<b>16</b>	histogramme représentant l'évolution des résultats réels 2022 et 2023	<b>93</b>

## Liste du tableau

N°	Titre	Page
<b>01</b>	les différentes qualités du contrôleur de gestion	<b>13</b>
<b>02</b>	La comparaison entre la comptabilité générale et comptabilité analytique	<b>17</b>
<b>03</b>	La comparaison entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2023	<b>65</b>
<b>04</b>	Récapitulatif de l'écart sur prix des produits 2023	<b>69</b>
<b>05</b>	Récapitulatif de l'écart sur le volume (quantité) des produits pour l'année 2023	<b>71</b>
<b>06</b>	tableau représentant le CA Préétabli pour l'année 2023	<b>74</b>
<b>07</b>	l'écart sur la composition des ventes pour l'année 2023	<b>74</b>
<b>08</b>	la composition en % des quantités prévues pour l'année 2023	<b>75</b>
<b>09</b>	adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et la détermination des écarts sur la composition pour l'année 2023	<b>75</b>
<b>10</b>	L'écart sur le volume global pour l'année 2023	<b>77</b>
<b>11</b>	L'écart sur la marge pour l'année 2023	<b>78</b>
<b>12</b>	L'écart sur la marge unitaire pour l'année 2023	<b>81</b>
<b>13</b>	L'écart sur quantité pour l'année 2023	<b>82</b>
<b>14</b>	calcul du résultat réel pour les produits en année 2023	<b>82</b>
<b>15</b>	calcul du résultat prévisionnel pour les produits de 2023	<b>85</b>
<b>16</b>	Comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2023	<b>86</b>
<b>17</b>	tableau comparatif entre les réalisations de l'année 2023 et 2022	<b>88</b>
<b>18</b>	L'écart sur marge pour l'année 2022 (en million de dinar)	<b>90</b>
<b>19</b>	calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2022	<b>91</b>
<b>20</b>	Evolution des résultats réalisés des deux années 2022, 2023	<b>92</b>



---

# Sommaire

---

# Sommaire

<b>Introduction Générale .....</b>	<b>01</b>
------------------------------------	-----------

## **Chapitre 1 : généralité sur le contrôle de gestion**

<b>Section 1 : les notions de base du contrôle de gestion .....</b>	<b>04</b>
<b>Section 2 : Méthodes et outils du contrôle de gestion .....</b>	<b>16</b>

## **Chapitre 2 : Les fondements théoriques de la gestion budgétaire**

<b>Section 01 : notions de base sur la gestion budgétaire.....</b>	<b>28</b>
<b>Section 2 : La démarche budgétaire.....</b>	<b>33</b>
<b>Section 3 : le contrôle budgétaire .....</b>	<b>40</b>

## **Chapitre 3 : gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**

<b>Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil .....</b>	<b>57</b>
<b>Section 2 : le budget de vente de la SPA CEVITAL .....</b>	<b>66</b>

<b>Conclusion générale.....</b>	<b>98</b>
---------------------------------	-----------

**Bibliographie**

**Annexes**

**Table des matières**

**Résumé**

---

# INTRODUCTION GÉNÉRALE

---

En entreprise, le contrôle budgétaire est un outil essentiel de contrôle de gestion qui permet de planifier, de suivre et d'évaluer les performances financières d'une organisation. Il s'agit d'un processus qui consiste à établir des budgets pour chaque service ou département de l'entreprise, en fonction des objectifs stratégiques définis par la direction.

Le contrôle de gestion selon R.N.ANTHONY, « est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente » <sup>1</sup>. A cet effet, le contrôle de gestion est un processus finaliste, en relation avec les objectifs de l'entreprise et incitatif en relation avec la motivation des dirigeants.

Le contrôle budgétaire permet de s'assurer que les dépenses sont alignées sur les objectifs de l'entreprise et de détecter rapidement les écarts entre les prévisions et les réalisations. Grâce à cet outil, les entreprises peuvent prendre des décisions éclairées pour optimiser leur performance financière et atteindre leurs objectifs stratégiques.

Dans le cadre de ma formation, j'ai eu l'opportunité de réaliser un stage pratique au sein de l'entreprise CEVITAL, un leader dans le domaine de l'industrie et des services en Algérie. Ce stage m'a permis de mettre en pratique les connaissances acquises lors de ma formation en matière de contrôle budgétaire et de contrôle de gestion.

L'objectif spécifique de notre travail consiste à la présentation de la notion du contrôle de gestion, et d'essayer de situer la place de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL de Bejaia. Ce qui nous amène à formuler la problématique suivante :

**« Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans l'entreprise CEVITAL et comment influence-t-il sur la prise de décision ? »**

Dès lors, un certain nombre de questions subsidiaires se pose ainsi :

- Comment l'entreprise CEVITAL Bejaia élabore-t-elle ses budgets de manière réaliste et cohérente ?
- Comment l'entreprise CEVITAL Bejaia peut-elle corriger ses écarts entre les prévisions et les réalisations de manière efficace ?

Dans le cadre de notre mémoire de fin d'études, nous souhaitons explorer ces questions et analyser l'utilisation du contrôle budgétaire en tant qu'outil de contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL. Cette étude nous permettra de mettre en lumière les avantages et les

---

<sup>1</sup> R.N. ANTHONY, 2006, « Contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, P13.

limites de cet outil, ainsi que les bonnes pratiques à adopter pour optimiser son utilisation en entreprise.

Pour mener à bien ce travail, notre réflexion se base sur les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1** : l'utilisation du contrôle budgétaire au sein de CEVITAL a un impact positif sur sa performance financière.
- **Hypothèse 2** : la mise en place du contrôle budgétaire à CEVITAL est efficace pour aligner les dépenses des différents départements avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.
- **Hypothèse 3** : l'utilisation du contrôle budgétaire à CEVITAL facilite la détection des écarts entre les prévisions et les réalisations, permettant ainsi la mise en place de mesures correctives en temps opportun.

La méthodologie adoptée dans notre travail est comme suit : En premier lieu, nous adopterons une démarche documentaire dans les deux premiers chapitres, à travers une revue de littérature de notre thème qui nous permettra de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et le contrôle budgétaire. En second lieu, nous adopterons une démarche analytique établis au sein de l'entreprise CEVITAL Bejaia.

Notre recherche sera structurée selon le plan suivant : Le premier chapitre, intitulé « notion de base sur le contrôle de gestion » a comme objectif de présenter des généralités sur le contrôle de gestion ainsi que ses différents outils.

Le second chapitre à titre « la gestion budgétaire » met en valeur des notions de base sur la gestion budgétaire et d'expliquer son lien avec le contrôle budgétaire.

Le dernier chapitre traitera le cas pratique concernant l'étude de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL Bejaia, et dont l'objet est focalisé sur la gestion budgétaire outil du contrôle de gestion et l'application des développements théoriques précédents ainsi qu'une analyse des résultats de cette étude.

---

# CHAPITRE I : GÉNÉRALITÉS SUR LE CONTRÔLE DE GESTION

---

Le contrôle de gestion est une fonction clé de l'entreprise qui consiste à planifier, organiser, coordonner et contrôler les activités de l'entreprise en vue d'atteindre ses objectifs.

Il s'agit d'un processus continu qui permet de mesurer les performances de l'entreprise, d'analyser les écarts entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, et de prendre les mesures correctives nécessaires pour améliorer les résultats. Le contrôle de gestion repose sur l'utilisation d'outils et de techniques de gestion tels que le budget, les tableaux de bord, les indicateurs de performance, les coûts standards, etc. Il permet de mettre en place une gestion proactive de l'entreprise, en anticipant les problèmes et en prenant les décisions opportunes pour améliorer la performance globale de l'entreprise.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer dans la première section généralités sur le contrôle de gestion et dans la deuxième section nous présenterons les outils du contrôle de gestion.

## **Section 1 : les notions de base du contrôle de gestion**

Afin de mieux cerner la portée du contrôle de gestion, nous allons présenter, dans cette section l'historique du contrôle de gestion, ses définition, ses différents typologies, son processus, ses objectifs et missions, ses métiers, et enfin ses limites.

### **1. Historique de contrôle de gestion :**

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit on ne peut effectuer un contrôle de gestion sans une maîtrise de comptabilité de gestion. Cette notion de contrôle de gestion est née avec la révolution industrielle de la fin du XIX siècle et surtout du début du XX siècle.

Né de l'évolution du mode technique et économique avec les analyses de Taylor(1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt(1915) sur les charges de structures et les choix de General Motors (1923) et de Saint Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.<sup>2</sup>

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, les responsables tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

---

<sup>2</sup> Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris,1998 ,P 197





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

A partir des années 70 les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, des outils et ses utilisations.<sup>3</sup>

## **2. définition du contrôle de gestion :**

Avant de définir le contrôle, nous définirons le contrôle et la gestion .le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans nombreux pays .avant de l'élucider, il faut en définir les composantes : contrôle et gestion.

- Contrôle : désigne le contrôle et la domination sur une situation afin de la diriger vers signification.
- Gestion : l'action ou la manière de gérer, d'administrer, d'organiser quelque chose.

Le contrôle de gestion apparait comme une assurance de l'utilisation rationnelle des ressources attribuées ou mises à la disposition des managers. Plusieurs auteurs ont tenté de donner une définition claire et complète du contrôle de gestion.

Selon **LOCHARD J**: le contrôle de gestion est « ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures connectives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion ».<sup>4</sup>

**R.N. ANTHONY** était le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline en définissant le contrôle de gestion de la manière suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. ».<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 10

<sup>4</sup> Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris, 1998 ,P 197

<sup>5</sup> Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 10

Selon **GUERNY** et **GURIEC**: le contrôle de gestion est « un ensemble de techniques et de procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies ». <sup>6</sup>

Les définitions présentées ci-dessus permettent d'approcher la richesse et la complexité de ce domaine de la gestion.

- Le contrôle de gestion, c'est le système de pilotage de la performance;
- Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, Efficiente ou efficace.

Contrôler la gestion budgétaire de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

### **3. Les objectifs du contrôle de gestion :**

Les objectifs du contrôle de gestion demeurent similaires pour toutes les sociétés indépendamment de leur domaine d'activité ou de leur taille .on remarque :

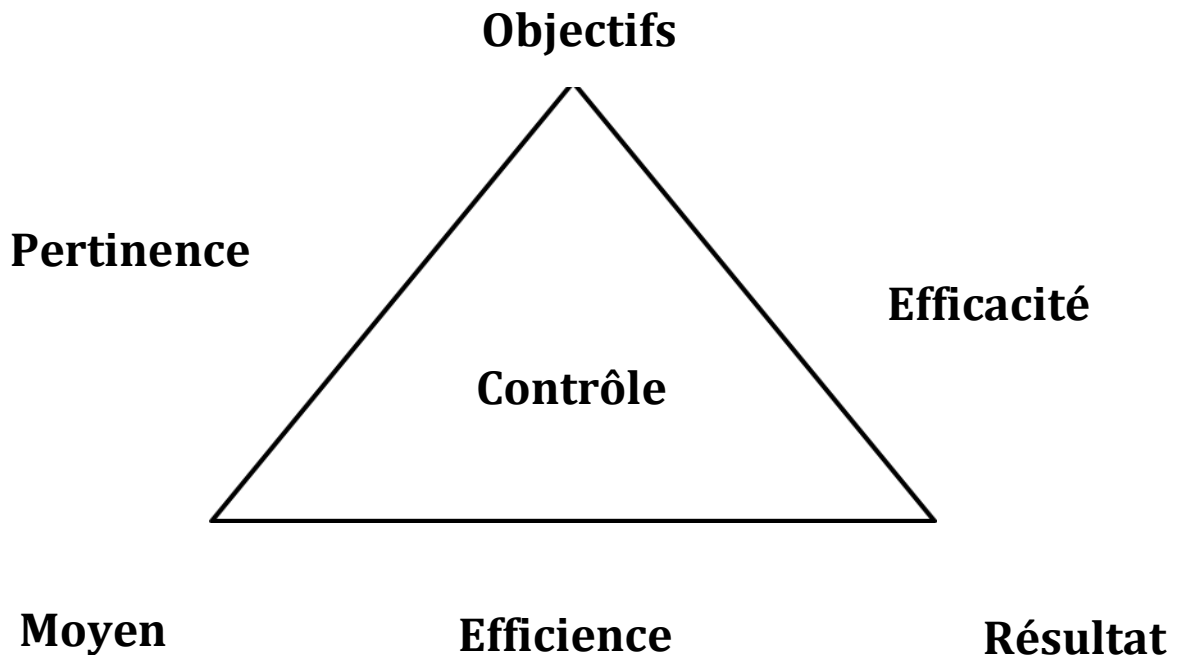
- La sélection des stratégies et des politiques mises en œuvre, ainsi que le soutien à la prise de décision.
- La supervision des diverses ressources de l'entreprise (financières, matérielles et humaines).
- La définition d'objectifs et l'encouragement à établir de normes pour des atteindre, en contrôlant les résultats.
- Le contrôle de gestion s'appuie sur une représentation généralement implicite de l'entreprise reliant ses choix stratégiques, les comportements individuels et les transparente l'activité de chaque individu et groupe.

Le contrôle de gestion vise les éléments suivants :

- L'efficacité : il s'agit de la capacité à réaliser les objectifs fixes.
- L'efficience : cela concerne la capacité à réduire les ressources nécessaires pour obtenir le résultat souhaité.
- L'économie : cela implique l'acquisition de ressources de qualité au moment approprié et à un coût réduit.
- La pertinence : cela consiste à utiliser les moyens appropriés pour atteindre les objectifs fixés.

---

<sup>6</sup> Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris,1998 ,P 197

**Figure N°01** : les objectifs du contrôle de gestion

**Source:** Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, << le contrôle de gestion organisation outil et pratique >> Dunod, Paris, 1998. p.6.

#### **4. Mission du contrôle de gestion :**

La mission du contrôle de gestion consiste à déterminer les de l'entreprise sur le long terme, d'une part, ainsi la stratégie à finalités et objectifs globaux de l'entreprise sur le long terme, d'une part, ainsi la stratégie à mettre en œuvre pour guider la gestion vers l'accomplissement des objectifs établis dans les meilleurs délais, de manière économique et avec une qualité optimale, conformément aux prévisions. Les responsabilités du contrôle de gestion comprennent la prévision, le conseil, le contrôle et la mise au point des procédures.

- **Au niveau prédictif** : des contrôles de gestion doivent être en place Objectifs, identifier les moyens de les atteindre et surtout préparer un plan une sauvegarde si le plan préétabli échoue. De même, les contrôles administratifs doivent assurer la compatibilité des budgets entre les départements.
- **Au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir Renseignements requis par un centre de responsabilité pour mettre en œuvre un plan Un ensemble de méthodes pour améliorer sa gestion.

- **Au niveau contrôle :** assurer un suivi permanent des activités Les entreprises maintiennent la compatibilité entre elles via un tableau de bord.
- **Au niveau du développement du programme :** la tâche de contrôle Le but de la gestion est de développer et de standardiser des indicateurs afin que la comparaison de l'entreprise à son environnement soit homogène.

## 5. Les cycles du contrôle de gestion

Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveau »: contrôle stratégique qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivit quotidien à très court terme) <sup>7</sup>.

### 5.1. Contrôle stratégique :

Qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement su leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

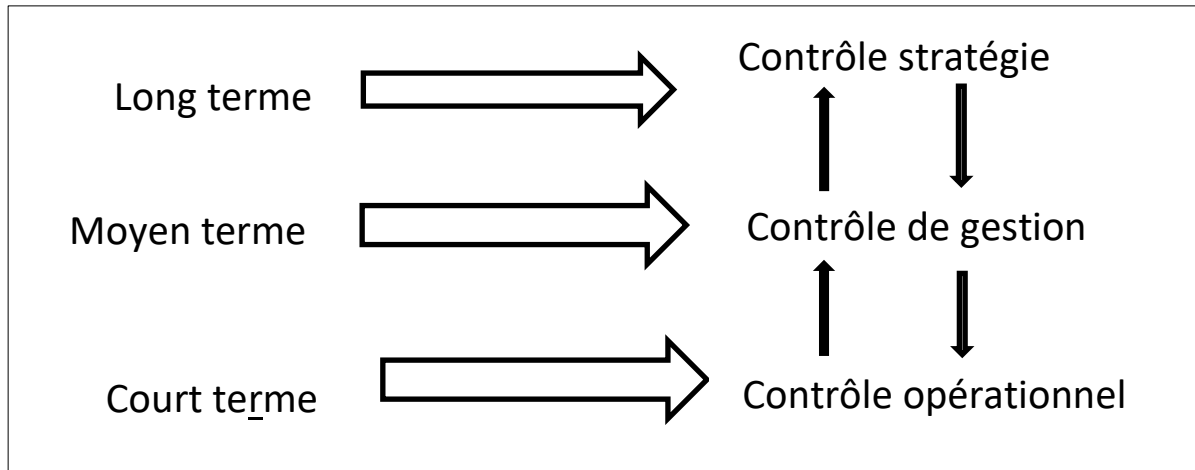
### 5.2. Contrôle de gestion :

Qui s'adresse aux cadre et responsables et évolue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

### 5.3. Contrôle opérationnel ou d'exécution :

Qui est le suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grand partie automatisé.

Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme on contrôlant la transformation des objectifs à long terme en action courantes. La relation entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel est simplifié par le schéma suivant :

**Figure N°02 :** Les différents niveaux du contrôle.

**Source :** Alazard C, Séparis S, 2007, « Contrôle de gestion manuel et application », Dunod, Paris, P.9.

## 6. Les différentes formes du contrôle

On peut déterminer plusieurs notions voisines pour le contrôle de gestion, qui sont :

### 6.1. Le contrôle organisationnel :

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.<sup>7</sup>

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelle et tournées vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

<sup>7</sup> Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, Paris, 2010, P17.

**6.2. L'audit interne :**

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui permet de donner à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

L'audit interne permet aussi de : <sup>8</sup>

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financiers existant ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de tous les domaines de l'entreprise.

Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut être aussi externe.

**6.3. Le contrôle interne :**

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

**7. Le processus du contrôle de gestion**

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management il est décomposer en quatre phases :<sup>9</sup>

**7.1. Phase de prévision :**

Cette phase est dépendant de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel.

Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

---

<sup>8</sup> Alazard C et Separi S., Op.cit, P18.

<sup>9</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, Op .Cit, P.18.

**7.2. Phase d'exécution :**

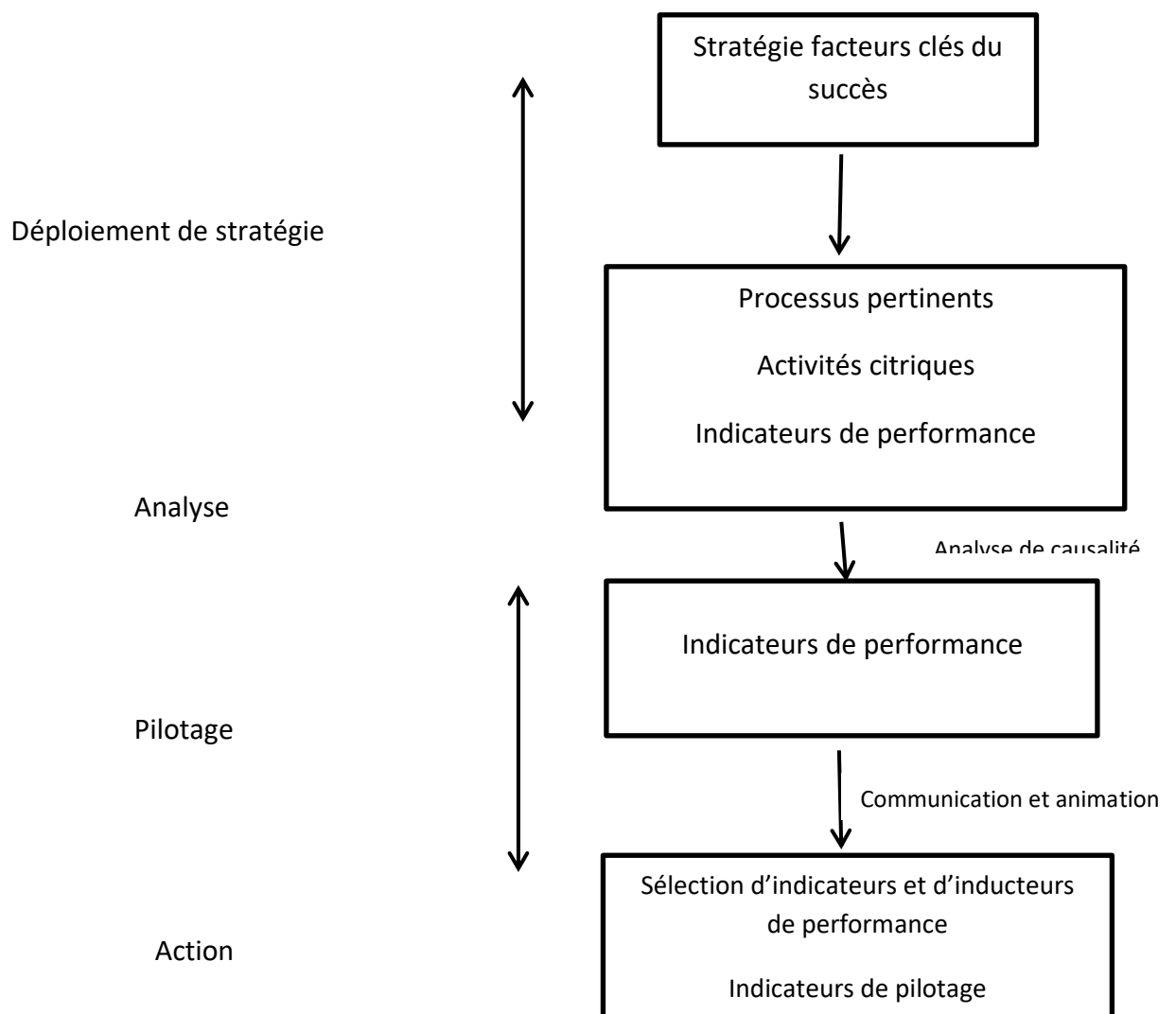
Cette phase déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté pour les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

**7.3. Phase d'évaluation :**

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

**7.4. Phase d'apprentissage :**

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

**Figure N°03** : le processus du contrôle de gestion.

Source : DAF Platform, [www.tifawt.com](http://www.tifawt.com), consulter 17/03/2023

## 8. La place du contrôle de gestion dans l'entreprise

Centre de tous les flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, il traite, il analyse, il exploite, il explique et il transmet à d'autres les informations reçues.

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

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

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement ;
- Des moyens disponibles ;

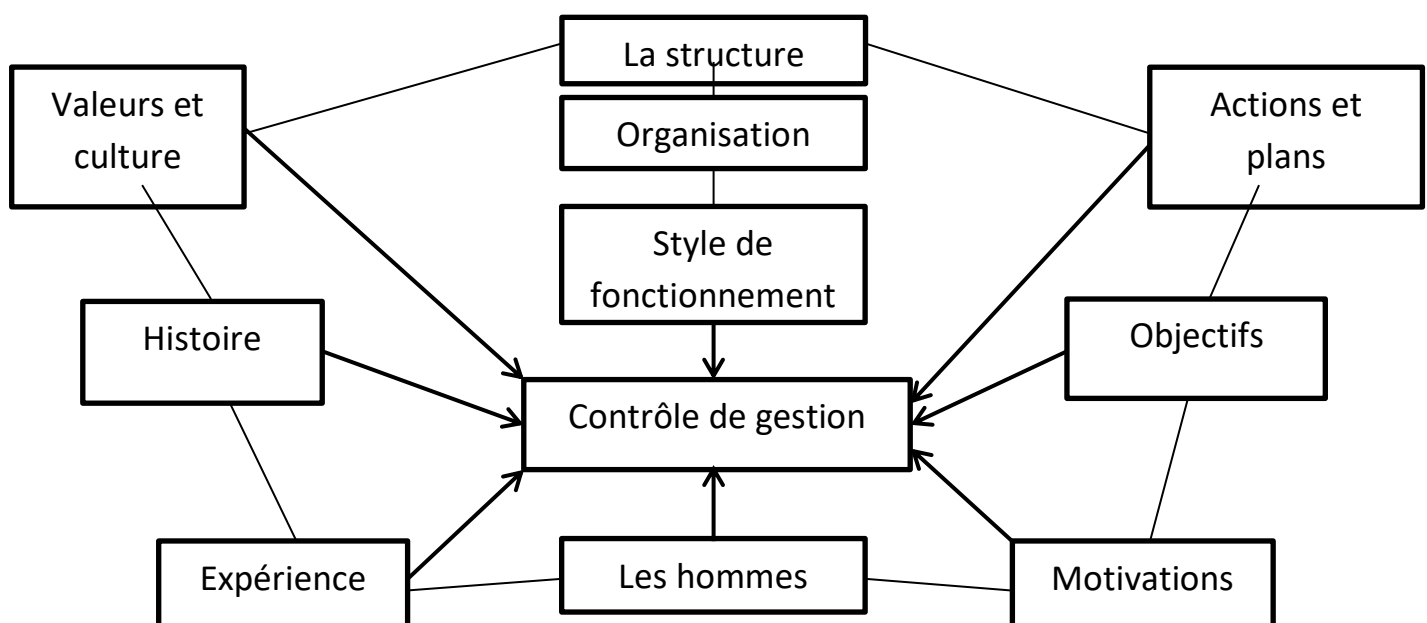


- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier. Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au dirigeant (directeur général) de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encore des ressources humaines.<sup>10</sup>

**Figure N°04 :** La place du contrôle de gestion dans l'entreprise.



Source : KERVILER.I, KERVILER.L, « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! » 3ème Edition, ECONOMICA, Paris, 2000, P13

<sup>10</sup> Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion » ; Edition d'Organisation, Paris, 2009,P60.

## 9. Les limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion : <sup>11</sup>

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

## 10. Le profil, rôle et mission du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évaluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultats.

<sup>12</sup>

### 10.1. Le profil du contrôleur de gestion :

La polyvalence du contrôleur de gestion est indispensable. En effet il doit être à la fois : <sup>13</sup>

- Spécialiste et généraliste : maîtriser les outils pointus, organiser et coordonner la procédure au sein de l'entreprise ;
- Opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution et conseiller les décideurs;
- Technicien et humain : intégrer la dimension technique et gérer les hommes et les groupes.

Bouin et Simon dressent une batterie de qualités de contrôleur de gestion qui seront présenté dans le tableau ci-dessus :

---

<sup>11</sup> KERVILER.I, KERVILER.L, « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! » 3ème Edition, ECONOMICA, Paris, 2000, P12/13.

<sup>12</sup> Guirienc J-C et Guerny J de, « contrôle de gestion et choix stratégique », 6ème Edition, Delmas, Paris, 1998, P197

<sup>13</sup> Alazard C, Séparis S, 2010, op.cit, P.29.

Tableau N°01 : les différentes qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humain
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rigoureux, méthodique,</li> <li>• organisé</li> <li>• Fiable, claire</li> <li>• Cohérent</li> <li>• Capable de synthèse</li> <li>• Faisant circuler l'information sélectionnée</li> <li>• Maitrisant les délais</li> <li>• Connaissant les outils</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Morales : honnêteté, humilité</li> <li>• Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion</li> <li>• Mentales : ouverture, critique, créativité</li> <li>• Collective : écoute, accompagnement, implication</li> <li>• Sociales : gestion de conflit</li> <li>• Entrepreneurials : esprit d'entreprises</li> </ul>

Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.34.

## 10.2. Le rôle du contrôleur de gestion :

Le Contrôleur de Gestion aide la Direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée. Il participe à la définition des objectifs et anticipe les résultats. Le Contrôleur de Gestion établit le schéma directeur des budgets. Il peut proposer à la Direction des actions correctives à mettre en œuvre.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à : <sup>14</sup>

- l'élaboration puis au pilotage du processus budgétaire ;
- il est aussi responsable de l'élaboration puis de l'évolution des indicateurs de performance notamment opérationnelle.
- 

## 10.3. Les missions du contrôleur de gestion :

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de : <sup>15</sup>

<sup>14</sup> Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris.2009.

<sup>15</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Op.cit., P689.

- Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting) ;
- Conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.) ; implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies ;
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps ;
- Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise ;
- Coordination horizontale et verticale ;
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques ;
- Conseil et animation, etc.

## **Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion :**

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité générale et la comptabilité analytique, méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord, enfin le reporting.

### **1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale est un outil de gestion au niveau de direction qui représente la situation de l'entreprise et aussi considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.

#### **1.1. Définition de la comptabilité générale :**

La définition donnée par le plan comptable générale « la comptabilité est un system d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrés et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat et de l'entité à date de clôture » <sup>16</sup>

#### **1.2. Les objectifs de comptabilité générale :**

Les objectifs de la comptabilité générale répondent à trois types de besoin :

---

<sup>16</sup> Davasse H, Parruitte M, 2011, «Introduction à la comptabilité », Faucher, P.12.

- Aide à la décision (délais de paiement des clients, mesure et prévision du résultat, position de la trésorerie, capacité d'emprunt et de remboursement...);
- Evaluation des éléments de l'entreprise (actifs et passifs du bilan, charges et produits du compte résultat...);
- Contrôle extérieur des dirigeants concernant les performances et les risques, la bonne qualité de la gestion de leur gestion, la poursuite des objectifs annoncées...).
- 

## **2. la comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est une discipline particulière issue de la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

### **2.1. Définition de la comptabilité analytique :**

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons en deux définitions suivantes :

La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes de l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.<sup>17</sup>

Par ailleurs, la comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation, abonnements, calcul de charge...etc. En utilisons l'information comptable élémentaire rectifiée ou non.<sup>18</sup>

### **2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivant : <sup>19</sup>

- D'une part,
- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprises ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;

---

<sup>17</sup> Melyon G, Mlyon K, Raimbourg PH, 2013, « Comptabilité analytique », 5e Edition Bréal Paris, P.8.

<sup>18</sup> Martinet A, Silem A, 2003, « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, P.115.

<sup>19</sup> Yves Villeguérin et al, 2014, « dictionnaire de pratiques, comptable et financier, groupe revue fiduciaire », 12e Edition, Paris, P. 343.

- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (bien et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Construire les tarifs.
- D'autre part,
  - Etablir les prévisions de charges et de produit courants (coût préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;
  - En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des couts et des budgets, par exemple).

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise est conçu en fonction de sa structure organique et des activités d'exploitation particulière qu'elle exerce.

### 2.3. Comparaison entre les deux systèmes de comptabilité (générale et analytique) :

Pour éclairer les critères de comparaison, Dubrulle et Jourdain ont dressé le tableau suivant :

**Tableau N°02** : La comparaison entre la comptabilité générale et comptabilité analytique.

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent-future
Nature des flux observés	Externes	Interne
Document de base	Externes	Externe et interne
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Economiques
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise- certifiée- formelle	Rapide-pertinente approchée

**Source** : Dubrulle L, Jourdain D, 2007, « Comptabilité analytique de gestion », 5e Edition Dunod, Paris, P.9.

**2.4. Concepts de base de la comptabilité analytique :**

L'analyse de calcul des coûts repose au préalable sur la connaissance fine des différents coûts et charges qui existe et de leur nature, et pour cela en procède à la présentation de ses derniers.

**2.4.1. Notion de charge :**

Nous allons définir la notion des charges ainsi que ses différentes typologies.

**2.4.1.1. Définition d'une charge :**

Une charge en comptabilité est « un bien ou un service qui est consommé par l'entreprise au cours de son activité. Il disparaît généralement lors du premier usage, c'est-à-dire qu'il n'y a plus de substance physique dès lors qu'il est utilisé dans le processus d'exploitation de l'entreprise. ». <sup>20</sup>. Sur le plan économique, est « une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente ». <sup>21</sup>

La charge correspond à une consommation des ressources par une entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même).

**2.4.1.2. Typologie de charge :**

L'ensemble des charges de l'entreprise représente les charges d'exploitation et hors exploitation qui se décompose en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives :

**A. Charges incorporables :**

Ce sont des charges enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de résultats) et doivent être reprise en comptabilité analytique pour le calcul des coûts, puisqu'elles sont économiquement justifiées. <sup>22</sup>

Elles représentent la majorité des charges de la comptabilité générales qui répondent aux conditions normales d'exploitation.

**B. Charges non incorporables :**

Ces charges sont enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité analytique car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes du fonctionnement de l'entreprise. <sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Thibaut Clemont, Comptabilité et gestion financière, Référence [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com), consulté le 15-02-2019.

<sup>21</sup> Cullmann H, « Comptabilité analytique », Edition Bouchéne, Paris, P23.

<sup>22</sup> Piget P, 2001, « Comptabilité analytique », 3e Edition, Economica, Paris, P.9.

<sup>23</sup> Melyon G, Melyon K, Raimbourg PH, Op.Cit, P.14.

Il s'agit essentiellement de charges exceptionnelles et de charges hors exploitation. Ces charges non incorporées aux coûts et qui constituent des différences d'incorporation.

**C. Charge supplétives :**

Elles représentent des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale. La comptabilité analytique les incorpore dans les coûts afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et de pouvoir ainsi comparer entre elles les entreprises, quelles soient leur forme juridique, leur stratégie de financement ou leur stratégie de marché.<sup>24</sup>

Deux catégories de charges supplétives sont en général retenues par la comptabilité analytique :

- La rémunération du travail de l'exploitant ;
- La rémunération des capitaux propres.

**2.4.2. La notion des coûts :**

En comptabilité analytique, toute entreprise industrielle doit assumer les coûts liés à tout produit final qui sera commercialisé sur le marché ciblé.

**2.4.2.1. Définition d'un coût :**

Un coût est d'abord une construction intellectuelle, correspondant à des préoccupations diverses : il correspond à une certaine modélisation de la réalité et repose sur une série d'hypothèses qu'il faut bien comprendre si l'on veut en interpréter convenablement les résultats.<sup>25</sup>

Ainsi, « un coût est la valeur d'un ensemble de consommations dans le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion ».<sup>26</sup>

Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

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

---

<sup>24</sup> Idem.

<sup>25</sup> Désiré-luciani M.N, Hirsch, Kacher N, Polossat M, «Le grand livre du contrôle de gestion », Groupe Eyrolles, Paris 2013, P.196.

<sup>26</sup> Langlois L, Bounnier C, Bringer M, Op.cit, P.31.



Un cout est donc une accumulation de charges sur un produit à un certain stade de son élaboration.

#### 2.4.2.2. Définition des coûts de revient :

Le coût de revient est le dernier stade dans le calcul des coûts de l'entreprise, il présente tout ce que les produit ont coûté au stade final de sa production (distribution comprise), il est donc un coût complet dans lequel il convient de distinguer pour chaque catégorie de produits vendus. Ainsi que Langlois a défini le coût de revient comme suit :

« Les coûts de revient sont constitués par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu ».<sup>27</sup>

Dans les entreprises Industrielles, les coûts de revient comprennent :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Leurs coûts de distribution ;
- Les charges communes non affectées à une fonction.

#### 2.4.2.3. Typologie des coûts :

Il existe de nombreuses classifications des coûts en comptabilité. La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coût : coût directe/indirecte et coût variable/fixe.

##### A. Les Coûts directs et les coûts indirects :

**Coût direct :** «est constituer des charges qu'il est possible d'incorporer immédiatement et sans calcul intermédiaire ou coûts au quelle se rapporte»<sup>28</sup>, Les coûts directs sont ceux qu'il est possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. Les matières premières incorporées au produit, les heures de main-d'œuvre des ouvriers affectés à la fabrication du produit, constituent autant de coûts directement imputables aux produits.

**Coût indirect :** une charge indirecte est « une charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée aux coûts auxquels elle se rapporte ».<sup>29</sup> C'est la charge qui est consommée par plusieurs objets de coût. Si on voulait la rattacher, il faudrait mettre en place un système d'information qui coûte généralement cher et donc il est peu utilisé par les entreprises.

---

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> Dubrull L, Jourdain D, 2007, « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, P.59.

<sup>29</sup> Idem.P.09.

**B. Les coûts variables et fixes :**

Nous présentons ci-dessous ces deux coûts :

**Les coûts variables** : sont liés au volume de production : par exemple chaque unité produite supplémentaire déclenche un coût volumique. Une matière première utilisée dans la fabrication d'un produit est un coût volumique. Le coût n'est pas dépensé tant que le produit n'est pas fabriqué.

**Les coûts fixes** : sont liés à un potentiel de production. Que l'on produise ou que l'on ne produise pas, si l'on dispose de machines, elles constituent un coût de capacité (immobilisation en capital ou moins).

Les coûts volumiques et de capacité peuvent être directs ou indirects. Il existe donc quatre catégories :

- Coûts volumiques directs ;
- Coûts volumiques indirects ;
- Coûts de capacité directs ;
- Coûts de capacité indirects.

**3. Gestion budgétaire**

En entreprise, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre les objectifs et de ne pas être surpris par les dérives.

La gestion budgétaire est une méthode de gestion qui consiste à traduire les décisions prises par la direction, avec la participation des responsables, en programmes d'actions quantifiés appelés budgets.

La gestion budgétaire est une méthode de gestion prévisionnelle qui implique :

- La définition d'objectifs reflétant ce que l'entreprise souhaite faire ou pense pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets cohérents entre eux, suivant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- Implication et engagement des responsables dans un cadre de gestion décentralisée ;

- Le contrôle budgétaire en comparant périodiquement les résultats réels au budget, en mettant en évidence les écarts et en permettant de prendre les mesures de régulation nécessaires en cas de déviations notables (gestion par exception).

D'une manière générale : la gestion budgétaire est un des outils de planification et de contrôle de la gestion de l'entreprise, « elle permet de traduire le programme d'activité en termes de budget de fonctionnement, et de suivre le degré de réalisation des prévisions correspondantes »<sup>30</sup>

## 4. Tableau de bord

### 4.1. Définition de tableau de bord

Gervais M précise que « le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître, le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler le marché de l'entreprise à court terme et faciliter dans celles-ci l'exercice des responsabilités ».

<sup>31</sup>

### 4.2. Objectif de tableau de bord

Le tableau de bord remplir trois objectifs essentiel: <sup>32</sup>

- Un outil de pilotage de suivi des objectifs d'une organisation;
- Un outil de management permettant de développer un dialogue et une réflexion collective autour des objectifs à atteindre ;
- Un outil d'aide à la décision par la vision régulière de l'évolution de l'évolution de la situation.
- 

### 4.3. Les types de tableau de bord

On distingue trois types de tableaux de bord: <sup>33</sup>

#### ➤ Tableaux de bord d'activité :

Servant au suivi d'une activité sur les résultats obtenus et dialoguer entre niveaux hiérarchiques. Il contient l'ensemble des indicateurs stratégique ainsi que les indicateurs

<sup>30</sup> Lauzel P. Teller R, << Contrôle de gestion et budget », 7ème Dallez, Paris, 1994, P. 22

<sup>31</sup> GERVAIS.M, << contrôle de gestion par système », 6ème édition, ECONOMICA, paris, 1997/p.593.

<sup>32</sup> CAPPELLETI LAURANT, BARON PHILIPPE, GERARD DESMAISON, RIBIOLLET FRANCOIS- XAVIER, << contrôle de gestion >>, DUNOD, paris, 2014, p.60

<sup>33</sup> SAULOUJ.Y, << le tableau de bord du décideur », organisation édition, paris, 1982, p30, 31, 32

opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

➤ **Tableaux de bord de pilotage :**

Permettant de suivre l'avancement des plans d'actions et résultats obtenus. Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. Ce type correspond pourtant à une préoccupation des décideurs pour atteindre des objectifs avec des moyens limités, implique de piloter, à pour obligation de clarifier, convaincre le plan diffuser, taire partager l'essence même de son métier: de définir le plan d'action stratégique un pour attendre un objectif.

➤ **Tableaux de bord de projet :**

Spécifique de la direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects: techniques, qualités, coûts et délais. <sup>34</sup>

#### 4.4. La place du tableau de bord dans la stratégie

Commençons par un préalable sur la place de l'information: une information isolée ne présente rien, la prise de décision doit résulter de rapprochement d'informations de nature parfois variée. Ce rapprochement se fait parfois dans l'esprit dans dirigeants de manière empirique. <sup>35</sup>

#### 4.5. Les instruments de tableau de bord

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants et les commentaires : <sup>36</sup>

- **Les écarts :** le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui qui présente un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- **Les ratios :** une ration est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux éléments, il est exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans l'espace est mise en évidence.
- **Les graphiques :** les graphiques attirent davantage l'attention que les écrits ou les tableaux de chiffre. Un graphique permet de visualiser rapidement et directement les évolutions et ils mettent en évidence les changements de rythme ou de tendance.

---

<sup>34</sup> Ibid. P. 33

<sup>35</sup> FRANCOIS RIEU-JEAN, RIGOLLET PIERRE, <<< Tableaux de bord », DUNOD, Paris, 2014, p11, 12.

<sup>36</sup> ALAZARD CLAUD, SEPARI SABINE, Op.cit, p.558. (2010)

- **Les clignotants** : ce sont des seuils limites définis par l'entreprise, ils doivent attirer l'attention de l'utilisateur sur l'information essentiel. Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel, il peut s'agir d'un indice d'une valeur ou d'un pictogramme faisant ressortir un montant ou un écart significatif.<sup>37</sup>
- **Les commentaires** : le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires sur une même page au début du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés.<sup>38</sup>

## 5. Le reporting

### 5.1. Définition du reporting

Le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »<sup>39</sup>

### 5.2. L'objectif de reporting

Le reporting permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :<sup>40</sup>

- en vérifiant la réalisation des objectifs ;
- en mesure le poids des écarts ;
- en appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prise de décisions.

## 6. Le système d'information

### 6.1. Définition du système d'information

---

<sup>37</sup> Ibid, p.559. (2010)

<sup>38</sup> SELEMER. C. <<< Concevoir le tableau de bord », DUNOD, Paris, 1998, p.81.

<sup>39</sup> Doriath B, 2008, «Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5e Edition Dunod, Paris, P143.

<sup>40</sup> Béatrice, Grandguillot F, 2018, «L'essentiel du contrôle de gestion », 10e Edition Lextenso, P. 168

« Un système d'information représente l'ensemble des éléments participant à la gestion, au stockage, au traitement, au transport et la diffusion de l'information au sein d'une organisation ».<sup>41</sup>

## **6.2. Rôle du système d'information**

Le système doit assurer 4 fonctions essentielles :

- Recueillir l'information de façon cohérente, pertinente et la plus exhaustive possible.
- Stocker l'information de façon à pouvoir la réutiliser directement en fonction des besoins.
- Traiter l'information de façon à répondre aux diverses sollicitations des utilisateurs dans le cadre de leur activité.
- Diffuser l'information de façon à permettre à chaque acteur de pouvoir exploiter les résultats des traitements dont il a besoin

## **Conclusion**

Le contrôle de gestion est un levier essentiel pour la maîtrise des performances et la réalisation des objectifs stratégiques des entreprises. En fournissant des outils et des méthodes pour planifier, suivre et évaluer les activités, il assure une gestion rigoureuse et efficace des ressources. De plus, en favorisant une culture de la performance et de l'amélioration continue, il contribue à l'engagement des équipes et à l'innovation.

Grâce à une intégration harmonieuse au sein de l'organisation et à l'adoption des nouvelles technologies, le contrôle de gestion se révèle être un atout indispensable pour naviguer dans un environnement économique complexe et en constante évolution. En définitive, il permet de sécuriser la croissance et la compétitivité des entreprises sur le long terme.

---

<sup>41</sup> Burlaud A et Germak P., « Management des systemes d'informations : Manuel et application », Editions EYROLLES, 2006, P15.

---

## CHAPITRE II : LES FONDEMENTS THÉORIQUES DE LA GESTION BUDGÉTAIRE

---

La gestion budgétaire est un pilier essentiel de toute organisation, qu'elle soit une institution publique, une entreprise, ou même un ménage. Elle consiste en la planification, le suivi et le contrôle des ressources financières allouées pour atteindre des objectifs spécifiques. Une gestion budgétaire efficace permet de prendre des décisions éclairées, d'optimiser l'utilisation des fonds disponibles, de prévenir les gaspillages et de garantir la viabilité financière à long terme.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections, la première traitera les notions sur la gestion budgétaire, la deuxième sera consacrée sur la démarche budgétaire, enfin la troisième sera consacrée sur le contrôle budgétaire.

## **Section 1 : notions de base sur la gestion budgétaire**

### **1. Historique et définition de la gestion budgétaire**

#### **1.1 Historique de la gestion budgétaire**

Le terme de « **budget** » vient d'un mot de l'ancien français, la « **bougette** », ou « **petite bouge** ». La « bouge » désignait au moyen âge le coffre ou le sac permettant au voyageur d'emporter avec lui marchandises ou effets personnels, avec à peu près le même sens que notre moderne « **bagage** ». Mais elle s'est surtout développée après la deuxième guerre mondiale pour conquérir la majorité des entreprises.<sup>42</sup>

Le contrôle budgétaire est apparu chez Saint-Gobain après la Deuxième Guerre mondiale, avec une première mention en 1933, puis à nouveau en 1959-1965.

Les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, mais les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Le développement du contrôle budgétaire est dû au contexte économique mais aussi idéologique, les réflexions sur la place de l'homme dans l'organisation ont influencé le déploiement du budget.

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, l'engagement des managers dans les décisions et la coordination par les résultats ont donné un cadre d'action aux gestionnaires d'entité, sous contrôle de la direction.

---

<sup>42</sup> Claude ALAZARD, Sabine SEPARI. Op.cit., P689.



Au fil du temps, le budget s'est ainsi vu attribuer des fonctions nouvelles, passant d'un outil rationnel à un outil servant à humaniser l'économie et à contribuer à la croissance et au progrès social, puis à améliorer ou promouvoir la motivation au travail et l'évaluation des performances.

Aujourd'hui, le budget est utilisé pour améliorer la performance de l'organisation en optimisant l'affectation des ressources limitées et en encadrant la délégation d'autorité et l'autonomie des actions.

## **1.2 Définition de la gestion budgétaire**

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent selon les auteurs et les économistes.

Selon **JEAN LAUCHARD** définit la gestion budgétaire comme étant : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelées budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». <sup>43</sup>

Selon **CHRISTIAN ET RAULET C** : « la gestion budgétaire vise sur la base de prévisions relative de l'entreprise à établir des programmes d'actions exprimés sous forme de budgets pour période donnée, en vue de les contrôler par la confrontation avec les réalisations ». <sup>44</sup>

## **2. Les caractéristiques de la gestion budgétaire**

- Le système budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire.
- Selon **M.GERVAIS**, six conditions sont requises afin que ce système soit efficace : <sup>45</sup>
- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation .en ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions ;
- Le découpage et la présentation des budgets doivent de claquer sur le système d'autorité : le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;

---

<sup>43</sup> PCG 1982 , cité in : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5 DUNOND, Paris, 2008, P.01

<sup>44</sup> Christian et Raulet CH, « Comptabilité et gestion », Edition, Dunod, P.109.

<sup>45</sup> Gervais M, 1987, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, P.275.

- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise ;
- Il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire. Le couplage du système budgétaire et la politique du personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance ;
- Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisations (fiscalité, données de marché ....)

### **3. Importance et rôle de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire joue :<sup>46</sup>

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

La gestion budgétaire ne remplira ces rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent.

---

<sup>46</sup> Alazard C, Séparis S, 2007, « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, p.344

Toutes fois la gestion budgétaire dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables, et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique toute mode de pilotage.

#### **4. Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire**

Il existe plusieurs intérêts et limites de la gestion budgétaire :<sup>47</sup>

##### **4.1. Intérêts de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire a comme intérêt :

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

##### **4.2. Limites de la gestion budgétaire**

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

---

<sup>47</sup> Doriath B, 2008, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>e</sup> Edition, Dunod, Paris, P.3.

- Une veille financière doit être permanente afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

### **5. les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire**

Pour que la gestion budgétaire soit réellement énergique, Farouk Hémici et Christophe Hénot énumèrent certaines conditions qui doivent se réunir pour accomplir une l'activité budgétaire efficace à savoir :<sup>48</sup>

- **Une réelle implication et soutien de la direction générale :**

Si cette dernière ne manifeste pas un véritable intérêt pour les prévisions budgétaires, il est évident que les différents niveaux de l'organisation n'y accorderont pas plus d'importance en montrant tout l'intérêt qu'elle porte aux budgets, la direction générale exprime sa volonté de voir chaque direction tout mettre en œuvre pour une gestion rigoureuse et un respect des budgets adoptés.

- **Un travail d'analyse et de synthèse :**

Les budgets doivent être élaborés à partir d'une analyse approfondie de l'environnement interne et externe, ainsi que d'une réflexion sérieuse sur les choix des actions à mener en fonction des orientations de la direction générale.

A défaut, les budgets ne pourront jouer leurs rôles dans la maîtrise de la gestion, et les écarts calculés dans le cadre du contrôle budgétaire n'auront pas de réelle signification.

- **Une adhésion du personnel :**

La gestion budgétaire est menée par le personnel des différentes directions. Il est indispensable que ce dernier soit effectivement associé et impliqué dans l'élaboration et le suivi des budgets. Cette implication entraîne une responsabilisation et une motivation plus grandes de chacun quant au respect du budget dont il a la responsabilité.

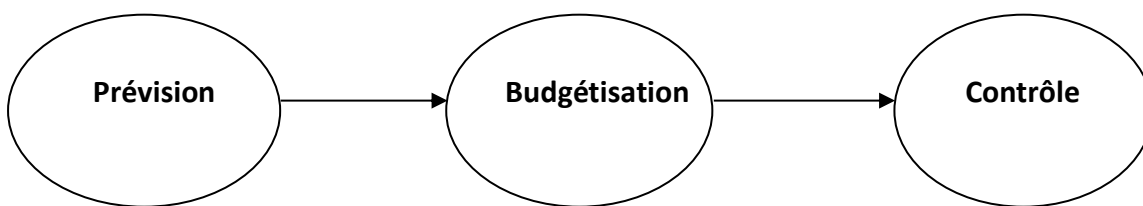
---

<sup>48</sup> Farouk Hémici et Christophe Hénot « contrôle de gestion, Bréal éditions, 2007, p72-73.

## Section 2 : La démarche budgétaire

Il existe trois étapes essentielles de la gestion budgétaire :

**Figure N°05 : La démarche budgétaire**



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris 2008, P.01.

- **ETAPE 1 : La prévision**

### 1. Définition de la prévision

La prévision est la première étape du processus budgétaire. Elle consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise qu'elle souhaite atteindre sur une période donnée, généralement un an.

La prévision budgétaire est « un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités future de l'entreprise ». <sup>49</sup>

Selon **BOUQUIN Henri** « la prévision est un art difficile , de sorte que l'on a tout intérêt à atteindre de connaître le mieux possible la situation passée pour se préoccuper de quantifier le future » .<sup>50</sup>

### 2. Les différentes techniques de prévision

Dans cette section, nous nous concentrons uniquement sur trois éléments essentiels : prévisions des ventes, de la production et de l'approvisionnement.

<sup>49</sup> Beatrice, Ganguillat F, 2009, « l'essentiel du contrôle de gestion » 4<sup>e</sup> Edition Extensio, Paris P.17.

<sup>50</sup> BOUQUIN Henri, « la maîtrise des budgets dans l'entreprise » éd EDICEF, Paris, 1992, P57.

## 2.1. Les prévisions des ventes

Les prévisions de ventes, c'est une estimation ou une prédiction de combien de produits ou services une entreprise pense vendre dans une période donnée. Ça les aide à planifier leurs productions et leurs ressources en fonction de la demande prévue. C'est super important pour prendre des décisions stratégiques sur la gestion des stocks et la planification de la production.

Pour prévoir ses ventes, l'entreprise utilise des informations : <sup>51</sup>

- **Qualitative** : lignes de produit, types de clientèle ;
- **Quantitative** : quantité vendue, chiffre d'affaire
- **Interne** : statistique, comptabilité générale de gestion .....
- **Externe** : concurrence, part de marché, conjoncture ....
- **Passés et actuelle.**

Comme toute prévision de ventes comporte nécessairement deux approches :

- **Un chiffrage en volume** permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent alimenter ;
- **Un chiffrage en valeur des recettes** permettant de déterminer les ressources de l'entreprise.
- 

## 2.2 Les prévisions de production

Le programme de production a pour objectif de planifier et d'organiser les différentes étapes et ressources nécessaires pour fabriquer les produits ou fournir les services d'une entreprise. Il permet de déterminer les quantités à produire, les délais, les ressources humaines et matérielles nécessaires, ainsi que les étapes de production.

Le programme de production s'appuie sur la relation suivante :<sup>52</sup>

$$\text{Production prévisionnelle} = \text{Ventes prévisionnelles} + \text{Niveau de stock désirer} - \text{Niveau de stock actuel}$$

- **Etape 2 : La budgétisation**

<sup>51</sup> Béatrice et Grandguillot F, 2018, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10<sup>e</sup> Edition, Lextenso, P.87.

<sup>52</sup> ALAZARD C., « Gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987, P.117.

La budgétisation est la deuxième étape du processus budgétaire. C'est une méthode qui permet de gérer efficacement ses finances.

## **2.1 Définition, caractéristiques, objectifs du budget**

### **2.1.1. Définition du budget**

Selon **LAUZEL P**« un budget est un ensemble coordonné de prévisions qui compte tenu de la condition internes et externes pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend à adapter les moyens à des fins poursuivies. Il est donc l'instrument par excellence de la direction par objectifs. Il implique l'établissement de programme d'actions en termes de quantité, de valeur et de délais ».<sup>53</sup>

Selon **Michel GERVAIS**: « le budget est une simple prévision valorisée si l'optique est de faire de la simulation, mais plan à court terme chiffré comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités si l'optique est de contrôler les responsabilités déléguées ».<sup>54</sup>

### **2.1.2. Caractéristiques du budget**

Bhimani A, Horngren C, Farter G, et Datar S ont présenté certaines caractéristiques spécifiques du budget à savoir :<sup>55</sup>

- L'ensemble des budgets s'étend à toutes les fonctions et divisions de l'entreprise. C'est la coordination des budgets.
- Le découpage des différents budgets s'effectue en parallèle avec la répartition de l'autorité entre les responsables
- Les budgets sont quantifiés en valeurs, tant en ce qui concerne les objectifs que les moyens. Ceci n'exclut pas que les valeurs soient complétées par une quantification en volume chaque fois que la nature d'un budget le permet.
- L'horizon des budgets est généralement d'un an mais ils sont découpés en période plus courts (généralement mensuelles) ce qui permet de préciser le calendrier des actions an cours de l'année

---

<sup>53</sup> LAUZEL, P., Contrôle de gestion et budgets, éd., Sirey, Paris, 1980, P.3.

<sup>54</sup> Michel GERVAIS. Contrôle de gestion 9 édition. Economica. 2009. p20.

<sup>55</sup> Bhimani A, Horngren C, Farter G, et Datar S, Contrôle de gestion budgétaire, édition Pearson, P172.

### 2.1.3. Objectifs du budget

La construction de programme et de budgets répond à plusieurs objectifs :<sup>56</sup>

- **Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise**
  - ❖ Les budgets permettent de déterminer l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour réaliser les buts de l'organisation, ils permettent aussi de repérer à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
  - ❖ Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise;
  - ❖ Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'organisation (trésorerie et financement).
- **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation**
  - ❖ Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leurs déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité;
  - ❖ Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre.
- **Les budgets sont des moyens de contrôle et de mesure**
  - ❖ Il permet d'éviter les imperfections de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires, il permet ainsi de détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives ;
  - ❖ Le budget est un outil vivant qu'il convient d'adapter en permanence à la réalité, chaque modification constitue un nouvel acte de gestion et de décision. Le suivi donc tout au temps primordial que l'établissement du budget et contribue pleinement à la qualité de la gestion de l'entreprise.

### 2.2. Le rôle du budget

Selon **Bouquin H**, les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les différentes fonctions et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs, le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir : <sup>57</sup>

- **Un instrument de coordination et de communication:** le processus budgétaire (élaboration d'un ensemble de budgets cohérent), bien mené, est l'occasion de

---

<sup>56</sup> Brigitte Doriath, Christian Goujet, , «gestion prévisionnelle et mesure de la performance »,op.cit.p105

<sup>57</sup> Bouquin H, Le contrôle de gestion, Gestion Puf, Paris, 2013, P442



s'assurer que les diverses fonction ont l'intention d'agir en harmonie si non en synergie, et de conduire les différents services à se coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines et aussi, c'est l'occasion pour la direction de communiquer sur ses objectifs, et pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain. il permet de réguler les dysfonctionnements, éventuels, et de s'assurer que les actions de différentes unités décentralisées seront compatibles.

- **Un outil essentiel de gestion prévisionnelle** : il doit en remplissant cette mission. permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des manœuvre disponible, ainsi que des zones majeurs d'incertitude.

Les budgets sont des instruments de prévision qui montrent notamment les difficultés qu'il faudra surmonter pour réalise l'harmonie entre les différentes fonctions (goulets d'étranglement, ruptures de stocks, insuffisance de trésorerie).

- **Un outil de délégation et de motivation** : dans la mesure où il apparait comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de moyen et/ou de résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable, ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction.

Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation formelle, le respect des objectifs de moyens ou de résultats qui sont fixés par leur budget est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées. Ainsi, le budget garantit la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégique de l'entreprise.

- **Un outil d'apprentissage au management** : la performance de l'entreprise ne se mesure pas par référence au budget, qui décrit une situation hypothétique, mais par référence au réel, donc le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnel qui sont fait, il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

### **2-3 Typologies des budgets :**

D'une manière générale, on distingue cinq types de budgets :

### **2.3.1. Le budget de vente**

Le budget des ventes, « est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini 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 ». <sup>58</sup>

### **2.3.2. Budget de production**

Dans une entreprise industrielle, l'élaboration du budget de production est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire car c'est là que se situe le travail le plus important du contrôle de gestion. L'élaboration de budget de production consiste à « élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation) ». <sup>59</sup>

### **2.3.3. Budget d'approvisionnement**

Le budget d'approvisionnement permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront disponibles en quantités suffisantes, pour qu'elle ne soit pas perturbée. Depuis quelques temps, deux conceptions semblent s'opposer.

Le budget de la fonction approvisionnement comprend:

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

Ce budget est présenté en quantité et en valeur (Quantité x Coût standard unitaire). Il a pour objectif d'assurer une gestion des stocks la plus optimale possible. <sup>60</sup>

### **2.3.4. Budget de trésorerie**

---

<sup>58</sup> Alazard C, Séparis S, Op.Cit, P.307.

<sup>59</sup> GERVAIS M. ? Op.cit,P.307

<sup>60</sup> Doriath B....Op.cit.,P.39

Le budget de trésorerie est l'un des éléments le plus important des budgets déjà étudiés. En l'établissant, les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédent ou de besoin de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme ou dans le cas échéant permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaires au temps opportun et au moindre coût. Il est défini comme suivant ensemble des prévisions de recettes et des dépenses pour la période budgétaire, son élaboration commence par la Préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements)<sup>61</sup>

- **Etape3 : le contrôle budgétaire**

**Définition :** Le contrôle budgétaire est un processus de surveillance et de gestion des dépenses et des revenus d'une organisation par rapport à un budget préétabli. Cela implique de comparer les performances réelles aux prévisions budgétaires, d'identifier les écarts et de prendre des mesures correctives si nécessaire.

### **Section 3 : le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire. Il permet de surveiller et de gérer les dépenses d'une entreprise ou d'une organisation. Cela implique de suivre de près les revenus et les dépenses, d'analyser les écarts par rapport au budget prévu et de prendre des mesures pour atteindre les objectifs financiers fixes.

Le contrôle budgétaire est un outil essentiel pour assurer la stabilité financière et la croissance d'une entreprise.

#### **1. Généralités sur le contrôle budgétaire**

##### **1.1. Définition du contrôle budgétaire**

Selon **M. GERVAIS** « le contrôle budgétaire est une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant afin : <sup>62</sup>

- De dégager les écarts et rechercher leurs causes ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;

---

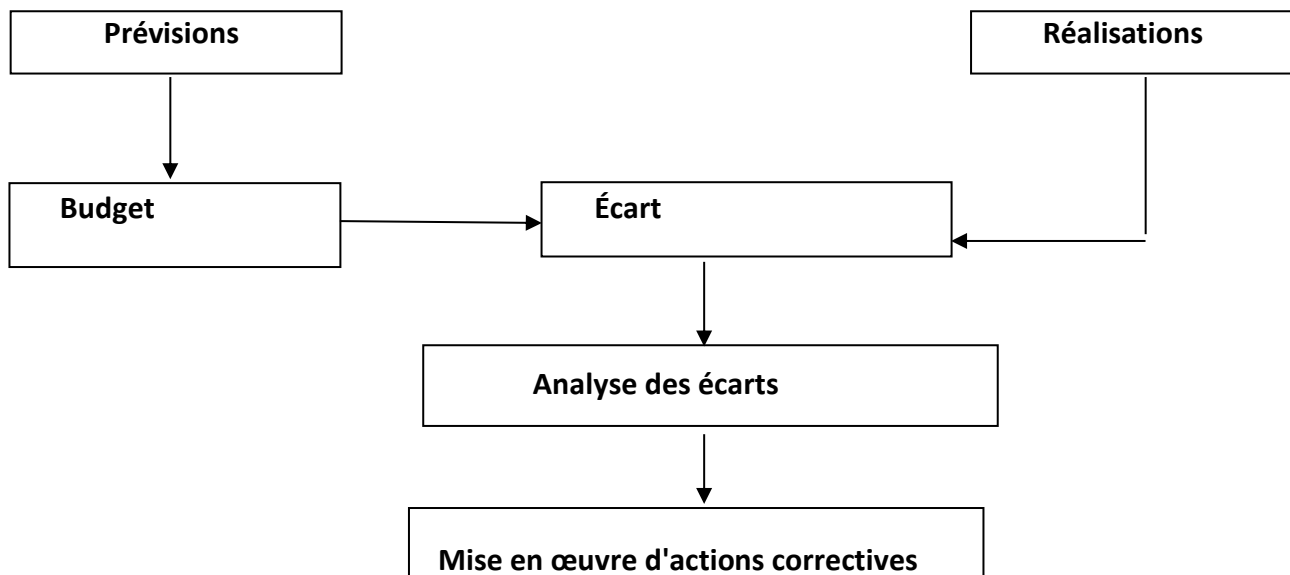
<sup>61</sup> IDEM

<sup>62</sup> Michel GERVAIS, contrôle de gestion, paris, Ed ECONOMICA, 1994, p660.

- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Selon HUTIN « Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, de rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber ces écarts ». <sup>63</sup>

Figure N°06 : Le schéma d'analyse des écarts et des actions correctives



Source: HUTIN Hervé Toute la finance, 4 éditions, Edition d'organisation, Paris, 2010, P 820.

## 1.2. Caractéristiques et objectifs du contrôle budgétaire

### 1.2.1. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont : <sup>64</sup>

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

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

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

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

<sup>63</sup> HUTIN Hervé, « toute la finance », 4ème édition, Edition d'organisation, Paris, 2010, p820.

<sup>64</sup> Doriath B, 2008, « le contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition Dunod, Paris, p199-200



- **Il a une domination financière**

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

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

Il permet ainsi d'évaluer la performance des acteurs et aussi de procéder aux régulations nécessaires. Il favorise une gestion par exception en ne s'intéresse qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

### **1.2.2. Les objectifs du contrôle budgétaire**

Parmi les objectifs du contrôle budgétaire nous pouvons citer les suivants:<sup>65</sup>

- Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions.
- Il permet la mise en œuvre de la gestion par exception qui consiste à prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions.
- Conduit à calculer autant d'écarts que nécessaire pour comprendre les déviations par rapport au budget.
- Consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations.
- Il permet à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile, et à terme d'évaluer les performances, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.

Selon **Benoît** le contrôle budgétaire a pour but de :<sup>66</sup>

- Coordonner les moyens propres à assurer la réalisation des buts finaux visés par l'obtention d'un résultat déterminé.

---

<sup>65</sup> HELENE Loning, VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux.Op.cit.p118/p127.

<sup>66</sup> Nicolas BERLAND.L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN France. These de doctorat, ECOLE DOCTORALE DE GESTION ? COMPTABILITE ? FINANCE (EDOGEST)CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE)Université Paris LX-Dauphine.p339.

- Diminuer les frais contrôlables, pour accroître la responsabilité de tous les éléments, y compris les contremaîtres, en les tenants mieux informer de leur gestion.
- Il permet également de déceler les incompatibilités dans les programmes de production et enfin et décentraliser les responsabilités afin d'alléger le travail de la direction générale.

## **2. les qualités D'un bon contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes: <sup>67</sup>

- La rapidité;
- La fiabilité;
- Le coût modéré.

### **➤ La rapidité**

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais, obtenue tardivement ne permet pas au responsable du suivi budgétaire d'atteindre son objectif.

### **➤ La fiabilité**

La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à la précipitation jusqu'à obtenir des Informations non fiable, il s'agit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité.

### **➤ Le coût pondéré**

Il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés, ce coût doit être raisonnable et pondéré.

---

<sup>67</sup> Le cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, disponible sur le site.

### 3. Fonctions et limites du contrôle budgétaire

#### 3.1. Les fonctions du contrôle budgétaire

##### 3.1.1. Fonction de contrôle

Il y a lieu de contrôler les objectifs suivants :<sup>68</sup>

- Les résultats chiffres globaux ;
- Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité ;
- Le degré de réalisation des actions des résultats prévues dans le budget ;
- Les résultats sont rapprochés des prévisions, pour ressortir les écarts.

##### 3.1.2. Fonction de régulation

Une fois les écarts significatifs étant détectés, il ya lieu apporter des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, soit par une révision des objectifs.

#### 3.2. Limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites: <sup>69</sup>

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour mettre en œuvre les actions corrective. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous, notamment les cadres qui auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place;
- Importance du nombre d'écart limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts significatifs par rapport à des seuils fixés par l'entreprise);
- Existence d'un travers fréquemment rencontré: l'analyse d'écart ne débouche pas souvent sur la prise de décision;
- Incertitudes des prévisions;
- Implantation trop rapide du système budgétaire;
- Coût trop élevé du système budgétaire;
- Inadaptation à la structure organisationnelle.

---

<sup>68</sup> HUTIN Hervé, Op.cit., P678

<sup>69</sup> IDEM ?116 ,117



## **4. Étapes et outils du contrôle budgétaire**

### **4.1. Étapes du contrôle budgétaire**

On peut distinguer trois étapes de contrôle :<sup>70</sup>

#### **4.1.1. Le contrôle avant l'action**

Ce contrôle à priori est assuré au cours de la budgétisation. Il permet d'impliquer les cadres opérationnels et leur permet de simuler les conséquences de leurs décisions avant de s'engager dans l'action.

#### **4.1.2. Le contrôle pendant l'action**

C'est un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaire de manière permanente pour assurer les actions jusqu'à leur terme. Ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations.

#### **4.1.3. Le contrôle après l'action**

Ce contrôle a posteriori ne permet plus de corriger les actions, sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances, dans le cadre d'une entreprise organisée en centre de responsabilités.

### **4.2. Outils du contrôle budgétaire**

Les outils permettant le suivi budgétaire ou le contrôle budgétaire sont :

Le tableau de bord ;

Le Reporting ;

Les réunions de suivi budgétaire.

#### **4.2.1. Le tableau de bord**

##### **A. Définition du tableau de bord**

Selon **GERVAIS** « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsables.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Note de procédure sur l'élaboration d'un budget d'investissement et fonctionnement et des objets commerciaux de la CNEP banque P :32

<sup>71</sup> GERVAIS Michel, «Contrôle de gestion »,édition ECONOMICA ,Paris,2005,p635

Selon **DORIATH BRIGITTE** « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'une responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance ». <sup>72</sup>

#### **4.2.3. LE REPORTING**

Selon **Brigitte DORIATH** « est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité ». <sup>73</sup>

Selon **Claude ALAZARD** « Les données remontées sont financières, structurées comme des comptes de résultat et permettent une consolidation rapide au niveau de la direction générale. Ce mécanisme est appelé « reporting » ». <sup>74</sup>

#### **4.2.4. Les réunions du suivi budgétaire**

Mensuellement ou bimensuellement, il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes. A ces réunions, participeront, autour du contrôleur de gestion, les supérieurs. Au cours de celle-ci, les responsables budgétaire rendront compte des écarts puis, après échange de point de vue, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées. Un compte rendu séance sera ensuite élaboré par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

Ces réunions pourront avoir comme support d'information, les rapports de contrôle. Un système de tableaux de bord informatisé ou un processus plus informel. <sup>75</sup>

### **5. Le processus du contrôle budgétaire**

#### **5.1. Définition et limites d'un écart**

La première étape de contrôle budgétaire est la constatation des écarts budgétaire.

---

<sup>72</sup> Brigitte DORIATH. Contrôle de gestion en 20 fiches 5eme edition.DUNOD, Paris2008.p143

<sup>73</sup> Brigitte DORIATH.Op.cit.p143

<sup>74</sup> Claude ALAZARD.Sabine SEPARI. Op.CIT. P506

<sup>75</sup> M GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire, Ed Vuibert, paris, janvier 1987 p165,166.

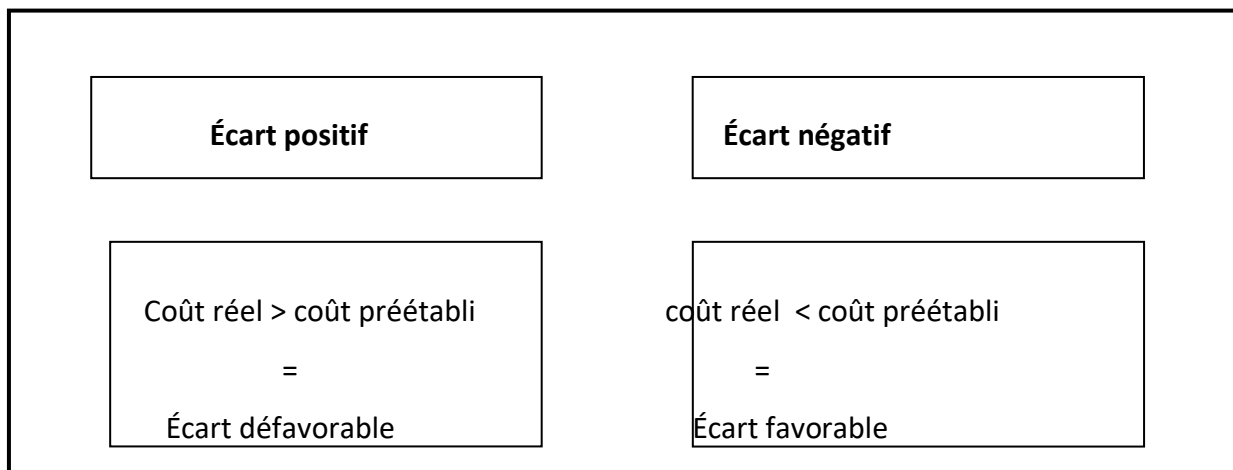
### 5.1.1 Définition d'un écart

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée ». <sup>76</sup>

$$\text{Écart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

- L'écart est favorable lorsque les prévisions sont supérieures aux réalisations.
- L'écart est défavorable lorsque les prévisions inférieures aux réalisations

Figure N° 07 : calcul des écarts



Source : Béatrice et Francis Granguillot. Op.cit.p27.

### 5.2. Limites d'un écart

En retrouve plusieurs limite: <sup>77</sup>

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.
- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes 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.

<sup>76</sup> Idem.

<sup>77</sup> Brigitte Doriath, le contrôle de gestion 5eme ed DUNOD, paris, 2008, p74.

- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

## 6. Principe de calcul d'un écart budgétaire

Le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire (liste des budgets et leurs éléments) et le plan de comptes de la comptabilité analytique. La périodicité du calcul des écarts doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts:

- **Principe 1:** un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît en comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétaire, 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 précoce.
- **Principe 2:** un écart se définit par le 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'agisse d'une charge ou d'un produit.
- **Principe 3:** la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante par sous écart calculé, une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous écarts.
- **Principe 4:** toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application troisième principe) définis comme suit:
  - Ecart/ éléments monétaires (éléments monétaires réels- éléments monétaires prévus) x données volumiques réelles.
  - Ecart/ éléments volumiques (éléments volumiques réels- éléments volumiques prévus) x Éléments monétaires prévus.

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation du budget.<sup>78</sup>

## 7. Calcul et analyse des écarts

### 7.1. Calcul et analyse de l'écart sur le résultat

L'écart sur résultat est « la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli ». <sup>79</sup>

Le calcul de l'écart sur résultat :

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

Sachant que :

- Résultat réel = chiffre d'affaires réel - coût réel
- Résultat préétabli = chiffre d'affaires préétabli - coût préétabli

### 7.2. Calcul et analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire et de marge

- Définition de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est « la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu ». <sup>80</sup>

➤ Le calcul de l'écart sur le chiffre d'affaires :

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

L'écart sur chiffre d'affaires est décomposé sur deux sous écarts : Écart sur volume ou bien écart sur quantité (E/Vol) ; et écart sur prix (E/prix).

- Écart sur volume (E/V) :

$$E/V = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \text{ prix prévu.}$$

<sup>78</sup> Alazard C, Separi, ..., op.cit, 2001, p 483

<sup>79</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, 2006, op.Cit, p.301.

<sup>80</sup> Doriath B, 2008, Op.Cit, P.76.

- Écart sur prix(E/P) :

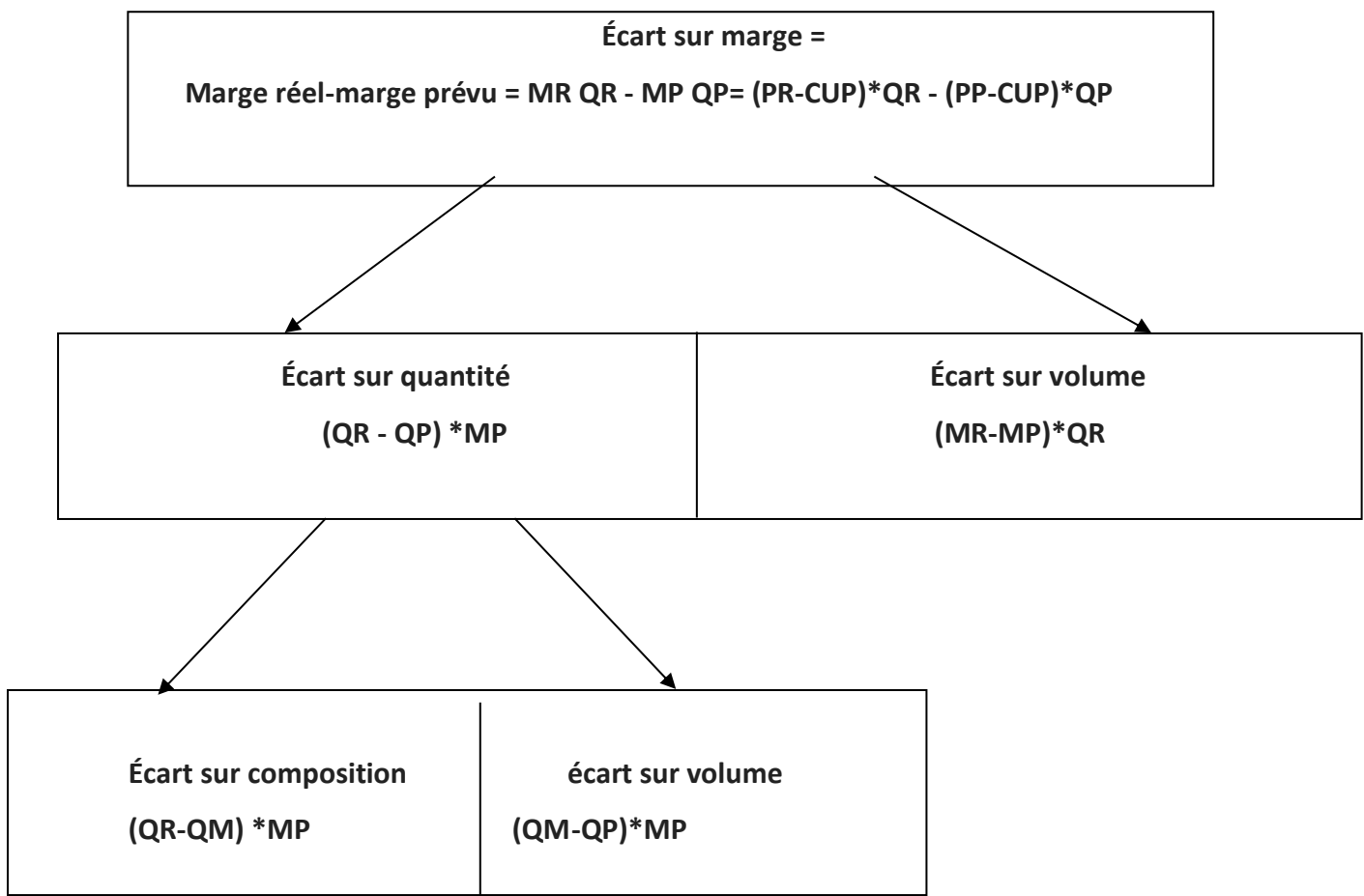
$$E/P = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) \text{ quantité réelle.}$$

- Calcul et analyse de l'écart sur marge
  - Définition de l'écart sur marge

L'écart sur marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue ». <sup>81</sup>

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

Figure N°08 : Ecart sur marge



Source : Doriath B, 2008, « Contrôle budgétaire en 20 fiches », 5ème Edition, Dunod, Paris, P.77.

<sup>81</sup> Doriath B, 2008, Op.Cit, Paris, P.76.

Sachant que:

**MR:** marge réelle ;

**QR:** quantité réelle ;

**PR:** prix réel ;

**MP:** marge prévu ;

**QP:** quantité prévu ;

**PP:** prix prévu ;

**CUP:** coût unitaire prévu ;

**QM:** quantité moyenne.

### 7.3. Calcul et analyse de l'écart sur coût

#### 7.3.1. Calcul et analyse des écarts sur cout direct

Les coûts directs sont principalement:

- Les matières premières ;
- La main-d'œuvre directe.

**A. Les matières premières :** qui peuvent être décomposé en écart sur quantité et écart sur coût

**Ecart sur quantité = (quantité réelle - quantité préétablie) x coût unitaire préétabli**

$$E/Q = (QR - QP) \times CUP$$

Écart sur coût mesure l'impact d'une variation de coût des factures de production.

**Ecart sur coût = (coût unitaire réel - coût unitaire préétabli) X quantité réelle**

$$E/C = (CUR - CUP) \times QR$$

**B. La main-d'œuvre directe :** L'écart global sur main d'œuvre peut être décomposé également en écart sur temps et écart sur coût ou taux horaire.

**Ecart sur le temps = (temps réel - temps préétabli) X coût préétabli de la main d'œuvre**

$$E/T = (Tps R - Tps P) \times CP \text{ de la main d'œuvre}$$

$$\text{Ecart sur taux horaire} = (\text{taux horaire réel} - \text{taux horaire préétabli}) \times \text{Nb d'heure réel pour la production constatée}$$

$$E/TxH = (Tx HR - Tx HP) \times \text{Nombre d'heure R}$$

### 7.3.2. Calcul et analyse des écarts sur cout indirects (centre d'analyse)

L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. En effet, l'écart sur pris est décomposé en écart sur budget et en écart sur activité. L'activité est appelé écart sur rendement.<sup>82</sup>

$$\text{Écart global d'un centre d'analyse} = \text{écart/budget} + \text{écart/rendement}$$

- **Ecart sur budget**

Cet écart correspond à la différence entre des charges de fonctionnement effectives et le budget et fonctionnement prévu pour un certain charges de fon L'écart est ainsi calculé par rapport à l'activité réelle. Ce qui nécessite l'ajustement des prévisions.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{coût réel} - \text{coût prévu pour l'activité réelle (budget)}$$

- **Ecart sur activité (ou écart sur coût fixe)**

L'écart sur activité représente la différence de coût de fonctionnement liée soit à une sous- activité, soit à une suractivité.

<sup>82</sup> C. Hénnot, F. Hémici, contrôle de gestion, ed Bréal, paris 2007 p88 et 89.



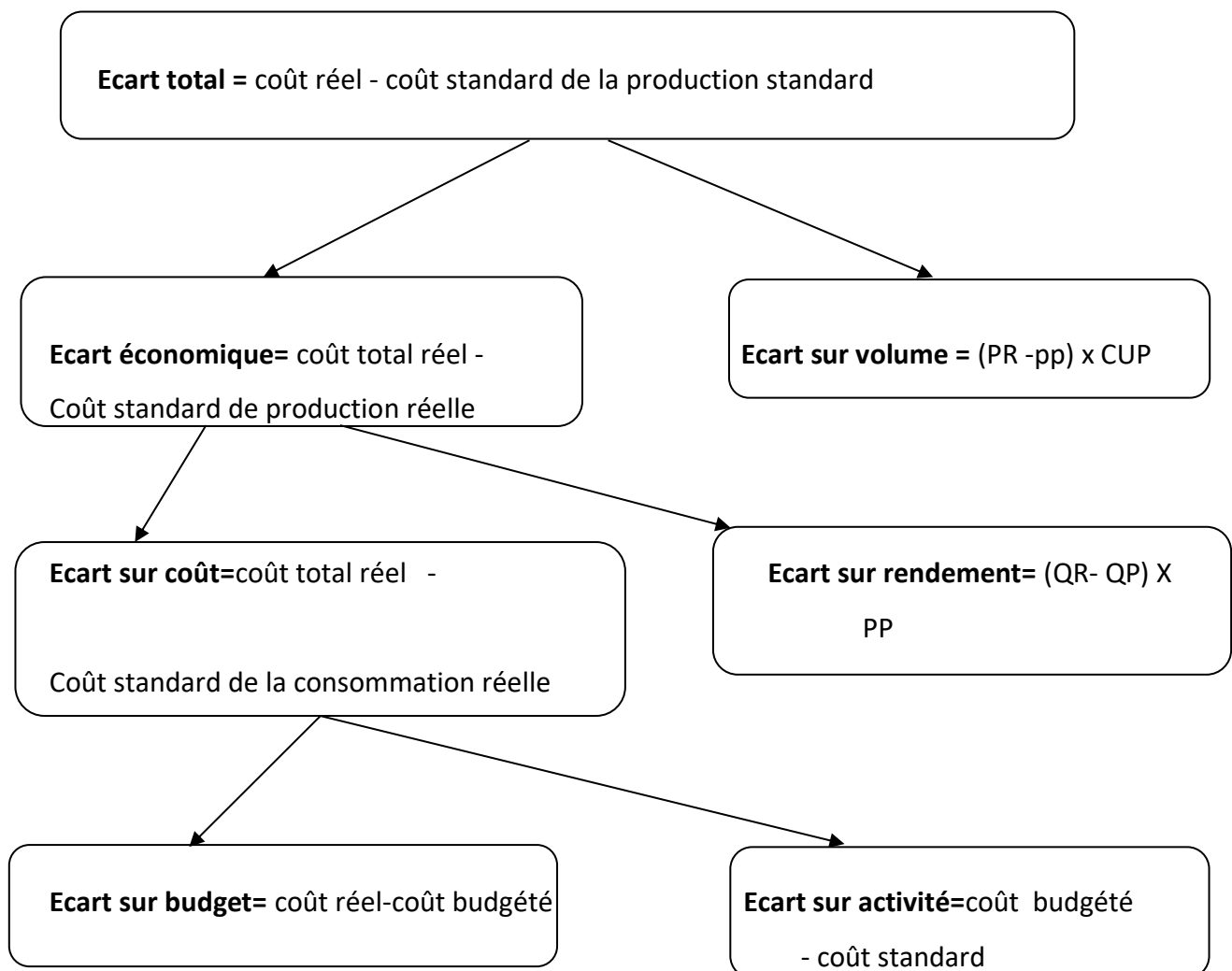
**Ecart sur activité = budget prévu pour l'activité réelle - coût rationnel**

- **Ecart sur rendement**

Cet écart correspond à la différence de coût résultant d'un rendement « meilleur ou, « moins bon » par rapport à la prévision, ils expliquent par une intensité du travail plus ou moins importante par rapport à celle qui était prévu.

**Ecart sur rendement = coût Rationnel - coût prévu ajusté à la production réelle**

**Figure N°09 : l'ensemble des écarts sur coût indirecte.**



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5eme Dunod, paris, 2008, p, 94

## 8. Les causes des écarts

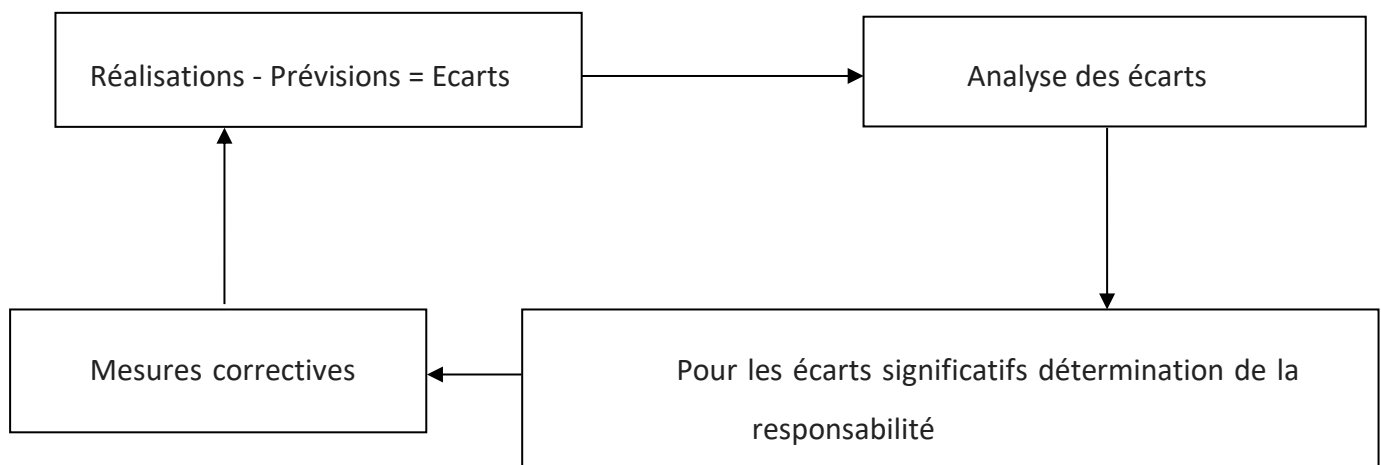
Une fois les écarts significatifs repérés, il y a lieu de rechercher les causes. Les causes des écarts entre réalisation et prévision sont multiples :<sup>83</sup>

- Prévisions irréalistes;
- Modification subite de la conjoncture:
- Rendements insuffisants;
- Problèmes techniques liées à la vétusté des matériels:
- Absence de formation suffisante du personnel:
- Conditions de travail inadaptées et fatigantes:
- Hausse imprévisibles de certaines charges, etc.

## 9. Les actions correctives

Les actions correctives sont prises à partir de l'analyse des causes d'écarts, la procédure peut être présentée comme suit:

Figure N°10 : mise en œuvre des actions correctives



Source : Hervé Hutin, Toute la finance d'entreprise, édition d'organisation, 2 édition, France, 2002, P687.

### 9.1. Nature de l'action corrective

Elle peut consister à réviser le niveau du standard (la prévision devenue irréaliste), elle peut consister à la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant:

<sup>83</sup> Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition, Lexis Nexis, 2eme édition, France, 2005,p338.

- A infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé: les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée).
- A influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit à posteriori les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle).

Il peut s'agir, enfin de ne rien faire. L'écart est dû à un phénomène accidentel ou ponctuel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle.<sup>84</sup>

## **9.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective**

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.<sup>85</sup>

### **➤ Rapide**

La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois l'écart est apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l'interprétation de l'information rapide, des délais apparaissent.

Il est donc essentiel de connaître et de rechercher à traduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

### **➤ Adaptée**

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats.

Il est nécessaire aussi d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables, la correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

---

<sup>84</sup> M. Gervais, Op.cit,p630.

<sup>85</sup> M.Gervais, Op.cit, P631.

**Conclusion**

A travers ce chapitre, nous avons démontré que la gestion budgétaire est un élément crucial pour assurer une gestion financière efficace. Elle permet de planifier, contrôler et optimiser l'utilisation des ressources financières d'une organisation.

En établissant des budgets, en suivant les dépenses et les revenus, et en analysant les écarts, la gestion budgétaire aide à prendre des décisions éclairées et à atteindre les objectifs financiers fixés.

La gestion budgétaire est un outil essentiel pour assurer la stabilité et la croissance d'une entreprise.

---

## CHAPITRE III : GESTION BUDGÉTAIRE AU SEIN DE L'ENTREPRISE CEVITAL

---

Comme toute grande entité algérienne, dès la publication de cette loi de Doriath.B que chaque entreprise algérienne peut prévoir ses résultats et de comparer avec ses réalisations afin d'analyser les écarts », CEVITAL à anticiper la gestion budgétaire pour définir ses coûts et son chiffres d'affaires réalisé.

Nous avons opté pour faire notre stage dans cette grande entité pour assister de près à l'application de ce nouveau système dans les différentes opérations due à la diversité des activités de cette entreprise.

En effet, ce chapitre sera consacré à une étude de l'analyse des écarts du budget de l'entreprise CEVITAL.

Dans ce présent chapitre, nous tenterons d'abord dans la première section la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième section nous penchons sur budget de vente de SPA CEVITAL.

## **Section 1: présentation de l'organisme d'accueil**

L'évolution de l'économie algérienne et l'ouverture de ses systèmes, pour s'intégrer en économie du marché, a permis la naissance de nouveau projet d'entreprise. Parmi cela, on retrouve la société par action CEVITAL. Qui a su faire valoir par sa taille et son volume de production sur le marché algérien d'agroalimentaire.

### **1. Histoire de CEVITAL**

CEVITAL c'est une grande entreprise d'agroalimentaires en Algérie, c'est une société par action (SPA) dont les actionnaires principaux sont M. REBRAB, et FILS, au capital privé de 68,760 milliards de DA. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui constituait de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement par divers projets en cours de réalisation durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesse.

Elle a été créée en Mai 1998 avec un capital social qui fixait 68,760 milliards de DA. Elle se situe dans le nouveau quai de port de Bejaia et s'étend sur une superficie de 76 156 M<sup>2</sup>

- 1999; Entrée en production de la raffinerie d'huile de 570000 T/An et lancement de la première marque d'huile de table de haute qualité, 100% tournesol FLEURIAL».

2001: entrée en production de la margarine de 180000 T/An et lancement de la première marque de margarine de table << FLEURIAL >>.

- 2003: entrée en production de la raffinerie de sucre (650000 T/An de sucre blanc et 25000 T/An de sucre liquide). Lancement de la margarine de feuillage « la parisienne» pour boulangeries pâtisseries.
- En avril 2005: lancement de trois nouveaux projets dont deux sur le site LAARBA (verre plat, fabrication industrielle des produits manufacturés en béton); et l'acquisition des eaux minérales de LALLA KHEDIDJA (ex ETK) sise à l'est de la wilaya de Tizi-Ouzou.

Aujourd'hui connu sous la bannière de CEVITAL et plus précisément sous l'appellation elle entrée en production en Mars 2007, et l'acquisition de la conserverie d'EL Kseur (ex COJEK) sise à 30 KM du chef-lieu de la wilaya de Bejaia. CEVITAL agro-industrie est passe de 500 salariés en 1999 à 4300 salariés en 2010.

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

## **2. Situation géographique**

CEVITAL Spa est implantée à l'extrême du port de Bejaia à 30 Km au sud-ouest du centre-ville, une partie des constructions est située dans le port à 200 MI du quai alors que la plus grande partie des installations est édifiée sur les terrains récupérés situés à proximité du port, situé à 280 Km d'Alger donne l'avantage de proximité économique à celle-ci.

Elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec l'environnement antérieures.

## **3. L'organigramme de la direction finance et comptabilité**

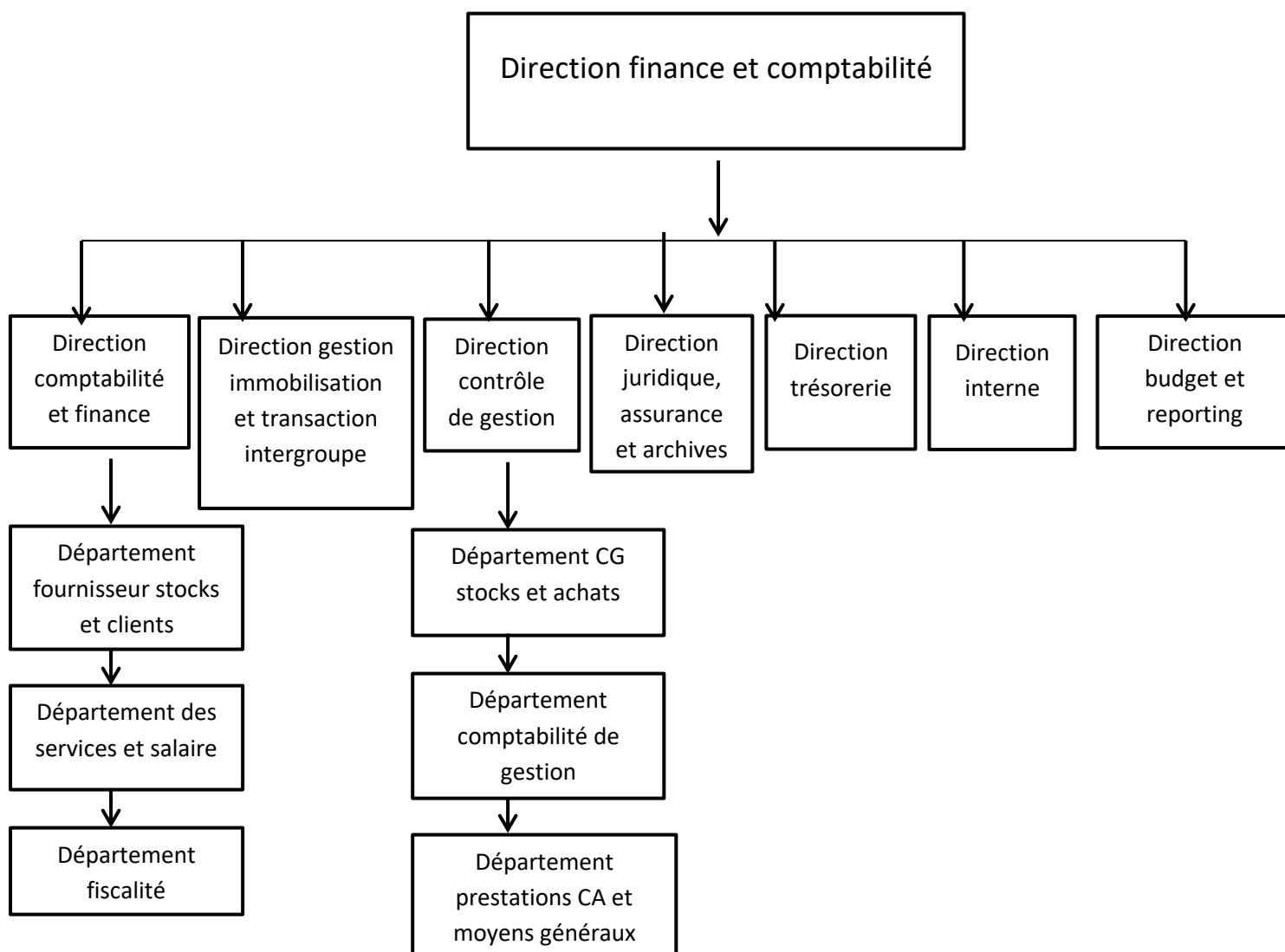
La direction des finances et comptabilité: sa mission et la détermination et la distribution des budgets financiers (enfoncement des opérations faites à chaque direction), et de comptabiliser les différentes opérations afin de réaliser les soldes comptables par rapport aux autres directions, elle se compose de quatre responsables :

- Responsable comptable fournisseurs;

- Responsable comptable du client;
- Responsable comptable divers;
- Responsable trésorerie.

Le contrôleur de gestion qui vient d'être créé joue le rôle de support entre les directions et leurs services.

**Figure n°11 : l'organigramme de la direction des finances et comptabilité**



**Source :** d'après les documents de la direction finance et comptabilité



### **3.1. Direction comptabilité et finance**

Englobe les trois Départements qui sont Département fournisseur stocks et clients, Département services et salaires, et Département fiscalité.

#### ➤ **Département fournisseur stocks et clients**

CEVITAL. S'intéresse à la capacité de stock, afin d'assurer la performance économique de l'entreprise. CEVITAL commercialise ses produits pour deux types de clients: les clients hors CLR et les clients CL:

- Clients hors CLR: sont l'ensemble des entreprises et des commerçants, qui s'alimentent des produits soit à partir du complexe, soit au niveau des plateformes.
- Clients CLR: c'est l'ensemble des clients qui s'alimentent directement au niveau des CLR, auxquels ils appartiennent.

#### ➤ **Département services et salaires**

Elle s'occupe de rémunération des salaires et les frais accessoires en valeur, aussi, aux activités internes de CEVITAL.

#### ➤ **Département fiscalité**

Informar et accompagner les adhérents au moyen d'une assistance téléphonique personnalisée avec des bulletins d'information électroniques ciblés sur des problématiques d'actualités ou encore des notes pratiques pour faciliter la vie des entreprises au quotidien (loi de finance, réforme des valeurs locatives foncières, logiciels de caisse...)

Défendre et valoriser les intérêts des entreprises du commerce, en menant des actions de lobbying auprès des pouvoirs publics et en influençant les débats politiques.

### **3.2. Direction Gestion immobilisation et transaction intergroupe**

Les atouts d'une solution automatisée de gestion des immobilisations:

- **Pilotage:** cycle de vie chaque immobilisation, plans d'amortissement, de révision et inventaires physiques des actifs.
- **Gain de temps :** gestion d'une base de données des immobilisations, intégration automatique des écritures comptables et génération automatique des évaluations.

- **Simplification** : état des immobilisations et des amortissements, état préparatoires à la laisse fiscale et état comparatif comptabilité/ immobilisations.
- **Conformité aux normes** : comptaibles françaises, fiscales françaises et internationales IAS/IFRS.

CEVITAL est le premier groupe privé algérien qui présent également à l'international et aussi classé la troisième entreprise algérienne par rapport à leurs chiffres d'affaires réaliser. Il emploie 18000 salariés. Le groupe CEVITAL est le leader du secteur agroalimentaire en Afrique.

### **3.3. Direction Contrôle de gestion**

Retrouvez sur la fiche métier directeur du contrôle de gestion toutes les informations utiles sur ce travail: salaire, étude, formation, rôle, description du poste directeur du contrôle de gestion, les qualités et compétences requises pour travailler en tant que directeur du contrôle de gestion.

#### ➤ **Département contrôle de gestion des stocks et achats**

Les gestionnaires de stocks: cette équipe (CEVITAL) est constituée d'un responsable qui assure la coordination des CLR (centre de livraison régional), plateformes et dépôts. ET des correspondants, dont leurs tâches sont :

- Le suivit des transferts;
- La gestion des stocks du CLR;
- La mise à jour des mouvements du stock (entrée, sortie physique et théorique);
- L'établissement des inventaires chaque fin du mois, en collaboration avec NUMILOG entreposage, pour un rapprochement mensuel des quantités reçues, transférées et vendues.

#### ➤ **Les étapes à suivre dans le département achat:**

Découvrez dont votre entreprise a besoin;

- Obtenez des informations sur les différents fournisseurs;
- Vérifiez les informations sur les fournisseurs;
- Contactez les fournisseurs pour les devis;
- Négociez les termes et de choisissez les meilleurs fournisseurs;
- Signez le contrat et passez la commande ;
- Recevez et vérifiez les marchandises immédiatement ;

- Vérifiez la facture et effectuez le paiement.

➤ **Département Comptabilité de gestion**

La comptabilité de gestion produit des informations à buts spécifiques, déterminées par la nature des besoins et des contraintes qui pèsent sur CEVITAL (perspective contingente). Destinée à des utilisateurs situés dans CEVITAL, à tous les niveaux de son organigramme (perspective décisionnelle) et elle tenue selon des règles et des prescrits établis et imposés par CEVITAL (perspective idiosyncratique).

➤ **Département prestations chiffres d'affaires et moyens généraux:**

Ce dernier constitué de deux équipes: planificateurs et gestionnaires de stock:

- Les planificateurs: ce sont les intermédiaires entre le service commercial, le service production, et NUMILOG transport. Dont leurs travaux se résume à la planification (suivant les prévisions de vente. prévisions de production...), le coordinateur avec les autres filiales, et la communication du plan d'action à la concernée.
- Gestionnaire de stock: a pour mission principale de coordonner le stockage des marchandises en s'assurant de l'arrivage et des livraisons à effectuer.

### **3.4. Direction contrôle interne**

Le contrôle interne est une notion très importante pour le CEVITAL, pour leur management, et qui a pour but de permettre de maîtriser au mieux l'ensemble des processus mis en œuvre par le CEVITAL pour réaliser ses objectifs.

### **3.5. Direction trésorerie**

Ce dernier s'occupe de différentes tâches :

L'établissement des états de rapprochement bancaire Bejaia, Alger en dinars et en devise :

- Suivi des domiciliations import/export ;
- Suivie de la trésorerie; Règlement des frais de missions ;
- Suivi des placements (taux, intérêts, date d'échéance);
- Etablissement des ordres de virement ;
- Etablissement des bons de caisse.

### 3.6. Direction juridique, assurance et archives

➤ **Service juridique** : il s'occupe de :

- La gestion de contentieux (litige avec les fournisseurs, clients, salariés);
- Représentation la société auprès des administrations judiciaires
- Assister la DFC Lors de l'établissement des contrats de conventions afin de les analyser et de les interpréter.

➤ **Service assurance** : ses principales missions sont :

- Assurer tous les biens de l'entreprise CEVITAL auprès de la CAAT contre les risques auxquels ils exposés;
- Suivre tous les sinistres déclarés et établir une fiche de suivi;
- Mettre à jour avec les services comptabilité les valeurs des biens et marchandises à assurer;
- Faire des statistiques en ce qui concerne les accidents et en mesure l'évolution.

➤ **Archiviste**

La DFC verse tous les trois mois des boites qui contiennent toutes les pièces justificatives à l'archiviste qui à son tour doit:

- Classer les boites sur les rayonnages en les triant par journal, par service et par année;
- Identification des boites versées en les numérotant puis les enregistrées
- Communiquer les pièces à la DFC en cas de besoin tout en gardant une copie.

### 3.7. Direction budget et reporting

- **La direction budget** : s'occupe une place importante dans le processus d'élaboration du budget d'équipement de l'état, dont elle a la charge d'organiser et d'établir les documents budgétaires nécessaires et de servir de cadre de négociation, elle est également de :
- De participer, en relation avec les structures et institutions concernées, à l'élaboration de la politique budgétaire;

- D'initier tout texte législatif ou réglementaire relevant de son domaine de compétence;
- D'étudier et de proposer toute mesure nécessaire à la normalisation des dépenses de l'état et à l'amélioration des dépenses de l'état et à l'amélioration de leur efficacité;
- D'élaborer le projet de budget;
- D'assurer la mise en œuvre et en le suivi de l'exécution du budget, de son contrôle et de son évaluation.

➤ **Direction reporting** : le reporting constitué d'un système de données vérifiées et vérifiables. Il contient des données réelles qui auront préalablement été récoltées et triées.

Le principal avantage du reporting est la visualisation. Il permet de matérialiser des données et de les rendre compréhensibles de tous afin qu'elles deviennent de bons indicateurs de performance.

#### **4. La gestion budgétaire des approvisionnements au sein de l'entreprise CEVITAL**

Il existe plusieurs budgets au niveau de l'entreprise CEVITAL, tels que le budget des ventes, de production, d'approvisionnement et de trésoreries... Mais notre cas pratique est spécialisé sur la gestion budgétaire des approvisionnements.

##### **4.1. Présentation de la gestion budgétaire**

L'élaboration du budget prévisionnel est prise en charge par la direction des finances et comptabilité sur la base des prévisions émanant de chaque centre de responsabilité.

Ces budgets représentent les prévisions principales de l'entreprise, mais ils conduisent également à la rédaction des documents des synthèses budgétaires, tels que le compte d'exploitation prévisionnelle, le budget de trésorerie. Ainsi, il s'étend sur toute l'activité de l'entreprise. Il intègre deux séries de données présentées comme suit:

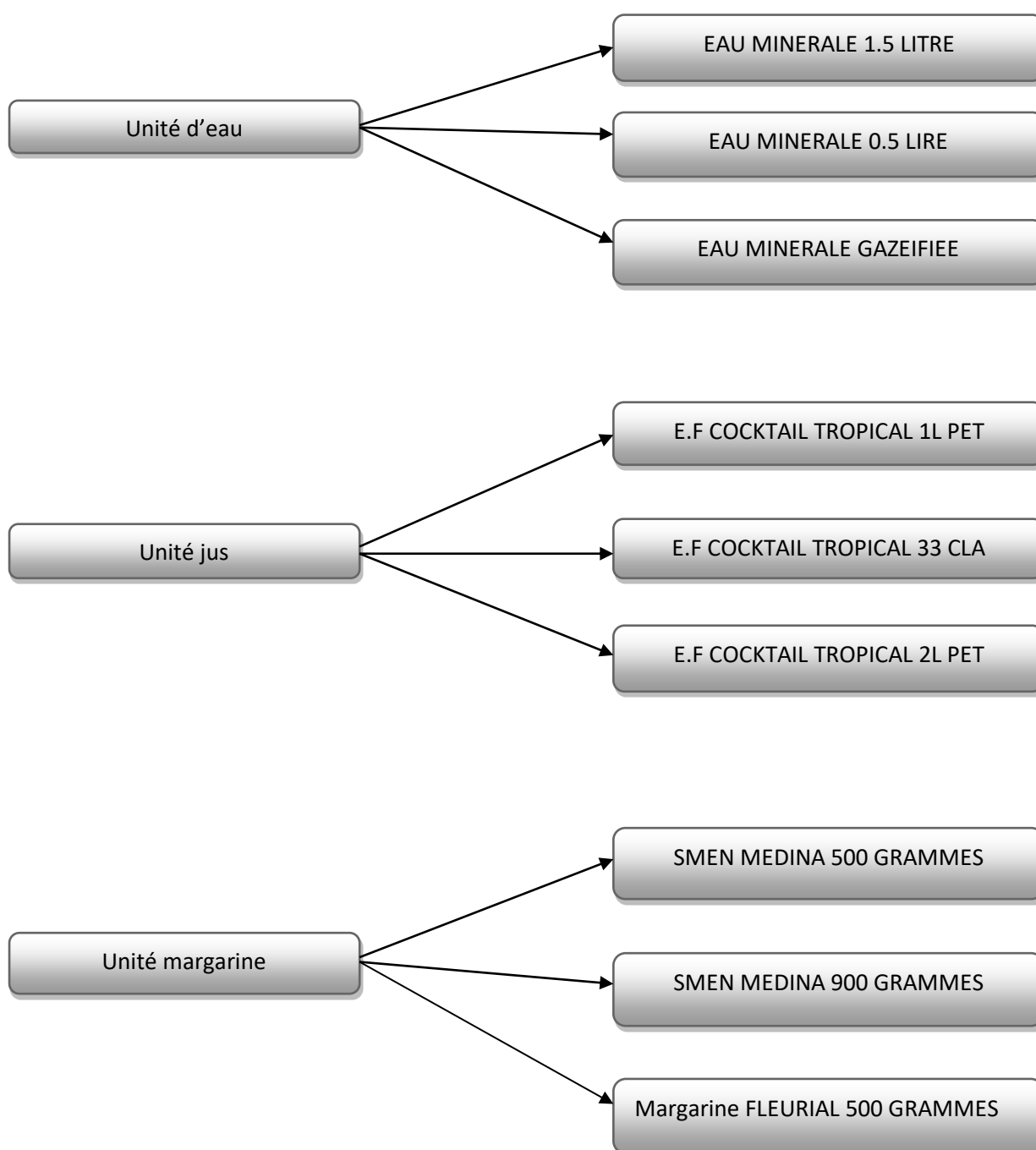
- La première concerne les normes standards qui permettent de calculer les besoins de consommation en relation avec l'activité;
- La seconde série consacrée les données qui doivent être combinées avec les précédentes, et qui consiste à la prévision des charges de l'activité qui se déroulera autour de période budgétaire.

## Section 02 : le budget de vente de la SPA CEVITAL

Dans cette section, nous allons présenter le contrôle budgétaire des ventes de CEVITAL, en calculant les différents écarts (E/CA, E/M, E/RT), Puis nous allons commenter et expliquer la signification des montants des écarts.

### 1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2023

Il s'agit de la comparaison des réalisations aux prévisions pour l'année 2023 au sein de CEVITAL de la détermination des différents écarts sur les ventes en million de dinars. Nous avons choisi pour notre étude les produits suivants :



**2. Ecart sur le chiffre d'affaires (E/CA)**

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur le chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales. C'est donc à partir de ces entités que doivent provenir les ajustements de prévision et les mesures correctives.

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

$$\text{Car} = \text{QR} * \text{PU}$$

$$\text{Cap} = \text{QP} * \text{PU}$$

$$\text{Ecart global} = \text{Car} - \text{Cap}$$

$$\% \text{ Ecart} = (\text{Car} - \text{Cap}) / \text{Car}$$

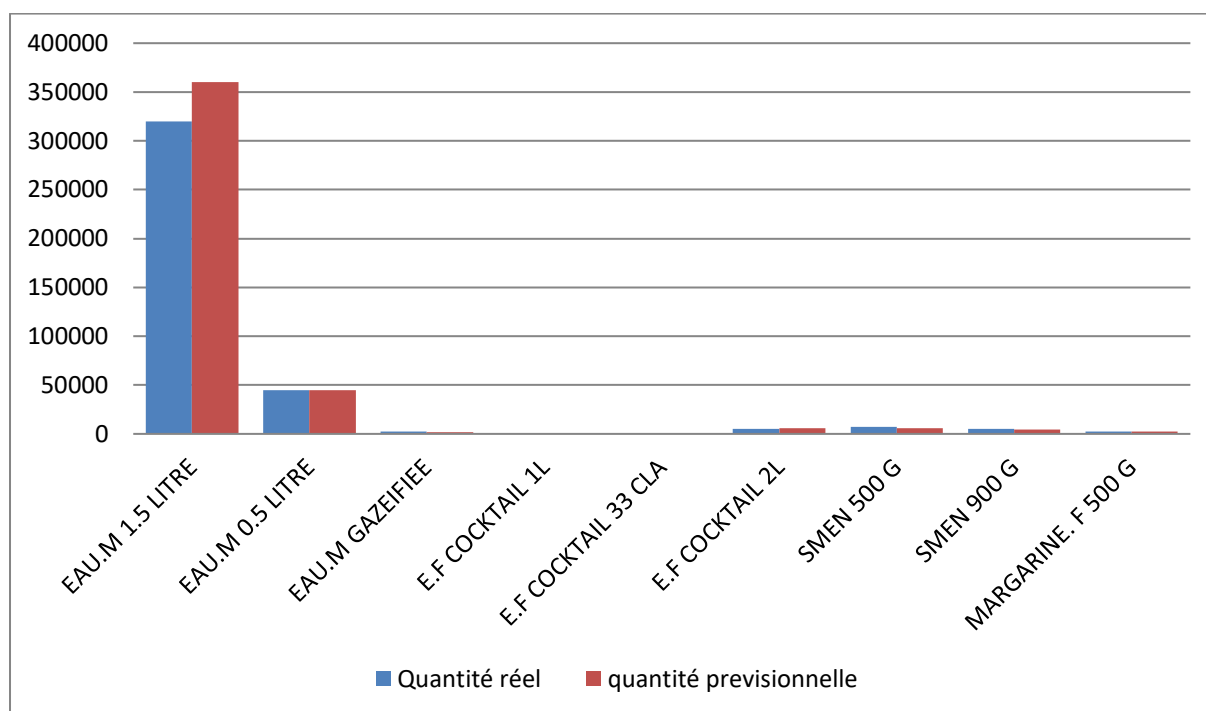
**Tableau n° 03 : tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	Réalisations			Prévisions			Ecart global	% Ecart
	QR	PU	Car	QP	PU	Cap		
<b>EAU.M 1.5 LITRE</b>	320 000	23	7 360 000	360 000	22	7 920 000	-560 000	-8%
<b>EAU.M 0.5 LITRE</b>	45 000	32,56	1 465 200	45 000	30,8	138 6000	79 200	5%
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	2 100	39,85	83 685	2 000	37,4	74 800	8 885	11%
<b>Unité Eau Minérale</b>								
<b>Total</b>							-471 915	8%
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	75	37 500	450	73.7	33 165	4 335	12%
<b>E.F COCKTAIL 33 CLA</b>	520	53	27 560	450	50	22 500	5 060	18%
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5 000	93	465 000	5 500	90,02	495 110	-30 110	-6%
<b>Unité Jus tropical</b>								
<b>Total</b>							-20 715	24%
<b>SMEN 500 G</b>	7 500	339,01	2 542 575	5 730	336,6	1 928 718	613 857	24%
<b>SMEN 900 G</b>	5 135	376	1 930 760	4 730	374	1 769 020	161 740	8%
<b>MARGARINE. F 500 G</b>	2 436,28	335	816153,80	2 367,65	330	78 1324,5	34 829,30	4%
<b>Unité Margarine</b>								
<b>Total</b>							810 426,30	36%
<b>Total</b>	395 691,28	1366,42	14728433,80	426227,65	1344,52	14410637,5	317 796,30	-

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

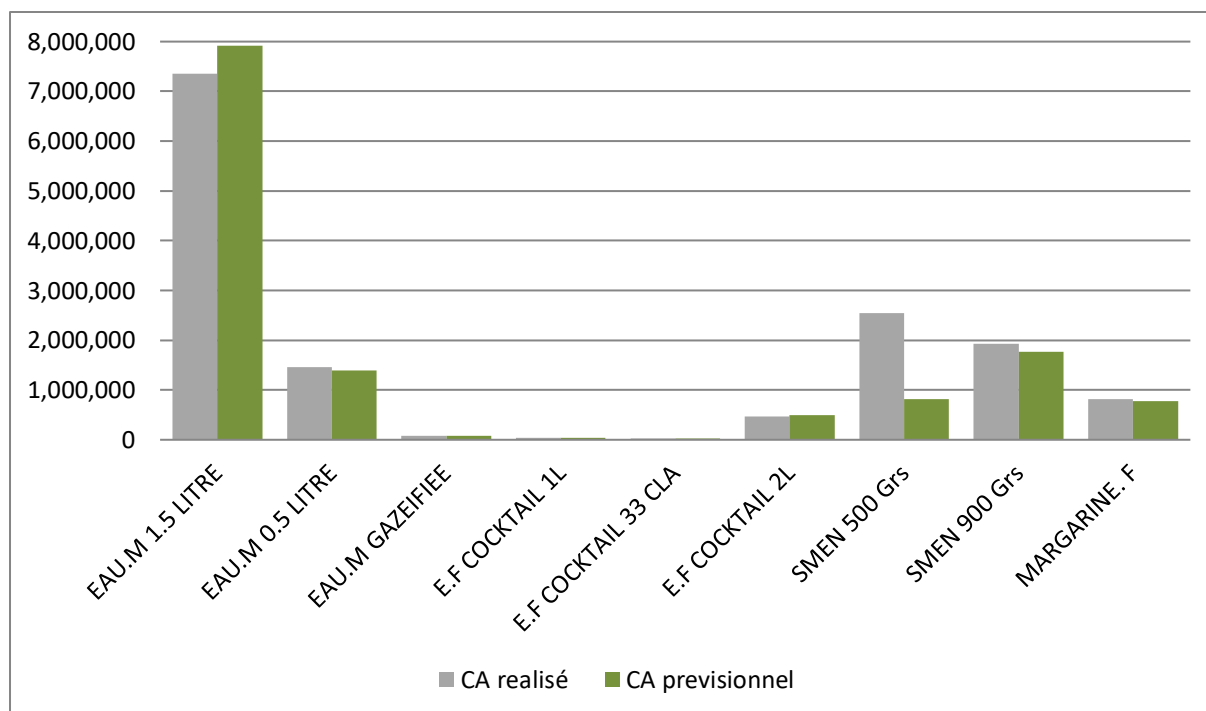


**Figure 12 : les réalisations et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2023 (en million de dinar)**



Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

**Figure 13 : les réalisations et les prévisions du CA en valeur pour l'année 2023 (en million de dinar)**



Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL

- **Interprétation**

- **Unité eau minérale LALA KHEDIDJA**

Selon les données du tableau n° 03 Et des graphique précédents, on observe que la somme des écarts de revenus liés aux produits d'eau, est notée a : **-471 915 MDA en 2023**. La principale cause de cette situation découle de la diminution de **8%** dans les ventes d'eau minérale en bouteille de **1.5 litre** par rapport aux prévisions, entraînant ainsi une diminution du chiffre d'affaire réalisé. Il est important de souligner que d'autres produits d'eau, comme l'eau gazeuse en bouteille **de 0.5 litre**, ont enregistré des écarts positifs, car les quantités vendues ont dépassées les prévisions.

- **Unité des jus el kseur**

Après une analyse en profondeur, on constate une diminution du chiffre d'affaires pour cette unité, avec une valeur de **20 715 MDA**. Cette baisse est principalement due à une diminution de **6%** de la quantité du jus en bouteilles de **2 litres**, ce qui représente une valeur de **495 110 MDA**, en raison de la pénurie de matières premières. Par contre, les ventes du jus dans des formats plus petits, tels que les bouteilles de un litre et de **0.33 cl**, ont augmenté de **12%** et **18%**.

- **Unité margarine**

Le secteur GCS (Corps Gras Solide) affiche une performance favorable avec un chiffre affaires réalisé de **810 426,30 MDA**. Cette réussite découle principalement de l'augmentation notable des ventes de Smen de 500 g (**24%**), de Smen de 900 g (**8%**) et de margarine (**4%**) auprès des consommateurs. Ces résultats positifs témoignent d'une demande soutenue pour ces produits sur le marché. Il est à noter que la gestion efficace des stocks et une stratégie de commercialisation adaptée ont contribué à ces résultats encourageants. Des efforts continus sont nécessaires pour maintenir cette tendance positive et exploiter pleinement le potentiel de vente de ces produits spécifiques.

- **Analyse globale**

Malgré les résultats constatés dans les unités "eau" et "jus", l'activité a enregistré une hausse significative de son chiffre affaires global, atteignant **317 796,30 MDA**.

Cette performance s'explique principalement par les excellentes ventes de l'unité margarine. Après une longue période de fermeture liée à la pandémie de COVID-19, la réouverture des commerces a stimulé la demande pour ce produit. Les ventes ont ainsi fortement progressé, contribuant positivement aux résultats d'ensemble.

Cette épreuve souligne l'importance pour l'entreprise de rester à l'écoute des tendances du marché et d'adapter rapidement ses stratégies commerciales en fonction de l'évolution de la situation.

Afin de mieux comprendre les écarts observés, il sera nécessaire de décomposer la variation du chiffre d'affaires en écarts de prix et de volume. Cette analyse permettra d'identifier avec précision les facteurs à l'origine de la performance.

### **2.1. Ecart sur le prix**

$$E/P = (P_r - P_p) * Q_r$$

$$E/Q = E/V = (Q_r - Q_p) * P_p$$

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

**Tableau n°04 : tableau récapitulatif de l'écart sur prix des produits 2023 (en million de dinar)**

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

Libelle des produits commerciaux	Pr	Pb	Qr	E/P	Qualification
<b>EAU.M 1.5 LITRE</b>	23	22	320 000	32 0000	<b>Favorable</b>
<b>EAU.M 0.5 LITRE</b>	32,56	30,8	45 000	79 200	<b>Favorable</b>
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	39,85	37,4	2 100	5 145	<b>Favorable</b>
<b>Unité Eau Minérale</b>					
<b>Total</b>				404 345	
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	75	73,7	500	650	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 33CL</b>	53	50	520	1 560	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	93	90,02	5 000	14 900	<b>Favorable</b>
<b>Unité jus</b>					
<b>Total</b>				17 110	
<b>SMEN 500 G</b>	339,01	336,60	7 500	18 075	<b>Favorable</b>
<b>SMEN 900 G</b>	376	374	5 135	10 270	<b>Favorable</b>
<b>MARGARINE F</b>	355	330	2 436,28	121 81,4	<b>Favorable</b>
<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>				40 526,4	
<b>Total Global</b>				461 981,4	<b>Favorable</b>

- Analyse des écarts**

L'étude du tableau n° 04 révèle une tendance générale à l'augmentation des prix de vente, principalement due à l'augmentation des prix des matières premières sur les marchés internationaux. Cette hausse des coûts des matières premières influence directement les prix de vente des produits finis. En outre, une augmentation notable des tarifs de fret et une rareté

de conteneurs disponibles sur place ont également contribué à cette hausse des prix de vente. Ces éléments extérieurs ont accru la pression sur la structure des coûts de l'entreprise, ce qui a rendu nécessaire une réévaluation des prix afin de garantir la rentabilité.

➤ **Unité minérale**

En raison des nombreuses pénuries mondiales de matières premières plastiques, l'unité ULLK a été obligée d'augmenter ses prix, ce qui a entraîné une hausse de la valeur de ses prix, cela a conduit à une hausse de la valeur de ses produits de **404 345 MDA**. Cette situation est le résultat direct de l'augmentation significative des prix des matières premières plastiques sur le marché, due à une offre insuffisante causée par des pénuries. Confrontée à cette situation, ULLK a dû s'adapter en modifiant ses prix pour refléter les coûts plus élevés des matières premières.

L'objectif de cette décision est de préserver la rentabilité de l'entreprise malgré les défis rencontrés sur le marché.

➤ **Unité des jus el kseur**

Suite aux nouvelles conditions d'importation des concentrés et de leur rareté sur le marché, les industriels ont dû faire face à d'importants défis. Notamment, l'augmentation des prix de fret a exercé une pression notable sur les coûts de production, induisant une hausse de **404 345 MDA**. Les industriels ont dû revoir leurs prix de production pour les produits à base de concentrés de jus, en raison de la situation actuelle du marché.

La pénurie des concentrés de jus sur le marché à entraîner une demande croissante face à une offre limitée, ce qui a conduit à une hausse des prix. Suite à la hausse des prix, les industriels ont dû faire face à des couts de transport plus élevés, ce qui a entraîné une pression supplémentaire sur leurs marges.

➤ **Unité margarine**

L'unité margarine a généré un chiffre d'affaires de **40 525,4 MDA**, surpassant les estimations initiales, cela grâce à une demande soutenue sur le marché. Cette performance exceptionnelle peut être attribuée directement à l'impact de la demande sur les prix des produits.

La forte demande pour les produits de cette unité s'est répercutée par une augmentation des prix. Les consommateurs ont montré leur disposition à payer un prix plus élevé pour ces produits, en raison de leur popularité et de la valeur qu'ils leur attribuent. Grace à cette

dynamique, l'unité a pu réaliser des ventes dépassant les prévisions, ce qui a entraîné une hausse notable du chiffre d'affaires.

Par ailleurs, le calcul d'écart de CA nécessite le prix ainsi la quantité.

## 2.2. Ecart sur la quantité

**Tableau n° 05 : tableau récapitulatif de l'écart sur le volume (quantité) des produits pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	QR	QB	PB	E/V	Qualification
<b>EAU.M 1.5 L</b>	320 000	360 000	22	-880 000	<b>Défavorable</b>
<b>EAU M 0.5 L</b>	45 000	45 000	30,80	0	<b>Favorable</b>
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	2 100	2 000	37,4	3 740	<b>Favorable</b>
<b>Unité Eau Minérale</b>					
<b>Total</b>				-876 260	
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	450	73,7	3 685	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	520	450	50	3 500	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5 000	5 500	90,02	-45 010	<b>Défavorable</b>
<b>Unité jus</b>					
<b>Total</b>				-37 825	
<b>SMEN 500 G</b>	7 500	5 730	336,6	595 782	<b>Favorable</b>

<b>SMEN 900 G</b>	5 135	4 730	374	151 470	<b>Favorable</b>
<b>MARGARI NE.F 500 G</b>	2 436,28	2 367,65	330	22 647,9	<b>Favorable</b>
<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>				769 899,9	
<b>Total global</b>				-144 185,1	<b>Défavorable</b>

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

- **Analyse des écarts**

Après avoir étudié le tableau n° **05**, nous pouvons remarquer une régression globale des quantités vendues de **144 185.1 MDA**. Cela indique que le volume des ventes est inférieur aux prévisions initiales.

Plusieurs éléments peuvent expliquer cette diminution de l'écart. En premier lieu, il est envisageable que la demande sur le marché ait été inférieure aux prévisions, entraînant ainsi une baisse des ventes. Cette situation pourrait résulter de divers facteurs externes tels qu'une concurrence renforcée, des conditions économiques défavorables ou des évolutions dans les préférences des consommateurs.

- **Unité eau minérale**

Selon les données, un écart négatif entre les prévisions et les ventes réelles d'eau est observé, atteignant **876 270 MDA**. Cet écart est principalement attribuable à un écart aussi négatif de quantité de **880 000 MDA** pour le format de 1,5 litre d'eau, qui a eu une influence significative.

La baisse significative du volume d'eau prélevée à la source est le facteur clé qui rend compte de cette différence observée. Cette diminution a influencé la production réelle, entraînant un impact négatif sur les ventes. Il est essentiel de souligner que le prélèvement d'eau à la source est un élément crucial dans le processus de production d'eau embouteillée. Toute variation dans cette phase peut avoir des répercussions importantes sur la disponibilité du produit final.

- **Unité des jus el kseur**

Le tableau n° 05 montre un écart négatif de **37 825 MDA**, principalement dû au manque de matières premières pour la production de jus. Cette situation a eu un impact significatif sur les performances de l'entreprise. Les mauvaises récoltes peuvent être attribuées à divers facteurs, tels que les conditions climatiques défavorables, les maladies des cultures, les fluctuations saisonnières, et d'autres éléments. Pour atténuer l'impact de cet écart négatif et améliorer la situation, des actions correctives sont nécessaires.

#### ➤ Unité margarine

L'unité margarine a affiché un écart positif de **769 899,9 MDA** en volume, démontrant ainsi une performance exceptionnelle.

La levée progressive des mesures liées à la pandémie de Covid-19 est le principal facteur expliquant la performance exceptionnelle de l'unité de margarine. En effet, cette évolution a permis une reprise des activités commerciales et une augmentation significative de la demande pour les produits de l'unité, étant à l'origine de ces résultats remarquables.

La fin progressive de la pandémie a été un facteur clé dans la reprise des activités commerciales, qui dépendent directement des opérations de l'unité de margarine. Avec la réouverture des restaurants, cafés et autres établissements, la demande pour les produits de la margarine a connu une hausse significative. Les consommateurs ont pu retrouver leurs habitudes de vie et ont manifesté un intérêt renouvelé pour les produits alimentaires, y compris la margarine.

#### ➤ L'écart en volume peut être décomposé en deux sous écarts

- Un écart sur la composition des ventes (E/CV).
- Un écart sur le volume global (E/VG).

$$E/CV = (PMP - PMB) * Qr$$

$$PMP = \frac{\text{€} (Qr * pb)}{\text{€} Qr} = \text{€} (Cap/Qr)$$

$$PMB = \frac{\text{€} (Qb * Pb)}{\text{€} Qb} = \text{€} (CAb/Qr)$$

Nous allons tout d'abord calculer CA préétabli :

$$CAp = \text{€} (Qr * P)$$



**Tableau n°6 : tableau représentant le CA Préétabli pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commercial	QR	PB	CA préétabli
EAU.M 1.5 L	320 000	22	7 040 000
EAU.M 0.5 L	45 000	30,8	138 6000
EAU.M GAZEIFIEE	21 00	37,4	78 540
E.F COCKTAIL 1L	500	73 ,7	36 850
E.F COCKTAIL 33 CL	520	50	26 000
E.F COCKTAIL 2L	5 000	90,02	450 100
SMEN 500G	7 500	336,6	2 524 500
SMEN 900 G	5135	374	1 920 490
MARGARINE FLERIAL 500 G	2 436,28	330	803 972,4
<b>Total</b>	<b>388 191,28</b>	<b>1 344,52</b>	<b>14 266 452,4</b>

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

- Après avoir calculé Cap, nous procédons au calcul de PMP et PMB

$$\text{PMP} = 14\,266\,452,4 / 388\,191,28 = 36,75$$

$$\text{PMB} = 14\,410\,637,5 / 426\,227,65 = 33,81$$

**Tableau n° 7: tableau représentatif de l'écart sur la composition des ventes pour l'année 2023 (en million de dinar)**

PMP	PMB	QR total	E/CV	Qualification
36,75	33,81	388 191,28	114 1813,92	<b>Favorable</b>

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

L'analyse de la composition des ventes pour chaque produit nous permet d'abord d'établir les pourcentages (%) prévus de la répartition du portefeuille de produits. Ensuite, nous appliquons ces pourcentages de composition prévisionnelle aux quantités réellement vendues de chaque produit. Cela nous permet de déterminer les écarts entre la composition des ventes réelle et la composition prévisionnelle.

### 2.3. Ecart sur la composition

**Tableau n° 8 : la composition en % des quantités prévues pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	QB	% de la composition
EAU.M 1.5 LITRE	360 000	0,844619067
EAU.M 0.5 LIRE	45 000	0,105577383
EAU.M GAZEIFIEE	2 000	0,004692328
E.F COCKTAIL 1L PET	450	0,001055774
E.F COCKTAIL 33 CLA	450	0,001055774
E.F COCKTAIL 2L	5 500	0,012903902
SMEN 500 Grs	5 370	0,01344352
SMEN 900 Grs	4 730	0,011097356
MARGARINE.F	2 367,65	0,005554895
<b>Total</b>	<b>426 228</b>	<b>1</b>

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

Pour calculer l'écart sur la composition, nous devons calculer la quantité qui respect la composition du chiffre d'affaires:

**Qté si respect de la composition = € Qr\*% de la composition**

**Tableau n° 9 : adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et la détermination des écarts sur la composition pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	QR	Qté si respect de la composition	E/Q		PB	Ecart en Tonnes
EAU.M 1.5 L	320 000	327 873,76	-7 873,76		22	-173 222,65
EAU.M 0.5 L	45 000	40 984,22	4 015,78		30,8	123 686,04
EAU.M GAZEIFIEE	2 100	1 821,52	278,48		37,4	10 415,12
Unité Eau Minérale						
Total						-39 121,49
E.F COCKTAIL 1L	500	385,3018205	90,16	73,7	6 644,93	
E.F COCKTAIL 33 CL	520	385,3018205	110,16	50	5 507,89	

<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5000	4 709,244473	- 9,1 8	90,02	-826,6
<b>Unite jus</b>					
<b>Total</b>					11 326,22
<b>SMEN 500 Grs</b>	7 500	4 906,176515	2 281 ,34	336,6	767 899,95
<b>SMEN 900 Grs</b>	5 135	4 049,950247	827 ,10	374	309 336,57
<b>MARGARINE FLERIAL</b>	2 436,28	2 027,244123	279 ,92	330	92 372,96
<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>					1 169 609,48
<b>Total</b>	364 947,31	364 947,31	0		1 141 813,92

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

- **Analyse des écarts**

L'analyse révèle une composition des ventes qui se démarque par une performance remarquable, surpassant largement les prévisions. L'écart global sur la composition des ventes affiche en effet un résultat positif substantiel de **1 141 813,29 MDA**. Cette situation favorable s'explique par divers facteurs, notamment une gamme de produits diversifiée, la mise en œuvre de stratégies marketing efficaces et une demande soutenue sur le marché

- **Unité d'eau**

L'analyse fait apparaître un écart de composition négatif de **39 121,49 MDA** pour cette marque donnée. Cette situation défavorable est principalement imputable à l'environnement concurrentiel tendu, qui contraint cette marque à baisser ses prix.

Dans ce contexte de forte concurrence, la marque n'a d'autre choix que de réduire ses tarifs pour préserver sa compétitivité et continuer à séduire les consommateurs.

### ➤ Unité jus el kseur

Les données analysées montrent un écart favorable de **11 326,22 MDA** sur la composition des ventes pour les jus de 1 litre et de 0,33 litre. Cette performance hors du commun résulte d'un positionnement tarifaire attractif et d'une demande soutenue des consommateurs.

L'unité des jus de 2 litres a enregistré un écart négatif défavorable de composition de **826,6 MDA**. Cette situation découle principalement d'un prix élevé pour ce format de jus, qui a eu un impact négatif sur les ventes. La demande pour les jus de 2 litres était inférieure aux prévisions, ce qui a contribué à cet écart défavorable sur la composition des ventes.

### ➤ Unité margarine

La différence favorable observée dans la composition des produits, évaluée à **1 169 609,48 MDA**, souligne l'importance de ces produits dans la vie quotidienne des consommateurs. Cette performance positive met en avant la pertinence et l'attrait de ces produits sur le marché. Pour maintenir cette dynamique, il est essentiel de rester à l'écoute des besoins des consommateurs, de suivre les tendances du marché et d'adapter en permanence la composition des produits pour répondre aux évolutions de la demande.

## 2.4. Écart en volume global

$$E/VG = (EQr - EQb) * PMB$$

**Tableau n° 10 : tableau représentatif de l'écart sur le volume global pour l'année 2023 (en million de dinar)**

QR Total	QB total	PMB	E/VG	Qualification
388 191,28	426 228	33,81	-1 286 010,85	Défavorable

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITAL.

## 2.5 Écart sur marge

La SPA CEVITAL applique des marges bénéficiaires variables à ses divers produits. En détail, les eaux minérales bénéficient d'un taux de marge de **10%**, les jus de **8%**, tandis que le Smen et la margarine affichent un taux de marge de **4%**. Ces taux de marge restent constants pour les années 2022 et 2023.

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge réel} - \text{marge prévisionnelle}$$

$$\text{Marge réelle} = \text{CA} * \text{taux de marge bénéficiaire}$$

Marge prévisionnelle = CA prévisionnel - marge bénéficiaire

Tableau n° 11: tableau représentant l'écart sur la marge pour l'année 2023 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	CAR	Tx M	MR	CAP	Tx M	MB
EAU.M 1.5 L	7 360 000	10%	736 000	7 920 000	10%	79 2000
EAU.M 0.5 L	1 465 200	10%	146 520	1 386 000	10%	138 600
EAU.M GAZEIFIEE	83 685	10%	83 68,5	74 800	10%	7 480
E.F COCKTAIL 1L	37 500	8%	3000	33 165	8%	2 653,2
E.F COCKTAIL 33 CL	27 650	8%	2204,8	22 500	8%	1 800
E.F COCKTAIL 2L	46 5000	8%	37 200	495 110	8%	39 608,8
SMEN 500 G	2 542 575	4%	101 703	1 928 718	4%	77 148,72
SMEN 900 G	1 930 760	4%	62 711,38	1 769 020	4%	70 760,8
MARGARINE. F 500G	816 153	4%	297 21,64	781 324,5	4%	31 252,98
<b>Total</b>	16 659 193			1 429 362,5		

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

Suite de tableau n° 11 :

Libelle des produits commerciaux	E/M	Qualification
EAU.M 1.5 L	-56 000	Défavorable
EAU.M 0.5 L	7 920	Favorable
EAU.M GAZEIFIEE	888,5	Favorable

<b>Unité Eau Minérale</b>		
<b>Total</b>	-47 191,5	
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	346,8	Favorable
<b>E.F COCKTAIL 33CL</b>	404,8	Favorable
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	-2 408,8	Défavorable
<b>Unité Jus</b>		
<b>Total</b>	-1 657,2	
<b>SMEN 500 G</b>	24 554,28	Favorable
<b>SMEN 900 G</b>	6 469,6	Favorable
<b>MARGARINE.F 500G</b>	1 393,14	Favorable
<b>Unité Margarine</b>		
<b>Total</b>	32 417,02	
<b>Total global</b>	-16 431,68	Défavorable

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

#### ➤ Analyse des écarts

On constate un écart négatif au niveau de la marge, évalué à **16 431,68 MDA**, ce qui suggère une sous-estimation des résultats réalisés par rapport aux prévisions initiales. Cette variation de marge défavorable révèle des erreurs dans l'estimation des revenus et des coûts liés aux produits.

L'écart défavorable peut être attribué à plusieurs facteurs. D'abord, des variations dans les coûts des matières premières, des frais de production et des coûts logistiques peuvent affecter la marge réalisée. Des fluctuations imprévues de ces coûts peuvent entraîner une diminution de la marge prévue.

L'écart défavorable sur la marge, indique que les résultats réalisés sont inférieurs aux prévisions. Il suggère que les estimations initiales étaient trop optimistes et que les performances réelles n'ont pas atteint les objectifs fixés.

➤ **Unité d'eau**

Une sous-évaluation des volumes de produits à commercialiser a conduit à une diminution de la marge, se traduisant par un écart négatif de **47 191,5 MDA**. Notamment, le déficit de **56 000 MDA** sur les ventes d'eau en bouteille de 1,5 litre a eu un impact notable sur les performances de cette branche.

Cette baisse de la marge trouve son explication dans plusieurs facteurs. En premier lieu, la sous-évaluation des ventes d'eau en bouteille de 1,5 litre peut résulter d'une demande inférieure aux prévisions ou d'une concurrence accrue sur le marché, entraînant ainsi une baisse des ventes réelles par rapport aux prévisions.

Par ailleurs, les fluctuations des coûts de production, notamment des matières premières et des frais de fabrication, peuvent également avoir contribué à la diminution de la marge. Si les coûts réels dépassent les estimations, cela peut se traduire par une réduction de la marge sur chaque unité vendue.

➤ **Unité des jus el kseur**

L'unité a constaté un écart négatif de **1 657,2 MDA** sur sa marge, ce qui suggère une sous-estimation des volumes de vente. Ce déséquilibre est principalement dû au produit phare de l'unité, le jus de 2 litres, qui a enregistré une chute significative de **2 408,8 MDA** par rapport aux prévisions. Cette situation découle directement de la pénurie des matières premières nécessaires à sa fabrication. Cette rareté a affecté négativement la capacité de l'unité à répondre à la demande du marché en produisant suffisamment de jus de 2 litres.

➤ **Unité margarine**

L'écart positif de **32 417,02 MDA** enregistré sur la marge démontre l'efficacité de l'analyse préalable du projet. La demande élevée des produits a entraîné une vente excédentaire, principalement suite à la fin de la pandémie.

La réouverture des cafétérias et des pizzerias a stimulé cette évolution positive en encourageant la demande et en générant des ventes dépassant les prévisions.

- Décomposition de l'écart sur marge en écart sur marge et écart sur la quantité

$$E/Mu = (Mr_u - Mp_u) * Q_r$$

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

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

**Tableau n° 12 : tableau représentatif de l'écart sur la marge unitaire pour l'année 2023 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	PUR	TxM	MUR	PUB	TxM	MUB
EAU.M 1.5 L	23	10%	2,3	22	10%	2,2
EAU.M 0.5 L	32,56	10%	3,26	30,8	10%	3,08
EAU.M GAZEIFIEE	39,85	10%	3,99	37,4	10%	3,74
E.F COCKTAIL 1L	75	8%	6	73,7	8%	5,896
E.F COCKTAIL 33 CL	53	8%	4,24	50	8%	4
E.F COCKTAIL 2L	93	8%	7,44	90,02	8%	7,20
SMEN 500 G	339,01	4%	13, 56	336,6	4%	13,46
SMEN MEDINA 900 G	376	4%	15,04	374	4%	14,96
MARGARINE FLERIAL NEW BA	335	4%	13,4	330	4%	13,2

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

La suite de tableau n° 12 :

Libelle des produits commerciaux	MUR	MUB	QR	E/Mu	Qualificati on
EAU.M 1.5L	2,3	2,2	320 000	32 000	Favorable
EAU.M 0.5L	3,26	3,08	45 000	7 920	Favorable
EAU. M GAZEIFIEE	3,99	3,74	2 100	514,5	Favorable
E.F COCKTAIL 1L	6	5,896	500	52	Favorable
E.F COCKTAIL 33 CL	4,24	4	520	124,8	Favorable
E.F COCKTAIL 2L	7,44	7,20	5 000	1 192	Favorable
SMEN 500 G	13,56	13,46	4 287,26	723	Favorable
SMEN 900 G	15,04	14,96	4 454,06	410,8	Favorable
MARGARINE. F	13,4	13,2	2 436,28	487,26	Favorable
<b>Total</b>				43 424,36	Favorable

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.



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

**Tableau 13 : tableau représentant l'écart sur quantité pour l'année 2023 (en million de dinar)**

<b>Libelle des produits commerciaux</b>	<b>QR</b>	<b>QB</b>	<b>MUB</b>	<b>E/Q</b>	<b>Qualification</b>
<b>EAU.M 1.5 L</b>	320 000	360 000	2,2	-88 000	Défavorable
<b>EAU.M 0.5 L</b>	45 000	45 000	3,08	0	Favorable
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	2100	2000	3,74	374	Favorable
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	450	5,90	294,8	Favorable
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	520	450	4	280	Favorable
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5 000	5 500	7,20	-3 600,8	Défavorable
<b>SMEN 500 G</b>	7 500	5 730	13,46	6 058,8	Favorable
<b>SMEN 900 G</b>	5 135	4 730	14,96	905,92	Favorable
<b>MARGARINE. F</b>	2 436,28	2 367,65	13,2	905,92	Favorable
<b>Total</b>				-59 856	Défavorable

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

- Il s'agit d'une comparaison entre le résultat effectivement réalisé et le résultat prévu des produits de SPA CEVITAL. L'écart global est défavorable pour l'entreprise en 2023.

## 2.5. Résultat réel

Tableau n°14 : calcul du résultat réel pour les produits en année 2023 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	CAR	Coût de revient	Résultat réel
EAU.M 1.5 L	7 360 000	6 624 000	736 000
EAU.M 0.5 L	1 465 200	1 318 680	146 520
EAU.M GAZEIFIEE	83 685	75 316,5	8 368,5
E.F COCKTAIL 1L	37 500	34500	3 000
E.F COCKTAIL 33 CL	27 560	25 355,2	2 204,8
E.F COCKTAIL 2L	465 000	427 800	37 200
SMEN 500 G	2 542 575	2 440 872	101 703
SMEN 900 G	1 930 760	1 853 529,6	77 230,4
MARGARINE. F 500G	816 153,8	783 507,68	32 646,12
<b>Total</b>			<b>1 144 872,82</b>

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

$$\text{Résultat réel} = \text{CA} - \text{cout de revient réel}$$

Sachant :

$$\text{CA} = \text{cout de revient} + \text{marge bénéficiaire}$$

$$\text{Cout de revient} = \text{CA} - \text{marge bénéficiaire}$$

## ➤ Eau minérale 1.5 litre

**Coût de revient** = 7 360 000 - 6 624 000 MDA

Plusieurs facteurs peuvent expliquer l'impact de l'eau minérale en bouteille de 1,5 litre sur le coût total de **6 624 000 MDA**, notamment le coût de production de l'eau minérale première, tels que l'eau, les bouteilles en plastiques, les étiquettes, les bouchons... etc. Une hausse du prix de l'une de ces matières premières pourrait influencer le coût global de production.

## ➤ Eau minérale 0.5 litre

**Coût de revient** = 1 465 200 - 146 520 = 1 318 680 MDA

Les facteurs contribuant à l'impact sur le coût de production de l'eau minérale en bouteille de 0,5 litre à **1 318 680 MDA** incluent les coûts des matières premières, les frais de production, la demande du marché et des éléments externes.

➤ **Eau minérale gazéifiée**

**Coût de revient** =  $83\,685 - 8\,368,5 = 75\,316,5$  MDA

L'augmentation de **75 316,5 MDA** du coût de revient de l'eau minérale en bouteille de 33 cl s'explique par divers facteurs interdépendants, notamment les coûts des matières premières, les coûts de production, la demande du marché et des influences externes. Ces éléments combinés entraînent une hausse des coûts de production, répercutée sur le prix final de l'eau minérale en bouteille de 33 cl

➤ **E.F cocktail tropical 1L pet**

**Cout de revient** =  $37500 - 3000 = 34\,500$  MDA.

Le coût de revient de **34 500 MDA** pour une bouteille de 1 litre de jus comprend plusieurs éléments qui contribuent à la formation du coût total de production. Ces éléments incluent les coûts des matières premières, tels que les fruits utilisés pour la fabrication, ainsi que les coûts de transformation et de conditionnement du produit.

➤ **E.F cocktail tropical 33 cl**

**Cout de revient** =  $27\,560 - 2\,204,8 = 25\,355,2$  MDA

Le coût de revient élevé de **25 355,2 MDA** pour une bouteille de jus de 33 cl s'explique principalement par les coûts des matières premières, en particulier les fruits utilisés pour la production. Le prix des fruits, qui peut fluctuer en fonction de la saison, de l'offre et de la demande, ainsi que de leur qualité, représente une part importante du coût total. Toute hausse du prix des fruits se répercute donc directement sur le coût de revient du jus.

➤ **E.F cocktail tropical 2L pet**

**Cout de revient** =  $456\,000 - 37\,200 = 427\,800$  MDA

Le coût de revient élevé de **427 800 MDA** pour une bouteille de jus de 2 litres est composé de plusieurs éléments clés. Les coûts des matières premières utilisées pour la fabrication du jus, les coûts de transformation pour convertir ces matières premières en produit fini, les frais

d'emballage pour conditionner le jus dans des bouteilles de 2 litres, ainsi que les frais supplémentaires associés à la production et à la distribution du produit, tous ces facteurs combinés déterminent le coût total de production du jus en question.

➤ **Smen EL MEDINA 500 GRS**

**Cout de revient = 2 542 575 - 101 703 = 2 440 872 MDA**

Le coût élevé de **2 440 872 MDA** pour le Smen de 500 grammes s'explique par divers facteurs. Les coûts liés aux matières premières essentielles comme le lait, le sel et les cultures bactériennes jouent un rôle majeur dans le coût final. De plus, les coûts de transformation, englobant la pasteurisation, le malaxage et l'emballage du produit, contribuent également à la détermination du coût de production, impactant ainsi le coût de revient du Smen de 500 grammes.

➤ **Smen MEDINA 900 GRS**

**Cout de revient = 1 930 760 - 62 711 .38 = 1 853 529.6 MDA**

Le coût de revient élevé de **1 853 529,6 MDA** pour le Smen MEDINA de 900 grammes peut être expliqué par plusieurs facteurs. Les coûts des matières premières utilisées, telles que le lait, le sel et les cultures bactériennes, ont une influence significative sur le coût final. Les fluctuations des prix de ces matières premières peuvent également affecter le coût de revient.

➤ **Margarine fleurial NEW BA**

**Cout de revient = 816 153 .8 - 297 21.64 = 783 507 .68 MDA**

Le coût de revient élevé de **783 507,68 MDA** pour la margarine peut être attribué à plusieurs facteurs. Les coûts des matières premières utilisées, telles que les huiles végétales, ont une influence significative sur le coût final. Les fluctuations des prix de ces matières premières peuvent également affecter le coût de revient.

• **l'analyse global de cout de revient**

On constate une progression des résultats sur trois années consécutives (eau, jus, margarine) totalisant **1 144 872,82 DA** est extraite du Tableau n°14. Cette constatation souligne l'exactitude des analyses préliminaires du projet, démontrant une évolution significative des coûts de production des eaux, jus et margarines.

## 2.6. Résultat prévisionnel

Tableau n°15 : calcul du résultat prévisionnel pour les produits de 2023

Libelle des produits commerciaux	Cap	Coût de revient	Résultat prévisionnel
EAU.M 1.5 L	7 920 000	7 128 000	792 000
EAU.M 0.5 LIRE	1 386 000	1 247 400	138 600
EAU.M GAZEIFIEE	74 800	67 320	74 80
E.F COCKTAIL 1L	33 165	30 511,8	2 653,2
E.F COCKTAIL 33 CL	22 500	20 700	1 800
E.F COCKTAIL 2L	495 110	455 501,2	39 608,8
SMEN 500 G	1 928 718	1 851 569,28	77 148,72
SMEN 900 G	1 769 020	1 698 259,2	70 760,8
MARGARINE.F	781 324,5	750 071,52	31 252,98
<b>Total</b>			<b>1 161 304,50</b>

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

## ➤ Analyse des écarts

L'analyse du tableau n°16 révèle une tendance positive pour les trois unités (eau, jus, margarine), avec un écart total de 1 161 304,50 MDA par rapport aux prévisions. Cette situation confirme l'exactitude des études préalables, réalisées avec rigueur et précision. L'estimation précise des études préalables est également attribuable à une analyse approfondie des tendances du marché, des comportements des consommateurs et des facteurs économiques. Cette analyse a permis de déterminer avec précision les volumes de vente attendus et d'ajuster les prévisions en conséquence.

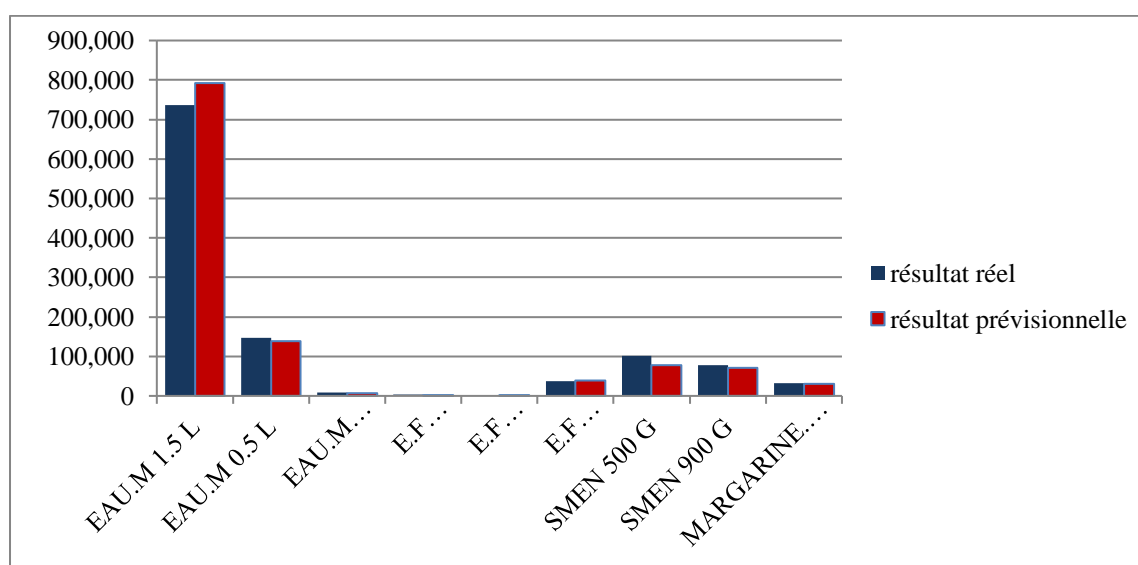
## 2.7. La comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels

Tableau n° 16 : tableau comparatif entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2023 (en million en dinar)

Libelle des produits commerciaux	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Ecart	%
EAU.M 1.5 L	736 000	792 000	-56000	-8%
EAU.M 0.5 L	146 520	138 600	7 920	5%
EAU.M GAZEIFIEE	8 368,5	7 480	888,5	11%
<b>Unité eau Minérales</b>				
<b>Total</b>			-54391,5	8%
E.F COCKTAIL 1L	3 000	2 653,2	346,8	12%
E.F COCKTAIL 33 CLA	2 204,8	1 800	404,8	18%
E.F COCKTAIL 2L	37 200	39 608,8	-2 408,8	-6%
<b>Unité Jus</b>				
<b>Total</b>			-1 657,2	24%
SMEN 500 Grs	101 703	77 148,72	24 554,28	24%
SMEN 900 Grs	77 230	70 760,8	6 469,6	8%
MARGARINE.F	32 646,12	31 252,98	1 393,14	4%
<b>Unité Margarine</b>				
<b>Total</b>			32417,02	36%
<b>Total Global</b>				69%

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

Figure n°14 : les réalisations et les prévisions du résultat 2023 (en million de dinar)



Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

➤ **Interprétation**

➤ **Unité eau minérale**

Nous constatons un écart défavorable de **54 391,5 MDA (8%)** dans les résultats indique que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs de vente prévus et a réalisé des ventes inférieures aux attentes. Cette situation peut être attribuée à divers facteurs, tels que des fluctuations du marché, une concurrence accrue, des stratégies de vente inefficaces ou des problèmes liés à la chaîne de prévision.

➤ **Unité jus el kseur**

Nous constatons un écart négatif de **1 657,2 MDA (24%)** sur le résultat indique que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs. En particulier, le produit d'eau en bouteille de 1,5 litre affiche un écart défavorable de **56000 MDA (-8%)**, ce qui a un impact négatif sur l'activité liée à ce produit. Cette situation peut être attribuée à une baisse de la demande pour les jus de l'entreprise, due à divers facteurs tels qu'une diminution de la popularité des jus, des préférences changeantes des consommateurs ou une concurrence accrue sur le marché des boissons.

➤ **Unité margarine**

Nous constatons un écart positif de **32 417,02 MDA (36%)** sur le résultat a été constaté, démontrant une estimation précise des ventes. Malgré des écarts défavorables pour les unités d'eau et de jus, l'entreprise affiche une performance globalement favorable grâce à l'unité margarine. Cela confirme que les objectifs principaux de l'entreprise ont été atteints, notamment grâce à une gestion efficace de la concurrence dans le secteur de la margarine.

### **3. Ecart sur chiffre d'affaires réel (E/CA)**

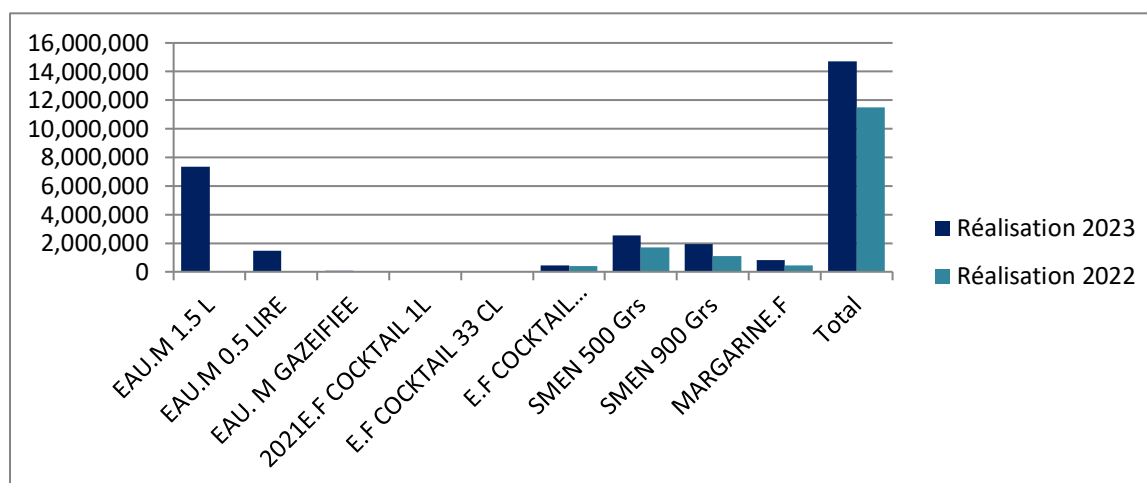
En examinant les données, on constate un écart positif de **3 255 248,26 MDA** pour l'ensemble des produits (eau, jus, margarine) en 2023 par rapport à 2022. Cette augmentation de quantité est attribuée à la réouverture de nombreux commerces post-pandémie et à une hausse des prix par rapport à l'année précédente.

**Tableau n° 17 : tableau comparatif entre les réalisations de l'année 2023 et 2022**  
(en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	Réalisation 2023			Réalisation 2022			Ecart Global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
EAU.M 1.5 L	320 000	23	7 360 000	274 659,89	24	6 591 837,36	768 162,64
EAU.M 0.5 LIRE	45 000	32,56	1 465 200	34 165,22	33,65	11 496 59,65	315 540,35
EAU. M GAZEIFIEE	2 100	39,85	83 685	1 100	40,02	44 022	39 663
E.F COCKTAIL 1L	500	75	37 500	363,4	80	29 072	8 428
E.F COCKTAIL 33 CL	520	53	27 560	358,69	67,98	24 383,75	3 176,25
E.F COCKTAIL TROPICAL 2L PET	5000	93	465 000	4 131,86	97,52	402 938,99	62 061,01
SMEN 500 G	7 500	339,01	2 542 575	5 447	310	1 688 421,20	854 153,80
SMEN 900 G	5 135	376	1 930 760	4 274,73	253,04	1 081 677,68	849 082,32
MARGARINE.F 500 G	2 436,28	335	816 153,80	2 041,1	225,94	461 172,9	354 980,89
Total	388 191,28	1 366,42	14 728 433,80	326 541,44	1 132,15	11 473 185,54	3 255 248,26

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

**Figure n° 15 : les réalisations de l'année 2022 et 2023 (en million de dinar)**



Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.



➤ **Analyse des écarts**

➤ **Unité d'eau**

L'augmentation des prix est principalement dû à la sécheresse, qui a entraîné une limitation des ressources en eau et donc une réduction de la capacité de production. Cette situation a conduit à une augmentation des prix.

➤ **Unité des jus el kseur**

Le prix des jus peut varier en fonction de la dépendance spécifique de cette unité aux matières premières, notamment les fruits. Si les pays dont dépend l'unité de jus, comme la France et la Belgique, font face à des pénuries de ces matières premières, cela peut avoir un impact direct sur les prix.

➤ **Unité margarine**

L'accroissement de la demande sur le marché se traduit par une augmentation des prix, incitant l'entreprise à relever ses tarifs en conséquence.

La SPA CEVITAL réalise des marges bénéficiaires différentes pour ses produits. Pour les eaux minérales, la marge est de **10%**. Pour les jus, elle est de **8%**. Pour les SMEN et la margarine, elle est de **4%**.

**Marge prévisionnelle = CA prévisionnel \* marge bénéficiaire**

**Marge réelle = CA réel \* marge bénéficiaire**

**Ecart sur marge = marge réel - marge prévisionnelle**

**Tableau n° 18 : tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2022 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	CAR 2023	TxM	MR 2023	CAR 2022	TxM	MR 2022
EAU.M 1.5 L	7 360 000	10%	7 360 000	6 591 837,36	10%	659 183,74
EAU.M 0.5 L	1 465 200	10%	146 520	1149659,65	10%	114 965,97
EAU.M GAZEIFIEE	83 685	10%	83 68,5	44 022	10%	4 402,2
E.F COCKTAIL 1L	37500	8%	3 000	29 072	8%	2 325,76
E.F COCKTAIL 33 CL	27 560	8%	2 204,8	24 383,75	8%	1 950,70
E.F COCKTAIL 2L	465 000	8%	37 200	402 938,99	8%	32 235,12
SMEN 500 G	2 542 575	4%	101 703	1 688 412,2	4%	67 536,49
SMEN 900 G	1930760	4%	77 230,4	1 081 677,68	4%	43 267,11
MARGARINE. F 500 G	816153,8	4%	32 646,15	461 172,91	4%	18 446,92
<b>Total</b>	14728433,8					11 473 172,91

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

La suite de tableau n° 18 :

MR 2023	MR 2022	E/M	Qualification
736 000	659 183,74	76 816,26	Favorable
146 520	114 965,97	31 554,03	Favorable
8 368,5	4 402,2	3 966,30	Favorable
<b>Total</b>		112 336,59	
3 000	2 325,76	674,24	Favorable
2 204,8	1 950,70	254,10	Favorable
37 200	32 235,12	4 964,88	Favorable
<b>Total</b>		5 893,22	
101 703	67 536,49	34 166,51	Favorable
77 230,4	43 267,11	33 963,29	Favorable
32 646,15	18 446,92	14 199,24	Favorable
<b>Total</b>		82 329,04	

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

### ➤ Analyse des écarts

L'entreprise a réalisé des écarts sur marge favorables pour l'eau **(112 336,59 MDA)**, le jus **(5 893,22 MDA)** et la margarine **(82 329,04 MDA)**. Cette performance s'explique par une bonne estimation des quantités à vendre et une satisfaction des clients. Ces écarts favorables dans les trois unités démontrent une bonne gestion des opérations et une capacité d'adaptation

aux besoins du marché. En atteignant les objectifs de vente prévus, l'entreprise renforce sa position concurrentielle et assure sa croissance future.

### 3.2. Ecart sur le résultat

Calcul et l'analyse de l'écart sur résultat pour les produits (Annexe)

**Tableau n° 19 : calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2022 (en million de dinar)**

Libelle des Produits commerciaux	CA	Coût de revient	Résultat réel
EAU.M 1.5 L	6 591 837, 36	5 932 653,62	659 183,74
EAU.M 0.5 L	1 149 659,653	33 619,80	114 965,96
EAU.M GAZEIFIEE	44 022	27 775,64088	4402,20
E.F COCKTAIL 1L	29 072	26 746,24	2 325,76
E.F COCKTAIL 33 CL	24 383,75	22 433,05	1 950,70
E.F COCKTAIL 2L	402 938,99	370 703,87	32 235,12
SMEN 500 G	1 688 412,20	1 620 875,71	67 536,49
SMEN 900 G	1 081 667,68	1 038 410,57	43 267,11
MARGARINE. F 500G	461 172,9	442 726	18 446,92

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL

**Résultat réel = CA - coût de revient réel**

Sachant que :

**CA = coût de revient + marge bénéficiaire**

**Coût de revient = CA – marge bénéficiaire**

- Etude de la variation des résultats de CEVITAL entre les deux années 2021 et 2022 des produits :

Nous allons étudier la variation du résultat réel des produits, entre les deux années 2022 et 2023, ainsi que la détermination du taux de cette variation.

**Tableau n° 20 : Evolution des résultats réalisés des deux années 2022, 2023 (en million de dinar)**

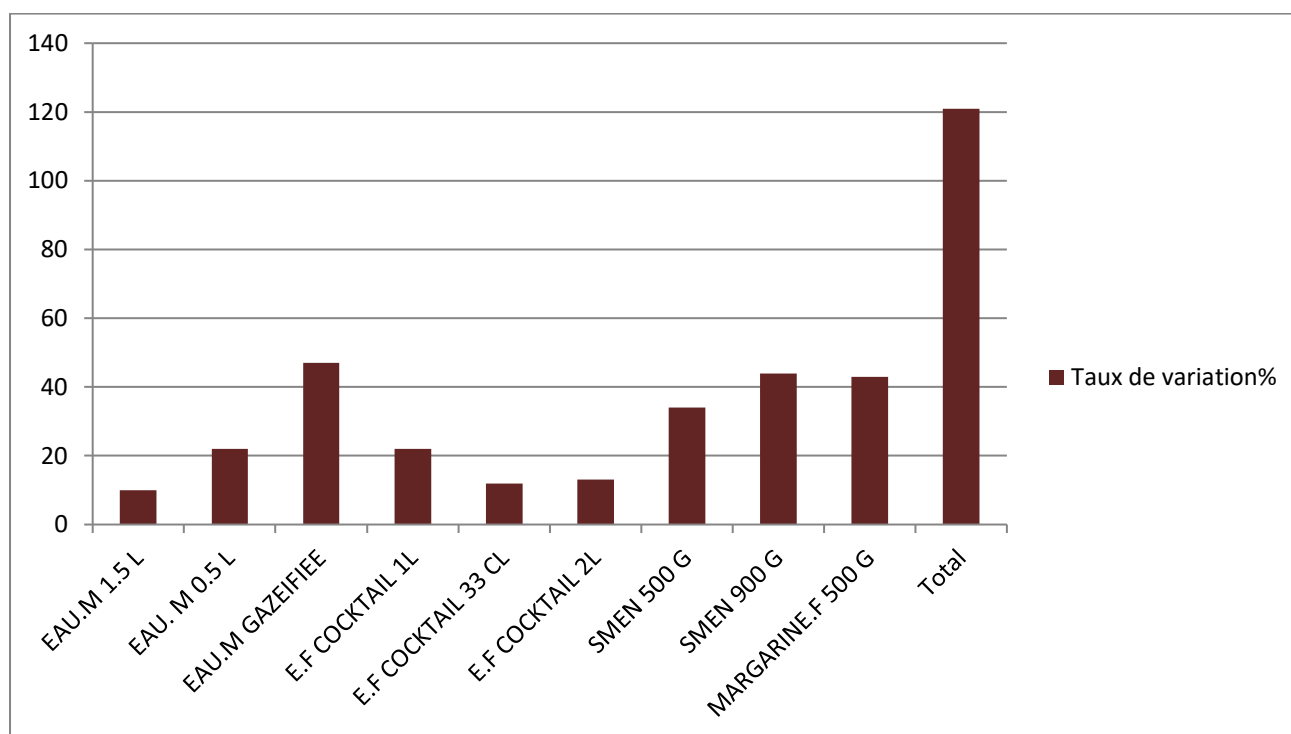
Libelle des Produits commerciaux	2022	2023	Taux de variation%
<b>EAU.M 1.5 L</b>	659 183,736	736 000	10%
<b>EAU. M 0.5 L</b>	114 965,97	146 520	22%
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	4 402,20	8 368,5	47%
<b>Unité eau Minérales</b>			
<b>Total</b>			79%
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	2 325,76	3 000	22%
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	1950,70	2204,8	12%
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	32 235,12	37200	13%
<b>Unité Jus</b>			
<b>Total</b>			47%
<b>SMEN 500 G</b>	67 536,49	101 703	34%
<b>SMEN 900 G</b>	43 267,11	77 230,4	44%
<b>MARGARINE.F 500 G</b>	18 446,92	32 646,12	43%
<b>Unité Margarine</b>			
<b>Total</b>			121%

**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

**Taux de variation = (résultat 2023- résultat 2022) / résultat 2023**

- Traduction du tableau ci-dessus en histogramme :

Figure 16 : l'évolution des résultats réels 2022 et 2023 (en pourcentage)



**Source :** élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL.

#### ➤ Interprétation

Les résultats des trois unités (eau, jus et margarine) ont tous enregistré une augmentation du pourcentage des résultats réels lors de l'exercice 2023 par rapport à 2022, avec des augmentations respectives de 79%, 47% et 121%. Cette amélioration est attribuable à la réouverture des commerces après les difficultés rencontrées pendant la pandémie de COVID-19, ce qui a stimulé la demande pour les produits de l'entreprise et conduit à une croissance significative des ventes et des résultats. L'entreprise a su capitaliser sur cette reprise en affichant des performances exceptionnelles dans toutes ses unités.

**Conclusion**

En conclusion, notre étude au sein de **CEVITAL** a mis en évidence l'importance du contrôle budgétaire pour l'amélioration de la gestion de l'entreprise.

En analysant les écarts entre les réalisations et les prévisions, nous avons pu identifier les opportunités d'amélioration et les facteurs clés de succès. Le contrôle budgétaire est un outil essentiel pour atteindre les objectifs fixés et pour prendre des décisions éclairées.

Nous recommandons donc à CEVITAL de poursuivre et d'améliorer ses pratiques de contrôle budgétaire pour maximiser ses résultats et renforcer sa position sur le marché.

---

## CONCLUSION GÉNÉRALE

---

Au terme de cette étude approfondie sur « la gestion budgétaire comme outil de contrôle budgétaire » menée au sein de l'entreprise CEVITAL SPA à Bejaia, il apparaît que la gestion budgétaire est un outil essentiel du contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL SPA. Elle permet de planifier, coordonner et contrôler les activités de l'entreprise en vue d'atteindre ses objectifs stratégiques.

Notre expérience au sein de l'entreprise CEVITAL SPA nous a permis de répondre à notre problématique « **Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans l'entreprise CEVITAL et comment influence-t-il sur la prise de décision ?** ». Pour répondre à cette question nous avons tenté de présenter le contrôle de gestion et la gestion budgétaire de cette entreprise.

Après avoir étudié en profondeur le contrôle de gestion, nous constatons que le contrôle budgétaire joue un rôle très important dans la prise de décision au sein de l'entreprise, en permettant de gérer efficacement les ressources et de s'assurer que les objectifs sont atteints.

Notre étude et analyse a démontré que le contrôle budgétaire permet de détecter les écarts entre les prévisions et les réalisations, ce qui permet de prendre des mesures correctives pour améliorer la performance de l'entreprise. Ainsi, le contrôle budgétaire permet de suivre les mouvements de fonds et de s'assurer que les dépenses sont conformes aux objectifs de l'entreprise.

En outre, l'étude a montré que le contrôle budgétaire influence significativement la prise de décision en permettant de prendre des décisions éclairées et fondées sur des données précises. Les décideurs peuvent ainsi utiliser les informations fournies par le contrôle budgétaire pour prendre des décisions stratégiques et tactiques qui contribuent à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Cette étude nous a permis de déduire les conclusions suivantes :

- Chez CEVITAL, la gestion des écarts s'appuie sur une analyse approfondie des causes, distinguant les écarts favorables des écarts défavorables.
- Des actions correctives sont mises en place pour résorber les écarts négatifs, en agissant sur les volumes, les prix ou les coûts.
- Les écarts positifs font l'objet d'une analyse pour identifier les bonnes pratiques à généraliser.
- Un reporting régulier permet de suivre l'évolution des écarts et l'efficacité des actions entreprises.
- La gestion des écarts est un levier essentiel pour piloter la performance de l'entreprise.



## Conclusion générale

---

- En analysant les résultats des trois unités (eau, jus, margarine), il est notable que le pourcentage de résultats réels a connu une augmentation significative pour chacun d'entre elle (79% pour l'eau, 47% pour le jus et 121% pour la margarine) au cours de l'exercice 2023 par rapport à l'exercice précédent. Cette avancée remarquable est directement liée à la réouverture de nombreux commerces après la période de la pandémie de COVID-19.
- Après avoir mené notre recherche et examiné les résultats obtenus, nous pouvons conclure que nos hypothèses sont confirmées. Nous constatons que la gestion budgétaire est considérée comme un outil d'amélioration de la performance par la SPA CEVITAL, ce qui explique sa mise en oeuvre par cette entreprise.

Pour conclure, suite à notre recherche, nous pouvons affirmer que nos hypothèses sont validées. Il est évident que CEVITAL SPA considère la gestion budgétaire comme moyen pour améliorer ses performances.

---

## BIBLIOGRAPHIE

---

### Ouvrages

- Alazard, C. (1987). Gestion moderne, théorique et cas pratique. Paris.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2007). Contrôle de gestion, manuel et application. Dunod, Paris.
- Anthony, N. (2006). Contrôle de gestion. Edition Foucher, Paris.
- Berland, N. (Thèse de doctorat). L'histoire du contrôle budgétaire en France. Ecole Doctorale de Gestion, Comptabilité, Finance (EDOGEST) Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion (CREFIGE), Université Paris LX-Dauphine.
- Bouquin, H. (1992). La maîtrise des budgets dans l'entreprise. Editions EDICEF, Paris.
- Bouin, X., & Simon, F-X. (2009). Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Dunod, Paris.
- Cullmann, H. (Indiquer la date de publication manquante). Comptabilité analytique. Edition Bouchéne, Paris.
- Davaise, H., & Parruitte, M. (2011). Introduction à la comptabilité. Faucher.
- Deguerny, J., & Guiriec, J-C. (1998). Contrôle de gestion et choix stratégiques. 6ème Édition, Paris.
- Désiré-luciani, M.N., Hirsch, Kacher, N., & Polossat, M. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. Groupe Eyrolles, Paris.
- Doriath, B. (2008). Contrôle budgétaire en 20 fiches. 5ème Edition, Dunod, Paris.
- Doriath, B. (2008). Contrôle de gestion en 20 fiches. 5ème Edition, Dunod, Paris.
- Dubrulle, L., & Jourdain, D. (2007). Comptabilité analytique de gestion. 5ème Edition, Dunod, Paris.
- Dumas, G., & Larue, D. (2005). Contrôle de gestion. Lexis Nexis, 2ème édition, France.
- Durand, X., & Helluy, A. (2009). Les fondamentaux du contrôle de gestion. Edition d'Organisation, Paris.
- Gervais, M. (1987). Contrôle de gestion par le système budgétaire. Vuibert, Paris.
- Gervais, M. (1997). Contrôle de gestion par système. 6ème édition, Economica, Paris.
- Gervais, M. (2005). Contrôle de gestion. Economica, Paris.
- Gervais, M. (2009). Contrôle de gestion. Economica, Paris.
- Hémici, F., & Hénot, C. (2007). Contrôle de gestion. Bréal éditions.
- Hutin, H. (2002). Toute la finance d'entreprise. 2ème édition, Editions d'Organisation, Paris.
- Hutin, H. (2010). Toute la finance. 4ème édition, Editions d'Organisation, Paris.
- Kerviler, I., & Kerviler, L. (2000). Le contrôle de gestion à la portée de tous ! 3ème Edition. Economica, Paris.
- Langlois, L., Bonnier, C., & Bringer, M. (Indiquer la date de publication manquante). (Indiquer le titre de la référence manquante).
- Lauzel, P. (1980). Contrôle de gestion et budgets. Edition Sirey, Paris.
- Lauzel, P., & Teller, R. (1994). Contrôle de gestion et budget. 7ème Edition, Dalloz, Paris.
- Löning, H., Pesqueux, Y., Chiapello, E., Mallert, V., Meric, J., Michel, D., & Sole, A. (1998). Le contrôle de gestion : organisation, outil et pratique. Dunod, Paris.
- Martine, A., & Silem, A. (2003). Lexique de gestion. Dolloz, Paris.
- Melyon, G., Mlyon, K., & Raimbourg, PH. (2013). Comptabilité analytique. 5ème Edition, Bréal Paris.
- Piget, P. (2001). Comptabilité analytique. 3ème Edition, Economica, Paris.
- Villeguérin, Y., et al. (2014). Dictionnaire de pratiques comptable et financier. 12ème Edition, Paris.

### Sites internet

- [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com).
- [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com).

---

# ANNEXES

---

**Annexe n° 01 : Prévision au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2023**

<b>Libelle Produit Commercial</b>	<b>Prévision 2023</b>			
	<b>Tonnage</b>	<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
EAU MINERALE 1.5 LITRE	Tonne	360 000,00	7 920 000,00	22,00
EAU MINERALE 0.5 LITRE	Tonne	45 000,00	1 386 000,00	30,80
EAU MINERALE GAZEIFIEE	Tonne	2 000,00	74 800,00	37,40
E.F COCKTAIL TROPICAL 1L PET	Tonne	450,00	33 165,00	73,70
E.F COCKTAIL TROPICAL 33 CL PET	Tonne	450,00	22 500,00	50,00
E.F COCKTAIL TROPICAL 2L PET	Tonne	5 500,00	495 110,00	90,02
SMEN EL MEDINA	Tonne	5 730,00	1 928 718,00	336,60
SMEN MEDINA 900Grs	Tonne	4 730,00	1 769 020,00	374,00
MARGARINE FLEURIAL NEW BARQ. 500 GRS	Tonne	2 367,65	781 323,53	330,00

**Annexe n° 02 : Réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2023**

<b>Réalisation 2023</b>		
<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
320 000,00	7 360 000,00	23,00
45 000,00	1 465 200,00	32,56
2 100,00	83 685,00	39,85
500,00	37 500,00	75,00
520,00	27 560,00	53,00
5 000,00	465 000,00	93,00
7 500,00	2 542 607,29	339,01
5 135,00	1 930 760,00	376,00
2 436,28	816 153,13	335,00

### Annexe n° 03 : Taux de prévision et de réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2023

Réalisation VS Budget		
Qté	CAHT	Px/Unitaire
-13%	-8%	4%
0%	5%	5%
5%	11%	6%

10%	12%	2%
13%	18%	6%
-10%	-6%	3%

24%	24%	1%
8%	8%	1%
3%	4%	1%

### Annexe n° 04 : Réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2022

Réalisation 2022		
Qté	CAHT	Px/Unitaire
274 659,89	6 591 837,46	24,00
34 165,22	1 149 659,79	33,65
1 100,00	44 022,00	40,02

363,40	29 072,01	80,00
358,69	24 383,90	67,98
4 131,86	402 939,18	97,52

5 446,52	310,00	310,00
4 274,73	1 081 669,99	253,04
2 041,13	461 176,02	225,94

**Annexe n° 05 : Variation des réalisations au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2022/2023**

<b>Réalisation 2023 VS Réalisation 2022</b>		
<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
22%	10%	-4%
24%	22%	-3%
48%	47%	0%

27%	22%	-7%
31%	12%	-28%
17%	13%	-5%

27%	34%	9%
17%	44%	33%
16%	43%	33%



---

# TABLE DES MATIÈRES

---

**Remerciements**

**Dédicaces**

**Liste des abréviations**

**Liste des figures**

**Liste des tableaux**

**Sommaire**

**Introduction Générale ----- 01**

## **Chapitre 1 : généralité sur le contrôle de gestion**

**Section 1 : les notions de base du contrôle de gestion ----- 03**

1. Historique de contrôle de gestion ----- 03

2. définition du contrôle de gestion ----- 04

3. Les objectifs du contrôle de gestion ----- 05

4. Mission du contrôle de gestion ----- 06

5. Les cycles du contrôle de gestion ----- 07

5.1. Contrôle stratégique ----- 07

5.2. Contrôle de gestion----- 07

5.3. Contrôle opérationnel ou d'exécution ----- 07

6. Les différentes formes du contrôle ----- 08

6.1. Le contrôle organisationnel----- 08

6.2. L'audit interne ----- 09

6.3. Le contrôle interne ----- 09

7. Le processus du contrôle de gestion ----- 09

7.1. Phase de prévision----- 09

7.2. Phase d'exécution ----- 10

7.3. Phase d'évaluation----- 10

7.4. Phase d'apprentissage ----- 10

8. La place du contrôle de gestion dans l'entreprise ----- 11

9. Les limites du contrôle de gestion ----- 13

10. Le profil, rôle et mission du contrôleur de gestion ----- 13

10.1. Le profil du contrôleur de gestion ----- 13

10.2. Le rôle du contrôleur de gestion ----- 14

10.3. Les missions du contrôleur de gestion----- 14

**Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion----- 15**

1. La comptabilité générale -----	15
1.1. Définition de la comptabilité générale -----	15
1.2. Les objectifs de comptabilité générale -----	16
2. la comptabilité analytique -----	16
2.1. Définition de la comptabilité analytique -----	16
2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique -----	16
2.3. Comparaison entre les deux systèmes de comptabilité -----	17
2.4. Concepts de base de la comptabilité analytique -----	18
2.4.1. Notion de charge -----	18
2.4.2. La notion des coûts -----	20
3. Gestion budgétaire -----	21
4. Tableau de bord -----	22
4.1. Définition de tableau de bord -----	22
4.2. Objectif de tableau de bord -----	22
4.3. Les types de tableau de bord -----	22
4.4. La place du tableau de bord dans la stratégie -----	23
4.5. Les instruments de tableau de bord -----	23
5. Le reporting -----	24
5.1. Définition du reporting -----	24
5.2. L'objectif de reporting -----	24
6. Le système d'information -----	25
6.1. Définition du système d'information -----	25
6.2. Rôle du système d'information -----	25
<b>Conclusion</b> -----	<b>25</b>

## **Chapitre 2 : les fondements théoriques de la gestion budgétaire**

<b>Section 1 : Notions de base sur la gestion budgétaire -----</b>	<b>26</b>
1. Historique et définition de la gestion budgétaire -----	26
1.1. Historique de la gestion budgétaire -----	26
1.2. Définition de la gestion budgétaire -----	27
2. Les caractéristiques de la gestion budgétaire -----	27

3. Importance de la gestion budgétaire -----	28
4. Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire -----	29
4.1. Les intérêts de la gestion budgétaire -----	29
4.2. Les limites de la gestion budgétaires -----	29
5. Les conditions d'efficacités de la gestion budgétaire -----	30
<b>Section2 : La démarche budgétaire-----</b>	<b>31</b>
1. Définition de la prévision -----	31
2. Les déférentes techniques de la prévision -----	31
2.1. Les prévisions des ventes -----	31
2.2. Les prévisions de production -----	32
3. Définition, caractéristiques, objectifs du budget -----	32
3.1. Définition du budget -----	32
3.2. Caractéristiques du budget -----	33
3.3. Objectifs du budget-----	33
2.2. Le rôle du budget -----	34
2.3. Typologies des budgets-----	35
2.3.1. Le budget de vente-----	36
2.3.2. Budget de production -----	36
2.3.3. Budget d'approvisionnement-----	36
2.3.4. Budget de trésorerie-----	36
<b>Section3 : Le contrôle budgétaire -----</b>	<b>38</b>
1. Généralités sur le contrôle budgétaire -----	38
1.1. Définition du contrôle budgétaire-----	38
1.2. Caractéristiques et objectifs du contrôle budgétaire -----	39
1.2.1. Les caractéristiques du contrôle budgétaire -----	39
1.2.2. Les objectifs du contrôle budgétaire -----	40

2. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire -----	41
3. Fonction et limites du contrôle budgétaire-----	42
3.1. Fonction du contrôle budgétaire -----	42
3.2. Limites du contrôle budgétaire -----	42
4. Etapes et outils du contrôle budgétaire -----	43
4.1. Etapes du contrôle budgétaire-----	43
4.1.1. Le contrôle avant l'action-----	43
4.1.2. Le contrôle pendant l'action -----	43
4.1.3. Le contrôle après l'action -----	43
4.2. Outils du contrôle budgétaire -----	43
4.2.1. Le tableau de bord -----	43
4.2.2. Le reporting-----	44
4.2.3. Les réunions du suivi budgétaire-----	44
5. Le processus du contrôle budgétaire -----	44
5.1. Définition et limites d'un écart -----	44
5.1.1. Définition d'un écart-----	45
5.1.2. Limites d'un écart -----	45
6. Principe de calcul d'un écart budgétaire -----	46
7. Calcul et analyse des écarts -----	47
7.1. Calcul et analyse de l'écart sur le résultat -----	47
7.2. Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire et marge-----	47
7.3. Calcul et analyse de l'écart sur cout -----	49
7.3.1. Calcul et analyse des écarts sur cout direct-----	49
7.3.2. Calcul et analyse des écarts sur cout indirectes -----	51
8. Les causes des écarts -----	52
9. Les actions correctives -----	53

9.1. Nature de l'action corrective -----	53
9.2. Caractéristiques d'une bonne action correctives -----	54

### **Chapitre 03 : gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil -----	55
1. Histoire de CEVITAL -----	55
2. Situation géographique -----	56
3. Organigramme de la direction finance et comptabilité -----	57
3.1. Direction comptabilité et finance -----	58
3.2. Direction Gestion immobilisation et transaction intergroupe -----	58
3.3. Direction Contrôle de gestion -----	59
3.4. Direction contrôle interne -----	60
3.5. Direction trésorerie -----	60
3.6. Direction juridique, assurance et archives -----	61
3.7. Direction budget et reporting -----	61
4. La gestion budgétaire des approvisionnements au sein de l'entreprise CEVITAL -----	62
4.1. Présentation de la gestion budgétaire -----	62
Section 2 : le budget de vente de la SPA CEVITAL -----	63
1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2023 -----	63
2. Ecart sur chiffre d'affaires (E/CA) -----	63
2.1. Ecart sur prix -----	68
2.2. Ecart de quantité -----	71
2.3. Ecart sur composition -----	74
2.4. Ecart en volume global -----	77
2.5. Résultat réel -----	82
2.6. Résultat prévisionnel -----	85
2.7. La comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels -----	86

3. Ecart sur chiffre d'affaires réel (E/CA) -----	88
3.1. L'écart sur marge -----	90
3.2. Ecart sur résultat -----	91
Conclusion -----	93
<b>Conclusion générale -----</b>	<b>96</b>
Bibliographie -----	97
Annexes -----	99

## Résumé

Le contrôle de gestion est un pilier fondamental de toute entreprise, visant à garantir l'accomplissement efficace et efficient des objectifs préétablis. Il englobe la planification, la surveillance et l'évaluation des performances, ainsi que la mise en œuvre de mesures correctives si besoin.

En s'appuyant sur des instruments tels que les budgets, les tableaux de bord et les analyses de performance, le contrôle de gestion permet aux responsables de prendre des décisions éclairées afin d'optimiser l'utilisation des ressources et d'atteindre les résultats souhaités.

La gestion budgétaire est un processus qui consiste à planifier, suivre et contrôler les dépenses et les revenus d'une personne ou d'une organisation. Cela permet de prendre des décisions éclairées sur la façon d'allouer les ressources financières. C'est un aspect important de la gestion financière personnelle et professionnelle.

Dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise, nous avons mis en place la gestion budgétaire.

**Mots clés :** contrôle de gestion, performance, budgets, gestion budgétaire.

## Abstract

Management control is a fundamental pillar of any business, aimed at guaranteeing the effective and efficient achievement of pre-established objectives. It encompasses planning, monitoring and evaluating performance, as well as implementing corrective action if necessary.

By relying on instruments such as budgets, dashboards and performance analyses, management control allows managers to make informed decisions in order to optimize the use of resources and achieve the desired results. .

Budget management is a process of planning, tracking and controlling the expenses and income of a person or organization. This allows informed decisions to be made on how to allocate financial resources. It is an important aspect of personal and professional financial management.

In order to improve the company's performance, we have implemented budgetary management.

**Keywords:** management control, performance, budgets, budgetary management.