

*Université Abderrahmane Mira de Bejaia.*

*Faculté des Sciences Economiques, Sciences Commerciales et des  
Sciences de Gestion*

*Département des Sciences de gestion*

*ce vital*

*Mémoire de fin de cycle*



En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de Gestion

*Spécialité : Finance et comptabilité*

*Option : Comptabilité, Contrôle et Audit*

**Thème**

**ELABORATION D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE  
GESTION PAR LA METHODE BUDGETAIRE**

**-Cas CEVITAL-**

Réalisé présenté par :

Melle : AISSANI Rima

Melle : AISSANI Siham

Encadré par :

Mr : FRISSOU. Mahmoud

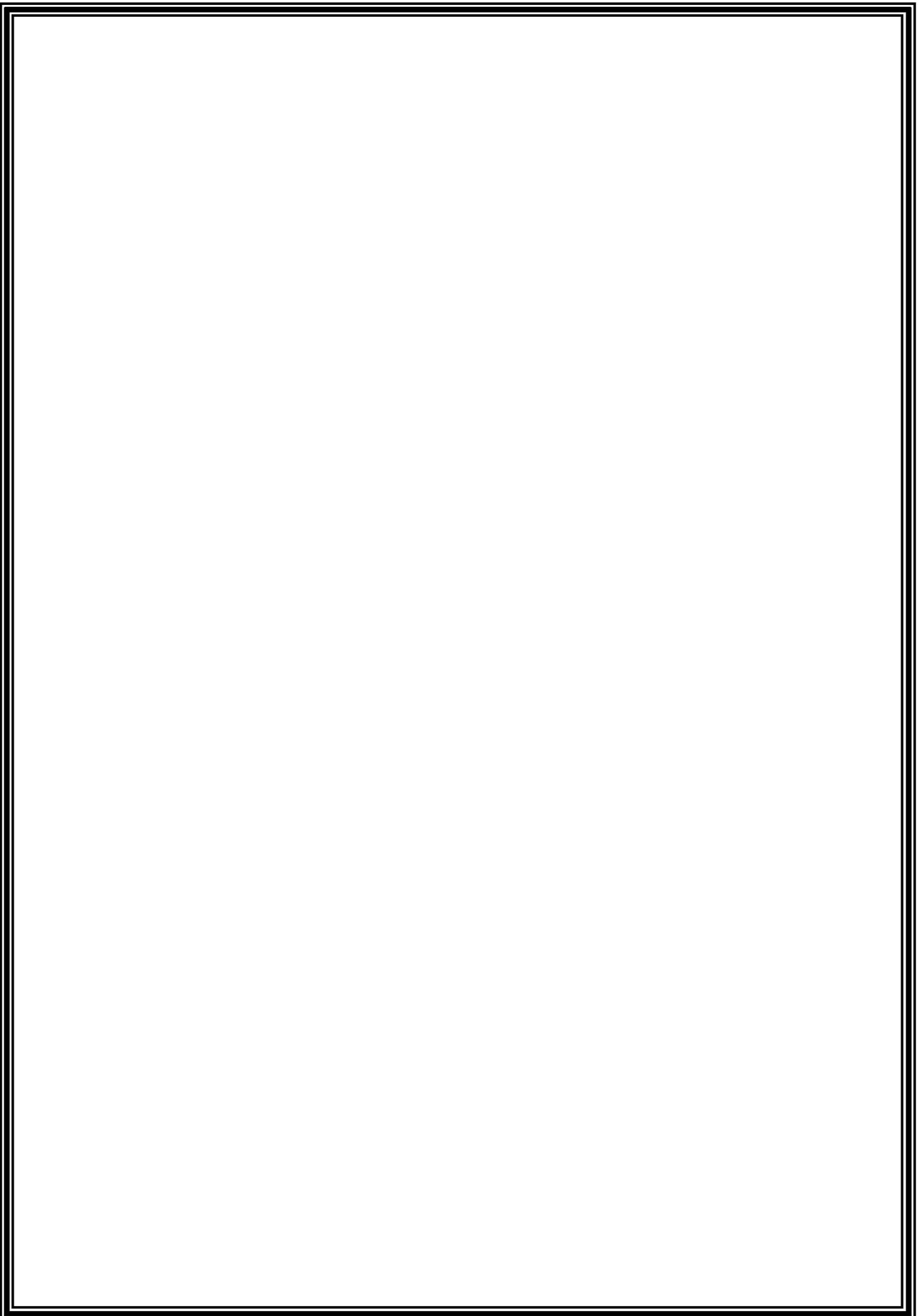
Soutenue publiquement devant le juré composé de :

**Président de juré :**

**Examineur :**

**Rapporteur : Mr. FRISSOU Mahmoud**

**Année universitaire : 2013/2014**



## Remerciements

*Louanges à Allah le miséricordieux, le très miséricordieux, qui nous ont aidé tout au long de notre vie, qu'il soit loué.*

*Nos sincères remerciements s'adressent à notre promoteur FRISSOU MAHMOUD pour son encadrement et ses orientations qui nous ont permis de mener à bien ce travail.*

*Nos remerciements vont aussi à Mr. GARTI pour ses orientations et son encadrement tout au long du stage qu'on a effectué au sein de l'entreprise CEVITAL.*

*Nous remercions également l'ensemble des membres du jury, qui ont accepté d'examiner et de juger ce travail.*

*Nos vifs remerciements s'adressent à l'entreprise CEVITAL.*

*Nous tenons également, à remercier nos parents pour leur contribution, leur soutien et leur patience. Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intimes pour leur encouragement pour la réalisation de cette modeste recherche*

*Nos remerciements vont aussi à tous les étudiants de la filière C.C.A*

*Tout comme nous exprimons les mêmes sentiments de gratitude à tous les enseignants qui nous ont accompagnés parmi leurs étudiantes tout le long de ces 5 années.*

*RIMA et SIHAM*

# Dédicaces

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts traduits dans ce Mémoire:*

## A

- ◆ *La mémoire de mes grands pères paternels et maternels, que Dieu les accueille dans son vaste paradis.*
- ◆ *Aux deux êtres les plus chers au monde, mes parents qui n'ont pas cessé de m'encourager en me prodiguant de précieux conseils. Sensible à leur amour, c'est avec émotion que je leur exprime toute mon affection.*
- ◆ *Ma chère sœur RIMA « Rimouche »*
- ◆ *Mes chers frères LYES et NABIL et AZWAW.*
- ◆ *Mes cousins SAID, KARIM et leurs familles.*
- ◆ *A ma cousine SOUSSOU, MOUMINA, SAMIA.*
- ◆ *A mes amies : SOUSSOU, FAHEM.*
- ◆ *A ma chère amie RIMA « RIMOUCHE » ainsi que toute sa famille et à tous ceux qui m'aime.*

**SIHAM**

# Dédicaces

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts traduits dans ce Mémoire:*

## A

- ◆ *La mémoire de mes grands pères paternels et maternels, que Dieu les accueille dans son vaste paradis.*
- ◆ *Aux deux êtres les plus chers au monde, mes parents qui n'ont pas cessé de m'encourager en me prodiguant de précieux conseils. Sensible à leur amour, c'est avec émotion que je leur exprime toute mon affection.*
- ◆ *Ma chère sœur Samia et son mari Mourad ainsi que leur fils  
MASTIAC*
- ◆ *Mes chers frères ZOUBIR, et DJAMAL ainsi que sa femme  
NABILA*
- ◆ *Mes cousins KARIM, BOB, RABIE, ELHACEMI et leurs  
familles*
- ◆ *Mon cousin NOURDDINE ainsi que sa famille a canada*
- ◆ *A mes cousines BILOU, SOUSSOU, RIMA, RBIHA*
- ◆ *A mes amies : SOUSSOU, FAHEM,*
- ◆ *Ma chère amie SIHAM « sima » ainsi qu'à toute sa famille et à tous ceux  
qui m'aime.*

**RIMA**

## **Sommaire**

Liste des abréviations

Listes des tableaux, des schémas et des graphiques

**Introduction générale.....01**

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

**Section 1 : les concepts clés de contrôle de gestion.....05**

**Section 2 : l'organisation du contrôle de gestion.....15**

### **Chapitre 02 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise**

**Section 1 : le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.....21**

**Section 2 : outils de contrôle de gestion.....28**

### **Chapitre 3 : la gestion budgétaire**

**Section 1 : qu'est-ce que la gestion budgétaire.....42**

**Section 2 : le système budgétaire.....46**

### **Chapitre 4 : le suivi et le contrôle budgétaire**

**Section 1 : généralités sur le contrôle budgétaire.....59**

**Section 2 : analyse des écarts du contrôle budgétaire.....66**

### **Chapitre 5 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**

**Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....79**

**Section 2 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL .....89**

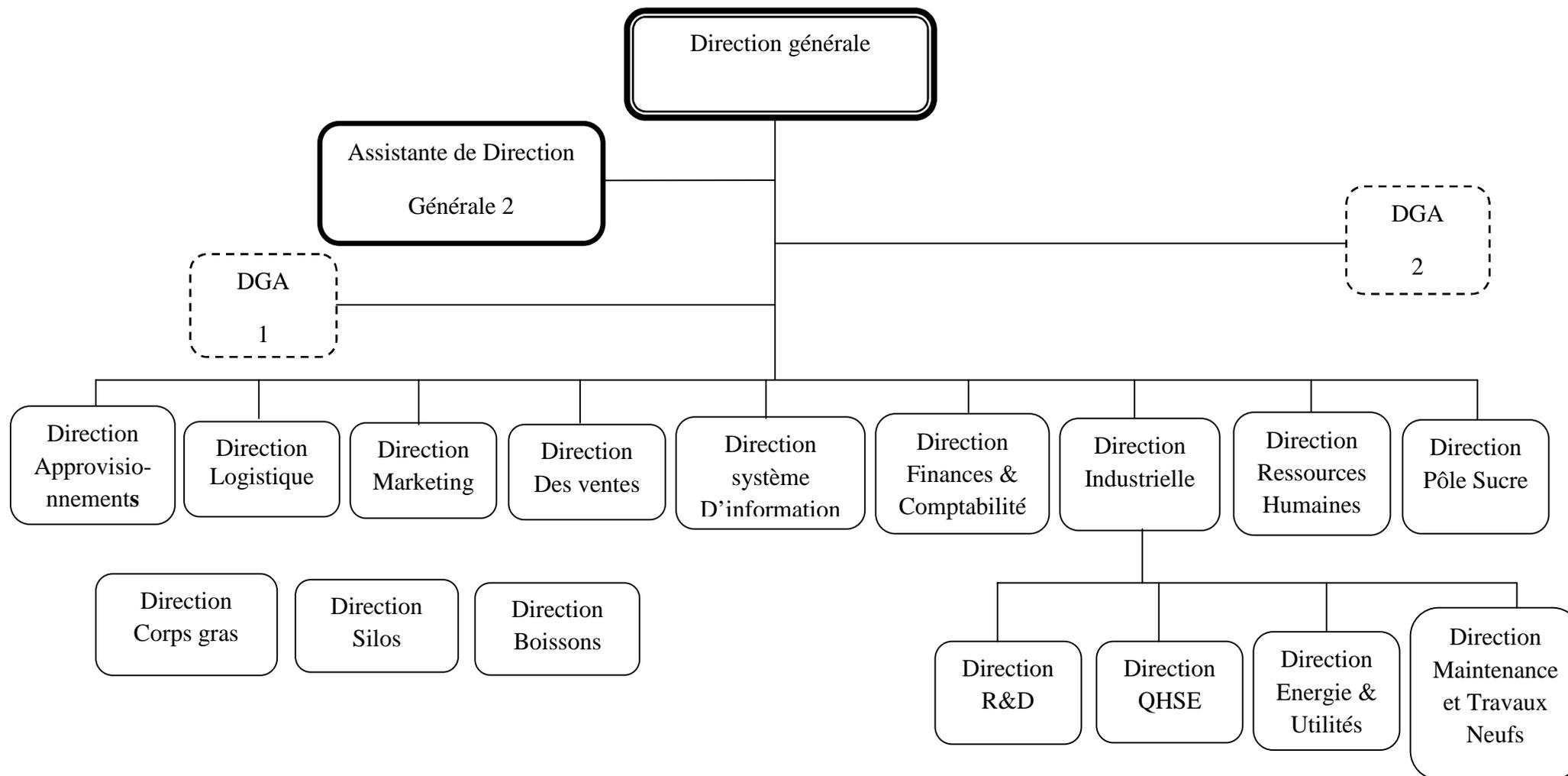
**Conclusion générale.....110**

## **Bibliographie**

**Annexes**

**Résumé**

Schémas N° 11: Organigramme général de CEVITAL Food



Source : documents de l'entreprise CEVITAL Food.

### Introduction générale

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

Il est « né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'ont rendu possible »<sup>1</sup>. Ses outils, méthodes, démarches ont été conçus depuis les années vingt pour apporter une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des couts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

Dans le contexte actuel, caractérisé par la mondialisation de l'économie et de l'ouverture des frontières ainsi que l'accroissement de la concurrence, l'entreprise ou plus généralement une organisation est condamnée plus que jamais à être performante pour assurer sa survie qui réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficiente pour atteindre les objectifs pour suivis par l'organisation. La réalisation de ces derniers intéresse non seulement ceux qui interviennent directement dans sa gestion, mais également, ils sont intéressés par ses performances qui se retrouvent au centre des préoccupations des dirigeants; les entreprises essayent toujours de donner l'explication et la pertinence de leur performance pour l'objectif de développement.

Pour cela, les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant d'avoir une vue globale de leurs entreprises, et accordent une plus grande importance au management dans l'entreprise qui se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que le contrôle de gestion qui peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, à l'origine avec la définition de R .ANTHONY, « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière

---

<sup>1</sup> Burlaud A, Simon C, « le contrôle de gestion », la découverte, paris, 1997, P 12.

## Introduction générale

---

efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».<sup>2</sup> Actuellement, toutes les approches confirment que le système du contrôle de gestion est devenu un système stratégique orienté vers le pilotage de la performance, cependant, le livre intitulé de l'auteur JEAN LOCHARD en 1998 : « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », il a donné une définition au contrôle de gestion qui indiquait : « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables les données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement des mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôle de gestion ».<sup>3</sup>

De ces définitions, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise et le contrôleur de gestion dispose d'une multitude d'outils permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens, ses outils nous permet de classer l'élaboration d'un système budgétaire adapté à l'entreprise. En outre, le contrôle de gestion est défini comme étant le « pilotage » de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant l'optimisation des moyens mis en œuvre. Il constitue ainsi une aide à la prise de décision, son objectif est de mesurer, d'analyser, et d'améliorer la performance de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire a été conçu pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entreprise en termes financiers et humains et la gestion prévisionnelle consiste à établir des prévisions et à comparer périodiquement les réalisations avec les données prévisionnelles afin de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives si nécessaire. La pertinence de la méthode repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur leur capacité à correctement anticiper le devenir de l'entreprise car, dans cette approche, ce sont les éléments du budget qui servent de référence aux ajustements du pilotage.

D'une manière générale, le contrôle de gestion constitue un précieux outil pour les dirigeants dans leurs prises de décisions. Pour qu'il aide au pilotage de l'entreprise, il doit être organisé en tenant compte des spécificités de l'entité bénéficiaire. Cependant, connaître

---

<sup>2</sup> BOUACH M, NAULEAU G, le contrôle de gestion bancaire et financier ,3ème édition, paris, 1998, P49

<sup>3</sup> Jean LOCHARD, la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers, édition d'organisation, Paris 1998

## Introduction générale

---

l'exécutions du contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire au sein de l'entreprise, nous permet de leurs comprendre. En vue de doter à l'entreprise un système de contrôle nous posons donc la question suivante : **Comment élaborer un système de contrôle par la méthode budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL?** Elle sera déclinée en plusieurs questions :

- Pourquoi introduire un contrôle de gestion et quelle sont ses outils ?
- Quel est le rôle et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la

Performance au sein de l'entreprise ?

- pourquoi introduire la budgétisation dans le contrôle de gestion et quelle sont ses démarches ?
- Comment procéder à la mise en place d'un système budgétaire au sein d'une entreprise en pleine croissance et quelle sont ses insuffisances ?

Notre travail tente d'approfondir la réflexion sur la problématique déjà citée, et cela en se basant sur plusieurs hypothèses qui seront par la suite confirmées ou infirmées et que l'on peut formuler comme suit :

- les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts éclairent les décisions et renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance.
- La gestion budgétaire permet de déterminer les orientations économiques à court terme, elle permet donc une amélioration des performances et d'éviter les aléas du futur de l'entreprise.
- Une bonne exploitation des résultats obtenus par le contrôle de gestion permet d'atteindre la performance.

Le thème que nous avons le privilège de développer dans tout travail de recherche revêt une importance majeure. Dans le cadre de notre réflexion nous articulerons notre travail en deux axes de recherches : une recherche documentaire et un stage de formation, c'est ainsi que la recherche documentaire nous permettra de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques ainsi que les sites de finance et contrôle de gestion. L'enquête de terrain nous

## Introduction générale

---

permettra d'une part de mettre en pratique les connaissances théoriques, concernant le système budgétaire de l'entreprise et les insuffisances liées à son système de prévision des ventes et d'autre part collecter les données nécessaires à l'achèvement de notre travail de recherche. Afin de rapprocher a cet objectif ; nous intervenons dans l'entreprise CEVITAL Food.

Notre plan de travail se compose de cinq chapitres: le premier s'intitule généralité sur le contrôle de gestion et il porte sur les notions de bases et l'organisation du contrôle de gestion. Le second chapitre est le contrôle de gestion vers la performance et il porte sur la performance de l'entreprise et les outils de contrôle de gestion. Le troisième chapitre comprend la gestion budgétaire, le système budgétaire et les techniques d'élaborations des budgets. Le quatrième chapitre est consacré au contrôle budgétaire et présente une initiation au contrôle budgétaire ainsi qu'à la gestion et l'interprétation des écarts Enfin, le cinquième chapitre s'intitule le contrôle de gestion et la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « SPA CEVITAL », et il permet l'application des développements théorique contenus dans les chapitres précédents.

Le contrôle de gestion, comme l'ensemble des sciences de gestion, se rattache au domaine des sciences humaines. La discipline ne traite donc pas un objet qui s'offrirait objectivement à l'observateur mais une construction intellectuelle cherchant à décrire des pratiques tout en essayant de prescrire des règles de comportement qui seraient meilleures que d'autres. Elle est le produit du travail des chercheurs et des praticiens qui projettent leurs conceptions, leurs expériences et leurs préférences.

La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction de l'entreprise qui est destiné à des dirigeants, managers opérationnels et contrôleurs de gestion, d'où ces derniers proposent non seulement des solutions pratiques et innovantes pour promouvoir et renforcer la mesure et le pilotage de la performance dans les entreprises et les organisations, mais également d'éviter les aléas du futur. Le contrôle de gestion a pour objectif de permettre une préparation systématique et coordonnée et cela par la mise en œuvre de méthodes valables, efficaces et efficientes à court, à moyen et à long terme. Notre objectif dans ce chapitre est d'exposer les concepts clés et l'organisation du contrôle de gestion.

## **Section 1 : Les concepts clés de contrôle de gestion**

### **1.1 Histoire du contrôle de gestion**

C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. En effet la création de « contrôleurs Institute of American » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises. La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercice on a remarqué un prolongement de la fonction de contrôle de gestion au-delà du rôle comptable dans un ouvrage publié en 1947 DAVID .R. ANDERSON définissait la fonction de contrôleur de gestion comme suit : « la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de :

- Protéger les activités de l'entreprise.

- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers.
- Communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations.

Au lendemain de la seconde guerre mondiale, « Si l'on veut retourner aux origines, il convient de rendre hommage à celui qui a véritablement formalisé les différents constituants du contrôle de gestion ; Robert N. Anthony.<sup>1</sup>

C'est à lui que reviendrait la paternité de la création de cette fonction aux Etats-Unis dans les années soixante. À cette époque, les multinationales se développèrent; il devient nécessaire à la fois de déléguer les décisions et de contrôler l'usage de ces délégations. D'où l'apparition d'une fonction contrôle de gestion centralisée au siège, chargée de s'assurer que les objectifs sont bien réalisés. Selon Robert N. Anthony, le contrôle de gestion est au départ le « le contrôle de gestion 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>2</sup>

Au départ le contrôle était qualifié de **"œil de Moscou"**, terme qui a pris de l'ascendant la guerre froide, le contrôle de gestion a par la suite pris le qualificatif de **"thermostat"** pour ainsi signifier qu'il joue le rôle qu'est celui du thermostat dans une organisation c'est-à-dire qu'il est chargé d'alerter le manager dès qu'un des objectifs fixés n'était pas atteint pour permettre à ce dernier de déclencher le processus de correction adéquate. Et quand il fut question de maîtriser les activités des structures dans lesquelles il est présent, il fut qualifié de **"tour de contrôle"** dont l'objectif est beaucoup plus de réguler que de sanctionner.

Aujourd'hui, le « contrôle de gestion » s'entend plutôt « **pilotage de la performance** » est défini comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure »<sup>3</sup>

## 1.2 Définition du contrôle de gestion

<sup>1</sup> Management et contrôle de gestion, R.N Anthony, éd. Dunond, Paris, 2008, P5/354.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> C Horngren, A Bhimani, S Datar et G Foster, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3<sup>ème</sup> édition Pearson éducation France, 2006.

Définir le contrôle de gestion est un exercice particulièrement difficile, tant les pratiques au sein des entreprises et les conceptions exposées dans divers ouvrages et articles recouvrent des notions variées.

Tantôt l'expression contrôle de gestion reçoit une acception si large qu'il devient difficile de faire la différence avec la gestion ou avec le contrôle en général, tantôt au contraire cette expression est interprétée d'une manière tellement restrictive que l'on pourrait imaginer que cette fonction se limite à la mise en œuvre des méthodes et d'outils. A cet effet, de diverses définitions ont été proposées par Plusieurs spécialistes en gestion, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhen; H. Bouquin.

**A. En 1988R. N. Anthony**, ajoute une autre définition ajoute une autre définition «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies»<sup>4</sup>. Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

**B. Pour C. GRENIER, 1990**, « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens pour atteindre les objectifs ».<sup>5</sup>

**C. Selon H. Bouquin**, « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».<sup>6</sup>

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

---

<sup>4</sup>R.N Anthony, « Management et contrôle de gestion », op. Cit, P6/354.

<sup>5</sup>GREMIER Claude, Pratiques et recherches en contrôle de gestion.

<sup>6</sup>H. Bouquin (1994). « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris

**D. Selon le plan comptable Français**, « Le contrôle de gestion est l'ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise dont la comparaison avec des données passées ou prévues sert le cas échéant à inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».

**E. J. BOURDIN**, « Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée ». <sup>7</sup>

**F. Selon KHEMAKHEN (2001)**, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation ». <sup>8</sup>

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

### 1.3 Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. <sup>9</sup>

Le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes ; envisagé sous cet aspect, il remplit bien une fonction de régulation, mais il constitue aussi un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées.

En ce sens, il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise

- L'efficacité,
- L'efficience,

<sup>7</sup> ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, 4<sup>ème</sup> édition, Ed. Dunod, Paris, 1998, P643.

<sup>8</sup> Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; Page : 9.

<sup>9</sup> ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, op.Cit, P643

- L'économie.

**A. L'efficacité**

Ce concept a donné lieu à une importante littérature en gestion, il est au centre de toutes les démarches se préoccupant d'évaluer les performances d'une organisation quelle qu'elle soit (organisation marchande ou non marchande) la question sous-jacente est celle de savoir si l'organisation atteint ou non ses objectifs de façon satisfaisante, les indicateurs d'efficacité peuvent ainsi être très divers et nombreux. Certaines études mêlant des indicateurs économiques, techniques, psychologiques, organisationnels et sociaux en recensent une soixantaine, plus simplement on peut définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés.

L'efficacité dépend des enjeux en présence, elle se définit par rapport aux buts des acteurs et aux exigences de l'environnement. Elle signifie qu'on a répondu aux attentes des principaux constituants stratégiques de l'organisation. Dans le langage courant, une entreprise est dite efficace quand elle réalise ses objectifs, elle rend ses résultats conformes à des intentions. Mais dans le détail, toute production s'accompagne de conséquences imprévues. Une action peut être efficace dans un registre donné tout en ayant des effets indésirables. Ailleurs, en outre, l'intention ne précède pas toujours l'action, pour être vraiment efficace il faut ajuster le réel et la représentation quand les projets et les ressources sont disponibles et enfin les ressources et l'action collectives permettant de bien les utiliser.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

**B. L'efficience**

- Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.
- Un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficient.

**C. L'économie :**

- Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants:
  - ✓ Moindre coût;
  - ✓ Quantité et qualité conforme à la norme établie;

- ✓ Moments et lieux opportuns
- L'économie touche l'acquisition des ressources
- L'efficacité, leur transformation.<sup>10</sup>

#### 1.4 Mission et rôle du contrôle de gestion

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

- Ce sont les phases traditionnelles du management qui caractérisent le processus du contrôle de gestion : la phase de prévision, d'exécution, d'évaluation et d'apprentissage.

##### A. Phase de prévision

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

##### B. Phase d'exécution

Dans cette phase, les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information sur lequel ils s'appuient et qui leur permet une meilleure distinction des actions et fonctions de l'organisation.

##### C. Phase d'évaluation

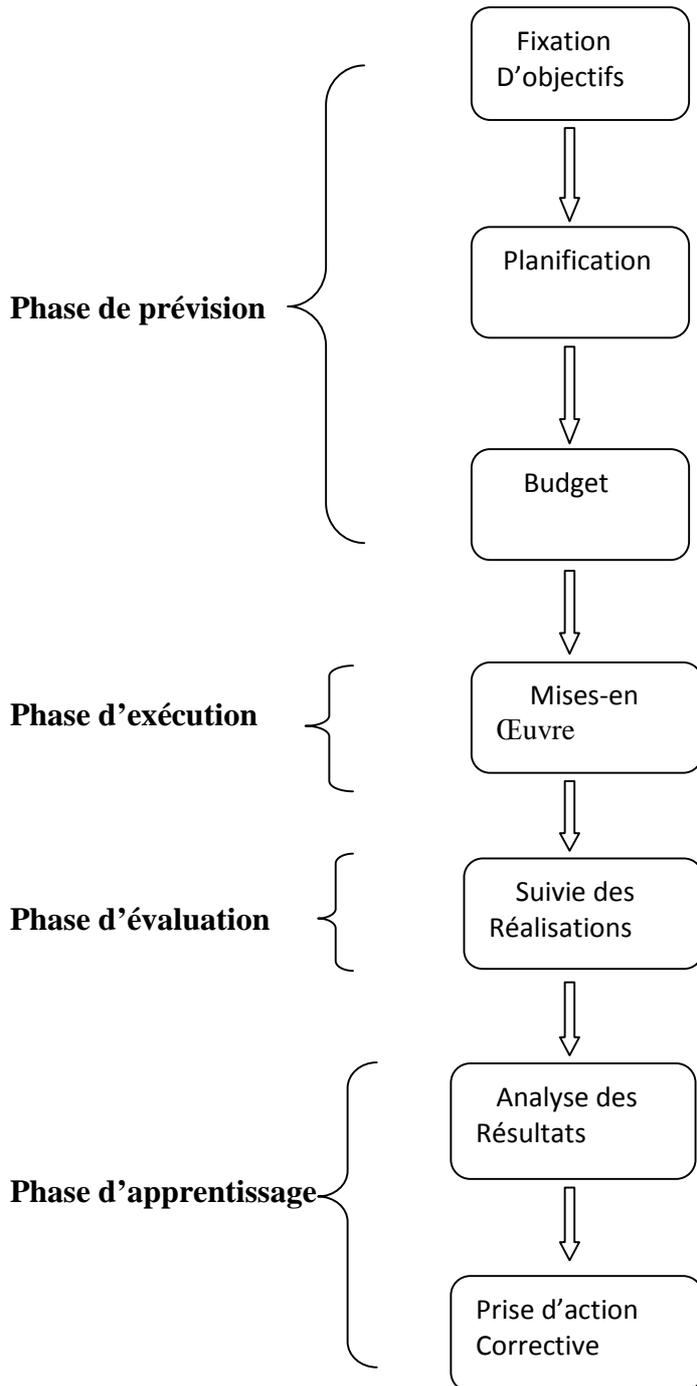
Afin d'évaluer la performance de l'organisation cette dernière procède à une comparaison entre les résultats obtenus et les prévisions préétablies. Ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.

##### D. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts de faire identifier les faiblesses éventuelles de l'entité, d'où cette dernière procédera à l'adoption des mesures correctives. C'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

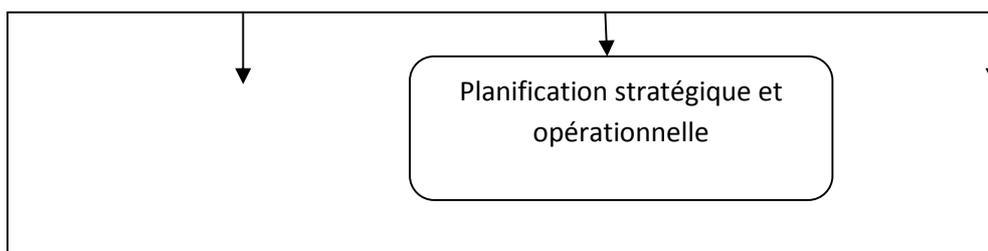
<sup>10</sup>Encyclopédie de la gestion et du management, sous la direction de Robert le Duff, édition Dalloz 1999, P344.

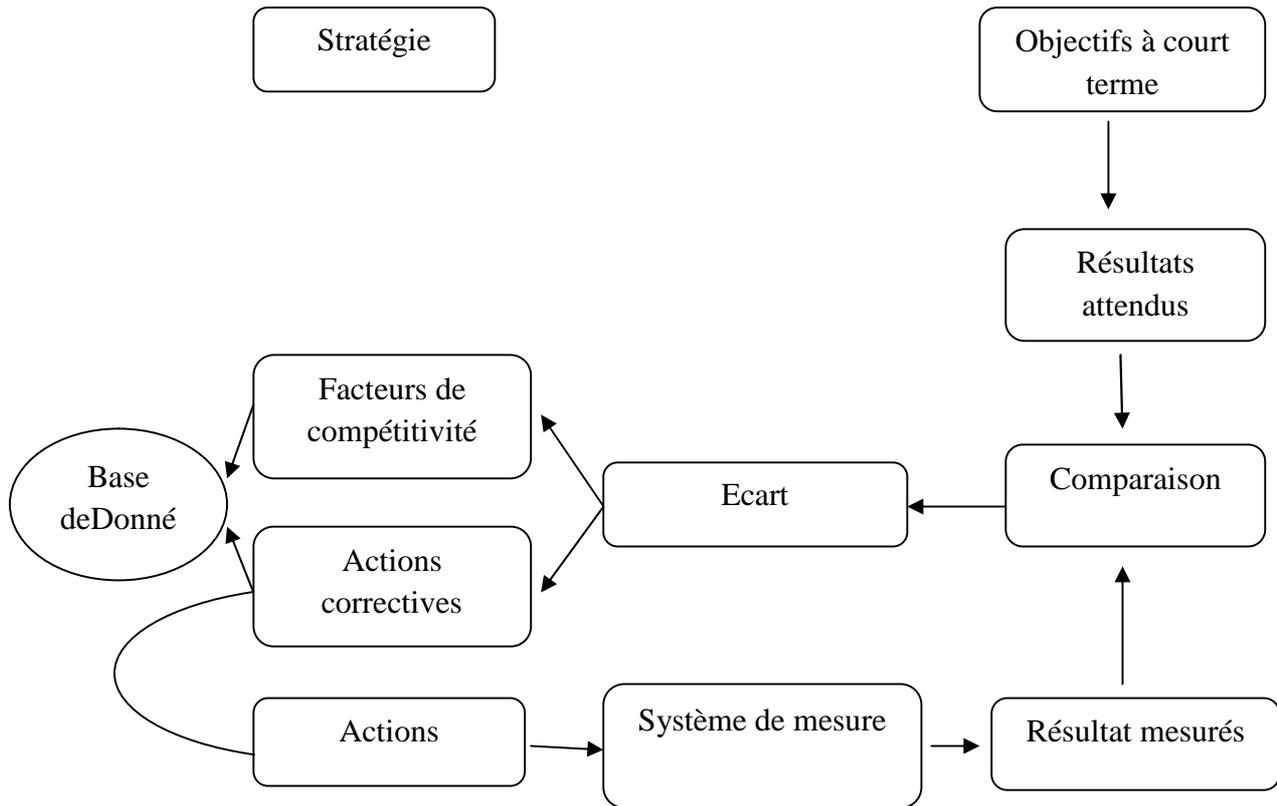
Schéma N°1 : Les étapes du contrôle de gestion (un processus d'apprentissage).



Source : H.Loning, V.Malleret, et autres, « le contrôle de gestion, organisation outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod.

Schéma N°2 : Schéma du processus de contrôle de gestion





Source : L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer, « Contrôle de gestion », Édition BERTI, Paris 2006, P 19.

L'élaboration, le diagnostic et l'évolution du système de contrôle font appel aux compétences techniques du contrôleur de gestion qui en a la charge, mais aussi à son sens humain pour l'adapter à la communauté des responsables opérationnels et de la direction générales.

### 1.5 Métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de

ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans les grandes entreprises, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés, d'où ces derniers doivent avoir une solide formation comptable et financière et une bonne maîtrise de l'informatique. Il est amené à se déplacer notamment dans les filiales des entreprises. En PME, le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions comme la comptabilité, les finances, l'administration, la gestion du personnel ou l'informatique.

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit réaliser des budgets prévisionnels et élabore les outils nécessaires au suivi des résultats (tableaux de bord, indicateurs). En termes de prévision, il participe à la définition des objectifs d'un service ou d'un département, à partir des éléments donnés par les services commerciaux. Il met ensuite au point un projet de plan avec les responsables opérationnels : niveau de production à atteindre, moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre.

Le contrôleur de gestion peut aussi être amené à réaliser des études économiques et financières. Il est chargé d'aider la ligne hiérarchique intermédiaire à prévoir, allouer les ressources et contrôler les réalisations. Il l'aide à choisir les bons couples produits-marchés utiles au développement de l'entreprise.

Toutes ces interventions du contrôleur de gestion servent notamment à l'analyse des écarts existant entre les chiffres de prévisions et les chiffres réalisés. Il fait remonter l'information jusqu'à la direction générale et préconise des solutions pour remédier aux difficultés rencontrées. Le contrôleur de gestion ne peut pas résoudre miraculeusement tous les problèmes de gestion.

A cet effet le fait d'avoir un excellent contrôle de gestion n'est pas suffisant pour obtenir de bons résultats. Inversement, on peut avoir des très bons résultats sans l'instauration du contrôle de gestion.

## **1.6 Qualité du contrôle de gestion**

Compte Tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités.

Du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, surtout, fraîches car de cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récents que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard. Il faut même anticiper, si cela est possible.

«Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels ».<sup>11</sup>

## **Section 2 : L'organisation du contrôle de gestion**

### **2.1 L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise**

---

<sup>11</sup>M'hamed Mekkaoui ; Précis de contrôle de gestion ; édition 2007 ; Page : 12-13

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

### 2.1.1 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

#### A. Les spécificités des grandes entreprises

Les analyses contemporaines<sup>12</sup> de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- ✓ Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.
- ✓ Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.
- ✓ Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

#### B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- ✓ **Une position fonctionnelle** : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au-dessous de la direction générale.

---

<sup>12</sup>Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; Page : 34.

- ✓ **Une position de conseil :** directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

## 2.1.2 Le contrôle de gestion dans les PME

### A. Les spécificités des PME

- ✓ Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés, et les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités.
- ✓ Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle.
- ✓ La structure souvent floue s'adapte aux évolutions de l'entreprise.
- ✓ Le dirigeant est le décideur principal, son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise, l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs.

### B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicable en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les technique du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.

## **2.2 Champs d'application du contrôle de gestion**

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générales, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

### **A. Le contrôle de gestion et stratégie**

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux<sup>13</sup> :

- ✓ En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- ✓ En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateur propre à chaque stratégie. Dans le cas de croissance externe par exemple il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

### **B. Le contrôle de gestion et marketing**

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur. Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs.

---

<sup>13</sup>Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; Page 18

Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action<sup>14</sup>.

### **C. Le contrôle de gestion et finance**

La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises. Les financiers cherchent des financements à moindre coûts et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes.

Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup>Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P21, 22.

<sup>15</sup>Ibid. P19, 20

**D. Le contrôle de gestion et GRH**

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup>Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P22.

## **Conclusion**

En conclusion, le contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de son gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité. Mais la place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation diffère beaucoup d'une entreprise à l'autre surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, on peut distinguer deux cas de rattachement, soit la fonction est liée directement à la direction générale, soit elle dépend d'une direction à dominante financière. Par contre dans les PME le comptable ou le dirigeant de l'entreprise élabore le budget et utilise la technique de contrôle.

Enfin et pour maîtriser la performance il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprises tel que la fonction stratégie, la fonction marketing et la fonction GRH. On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion :

- ✓ Utilise les services ou les données produites par les différentes fonctions de l'entreprise.
- ✓ Aide les opérationnels de toutes origines et les dirigeants en effectuant pour leur compte certaines simulations financières.
- ✓ Elabore des indicateurs spécifiques à chaque fonction afin d'éclairer les divers aspects de la performance et de son pilotage.

Ces relations montrent que le contrôle de gestion est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion est un instrument de pilotage qui s'attache à évaluer et à analyser les résultats et performances globales de l'entreprise, c'est un outil qui doit aider les responsables dans la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel, il propose une panoplie d'outils qui aident le responsable de l'entreprise à fixer ces objectifs, à définir les moyens et méthodes afin de les atteindre compte tenu des contraintes de l'entreprise.

Dans ce sens, le présent chapitre a pour objet d'expliquer le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise ainsi de voir par la suite ses différents outils.

## Section 1 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

### 1.1 Définitions de la performance

La performance peut être définie de plusieurs manières, à cet effet, on retrouve plusieurs interprétations selon les auteurs.

**Définition 1:** L'auteur KHEMAKHEM dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a expliqué la notion de performance de la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont « performare » en latin, « to perform » et « performance » en anglais. Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion :

- ✓ Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.
- ✓ To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande<sup>1</sup>.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

---

<sup>1</sup> A.KHEMAKHEM « la dynamique du contrôle de gestion ». 2<sup>ème</sup> édition DUNOD. 1976, P310.

**Définition 2** : Pour LORINO « La performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre ces objectifs stratégiques »<sup>2</sup>. Ce qui revient à dire que la performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, ainsi « n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément »<sup>3</sup>.

La performance économique de l'entreprise tient à sa capacité à assurer un niveau satisfaisant d'accroissement net de la valeur. La performance de l'entreprise est fondée sur le couple valeur-coût, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distincts.

Le coût est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini. La valeur est le jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins. Ce jugement se concrétise par des prix de vente, des quantités vendues, des parts de marché, des revenus, une image de qualité, une réputation....

## 1.2 Les objectifs de la performance

Pour remplir sa mission l'entreprise fixe des objectifs intermédiaires, opérationnels ou d'exploitation qui permettent de s'acquitter de sa mission ultime. Ces objectifs peuvent être le profit maximum, la survie, la puissance et le pouvoir, la part de marché, l'augmentation du chiffre d'affaire.

Bien que poursuivant plusieurs objectifs simultanément, les entreprises n'ont qu'un seul objectif fondamental et la performance dépend d'une bonne définition de celui-ci et de sous objectifs de centre de responsabilité.

Soulignons que les systèmes de mesure de performance ont pour but de mobiliser les membres d'une organisation afin d'atteindre les objectifs fixés par les dirigeants soit directement soit indirectement après actions correctives.

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit<sup>4</sup>:

---

<sup>2</sup> LORINO Philippe. « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage ». Édition d'organisation 1998, P18.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> CAILLAT Allain, « Management des entreprises ». Édition HACHETTE LIVRE, 2008. P 38.

- Développer des produits innovants, créativité du personnel et les parts de marché
- Récompenser les performances individuelles
- Améliorer les processus de fabrication, l'ambiance au travail et le traitement des réclamations
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail
- Améliorer la rentabilité
- Réduire les coûts de fabrication
- Lancer de nouveaux produits et Respecter les délais de livraison
- Identifier et évaluer les compétences-clés
- Consolider et développer les savoir-faire
- Fidéliser la clientèle et anticiper leur besoin

### 1.3 Typologies de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer trois types de performance<sup>5</sup>.

#### 1.3.1 La performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie par Kalika comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique »<sup>6</sup>. Kalika avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.

---

<sup>5</sup>MARIE CAROLINE Morand, «la performance globale et ses déterminants », 2008.

<sup>6</sup>Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988.

- La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

### **1.3.2 La performance stratégique**

La performance stratégique peut être définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.

La performance stratégique est associée à :

- La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;
- La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

### **1.3.3 La performance humaine**

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Alors qu'à l'ère de l'organisation Taylorienne, on n'exigeait du salarié que sa force de travail, on exige de lui aujourd'hui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci se traduit au niveau des ressources humaines par des interrogations autour des notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation. La performance humaine passe alors par une redéfinition individuelle et collective des règles régulant les rapports entre les salariés et l'entreprise.

Pour M. Lebas, La clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à dire, dans leur capacité à mettre en œuvre leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail. La

performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation. Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé<sup>7</sup>.

## **1.4 Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance**

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation

### **1.4.1 Les réponses utilisables dans tous les contextes**

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées.

---

<sup>7</sup>M.LEBAS « performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe ». Groupe HEG. Paris, 1998.

### 1.4.2 Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

- **Pour mieux piloter la valeur**

- Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

- Piloter la valeur perçue par le client :

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

- Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

- **Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs**

- Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs:

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner.

Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- Piloter le comportement des acteurs interne :

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Au-delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

## Section 2 : Les outils de contrôle de gestion

De nombreuses décisions sont prises quotidiennement dans les entreprises à tous niveaux pour piloter sa performance, afin d'y parvenir les gestionnaires élaborent et utilisent des outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire, le tableau de bord et autres outils de suivis.

### 2.1 La méthode de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, le seuil de rentabilité, les coûts partiels, le coût marginal, l'imputation rationnelle des charges fixes et la méthode (ABC).

#### A. La méthode des centres d'analyse

La méthode consiste à répartir toutes les charges de la période entre les différents produits afin de calculer les stocks et de dégager un résultat analytique sur chaque produit.

Elle se base sur le découpage de l'entreprise en termes de fonction en centre d'analyse et en la distinction entre charges directes et charges indirectes à travers le tableau de répartition des charges. Les charges indirectes seront ensuite réparties selon des clés de répartition appelées unités d'œuvre. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les charges enregistrées directes, indirectes au coût de revient.

#### • Les limites de la méthode

Cependant, en raison de la structure même, la méthode comporte un certain nombre de limites :

- Le découpage en centre suppose que les activités soient homogènes. Or, en fait, les activités sont rarement homogènes. Par exemple, pour un centre approvisionnement, l'activité concerne la réception et l'entreposage des marchandises ou matières premières, la recherche de fournisseurs et la gestion des commandes ;

- Les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus ou moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée;
- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- Avec l'évolution de l'activité, les innovations dans les modes de production, etc., la mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite ;
- Les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherches, études et méthodes, planification, contrôle de qualité, prospection de la clientèle, etc.).

### **B. La méthode du seuil de rentabilité**

Le seuil de rentabilité est un indice fiable indispensable et efficace permettant à chaque entrepreneur de connaître son chiffre d'affaires minimum à réaliser pour commencer à dégager du bénéfice.

- **Définition du seuil de rentabilité**

Le seuil de rentabilité est défini comme un chiffre d'affaires minimum à atteindre pour qu'un produit devienne rentable. Le chiffre d'affaires permet de couvrir la totalité des charges variables et fixes, ce qui amène à un résultat de zéro et pour lequel les couts fixes sont égaux à la marge sur cout variable. La formule de calcul du seuil de rentabilité correspond donc à :

$$\text{SR} = \text{Charges fixes} / \text{Taux de marge sur coût variable}$$

On a :

- ✓ Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires – Charges variables
- ✓ Taux de marge sur coût variable = Marge sur coût variable / Chiffre d'affaires

- **L'importance de seuil de rentabilité et ses limites**

- **L'importance**

Pour une entreprise, la détermination du seuil de rentabilité est nécessaire :

- C'est un facteur de décision pour le lancement d'un nouveau produit sur le marché, ou son retrait ;
- Il permet de calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable, ou la date à laquelle l'entreprise commencera à faire du bénéfice ;
- Il permet de savoir où se situe la marge réellement dégagée par la société à un moment donné ;
- Il permet d'étudier le taux de risque de se trouver en déficit, et corrélativement d'apprécier la sécurité dont dispose l'entreprise si la conjoncture devient défavorable ;
- Il permet de mieux étudier et analyser le rôle et la répartition des charges entre fixes et variables ; notamment il oblige à calculer la marge sur coût variable (MCV), dont l'intérêt est d'éviter les inconvénients de l'imputation des charges fixes aux différents coûts des produits de la société.
- Le seuil de rentabilité peut indiquer s'il est utile ou non de procéder à une analyse plus détaillée, et donc plus coûteuse.
- Cette technique peut aussi venir en aide au moment de la définition des spécifications d'un produit.

La technique du seuil de rentabilité permet de faire des comparaisons entre plusieurs conceptions possibles avant de faire un choix définitif.

- **Les limites**

- C'est un système prévisionnel. La décision dépend donc de la qualité des données entrées dans le calcul de la marge, lui-même fonction du choix des données et de leur exactitude.
- C'est un système normatif : Certains coûts sont exclus, d'autres intégrés selon des clés de répartition souvent calculées de manière standard. Il ne représente donc qu'une simplification de la réalité.
- Et pourtant, c'est un système peu normé : les méthodes sont différentes d'une entreprise à l'autre, ou d'un exercice à l'autre. Il n'existe pas de "catalogue" des coûts à prendre en compte. La comparaison est donc difficile.

### C. La méthode des couts partiels

Un cout partiel est un cout constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire. Il ne comprend qu'une partie des charges. Les méthodes de cout partiels sont particulièrement adaptées pour la pris de décision. Elles permettent d'appréhender la notion de marge (différence entre le chiffre d'affaires et un cout partiel).

Plusieurs couts partiels peuvent être distingués :

- ✓ **Cout variable** : cout constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité.
- ✓ **Cout direct** : cout constitué par :
  - Des charges qui lui sont directement affectées : ce sont le plus souvent des charges opérationnelles ou variables.
  - Des charges qui peuvent être rattachées à ce cout sans ambiguïté même si elles transitent par des centres d'analyse ; certaines de ce charges sont opérationnelles ou variables d'autres sont de structure ou fixes.

Il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou a une activité déterminée (le cout directe ne correspond pas forcément au cout variable).

- ✓ **coût spécifique (ou coût propre)** : Il consiste à prendre en compte toutes les charges variables et fixes directes concernant un même objet de cout. Il obtenu par incorporation non seulement la totalité des charges variables bien que leur stabilité soit perturbée par la variation du niveau d'activité de l'entreprise mais aussi les charges fixes dont l'incorporation à un produit ou à une activité est sans équivoque. On pourra donc dire que le coût spécifique a l'avantage d'être le plus complet des coûts partiels.

### D. La méthode du cout marginal

Le plan comptable définit le coût marginal comme la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité. C'est la variation du cout total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité. Le calcul du coût marginal permet, de façon simple, de prendre des décisions de gestion telles que :

- L'acceptation ou le refus d'une offre commerciale exceptionnelle,
- Le choix entre la production et la sous-traitance.

Il permet aussi à l'entreprise de définir son optimum de production pour lequel la recette marginale est égale au coût de revient marginal. C'est un raisonnement qui consiste à évaluer l'impact d'une décision possible en termes de gains et en termes de coûts. Si les gains sont supérieurs aux coûts, la décision peut être adoptée, sinon elle est à regretter. Si les gains sont strictement égaux aux coûts l'entreprise est dans une situation optimale évoquée ci-haut.

### **E. La méthode de l'Imputation Rationnelle des Frais Fixes (L'IRFF)**

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les coûts fixes dans le coût de production selon la proportion production effective sur production normale. Ainsi, pour la détermination du coût d'acquisition ou de production des stocks, on impute la totalité des coûts fixes quand il y a utilisation complète de la capacité de production. Quand l'utilisation de cette capacité n'est que partielle, la charge de la partie inemployée est imputée à l'exercice, sous forme d'écart sur activité.

L'idée en elle-même est simple. On sépare les frais généraux qui ne sont pas directement imputables et on définit sur les centres de production un niveau normal de production. On détermine alors un coefficient d'imputation rationnelle, ratio entre l'activité normale et l'activité constatée. Les coûts unitaires calculés ne dépendent plus de l'activité, que ce soit pour un produit donné ou pour l'ensemble des produits. Le boni et mali d'incorporation de frais généraux sont laissés en frais de période (donc dans le résultat global) sans influencer les centres d'analyse de la production. Les variations de coûts que l'on constatera sur ces centres refléteront donc uniquement des comportements de production.

Cette méthode confirme un des grands principes de comptabilité générale quant à la valorisation des stocks: « Les coûts d'acquisition et de production du stock ne comprennent que les seuls éléments qui interviennent normalement dans leur formation. Les pertes et les gaspillages en sont exclus. L'imputation des charges fixes est basée sur la capacité normale de production. ».

Ce qui démontre la liaison beaucoup plus forte qu'on ne le pense parfois entre les concepts généraux et analytiques.

La difficulté de la méthode est évidemment de définir des niveaux « normaux » qui peuvent être définis par rapport au passé, par rapport à une prévision ou par rapport à une capacité nominale.

**Coefficient d'imputation rationnelle = activité réelle / activité normale**

**Les charges de structure imputées = charges fixes x CIR**

- **Intérêt et limites de la méthode**

- **Intérêt :**

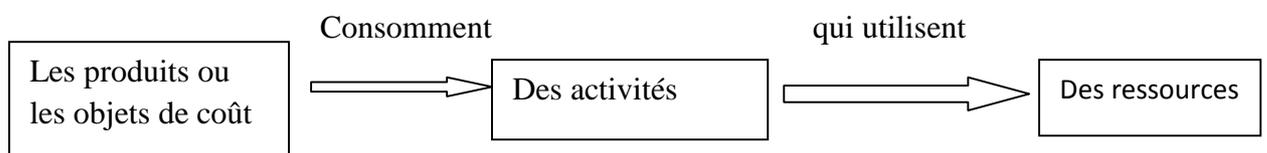
- La méthode est particulièrement adaptée aux entreprises dont l'activité est saisonnière.
- Elle permet une meilleure connaissance de leur coût de revient.
- Elle est une aide à la décision : elle peut servir de base à la fixation du prix de vente.
- Elle est à la base de l'évaluation des stocks de produits finis en cas de sous-activité.

- **Limite:**

- Elle suppose résolu le problème de la détermination de l'activité normale ;
- Complexe à mettre en œuvre si les centres d'analyse ont chacun des niveaux d'activité différents ;
- Même problème que les coûts complets : la répartition des charges indirectes est parfois arbitraire.

## **F. La méthode (ABC) activity based costing**

Selon la définition proposée par la coopérative d'entreprises industrielles américaine CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International), la méthode ABC est conçue pour « mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objets générateurs de coûts (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activités. ABC identifie les relations causales entre facteurs de coût et activités ». Le schéma d'affectation des coûts avec l'ABC peut se résumer comme suit :



- **Les principales étapes de la méthode :**

Pour la mise en place de cette méthode ABC, plusieurs étapes sont nécessaires

**1- Identifier les activités :** Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.

**2- L'affectation des ressources aux activités :** Affectation de toutes les charges aux différentes activités qui représente les ressources de fonctionnement de l'activité.

**3- Le choix des inducteurs :** Le contrôleur de gestion choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur.

**4-Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs :** L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur.

**5-La détermination des coûts de revient complets à base d'activités :** Les coûts de revient complets par la méthode des coûts à base d'activités s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

- **Intérêts et limites de la méthode**

- **Intérêts de la méthode**

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision :

- La répartition des charges indirectes est plus crédible car elle traduit mieux la consommation des différentes ressources.
- La mise en place d'inducteurs de performance (inducteur de délai, de qualité, de coût...) enrichit l'analyse.
- Elle prend mieux en compte la comptabilité des processus de production et de la multiplicité des activités.

- Elle représente mieux la complexité de certains produits (nombreux composants, lots de fabrication).
- **Limites de la méthode**
- L'incompréhension des personnes ayant pour charge la gestion d'un projet est l'une des raisons majeurs pour lesquels la méthode ABC tourne mal;
- Connaitre le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes comptage dans des activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure ;
- Distribuer le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, on peut donc en déduire que cette répartition a toujours un caractère arbitraire ;
- La mise en œuvre d'un système par activité coûte chère en temps ainsi qu'en argent ;
- Un très grand nombre d'inducteurs d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs.

## 2.2 La gestion budgétaire

Elle est définie « comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>8</sup>.

La démarche budgétaire qui correspond à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme étant l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entité, elle permet de confronter les réalisations effectives aux réalisations et ceux en vue de mettre en évidence des écarts qui vont susciter des actions correctives. Elle permet aussi :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

La démarche budgétaire est considérée comme un mode de gestion caractérisé par l'établissement de budget dépendant les uns des autres et permettant donc d'obtenir un compte de résultat et un bilan prévisionnel, Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée, c'est pour cela

---

<sup>8</sup> ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2007, P341.

qu'elle est considérée comme étant le mode de pilotage à court terme afin d'atteindre les objectifs prédéterminés.

## 2.3 Le tableau de bord : instrument de pilotage de la performance

### 2.3.1 Définition de tableau de bord

Selon Gervais, un tableau de bord (TDB) peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action »<sup>9</sup>. En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau. A ce titre, comme le souligne Leroy le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers<sup>10</sup>.

### 2.3.2 Objectifs de tableau de bord

- Outil de mesure des performances.
- Outil de diagnostic et d'alerte.
- Outil de dialogue.
- Outil d'information.
- Outil de motivations des responsables et de perfectionnement des cadres.
- Outil réactif.
- Outil de gestion à court terme.
- Outil d'aide à la prise de décisions

### 2.3.3 Les instruments utilisés du tableau de bord

Les instruments fréquemment utilisés du tableau de bord sont : les ratios, l'écart et les graphes.

#### ➤ Les ratios

Le ratio peut se définir comme un rapport entre deux grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. Un ratio seul n'a pas de signification ; c'est son évolution dans l'espace qui est significative.

Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

---

<sup>9</sup>Gervais M. (2005) contrôle de gestion, Economica, Paris, P70.

<sup>10</sup>Leroy M. (1991) Le Tableau de bord, Ed, Organisation, Paris, P45.

➤ **Les écarts**

Le suivi budgétaire permet de calculer les différents écarts entre les réalisations et les prévisions. Mais le tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

➤ **Les graphes**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance de différentes situations de l'entreprise.

### **2.3.4 Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises**

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.

#### **A. Les indicateurs financiers**

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

#### **B. Les indicateurs non financiers**

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balancedscorecard<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup>Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr).

### 2.3.5 Forces et faiblesse du TDB

#### A. Avantage :

- TDB présente donc de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'actions avec les objectifs stratégiques ;
- En offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'actions sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des tableaux de bord classiques ; qu'ils soient financiers ou opérationnels ;
- Le TDB rend aussi les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficaces puisque celles-ci ne servent plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnelles mais aussi à discuter de la stratégie ;
- Le TDB a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique: la majorité des entreprises ayant conçu et implanté un TBP l'ont fait au départ pour revoir leur méthode de mesure de la performance. Ensuite, elles l'ont fait vivre et évoluer pour en faire un véritable système de gestion stratégique ;

#### B. Limites du TDB :

- Pas de lien avec la stratégie

Il est primordial pour le décideur d'avoir une vision de son activité par rapport aux objectifs fixés et donc par rapport à la stratégie à plus ou moins long terme de l'entreprise.

- Prépondérance des indicateurs financiers

En pratique, la majorité des tableaux de bord sont issus du contrôle de gestion qui est lui-même généralement rattaché à la direction administrative et financière. De plus, encore aujourd'hui, le contrôle de gestion s'articule autour d'éléments financiers.

- Manque de réactivité

Il est souvent difficile de récolter les informations auprès de chaque responsable opérationnel ou auprès de chaque service. Dans ces conditions, il est facilement compréhensible que l'élaboration du tableau de bord et l'analyse qui en découle peuvent ne pas se dérouler dans un délai compatible avec les mises en œuvre correctives nécessaires. De plus la communication de l'analyse doit être rapide.

- Description des conséquences

C'est ici une des limites les plus importantes. Le tableau de bord est établi pour mesurer l'activité de l'entreprise. En conséquence, il indique les résultats issus des actions passées. Par contre, il ne met pas en évidence les causes de ces résultats.

➤ Informations peu fiables ou incomplètes

Si les sources de données ne sont pas automatisées, il se peut qu'il manque une information ou que celle-ci ne soit pas fiable. Et pourtant, baser ses actions futures sur des résultats erronés n'est pas une bonne base pour redresser une situation déjà mal en point.

## **2.4 Les autres outils de suivis**

Il existe une multitude d'outils qui permettent le suivi de réalisation des objectifs, les plus utilisés peuvent être cités comme suit :

- La comptabilité générale ;
- Le reporting ;
- Système d'information ;
- Les données statistiques ;

### **2.4.1 La comptabilité générale ou la comptabilité financière**

La traçabilité des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité constitue l'objet majeur de la tenue d'une comptabilité générale, cet outil permet de codifier et de produire des informations adaptées aux utilisateurs :

- Pour les bailleurs de fonds, tels que les investisseurs et les banquiers : bilan et compte de résultat ;
- Pour l'institution fiscale : déclaration fiscales ;
- Pour les chefs de services : état de suivi des budgets ;
- Pour le service juridique : liste des factures impayées ;
- Autres informations destinées aux différentes parties prenantes : les clients, fournisseurs, le comité d'entreprise...

### **2.4.2 Le reporting**

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

### **2.4.3 Systèmes d'information**

Le système d'information peut être défini comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »<sup>12</sup>.

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise à travers cette définition on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

### **2.4.4 Les données statistiques**

L'analyse des données a été permise grâce au développement de logiciels et tableaux de gestion (Excel, SPSS), ces derniers permettent de traiter une masse d'informations et d'en ressortir des indicateurs clefs.

Des programmes informatiques sont utiles dans ce sens pour compléter et alimenter les tableaux de bord.

---

<sup>12</sup>LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986, P 86.

### **Conclusion**

Le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance par ses nombreux outils parmi ces outils on trouve la méthode de calcul des coûts qui permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise et des objets de coûts qui la composent.

Il est toutefois nécessaire d'être capable de relativiser les résultats obtenus. Rien n'est plus sujet à caution qu'un calcul de coûts. C'est toutefois un guide indispensable aux managers pour la conduite de leurs activités. Le calcul des coûts n'est toutefois pas suffisant pour s'assurer une complète maîtrise de la gestion. D'autres outils existent, budgets et tableaux de bord, qui permettent de décliner la stratégie et de suivre les actions mises en œuvre afin de permettre un pilotage plus fin explicitant mieux les leviers de la performance.

Le contrôle de gestion ne peut donc être considéré du seul point de vue de ses outils et nécessite d'être défini de façon plus autonome comme un processus de management. Cela permet de ne se limiter ni au travail du contrôleur, ni aux outils qu'il utilise mais de définir le contrôle de gestion par rapport à ses finalités.

Le contrôle de gestion vise à s'assurer de la conformité des actions et des décisions avec les objectifs de l'organisation, la gestion budgétaire n'est qu'un outil au service du contrôle de gestion, de simulation d'aide à la gestion de motivation et de gestion des conflits potentiels, La question qui se pose : Quelle est l'utilité d'une gestion budgétaire ?

La méthode budgétaire à pour utilité un chiffrage des prévisions écrivant l'avenir et le dégagement d'écarts entre réalisations et prévisions pour détecter des dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires, et situer des responsabilités.

Dans l'entreprise la gestion budgétaire est une nécessité absolue, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs tracés et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Elle est considérée comme étant un système de gestion prévisionnelle, qui a pour finalité de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, cette dernière permet donc l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents équipements.

L'objet de ce chapitre est d'éclairer la notion de la gestion budgétaire et de donner une vision globale de la gestion et de rentrer dans les détails des différents budgets ainsi de ses techniques d'élaboration.

## **Section 1 : Qu'est-ce que la gestion budgétaire**

### **1.1 Les origines : Historiques de la gestion budgétaire**

Tout comme management, budget est un mot anglais issu de l'ancien français la « bougette », ou « petite bouge ». La « bouge » désignait au Moyen Âge le coffre ou le « sac servant de bourse ».

Ensuite Le budget devient une notion de droit public, pour désigner la somme allouée par un vote du parlement à une entité administrative pour son fonctionnement, chaque ministre dispose ainsi d'une petite bouge abstraite «enveloppe budgétaire» dans laquelle il peut puiser (on parle aussi de «portefeuille ministériel» qui donne la même image ).Le vote de budget permet de régler «la relation d'agence» entre l'Etat et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

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

Dans une grande entreprise, En centralisant la réflexion stratégique, en décentralisant la gestion opérationnelle et en contrôlant le système par une procédure d'allocation budgétaire des ressources en particulier financières, elle peut conserver la maîtrise du fonctionnement et du développement de grandes entreprises, de services, de filiales. Pour cela on peut dire que les entreprises ont copié les administrations et le fonctionnement de la comptabilité publique d'où le discours dominant consiste à critiquer «la bureaucratie» et à donner l'efficacité de la gestion privée comme les administrations.

#### • Définition de la gestion budgétaire

Le contrôle de gestion vise à s'assurer de la conformité des actions et des décisions avec les objectifs de l'organisation, la gestion budgétaire n'est qu'un outil au service du contrôle de gestion. La gestion budgétaire est une technique de planification à court terme, qui vise à atteindre des objectifs prédéterminés fixé par la hiérarchie et pour cela les différentes structures de l'entreprise expriment des besoins, accompagnés d'un suivi, d'un contrôle et d'un encadrement afin de pallier aux écarts et dérapages.

On peut également citer diverses définitions données par de multiples auteurs :

**Définition 1 :** 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>1</sup>.

**Définition 2 :** la gestion budgétaire est « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>PCG 1982, cité in : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>éd</sup> DUNOND, Paris, 2008, P.01.

<sup>2</sup>Depallens Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4<sup>é</sup> Édition SIREY, Paris, 1971, P 519.

- **L'objet de la gestion budgétaire est de formuler des prévisions, ces dernières permettant à la direction générale**
  - De réaliser aux différents niveaux de l'entreprise l'équilibre idéal, cet équilibre pouvant concerner par exemple les ventes, les productions, les sections homogènes ou les ateliers.
  - De mettre en mesure la direction de prévenir les événements au lieu de les subir.
  - Améliorer les rapports entre les employés, puisqu'ils sont appelés à travailler pour le même but : le suivi, le développement et prospérité de l'entreprise
  - Mettre en évidence les écarts entre réalisations et prévisions, puis engager des mesures correctives.

Donc en résumé, on peut dire que le contrôle budgétaire est au service de la direction générale. En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.

### 1.2 Rôles de la gestion budgétaire

- Le système budgétaire permet «d'obtenir au moindre coût et rapidement, de l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements importants affectant l'entreprise». <sup>3</sup>
- L'élaboration des budgets n'est pas une fin en soi, elle «vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise». <sup>4</sup>
- Selon JEAN LOCHARD <sup>5</sup>, la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation, et de prévention des conflits.
- La procédure budgétaire permet, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contact entre les diverses parties prenantes.
- Le budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et objectifs servant de boussole à l'action quotidienne, il joue alors le rôle d'un outil d'aide à la décision.

<sup>3</sup>M Gervais, ..., OP, Cit, p.275.

<sup>4</sup>Saada T. Burlaud A ; Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3ème éd Vuibert, Paris 2005, P128.

<sup>5</sup>Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », op.cit. P.28.

- La gestion budgétaire permet de traduire correctement les objectifs stratégiques fixés par la direction, de coordonner les différentes actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leurs mises en œuvre après avoir traité et choisit entre plusieurs hypothèses.

### **1.3 La gestion budgétaire et centre de responsabilité**

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable. la gestion budgétaire s'appuie donc sur les centres de responsabilité qui, en fonction des choix organisationnels peuvent être un service, une unité productive, ou un groupe de projet.

Un centre de responsabilité est un sous ensemble de l'entreprise<sup>6</sup>:

- Il est défini en fonction de la structure de l'entreprise ;
- Son responsable possède une délégation de pouvoirs et de responsabilités pour accomplir sa mission ;
- Il dispose d'un ensemble de ressources humaines, matérielles et financières, pour lui permettre d'atteindre les objectifs déterminés en cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise ;
- Ses performances sont anticipées par la prévision budgétaire et suivies par des outils de contrôle de gestion.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

---

<sup>6</sup>BrigitteDoriath, Christian Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2002, P 100.

## Section 2 : Le système budgétaire

### 2.1 Définition du budget

Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle,...etc.)<sup>7</sup>.

Selon LEO SHADONNET, faire budget c'est établir une prévision de fait probable qui va intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources d'autre part un emploi de ces ressources.<sup>8</sup>

### 2.2 Objectifs des budgets

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs.

#### A. 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).

#### B. 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.

#### C. 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 la détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

<sup>7</sup>BrigitteDoriath, Christian Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit. P 100.

<sup>8</sup>KABONGO KANDA, « cours de la gestion budgétaire inédit ISC »,2006-2007.

- ✓ 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 est donc tout au temps primordial que l'établissement du budget et contribue pleinement à la qualité de la gestion de l'entreprise.

## 2.3 Elaboration des budgets

La finalité du travail de préparation budgétaire est de mettre au point un plan d'action qui permette d'atteindre l'objectif visé. Cet objectif global de l'entreprise doit être quantifié et à priori.

### 2.3.1 Plan d'action, programme et budget

- **Le plan d'action :** il décrit les choix retenus par l'entreprise sur une période assez longue, en principe plusieurs années. On parlera, par exemple, d'un plan « pluriannuel » sur 3, 4 ou 5 ans. Il s'appuie sur des prévisions à moyen terme exprimées en termes généraux en fixant de grandes orientations pour l'avenir.
- **Un programme:** c'est une prévision à court terme pour quelques semaines, quelques mois, ou un an maximum dont le but est de quantifié en volume les conséquences attendues des plans d'action en unités physiques.
- **Un budget :** c'est un chiffrage ou une traduction en termes financiers de la mise en œuvre d'un programme.

Dans la pratique, plan, programme et budget sont des termes qui peuvent être utilisés presque indifféremment pour chaque entreprise, les budgets englobent un ensemble de documents prévisionnels correspondants aux différentes fonctions. On distingue alors:

- A. Les budgets fonctionnels (ou opérationnels):** qui traduisent les actions prévues dans les programmes des différents services, comme les Budgets des ventes, budget de production, Budget d'approvisionnement, Budget d'investissement.
- B. Les budgets financiers(budgets de synthèse):** qui traduisent globalement les effets de mise en œuvre des budgets opérationnels, comme le budget de trésorerie.

### ▪ Les étapes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un processus intégrant de la gestion prévisionnelle, celle-ci étant un ensemble de procédure, de méthode, d'outils et de comportements ayant pour but de construire un avenir volontariste au lieu de subir les événements. La gestion budgétaire constitue une étape importante de la planification stratégique dans la mesure où les budgets représentent l'image chiffrée de la stratégie de l'entreprise ramenée sur un horizon annuel.

La procédure budgétaire comprend quatre étapes qui sont : la planification, la prévision, la budgétisation ainsi que le contrôle budgétaire.

#### • La planification

Pour Jean Lochard a défini la planification comme suit : « elle consiste à déterminer les étapes, les techniques et les enchainements pour atteindre d'une façon rationnelle, cohérente et rentable, des objectifs en fonction de l'état actuel ou l'on se trouve »<sup>9</sup>.

#### • La prévision

Cette prévision doit tenir compte :

- ✓ du but poursuivi par l'agent économique ;
- ✓ des moyens mis à la disposition des entreprises ;
- ✓ de la participation effective des chefs d'entreprise à la mise en chantier du processus budgétaire.

De ce qui précède, la prévision peut être définie comme étant une étude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Les objectifs poursuivis par les prévisions sont de deux ordres :

- établir des objectifs financiers de l'entreprise ;
- surveiller les progrès faits en vue de réaliser ses objectifs.

Ainsi, la prévision permet une meilleure préparation des décisions et donc une action plus efficace. Entant qu'outil de gestion prévisionnel, la gestion budgétaire dans sa phase des prévisions, cherche au préalable à s'informer sur les situations passées et présentes pour prévoir les situations futures. Elle s'appuie donc sur des **données internes** (capacité, rendement) et **externe** (marché, prix des matières...).

---

<sup>9</sup>Jean Lochard, op.cit Page 19.

- **La budgétisation**

La budgétisation est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur les doubles plans des objectifs et des moyens. Elle est donc un processus par lequel :

- ✓ est détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel ;
- ✓ sont affectés, aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser le programme ou la partie du programme qu'ils sont chargés de mettre en œuvre.

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

- **Le contrôle budgétaire :**

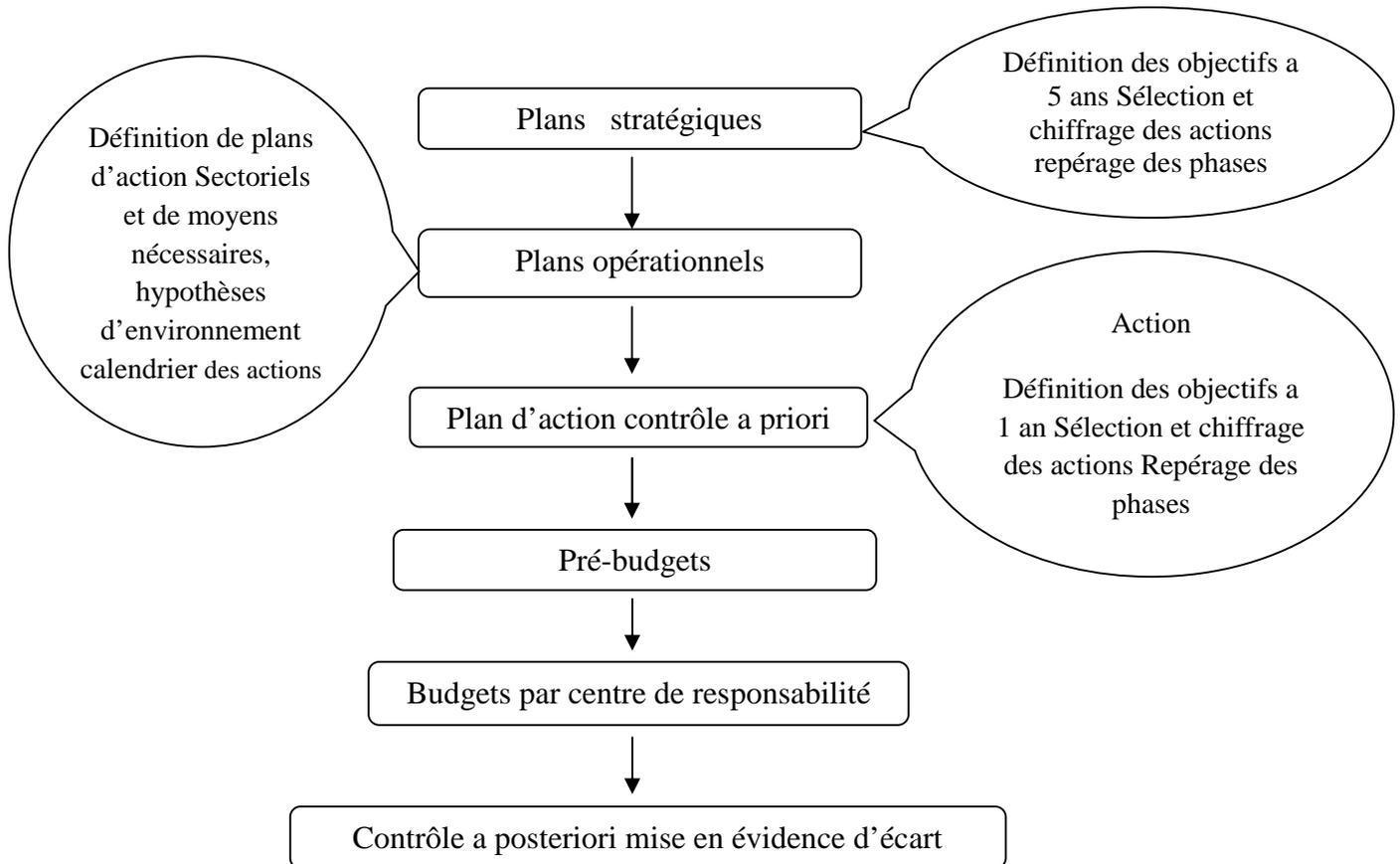
Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel à la gestion budgétaire, Cette étape consiste en un rapprochement entre prévisions et réalisations afin de dégager des écarts qui seront par la suite analysés afin de déterminer les causes ou les responsables, et d'engager des mesures correctives. L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés, dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives, toutefois il convient de s'interroger à partir de quand doit on réagir, quel est donc le seuil d'alerte.<sup>10</sup>

Le système budgétaire est un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant budget, et contrôle dont le but est de suivre en cours d'année la marche de l'entreprise par rapport aux prévisions. Ce suivi est l'occasion de corrections et d'ajustements en fonction des circonstances. L'ensemble de la démarche peut être résumé grâce au schéma suivant:

---

<sup>10</sup>Leçon 0201, le système plan, programme budget.

**Schéma N°3 : Les étapes du système budgétaire**



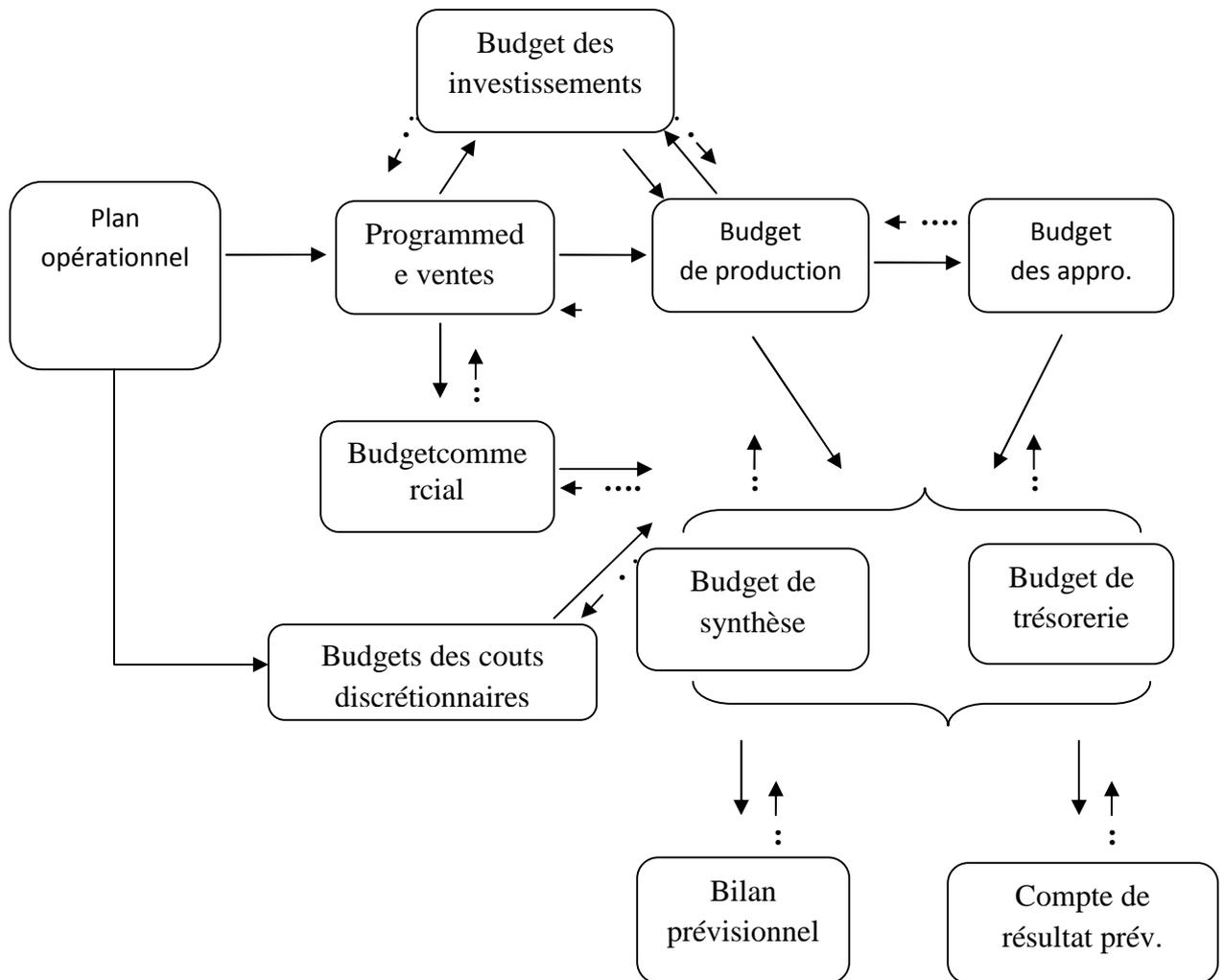
Source : Mesurer et piloter la performance, P66, disponible sur le site [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

**2.3.2 Classification des budgets**

La notion hiérarchie budgétaire implique qu'un ordre s'impose pour la construction des budgets, le budget des ventes, issu des prévisions commerciales, détermine le budget de production qui lui-même conditionne le budget des approvisionnements, et après consultations des existences stocks de matières premières. Les budgets des investissements et des charges sont construits à partir des budgets des ventes et de production. Le budget de trésorerie enfin est édifié en partant des budgets des investissements, des charges, des approvisionnements et des ventes.

L'ensemble de ces budgets, y compris le bilan et le compte de résultats prévisionnels, constitue le budget général.

Schéma N°4 : L'articulation des différents budgets



Source : Mesurer et piloter la performance, P69, disponible sur le site [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

▪ **Le budget de vente** est le premier de la construction budgétaire, Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnent ainsi les autres budgets, il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps<sup>11</sup>.

Le budget des ventes recouvre l'ensemble des études et chiffrage ayant pour objet de déterminer le marché potentiel par lequel l'entreprise peut avoir accès et la part qu'elle prétend prendre. il s'agit d'une prévision qui consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeur sous contrainte des :

- ✓ tendances qu'impose l'environnement ;
- ✓ objectifs et de la politique commerciale fixés par l'entreprise ;

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion. La direction définira les moyens à mettre en œuvre pour réaliser ces objectifs, elle définit les variables d'actions sur lesquelles elle compte asseoir son plan d'action. Ces variables d'action constituent les différentes composantes du plan de marchéage des produits :

- Les tarifs pratiqués ;
- Les ristournes à consentir ;
- Les actions de promotion ;
- Les choix de distribution ;
- Les effectifs de la force de vente ;<sup>12</sup>

Le budget de vente ou budget commercial concerne à la fois la prévision des ventes et la prévision du coût de fonctionnement des services liés à la fonction commerciale.

- La prévision des ventes ou programmes des ventes
- Le budget des ventes.
- Le budget des frais commerciaux

Il doit contenir à la fin de son élaboration :

- ✓ les quantités prévues à vendre ;
- ✓ le prix de vente prévu ;
- ✓ les ventes en valeur prévus ;
- ✓ la TVA facturée correspondant ;
- ✓ les modalités d'encaissements prévus.

<sup>11</sup>BRIGITTE DORIATH, « Contrôle de gestion », Édition DUNOND, PARIS, 2005, P05.

<sup>12</sup> Alazard Claude, « Contrôle de gestion manuel », op.cit.P389.

Généralement, Le budget principal des ventes est représenté sous la forme d'un tableau illustré ci-dessous :

**Tableau N°1: Représentation de budget des ventes**

	Janvier	Février	Mars	.....	Décembre
Programme d'action (quantités)					
Prix de vente					
Chiffre d'affaire hors Taxes ( <b>H.T</b> )					
TVA(%)					
Chiffre d'affaire ( <b>T.T.C</b> )					

**Source :** ISABELLE DE KERVILER, LOIC DE KERVILER, le contrôle de gestion à l'aportée de tous, 3ème édition ECONOMICA, P62.

▪ Après l'élaboration du budget des ventes le tour viendra à l'élaboration du **budget de Production**, ou ce dernier, convient de vérifier la comptabilité des prévisions de vente avec les contraintes de production, pour se faire des informations techniques sont nécessaires.<sup>13</sup>

- Identification des capacités de production :
  - ✓ Appréciation de la capacité de travail compte tenu de la législation et des usages ;
  - ✓ Evaluation de la capacité technique compte tenu des réglages, pannes...
- Détermination de la gamme opératoire et de la nomenclature pour les différents produits.

On peut distinguer trois phases menant à l'établissement du budget de la fonction production :

• **Le programme de fabrication des produits**, dont Le problème consiste à passer des prévisions de ventes au programme de fabrication.

- ✓ De manière simple, il suffit de calquer la production sur les prévisions de ventes : La production que l'on prévoit de vendre pendant une période est programmée pour cette même période ou pour la période précédente pour tenir compte d'éventuelles contraintes de délai de livraison ;
- ✓ Mais de manière générale, il est difficile de procéder aussi simplement pour deux raisons :

<sup>13</sup>Margotteau Éric, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001, P 143.

- Les ventes sont souvent irrégulières à cause des variations saisonnières, il faut donc « découpler » la production des ventes et ajuster par une politique de stockage ;
  - Pour réaliser le programme des ventes, il faut tenir compte des contraintes de production. Ces dernières peuvent ainsi induire un effet de (feed-back) sur le budget de ventes.
- **La détermination du niveau d'activité des unités de production**, C'est le problème de la fixation du « plan de charges » des différents ateliers (ou unités de production) : déterminer le nombre prévisionnel d'unité d'œuvre dans ces centres d'activité en fonction du programme de production. Il faut donc dans chaque atelier déterminer l'activité induite par la fabrication de chaque produit puis procéder à la sommation.
  - **La budgétisation des charges de production**, ou le chiffrage du budget de fonctionnement des différents centres s'effectue sur la base du nombre prévisionnel d'unité d'œuvre et en utilisant la notion de budget flexible. Chaque composante de ce budget comporte en général :
    - ✓ **Une partie fixe**: indépendante du niveau d'activité
    - ✓ **Une partie variable**: dépendante du niveau d'activité
  - **Le budget des approvisionnements** est le budget suivant à établir, Le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons. Il résulte des choix de gestion des stocks et des approvisionnements. Ce budget repose sur la politique d'approvisionnement et les techniques de gestion des stocks.

Trois politiques d'approvisionnement peuvent être déterminées ainsi :

- ✓ Approvisionnement sur l'année ;
- ✓ Approvisionnement par trimestre ;
- ✓ Approvisionnement juste à temps.

L'établissement des budgets des approvisionnements est lié au problème de la gestion des stocks correspondants. Il s'agit de budgéter les entrées en fonction des stocks, en évitant à la fois le sur-stockage, et la rupture de stock (conséquences sur le plan commercial et financier).

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce au moindre coût, il permet aussi de tenir compte des deux contraintes suivantes :

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

▪ **Le budget d'investissement :** Les budgets étudiés précédemment concernaient essentiellement l'exploitation de l'entreprise. Mais celle-ci est amenée également à réaliser des investissements pour améliorer son fonctionnement ou développer ses activités.

Il faut donc procéder successivement à l'étude de :

- ✓ L'analyse de la rentabilité des différents projets d'investissement ;
- ✓ La sélection des projets retenus dans le programme d'investissement ;
- ✓ L'établissement du plan de financement ;

▪ **Les documents de synthèses**

Les principaux budgets de tous les départements étant établis, il maintenant d'avoir une vue d'ensemble. Pour ce faire, seront construits des documents de synthèse tel que : le budget de trésorerie, le compte de résultat, le bilan et le tableau de financement prévisionnels.

Ces documents doivent présenter une certaine cohérence avec les projets à moyen et à long terme définis par l'entreprise. Ils permettent de déterminer, a priori, le résultat prévisionnel qu'il soit un bénéfice ou une perte. Pour une période à venir, ils sont indispensables pour toute création d'entreprise ainsi que pour celles existantes, afin d'anticiper le fonctionnement, faciliter la prise de décision et prévoir toute difficulté.

• **Le budget de trésorerie**

Dans le contexte de la gestion budgétaire, le budget de trésorerie peut être défini comme une méthode analytique de prévision consistant en un découpage dans le temps (mois, trimestre, semestre ou années) des encaissements et des décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment.

Le budget de trésorerie est élaboré à partir de l'ensemble de budgets : budget d'exploitation, budget d'investissement et de financement. Il traduit en termes d'encaissement et de décaissement l'ensemble de données prévisionnelles et détermine un solde de trésorerie mensuel. Ce budget met en évidence la cohérence de l'ensemble des prévisions et fait apparaître un excédent ou déficit de trésorerie mensuel. La gestion prévisionnelle de la trésorerie consiste à placer les excédents à court terme, ou à chercher les moyens de financement à court terme en cas d'insuffisance de trésorerie.<sup>14</sup>

Le budget de trésorerie synthétise les effets financiers de la mise en œuvre de tous les autres budgets. Son établissement représente souvent « l'épreuve de vérité » pour le gestionnaire. C'est à cette occasion que l'on peut tester le réalisme et la faisabilité des programmes d'activité. L'établissement de ce budget passe par 4 grandes étapes :

- **Le budget des encaissements :** Ce budget se présente en général comme un tableau dont il figure tous les encaissements de la période relatifs soit à des opérations de la période, soit à des opérations réalisées au cours des périodes antérieures. Les opérations de la période qui donnent lieu à des encaissements ultérieurs constituent des créances qui seront inscrites au bilan prévisionnel.
- **Le budget de TVA :** C'est l'entreprise qui assure pour le compte de l'administration fiscale la collecte de la TVA (impôt indirect). Elle facture à ses clients de la TVA sur le montant de son chiffre d'affaires.

Périodiquement (en principe tous les mois) l'entreprise établit sa déclaration de chiffre d'affaires et calcule le montant de la TVA à reverser à l'Etat en retranchant la TVA déductible de la TVA facturée : on obtient la TVA due, compte dont le solde est versé au fisc dans le courant du mois suivant.

- **Le budget des décaissements :** Il présente la même structure que les tableaux précédents, en font partie tous les décaissements effectués au cours de la période pour des opérations qui concernent soit la période, soit des périodes antérieures.

Les opérations de la période qui ne seront payées qu'au cours des périodes suivantes sont des dettes qui figureront au bilan prévisionnel.

---

<sup>14</sup>A. DAYAN, *Manuel de gestion*, Vol.1, 2<sup>e</sup> édition, éd. Ellipses, Paris, 2004. P. 851

- **Le budget général de trésorerie** : En matière de présentation du tableau de situation de trésorerie pour chaque espace de temps considéré, ce tableau détermine la différence (encaissements –décaissement) et, compte tenu dumontant de la trésorerie initiale, calcule le solde de fin de période.

- **Le bilan prévisionnel**

Le bilan prévisionnel se présente comme un bilan traditionnel, et permet de cerner l'influence des actions projetées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise. Il ne peut être établi qu'une fois connu le budget de trésorerie et ou le résultat prévisionnel<sup>15</sup>.

Il permet de présenter la structure financière de l'entreprise, notamment le taux de l'endettement à la fin de l'exécution des budgets.

- **Le tableau des comptes de résultat prévisionnel**

C'est là où sont reportées les charges et les produits prévus, il représente un document de synthèse essentiel au niveau de la prévision, car c'est par ce compte que l'on détermine le résultat prévisionnel.

- **Le tableau de financement prévisionnel**

C'est un tableau qui donne des explications relatives au financement de l'entreprise, et il conduit à voir comment l'équilibre financier d'une entreprise va évoluer. Ce tableau repose sur la relation :

**Variation du fond de roulement net global = variation du besoin en fond de roulement + variation de trésorerie nette.**

---

<sup>15</sup>Michel Gervais, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert entreprise 1987, P126.

### **Conclusion**

Le gestionnaire ne doit pas seulement se contenter du passé ni du présent de son entreprise, il doit aussi en chercher à connaître la vie future. Pour ce faire, l'entreprise met en pratique plusieurs techniques de gestion.

Or, on ne peut prévoir et planifier que ce qui est organisé et vérifiable. La démarche budgétaire qui correspond à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme étant l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entité, surtout qu'elle est liée à l'ensemble des activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches. Elle permet de confronter les réalisations effectives aux réalisations et ceux en vue de mettre en évidence des écarts qui vont susciter des actions correctives.

Elle est considérée comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée, c'est pour cela qu'elle est considérée comme étant le mode de pilotage à court terme afin d'atteindre les objectifs prédéterminés.

A cet effet, on peut donc conclure qu'un bon système budgétaire revêt à la fois une dimension de planification à court terme et de contrôle. Son objectif ultime est d'obtenir au moindre coût et rapidement de l'information fiable, afin de donner aux dirigeants de l'entreprise une vision de l'avenir, et permet de les mettre en position favorable pour exploiter les opportunités.

Les budgets ne sauraient être à des prévisions de dépenses, mais décrivent également les recettes par conséquent les objectifs de l'entreprise, d'où leur pertinence et cohérence.

Puisque, les budgets sont considérés comme des plans d'actions d'analyse des performances et de courroies de liaison, ils sont considérés comme des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie de l'organisation. Pour tendre vers les résultats escomptés les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire dont le but suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives, si le réel s'écart trop de l'objectif.

En effet, le contrôle budgétaire, appelé également suivi budgétaire, permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Il permet aussi de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.

## **Section 1: Généralités sur le contrôle budgétaire**

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

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher les causes des écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires,
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.<sup>1</sup>

Le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de rapprocher de façon régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise. Le suivi continu permet à cette dernière une comparaison qui laissera apparaître des différences (des écarts) qui doivent être analysés par la suite pour que des ajustements soient décidés pour les périodes suivantes, et de mettre en œuvre des actions correctrices portant sur les moyens attribués ou les objectifs fixés. Le contrôle budgétaire permet donc, l'amélioration des performances de l'entreprise.

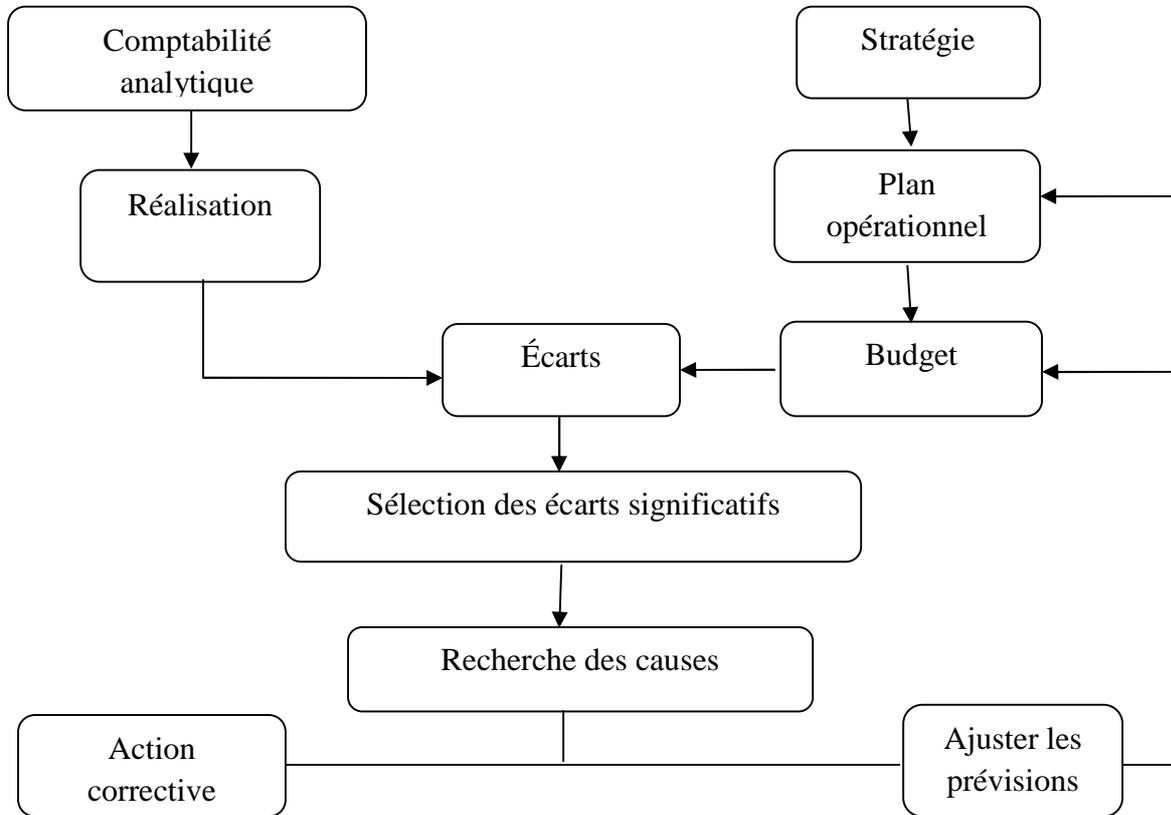
De cette définition, le contrôle budgétaire peu se présenté dans le schéma suivant :

---

<sup>1</sup> M.GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire, op.cit, P20.

❖ Le schéma suivant permet de résumer le processus du contrôle budgétaire :

**Schéma N°5: Processus du contrôle budgétaire**



Source : L Langlois, C Bonnier, MBringer, « contrôle de gestion », édition BERTI, Paris 2006, P.300.

## **1.2 Pourquoi monter et suivre un budget ?**

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. Il est fixé par rapport à des objectifs, la gestion budgétaire permet le suivi des réalisations de ces objectifs, principalement par le calcul des différents écarts.

Ces écarts seront ensuite analysés pour détecter leurs causes et origines, dans le but d'envisager des mesures correctives, en fonction de ces analyses ; les plans d'actions envisagés vont répondre aux insuffisances ou les objectifs peuvent être réactualisés au cours de l'année. Pour cela le suivi est donc tout au temps primordial que l'établissement du budget et contribue pleinement à la qualité de la gestion de l'entreprise.

## **1.3 Qu'elle est l'utilité du contrôle budgétaire ?**

Le contrôle budgétaire est très utile aux opérationnels car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidienne. Il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.

La comparaison périodique des réalisations et des prévisions permettent de suivre les écarts et de connaître leurs importances par rapport aux précisions dans les domaines essentiels de la gestion, ce qui va permettre d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

## **1.4 Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire**

Trois conditions s'imposent :

### **A. La continuité du contrôle**

Alors que la fonction de programmation et planification est discontinue, la fonction de contrôle s'exerce de manière continue, il est donc important que le système de contrôle soit constamment en alerte.

### **B. La rapidité d'obtention des résultats**

Le contrôle permet :

- ✓ la recherche de la cause de l'écart ;
- ✓ l'action corrective.

### C. La saisie des informations au niveau des centres de responsabilités

Cette condition implique que les consommations soient localisées et valorisées aux niveaux des différents centres de responsabilités.

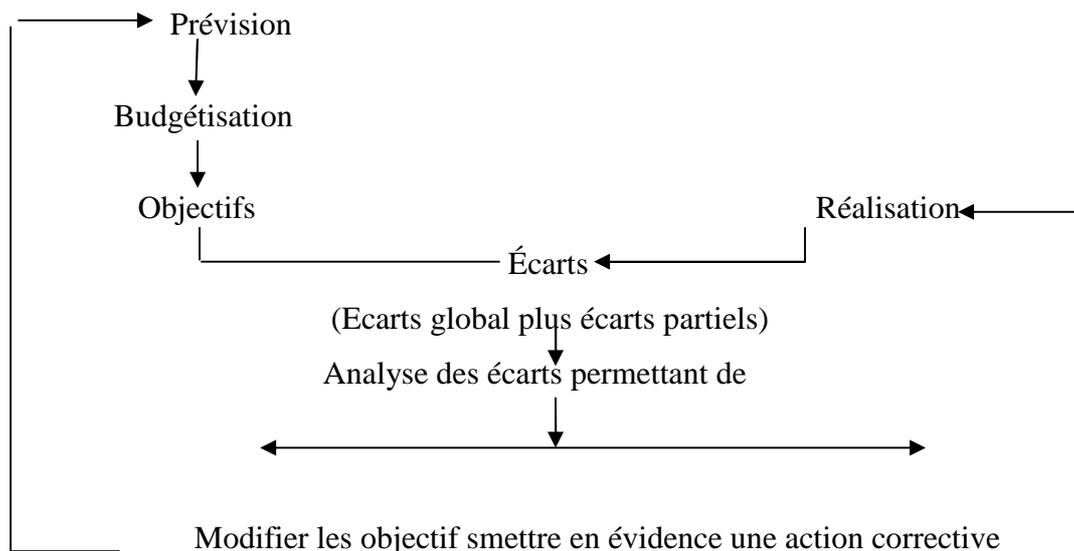
Ceci implique le rapprochement entre les valeurs budgétaires et les réalisations. De façon pratique il faut que le nombre des rubriques budgétaires soit plus réduit et limité aux facteurs de gestion essentiels, pour mesurer leurs performances et conduire l'action, que celui des rubriques comptables de la comptabilité analytique d'exploitation.

#### 1.5 Les principes du contrôle budgétaire<sup>2</sup>

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité, cette procédure compare :

- Compare des écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis) ;
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;
- Est à la base d'actions correctives ;
- Est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité.

#### Schéma N°6: Représentation du principe du contrôle budgétaire



**Source :** contrôle de gestion et tableau de bord, P.115. Disponible sur le site : <http://www.doc-étudiant.fr>

<sup>2</sup> L.LAGLOIS, C .Bonnier, M. Bringer, « contrôle de gestion », édition BERTI, Paris, 2006, P399.

## 1.6 Les étapes et support du contrôle budgétaire

### • Les différentes étapes du contrôle budgétaire

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

#### A. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori

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

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

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

#### B. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant

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

- proche du terrain ;
- limité à l'action en court ;
- continu.

#### C. Contrôle après action ou contrôle à posteriori

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

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

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

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

- **Les supports du contrôle budgétaire**

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour déterminer les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire.

#### **A. Le tableau de bord**

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation de chaque département. Il attire son attention sur des points-clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

Le tableau de bord comprend tout d'abord des informations comptables et budgétaires permettant de suivre les coûts et/ou les résultats du centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétaire. Il inclut notamment tous les éléments de recettes et/ou de coûts qui sont importants en valeur absolue ou sur lesquels le responsable a une influence non négligeable. Il contient ensuite des informations sur le niveau d'activité et le degré d'efficacité du département de façon à pouvoir interpréter les coûts et les recettes précédemment cités.

Enfin, il pourra inclure périodiquement des données hors responsabilité. De telles informations permettront au responsable d'avoir une vue complète de son secteur et de pouvoir se situer dans le contexte qui est le sien.

**B. Les rapports de contrôle**

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département.

Avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique, ce rapport indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- L'analyse des écarts qui a été faite ;
- Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers les objectifs visés.

Le destinataire du rapport effectue une analyse des informations reçues, puis procède à leur consolidation, de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département.

**C. Les réunions de suivi budgétaire**

Périodiquement il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes.

A ces réunions, participeront autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur. au cours de celles-ci, les responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés puis, après de vives discussions, les actions correctives déjà mises en œuvre éventuellement décidées. Un compte rendu de 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.

## Section 2 : Analyse des écarts budgétaire

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives.

### 2.1 Elaboration des écarts budgétaires

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations, en pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Au sens comptable, cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- écarts positif
- écarts nul
- écarts négatif

Il s'agit donc d'examiner les écarts importants (> à 5%) par rapport au budget et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorables » (ce qui est généralement une bonne nouvelle) ou de « défavorables » (ce qui est généralement une mauvaise nouvelle).

Un écart **favorable** est constaté :

- lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ou
- lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétisées

Un écart **défavorable** est constaté :

- lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;
- lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétisées.

Il est cependant utile d'analyser la cause des écarts et de déterminer s'il s'agit d'une situation temporaire ou permanente. Les écarts peuvent être la conséquence de l'un ou de plusieurs des facteurs, notamment : une évolution des prix, une évolution des volumes, une évolution des plans, etc.

- **Analyse des écarts**

En réalité les prévisions de ventes de biens ou des services constituent, la plupart du temps, le point de départ et la pierre angulaire de la construction budgétaire et l'écart global entre le résultat réel et le résultat prévu est égal à la somme algébrique de deux écarts :

- écart entre marge réelle et marge prévue, dit écart marge ;
- les écarts sur coûts.

Ces écarts se décomposent, à leur tour, en une série de sous-écarts. D'une manière générale, l'analyse des écarts s'articule autour des trois étapes importantes ci-après :

**A. Constatation des écarts** : qui permet de contrôler la gestion en ce qu'elle :

- joue un rôle d'alerte ;
- déclenche l'analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

L'écart peut mettre en évidence :

- ✓ l'amélioration des performances : écart inférieur à zéro à écart favorable ;
- ✓ la détérioration des performances : écart supérieur à zéro = écart défavorable.

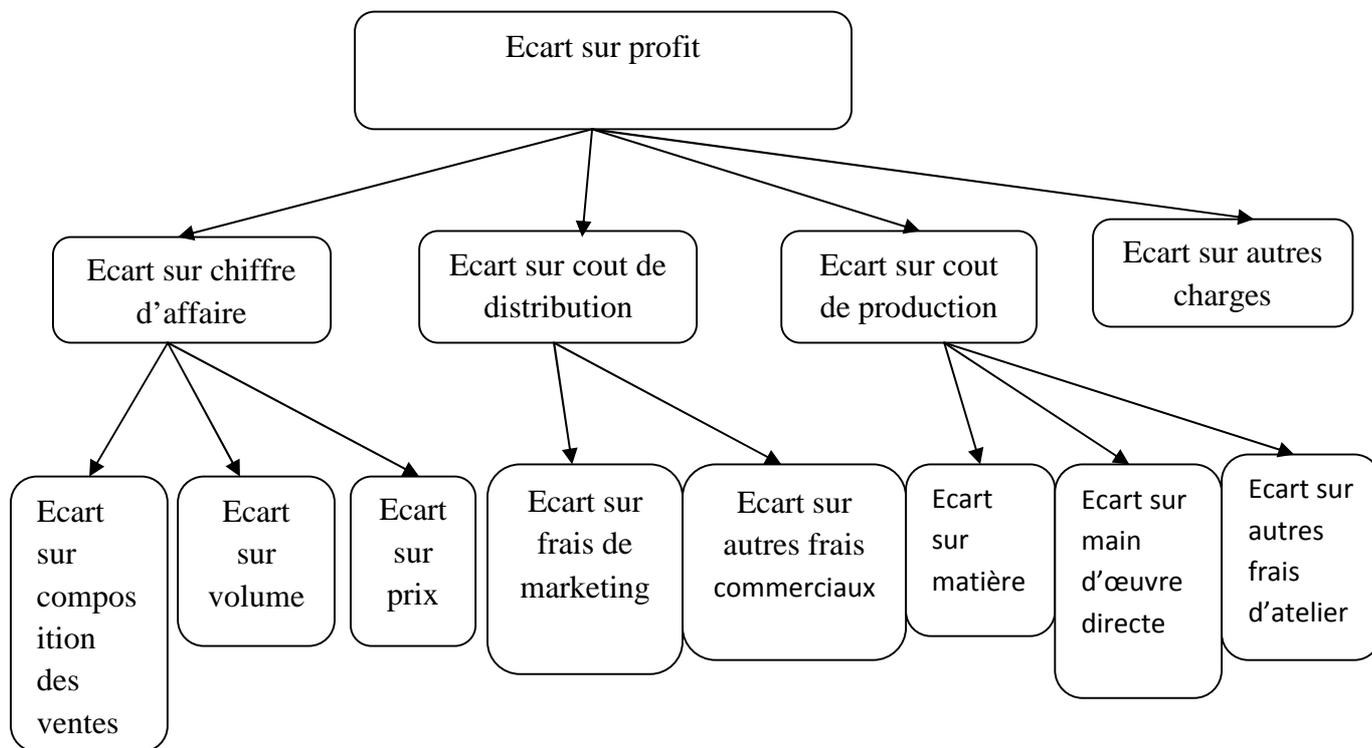
**B. Ventilation des écarts** : les écarts ont pour objectifs de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

**C. Exploitation des écarts** : détermination des causes des écarts.

D'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières :

- ✓ En valeur absolue : écart = Prévisions - Réalisations
- ✓ En valeur relative ou en pourcentage :  $\frac{\text{écarts}}{\text{prévision}} \times 100$

**Schéma N°7 : Représentation de la décomposition de l'écart sur profit**



Source : Gervais, « contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert entreprise, n° d'édition 5534.

**2.2 Calcul et analyse des écarts.**

Le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de quatre principaux écarts tels que :

- Ecart sur matières premières et main d'œuvre ;
- Ecart sur chiffre d'affaires ;
- Ecart sur marge ;
- Ecart sur centre d'analyse.

**A. Ecart sur matières premières et main d'œuvre**

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et prévu

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

Avec : le coût prévu est établi à partir des coûts préétablis de production appliqués au volume réel de production.

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

Il est possible de décomposer l'écart en un écart sur cout unitaire et en écart sur quantité :

- ✓ L'écart sur coût unitaire d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse par rapport aux prévisions du coût de ce facteur.

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (\text{coût unitaire réel} - \text{coût unitaire prévu}) \times \text{quantité réelle}$$

- ✓ L'écart sur quantité d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts du plus ou moins bon rendement de ce facteur.

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

### B. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires préétabli.

$$E/CA = CA_r - CA_p$$

$$E/CA = (Q_r * P_r) - (Q_p * P_p)$$

Avec : E/CA : écart sur chiffre d'affaires

CA<sub>r</sub> : chiffre d'affaires réel

CA<sub>p</sub>: chiffre d'affaires préétabli

Q<sub>r</sub> : quantité vendue réelle

P<sub>r</sub> : prix de vente réel

Q<sub>p</sub> : quantité vendue préétablie

P<sub>p</sub> : prix de vente préétabli

Un écart sur chiffre d'affaire positif est favorable car le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui qui est prévu. Par contre, un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui qui était prévu par l'entreprise. Une étude pertinente des causes des écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur volume cette décomposition est faite comme suit :

L'écart sur prix est la différence entre<sup>3</sup> :

- D'une part, les quantités vendues, chiffrées en prix de vente réel ;
- Et d'autre part, les quantités vendues multipliées par le prix de vent standard.

$$\text{Ecart sur prix (E/P)} = (P_r - P_p) * Q_r$$

L'écart sur quantité est la différence entre<sup>4</sup> :

- D'une part, les quantités effectivement vendues, multipliées par le prix de vent standard, c'est-à-dire le prix prévisionnel des ventes,
- Et d'autre part, les quantités prévues multipliées par le prix de vente standard.

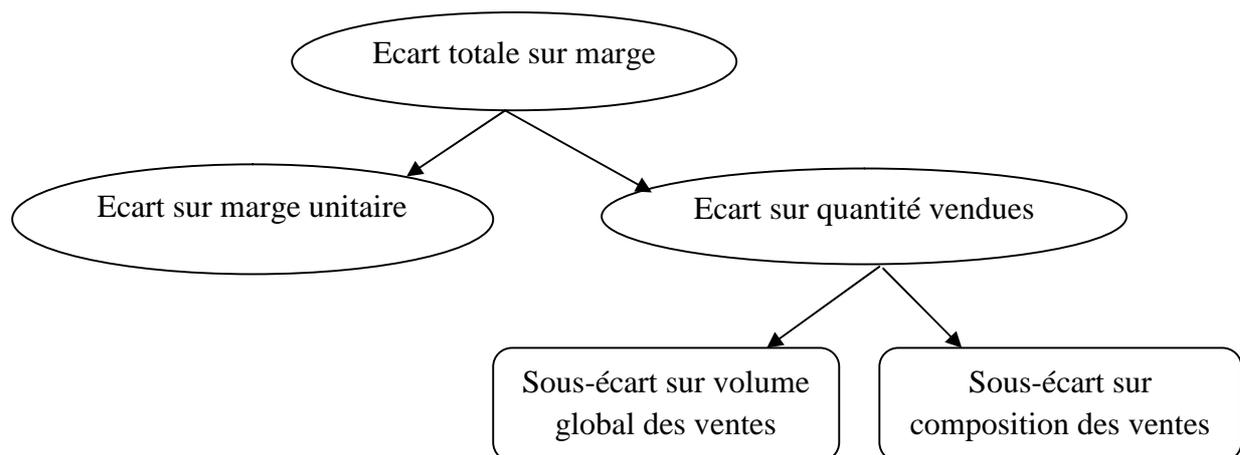
$$\text{Ecart sur quantité (E/Q)} = (Q_r - Q_p) * P_p$$

### C. L'écart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs, un écart positif est favorable et signifie que la marge réalisée est supérieur à celle budgétée. Par contre, un écart négatif est défavorable car la marge réelle est inférieure à celle prévue. L'étude de la cause des écarts sur marge nous mène à la décomposition de l'écart totale en deux écarts et en deux sous-écarts

$$\text{Ecart sur marge (E/M)} = \text{marge réelle} - \text{marge préétablie}$$

#### Schéma N°8 : La décomposition de l'écart sur marge



Source : Béatrice, Grandguillot F, « l'essentiel du contrôle de gestion », Paris, 2009, P.38.

<sup>3</sup>DEPALLENS Georges, « la gestion financière de l'entreprise », op.cit.P539.

<sup>4</sup>Idem

**Exemple** : soit une firme dont les données budgétées et les données réalisées sont respectivement les suivantes :

	Produit A	Produit B
<b>Données budgétées</b>		
Quantité (Q <sub>B</sub> )	300	100
Prix unitaire (P <sub>B</sub> )	12	9
Coût unitaire (C <sub>B</sub> )	7	8
Marge unitaire (M <sub>B</sub> )	5	1
<b>Données réalisées</b>		
Quantité (Q <sub>R</sub> )	230	250
Prix unitaire (P <sub>R</sub> )	14	10
Coût unitaire (C <sub>R</sub> )	7	8
Marge unitaire (M <sub>R</sub> )	7	2

L'écart global sur marge s'établit à :

$$\begin{aligned}
 \text{Marge réelle} - \text{marge budgétée} &= (\sum Q_R M_R - \sum Q_B M_B) \\
 &= [(230 \times 7) + (250 \times 2)] - [(300 \times 5) + (100 \times 1)] \\
 &= 2110 - 1600 \\
 &= + 510 \text{ (écart favorable)}
 \end{aligned}$$

Cet écart peut se décomposer par exemple comme suit :

<b>Un écart sur prix : <math>\sum (P_R - P_B) \times Q_R</math></b>
---

Produit A :  $(14 - 12) \times 230 = + 460$  (écart favorable)

Produit B :  $(10 - 9) \times 250 = +250$  (écart favorable)

Ecart global =  $460 + 250 = 710$  (écart favorable)

<b>Un écart sur quantité : <math>\sum (Q_R - Q_B) \times M_B</math></b>
---

Produit A :  $(230 - 300) \times 5 = - 350$  (écart défavorable)

Produit B :  $(250 - 100) \times 1 = +100$  (écart favorable)

Ecart global =  $- 200$  (écart défavorable)

- ✓ Cette analyse ne fait pas apparaître l'effet de changement de répartition entre les deux produits, essayons d'apprécier l'incidence de ce changement sur l'écart provenant des quantités.

#### D. Ecart sur centre d'analyse

L'analyse de l'écart sur centre d'analyse est décomposée en trois sous écarts tel que<sup>5</sup> :

- L'écart de rendement ;
- L'écart de budget ;
- L'écart d'activité.
- **L'écart de rendement**

Cet écart exprime la bonne utilisation en quantité des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse.

**Ecart de rendement = (quantité réelle – quantité prévue) × coût d'une unité d'œuvre prévu**

$$\text{Ecart de rendement} = (Q_r - Q_p) \times CU_p$$

- **L'écart de budget**

Cet écart exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des facteurs consommés par ce centre.

**Ecart de budget = coût réel – coût budgété pour l'activité réelle**

$$\text{Ecart de budget} = (Q_r \times CU_r) - C_B$$

Avec :

$$C_B = CVU_p \times Q_r + CF_p$$

$CVU_p$  : coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

$Q_r$  : nombre d'unités d'œuvre réellement consommées.

$CF_p$  : charges fixes prévues.

<sup>5</sup> Brigitte Doriath et Christian Goujet, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit,P244-246.

▪ **L'écart d'activité**

L'écart d'activité mesure l'effet de la bonne absorption des charges fixes liées au niveau d'activité ; c'est un écart de sous ou suractivité.

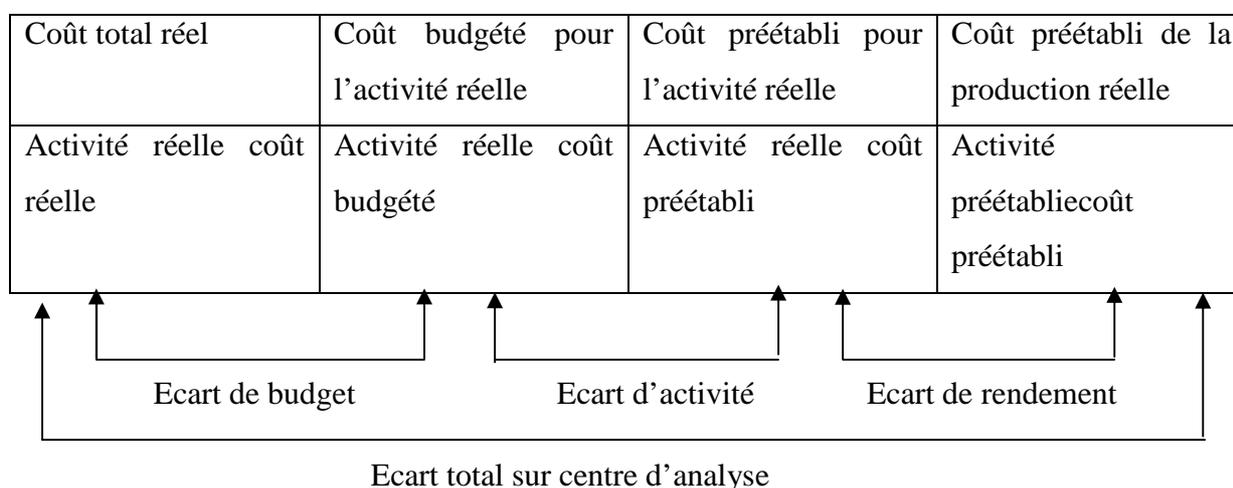
$$\text{Ecart d'activité} = \text{coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité réelle}$$

$$\text{Ecart d'activité} = (C_B - Q_r) \times CU_p$$

On peut aussi calculer directement un coût de sous ou suractivité :

$$\text{Ecart d'activité} = \text{charge fixes prévues} \times [1 - (\text{activité réelle} / \text{activité normale})].$$

**Schéma N°09 : Le mode de calcul des écarts**



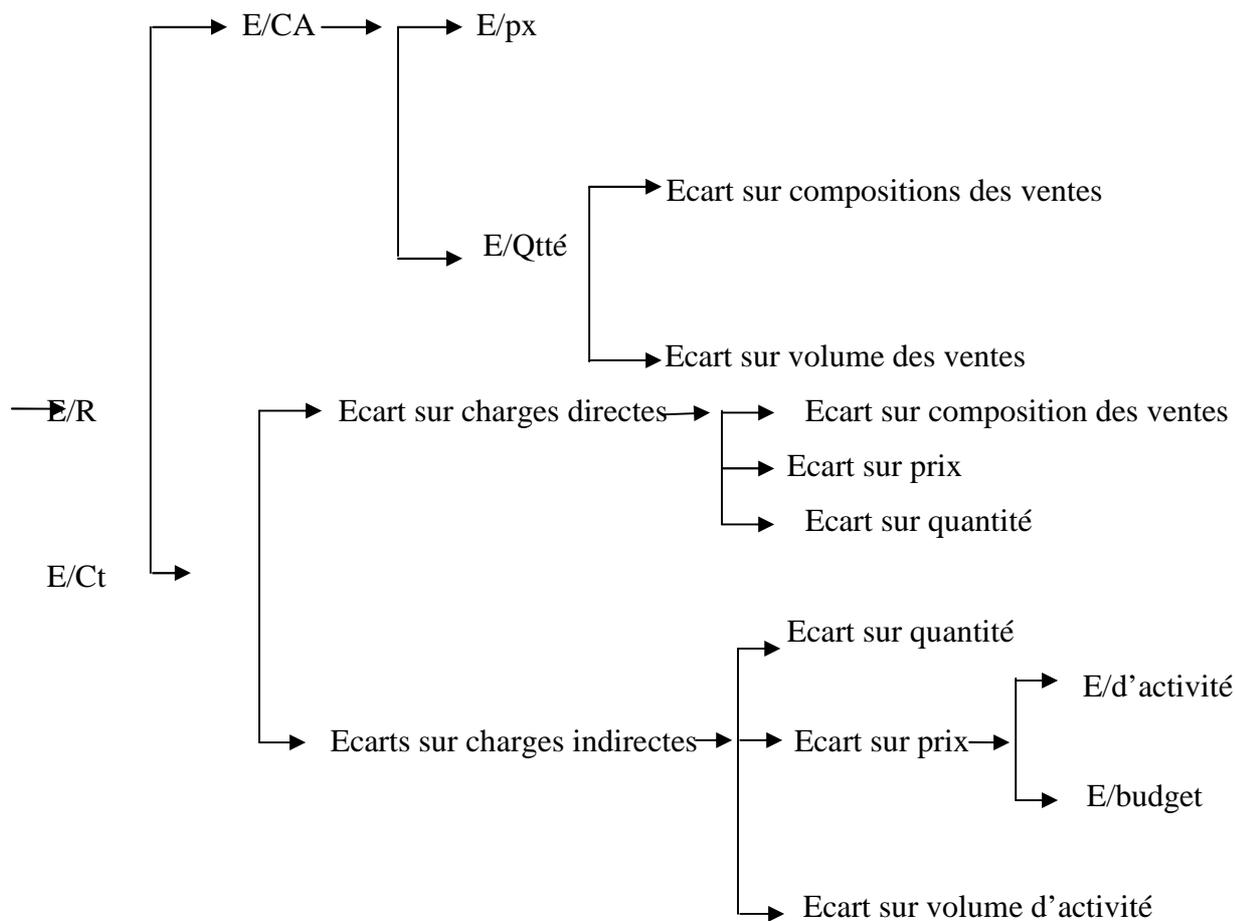
**Source :** Brigitte doriath , Christian goujet, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, édition DUNOD, Paris,2002,P247.

❖ **Détermination des écarts significatifs**

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini. Chaque responsable doit donc préciser, rubrique par rubrique, le niveau de ce seuil, en tenant compte :

- du degré d'incertitude qui existe sur la norme ;
- des conséquences que tel écart peut avoir sur les niveaux d'activités des autres départements ;
- de l'importance des moyens d'actions dont il dispose pour corriger ;
- de coût qu'entraînera l'analyse par rapport au gain espérer.

Schéma N°10 : Ensemble des analyses des écarts



Source : Brigitte Doriath, contrôle de gestion, édition Dunond, Paris, 2005, Page73.

❖ Interprétation des écarts

« Les écarts n’ont d’autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications. »<sup>6</sup>Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts, les causes principales sont les suivantes :

- dysfonctionnement interne : climat sociale, ambiance, contrôle de gestion défaillant ;
- événement interne : départ, décès, embauches ratés ;
- lois de finance dont les effets sont loin d’être négligeables sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;

<sup>6</sup>J-L. ARDOIN, D. MICHEL, J. SCHMIDT, Le contrôle de gestion, Publiuion, 1985, P130.

- évolution technologique : produit nouveau ou produit passant dans quelques semaines en phase de déclin ;
- évolution technique : mobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- saute d'humeur du marché : mode, crise écologique soudaine ;
- événement politique : révolution culturelle.

### **2.3 Action corrective**

Le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion qui a pour fonction d'analyser la performance en comparant ce qui était prévu à ce qui s'est réellement produit. Il propose donc des analyses d'écarts entre l'objectif et la réalité dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées.

Les actions correctives permettent de résoudre les problèmes posés. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique (méthode de résolution de problèmes) s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue mise en œuvre puisse éviter toute réapparition de ce dit problème. Parmi ces actions :

- ✓ Réduire des coûts pour une meilleure utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyen de communication) ;
- ✓ Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- ✓ Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- ✓ Supprimer les documents inutiles ;
- ✓ Promouvoir des hommes et les formés ;
- ✓ Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.

#### **A. Nature de l'action corrective**

Deux types d'actions correctives sont envisageables :

- L'action est mise en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat et le contrôle est dit anticipé ;

- L'action ne cherche qu'à influencer, les réalisations ultérieures dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois la tâche accomplie et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement d'une nouvelle tâche.

### B. Propriété de l'action corrective

Pour être efficace une action corrective se doit d'être :

- ✓ **Rapide** : une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée, en effet en prenant en compte des observations dépassées, elle risque d'amener des risques plus grand, l'élaboration d'un système budgétaire permettra donc :
  - Quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
  - Et d'avoir comme objectif constant, le souci de réduire encore davantage.
- ✓ **Adapté** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il renforcer la force de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

### 2.4 Critiques au contrôle budgétaire :

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

## Conclusion

En plus des budgets, le contrôle budgétaire joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget et permet la régulation de l'activité en alertant les responsables des dérives constatées et d'en chiffrer financièrement les conséquences. Il doit être dynamique et participatif dans une optique de maîtrise de l'activité. La diffusion des éléments du contrôle budgétaire doit servir aux opérationnels pour les aider à bien cerner leur centres de responsabilité.

Le processus du contrôle budgétaire met en jeu deux acteurs dans l'entreprise :

- Le contrôleur de gestion qui exerce un contrôle budgétaire dont le but est de répondre à deux types d'objectifs :
  - ✓ Le contrôle de l'exécution des budgets (dépassements ou dégagement budgétaires).  
Le contrôleur de gestion porte ici un regard sur le passé.
  - ✓ Le réajustement des prévisions et la mise en place des actions correctives. Le contrôleur de gestion se porte ici sur l'avenir.
- La direction contrôlée qui doit justifier des écarts budgétaires ;

Pour conclure, La pertinence des écarts dépend de leur définition et de la qualité des budgets. Le contrôle budgétaire peut agir pendant l'action pour mener une éventuelle correction, ou bien suivre une logique d'évaluation des performances en adoptant un outil de mesure qui est « l'analyse des écarts ». Cet outil permet de veiller au respect du budget fixé pour chaque entité et de corriger une trajectoire stratégique en fonction des écarts.

Les entreprises doivent faire en permanence des choix pour survivre. De multiples décisions qui sont prises à tous les niveaux de l'organisation au sein de toutes les fonctions constituent la gestion de l'entreprise. La gestion est une constituante intrinsèque vitale de toute organisation, quels que soient son activité, sa taille et son objectif.

Le gestionnaire ne doit pas seulement se contenter du passé ni du présent de son entreprise, il doit aussi en chercher à connaître la vie future. Pour ce faire, l'entreprise met en pratique plusieurs techniques ; nous citons par exemple la gestion budgétaire, cette dernière constitue l'objet de ce travail.

De toutes ses techniques de gestion, la gestion budgétaire se présente comme étant la technique la plus efficace, surtout qu'elle est liée à l'ensemble des activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches. Elle occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise. Le contrôleur de gestion trace un véritable plan de route en élaborant un budget répondant aux objectifs attendus par les décideurs. Ce plan de route est une sorte de modèle à suivre afin d'atteindre les résultats fixés. Ensuite, il doit veiller, durant toute l'année, au respect et au suivi strict de ce modèle. Il doit relever tout manquement, l'analyser, en déterminer les causes et en informer les décideurs pour prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires.

Vu l'importance et la place de la gestion budgétaire dans l'entreprise, il nous a été demandé d'analyser les écarts budgétaires d'une entreprise privé ; notre choix a été porté sur l'entreprise CEVITAL. Dans une première phase nous allons présenter l'organisme d'accueil. Puis nous précisons les formes et modalités que revête la gestion budgétaire au sein de cet organisme.

## Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

### 1.1 Historique, situation géographique et superficie

#### A. Historique

CEVITAL FOOD est une Société par Actions au capital privé de 68 ,760 milliards de DA. Elle a été créée en Mai 1998. Elle est implantée à l'extrême –Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL FOOD est passé de 500 salariés en 1999 à 3996 salariés en 2012 ; elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec son environnement.

#### B. Situation géographique



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

- **A Bejaia**

Nous avons entrepris la construction des installations suivantes:

- Raffinerie Huile ;
- Margarinerie ;
- Silos portuaires ;
- Raffinerie de sucre.

- **A El Kseur**

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

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

- **A TiziOuzou (AgouniGueghrane) :** au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres :
  - L'Unité d'Eau Minérale LallaKhedidja a été inaugurée en juin 2007.

## 1.2 Les activités de CEVITAL FOOD

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

### 1.2.1Huiles Végétales

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

- **Fleurial :** plus100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E) ;
- **Elio et Fridor :** ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E.

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

- Capacité de production : 570 000 tonnes /an ;
- Part du marché national : 70% ;
- Exportations vers le Maghreb et le moyen orient, en projet pour l'Europe.

### 1.2.2 Margarinerie et graisses végétales

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que **Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial**, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN » Capacité de production : 180.000 tonnes/an avec une part de marché national de 30% sachant qu'une partie de cette production est exporté vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

### 1.2.3 Sucre Blanc

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

- ✓ Entrée en production 2ème semestre 2009 ;
- ✓ Capacité de production : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an ;
- ✓ Part du marché national : 85% ;
- ✓ Exportations : 350 000 tonnes/an en 2009.

### 1.2.4 Sucre liquide

- ✓ Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an;
- ✓ Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

### 1.2.5 Silos Portuaires

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

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

### 1.2.6 Boissons

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

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

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

### **1.3 Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL Food**

#### **A. Organigramme général de CEVITAL FOOD**

Le schéma ci-dessous présente l'organigramme de CEVITAL FOOD



## **B. Organisation de CEVITAL FOOD**

L'organisation du groupe se résume comme suit :

- **La direction Marketing**

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

- **La direction des Ventes & Commerciale**

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le développement du Fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies. En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

- **La direction Système d'informations**

Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise. Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité.

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

- **La direction des Finances et Comptabilité**

Elle a pour objectif de :

- Préparer et mettre à jour les budgets ;
- Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes ;
- Pratiquer le contrôle de gestion et faire le Reporting périodique.

- **La direction Industrielle**

- Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque site ;
- Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail ;
- Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...);
- Est responsable de la politique environnement et sécurité ;
- Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

- **La direction des Ressources Humaines**

- Définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RHgroupe ;
- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de CEVITAL ;
- Pilote les activités du social ;
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ;
- ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
- Assure le recrutement ;
- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
- Gestion de la performance et des rémunérations ;
- Formation du personnel ;
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires ;
- Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.

- **La direction Approvisionnements**

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

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

- **La direction Logistique**

- Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, Eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts Logistique ;
- Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients ;
- Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières ;
- Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ....) ;
- Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

- **La direction des Silos**

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

- **La direction des Boissons**

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

Unité LALLA KHEDIDJA domiciliée à Agouni-gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de LLK.

Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.

Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El Kseur, Cojek est une SPA filiale de CEVITAL et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus,

Nectars et Conserves. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

- **La direction Corps Gras**

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

- **La direction Pôle Sucre**

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui sera mise en service en mars 2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Nos produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

- **La direction QHSE**

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

- **La direction Energie et Utilités**

C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Processus : D'environ 450 m<sup>3</sup>/h d'eau (brute, osmose, adoucie et ultra pure) ; de la vapeur **Ultra haute pression** 300T/H et **basse pression** 500T/H. De l'Electricité **Haute Tension, Moyenne Tension** et **Basse Tension**, avec une capacité de 50MW.

- **La direction Maintenance et travaux neufs**

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

## **Section 2 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**

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

Dans le cadre de la mise en place des budgets, le contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL FOOD doit être une aide à la prise de décision dans chaque domaine de la gestion telle que la gestion commerciale, la gestion de la production et la gestion des approvisionnements.

### **2.1 Contrôle de gestion par la méthode budgétaire**

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

Le conseil d'administration après étude, analyse et débats adopte le budget (ou le rejette pour une nouvelle mouture). Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes par le CA, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné.

### **2.2 Présentation des différents budgets de l'entreprise CEVITAL**

#### **2.2.1 Le budget des ventes**

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

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

Donc on peut dire que, sans le budget des ventes les autres budgets ne peuvent exister. Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire, car ce dernier

permet de déterminer l'ensemble des autres budgets ainsi que le résultat final reposant sur les prévisions prédéterminées.

### **2.2.2 Le budget de production**

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

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

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

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

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

### **2.2.3 Le budget des approvisionnements**

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

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

- ✓ Choix du mode d'approvisionnement ;
- ✓ Choix du procédé de fabrication ;
- ✓ L'élaboration des quatre budgets ;
- ✓ Valorisation des programmes.

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

- La méthode comptable ;
- La méthode graphique.

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

#### **2.2.4 Le budget de trésorerie**

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

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

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

### **2.3 Élaboration et suivi d'un budget**

CEVITAL FOOD donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits. Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants. Ses produits couvrent l'ensemble du territoire national et elle est toujours présente sur le marché mondial (produit fini exportés).

Afin de pouvoir confirmer ce qui a été dit, nous procéderons à l'illustration de quelques-uns ses produits. Pour cela nous avons choisi L'exemple de trois produits différents, qui sont: le sucre conditionné (50Kg et big bag), l'huile conditionnée, et la margarine.

#### **2.3.1 La démarche budgétaire de l'entreprise CEVITAL FOOD**

##### **A. La campagne budgétaire**

Dans le principe, la société devra se déterminer quand à leurs objectifs attendus. Elle leur appartient de proposer leurs objectifs et les plans d'actions y afférents.

- Les objectifs proposés doivent être argumentés ; Les variations, par rapport aux niveaux ciblés pour les exercices, doivent être dûment justifiées.
- Les plans d'actions, devant permettre la réalisation des objectifs, notamment les objectifs particuliers, doivent être aussi complets que possible.

Les projets de budget qui seront soumis à l'approbation de la Direction générale du groupe porteront sur l'ensemble des domaines d'activités. Ils seront construits, à titre indicatif, autour des rubriques suivantes :

- ✓ **Commercial** : Volumes des ventes et CA attendus par famille de produits, Réseau de distribution, CA par distributeur ou type de distribution, et Actions à mettre en œuvre pour l'atteinte des objectifs.
- ✓ **Exploitation** : Production physique par type de produit, Consommation de MP, et Prix de revient de l'unité produite.
- ✓ **Approvisionnements** : Achats physiques et financiers (matières premières), et Niveaux des stocks objectifs (MP et Produits finis).
- ✓ **Investissements** : Point de situation sur les projets en cours (état d'avancement Et évaluation des reliquats), Nouveaux projets et investissements de maintien (Expliciter l'opportunité, les délais de réalisation et les coûts).
- ✓ **Moyens** : Personnel et formation, moyens logistiques (Situation probable à fin N et besoins prévisionnels pour N+1), Actions de formation envisagées.
- ✓ Evaluation financière : Investissements, Trésorerie
  - Pour une bonne appréciation des objectifs N, il y a lieu de préciser dans les tableaux de présentation (se référer aux canevas budgétaires) :
    - Le réalisé N-2 ;
    - L'objectif N-1 ;
    - Le probable N-1 ;
    - La prévision N.

Avec les variations annuelles (en %) constatées ou attendues.

- L'élaboration des budgets se fera sur la base des hypothèses à fixer :
  - Taux d'inflation ;
  - Parité : Dinard/Dollars, Dinars /Euro ;
  - Marge sur prestations internes (entre filiales du Groupe) ;
  - Délai de recouvrement des créances inter-filiales.

## **B. Approbation des budgets**

Les propositions budgétaires présentées par les filiales feront l'objet d'un examen par la Direction générale du groupe. Les orientations qui en découleraient seront prises en considération lors de la formalisation des budgets définitifs.

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

- ✓ Des objectifs d'activités ;
- ✓ Des plans d'actions devant permettre l'atteinte des objectifs ;
- ✓ Des besoins en moyens notamment financiers ;
- ✓ Et des niveaux objectifs pour les ICP significatifs de l'activité.

Les ICP peuvent être – selon les filiales :

- ✓ La marge brute et le résultat d'exploitation (en % du CA) ;
- ✓ Le prix de revient;
- ✓ Le taux d'utilisation des capacités installées ;
- ✓ Le rendement des moyens de production;
- ✓ Les niveaux de stocks des produits finis;
- ✓ Autres,...

## **C. Formalisation des budgets définitifs**

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

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

- ✓ Un tableau de bord mensuel portant essentiellement sur les paramètres financiers (CA – résultat d'exploitation – dépenses d'investissements – trésorerie – et les ventes en quantité pour certaines filiales),
- ✓ Un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, de l'atteinte des objectifs commerciaux, du déroulement de l'exploitation (utilisation des capacités et rendement), des niveaux des stocks et de la situation des moyens (personnel, logistiques et financiers).

## D. Le cycle budgétaire annuel

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

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

- Note de procédure : Septembre,
- Projets de budget : Octobre,
- Validation : Novembre,
- Budgets des filiales : Décembre,
- Budget consolidé : Décembre.

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

### 2.3.2 Le contrôle budgétaire

Les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont : le sucre conditionné (50Kg et big bag), l'huile conditionnée, et la margarine et nous allons procéder à cet effet à l'étude des budgets des ventes locales en KDA (1KDA=1000DA) et de production de ces derniers durant la période de 2011 à 2013.

#### A. Budget des ventes local

##### 1. Le calcul des écarts, taux d'évolution et de réalisations

###### 1.1 Prévisions

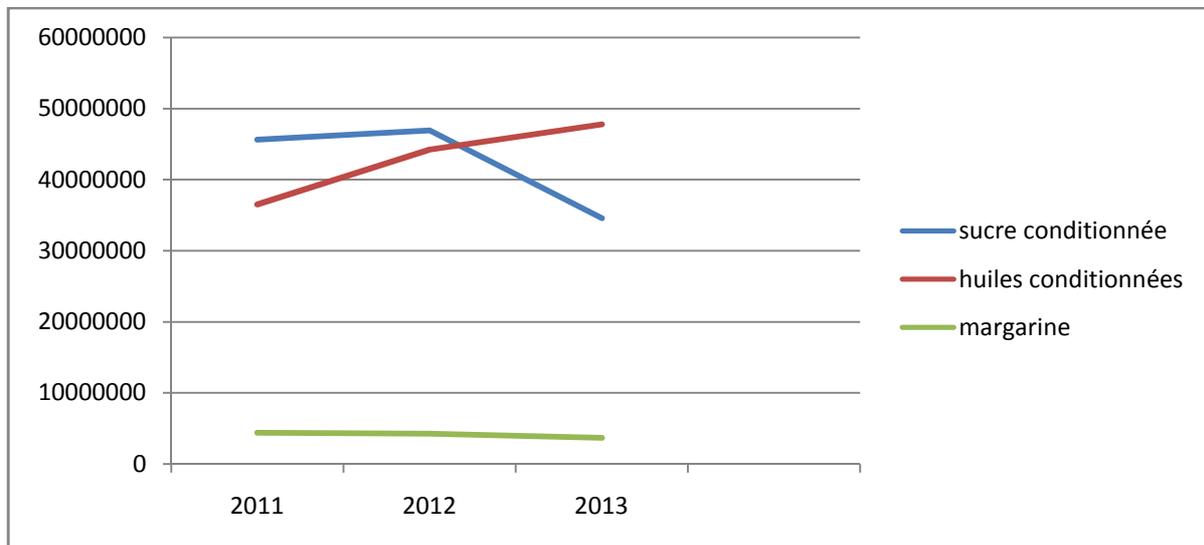
**Tableau N°2: La prévision des ventes locales (en KDA) de 2011 à 2013**

Les produits	Année			Totale	‰
	2011	2012	2013		
Sucre conditionné (50Kg et big bag)	45625292	46932630	34567809	127125731	45,32
Huile conditionné	36506715	44237051	47789127	128532893	45,82
Margarine	4431313	4292684	3675018	12399015	4,42
Totale	86563320	95462365	86031954	280456654	100

Source : Rapports annuels CevitalAgro-Industrie (2011, 2012, 2013).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

### Graphique N°1: Représentation des prévisions



**Source :** réaliser à partir des documents interne de l'entreprise CEVITAL.

La lecture de ce tableau N°1 dégage une variation annuelle des prévisions de ces trois produits étudiés :

- **Pour le sucre conditionné**, cette variation est croissante pour les deux premières années qui soient de 45 625 292 en 2011 et de 46 932 630 en 2012. Mais en 2013 on a constaté une baisse des prévisions qui soit de 34 567 809.
- **Pour huiles conditionnée**, cette variation est croissante au cours de notre période d'étude. Ces prévisions varient entre 36 506 715 et 47 789 127 ce qui est encourageant pour l'entreprise du fait que ça explique l'augmentation ses ventes.
- **Pour la margarine**, au cours de notre période d'étude, Une baisse des prévisions est constatée mais avec une variation moins importante ou les montants des prévisions varient entre 4 431 313 et 3 675 018.

## 1.2 Réalisations

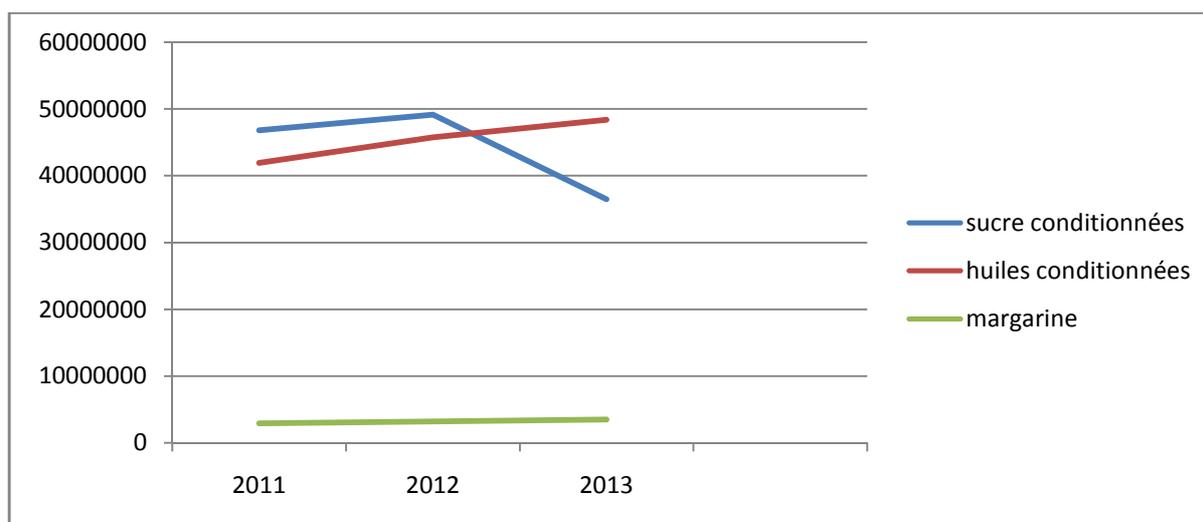
**Tableau N°3 : Réalisation des ventes locales (en KDA) de 2011 à 2013**

Les produits	Année			Totale	0/0
	2011	2012	2013		
Sucre conditionné (50Kg et big bag)	46814863	49137773	36478052	132430688	47,62
Huile conditionné	41925265	45760944	48388405	136074614	48,93
Margarine	2918952	3182769	3471397	9573118	3,44
Totale	91659080	98081486	88337854	278078420	100

Source : Rapports annuels CevitalAgro-Industrie (2011, 2012, 2013).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°2 : Représentation des réalisations**



Source : réaliser à partir des documents interne de l'entreprise CEVITAL.

La lecture de ce tableau N°3 dégage une variation annuelle des réalisations de ces trois produits étudiés :

- **Pour le sucre conditionné**, ce tableau indique l'accroissement de la variation des réalisations pour les deux premières années, ou le montant de ces réalisations soit de 46814863 en 2011 et de 49137773 en 2012. En 2013 on a constaté une baisse des réalisations avec un montant de 36478052, mais cela ne veut pas dire que l'entreprise

va constater un écart sur sucre négatif, du fait que cette dernière arrive toujours à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixé.

- **Pour huiles conditionnée**, cette variation est croissante au cours de notre période d'étude. Ces réalisations varient entre 41925265 et 48388405 ce qui est encourageant et stimulant pour l'entreprise du fait que ça explique l'augmentation des ventes, donc augmentation de la rentabilité et du résultat de l'entreprise,
- **Pour la margarine**, au cours de notre période d'étude, cette variation est croissante dont on a constaté des réalisations avec une variation moins importante, ou les montants de ces réalisations varient entre 2918952 et 3471397.

### 1.3 Les calculs

- **L'écart = réalisations – prévisions**
- **Taux de réalisation = (Réalizations / prévisions) \* 100**
- **Taux d'évolution = (Réalisation N – réalisation n-1) / réalisation n-1 × 100**

**Tableau N°4: Ecart sur sucre conditionne (50Kg et big bag) (ventes en KDA)**

Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	45625292	46814863	1189571	–	2,60	102,60	10
2012	46932630	49137773	2205143	–	4,69	104,7	4,96
2013	34567809	36478052	1910243	–	5,53	105,53	-25,76
totale	127125731	132430688	5304957	–			
Solde	5304957	–	–	5304957			
balance	136125731	136125731	5304957	5304957			

**Source :** Confectionné par nous-mêmes à partir du tableau N°2 et 3.

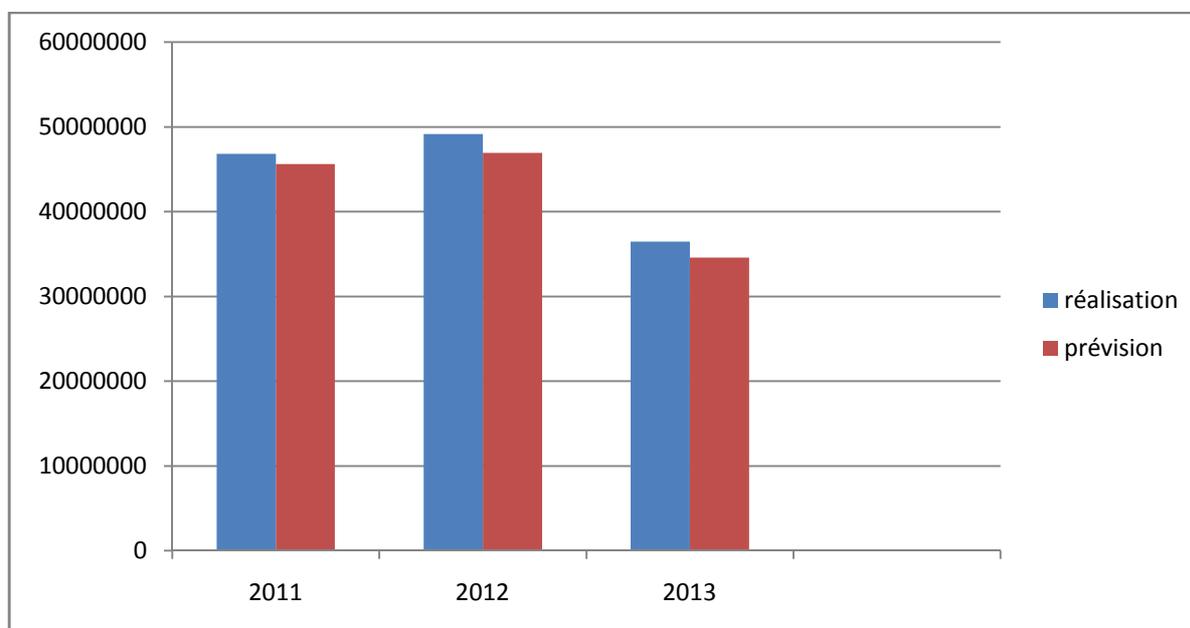
- Ecart sur sucre conditionne (50Kg et big bag), (ventes en KAD) soit de :
  - ✓ +1189571 en 2011 (écart favorable).
  - ✓ +2205143 en 2012 (écart favorable).
  - ✓ +1910243 en 2013 (écart favorable).

Au cours de notre période d'étude, on remarque que l'écart sur sucre conditionné (50Kg et big bag) est toujours positif, ce qui est encourageant et stimulant pour l'entreprise du fait que ça explique l'augmentation des ventes en 2012, ou le taux d'écart a été de 4,69% avec comme taux de réalisation de 102,60% donc augmentation de la rentabilité et du résultat de l'entreprise. En 2013, malgré que l'écart est positif (écart favorable) mais les réalisations sont moins importantes que les deux années précédentes ou le taux d'évolution soit de -25,76%.

**Remarque :** pour l'année 2013, malgré que l'écart sur sucre conditionné (50Kg et big bag) est positif ce qui permet à l'entreprise CEVITAL d'atteindre ses objectifs ou le taux de réalisation et plus important que les années précédentes. Et malgré que l'écart sur quantité est favorable, mais il ne faut pas oublier qu'on a constaté une augmentation des prix qui fera appeler à un nombre moins important de consommateurs, ou la quantité vendue est moins importantes que les années précédentes qui peut s'expliquer par l'entrée de nouveaux concurrents sur le marché (menace des nouveaux concurrents, malgré que le produit étudié occupe toujours la première place sur le marché national).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°3: Représentation des prévisions et réalisation des ventes**



**Source :** réaliser à partir des documents interne de l'entreprise CEVITAL.

### Commentaire

A partir de ce graphe on observe que :

- au cours des trois années étudié, l'entreprise CEVITAL a réalisé des écarts favorables sur les ventes concernant le sucre conditionnée ou l'entreprise arrive à réaliser ses objectifs avec des taux satisfaisant.
- En 2012, l'entreprise CEVITAL a constaté une augmentation des ventes plus importante que les deux autres années.

**Tableau N°5: Ecart sur huile conditionnées (ventes en KDA)**

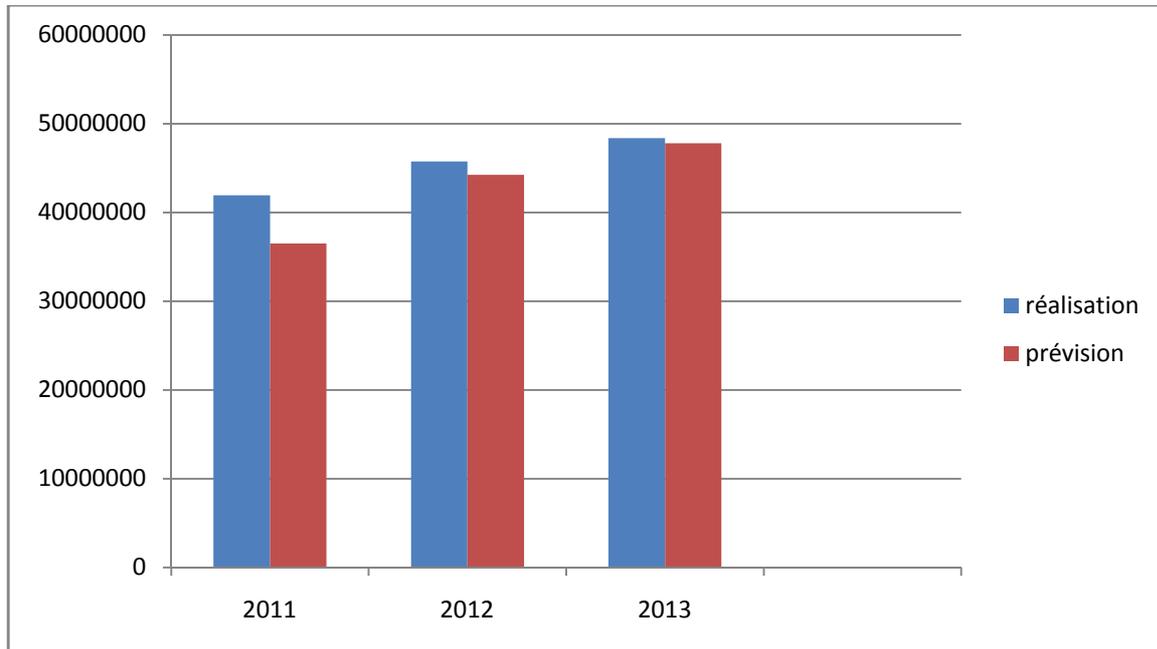
Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	36506715	41925266	5418551	–	14,84	115	32
2012	44237051	45760944	1523893	–	3,44	103,44	9,14
2013	47789127	48388405	599278	–	1,25	101,25	5,74
totale	128532893	136074615	7541722	–			
Solde	7541722	–	–	7541722			
balance	136074615	136074615	7541722	7541722			

**Source :** Confectionné par nous-mêmes à partir du tableau N°2 et 3.

- Ecart surhuile conditionnées,(ventes en KAD) soit de :
  - ✓ +5418551 en 2011 (écart favorable).
  - ✓ +1523893 en 2012 (écart favorable).
  - ✓ +599278 en 2013 (écart favorable).

A partir de ce tableau, on observe qu'au cours des trois années des écarts favorables avec comme taux de réalisation de 115% en 2011, 103,44% en 2012, et 101,25% en 2013 ou on a constaté une augmentation des ventes plus importantes que les années précédentes, Donc augmentation de la rentabilité et du résultat de l'entreprise.

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°4 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes (huile conditionnées).**

**Source :** réaliser à partir des documents interne de l'entreprise CEVITAL.

**Commentaire**

A partir de ce graphe on observe que :

- l'entreprise CEVITAL a réalisé des écarts favorables au cours ces trois années avec des taux satisfaisants.
- Concernant les huiles conditionnées, l'entreprise a constaté une augmentation de ses ventes pour chaque année (2011 < 2012 < 2013).

**Tableau N°6: Ecart sur margarine (ventes en KDA)**

Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	4431313	2921896	-	1509417	34,06	66	20
2012	4292684	3182769	-	1109915	25,85	74,14	8,92
2013	3675018	3471397	-	203621	5,54	94,49	9,06
totale	12399015	9576062	-	2822953			
Solde	-	2822953	2822953				
balance	12399015	12399015	2822953	2822953			

**Source :** Confectionné par nous-mêmes à partir du tableau N°2 et 3.

- Ecart sur la margarine, (ventes en KAD)soit de :
  - ✓ -1509417 en 2011(écart défavorable).
  - ✓ -1109915 en 2012 (écart défavorable).
  - ✓ -203621 en 2013 (écart défavorable).

A la lecture des données contenues dans le tableau ci-haut, on constaté des écarts négatifs au cours des trois années étudiées ou le taux de réalisation est très bas qui soit de 66% en 2011, 74,14 en 2012, mais en 2013 on a constaté un taux d'écart négatif moins important que les deux années précédents avec comme taux de réalisation de 94,49% donc on peut dire que l'entreprise n'est pas loin à l'atteint de ses objectifs.

**Remarque :** on a constaté des écarts sur margarine négatifs (écarts défavorables) donc l'entreprise CEVITAL, n'atteignait ni ne dépassait le montant qu'elle se fixé.

- ✓ L'entrée du même produit sur le marché par des concurrents différents comme par exemple l'entreprise CO.G.B LA BELLE.
- ✓ Excès d'utilisation des matières premières (gaspillage).
- ✓ L'effet saisonnier dont certains produits( la margarine) réalisent un chiffre d'affaire important durant une période déterminé comme par exemple le ramadhan(cuisinier plus qu'un plats par jours) et l'été (préparer des gâteaux pour les fêtes de mariage).

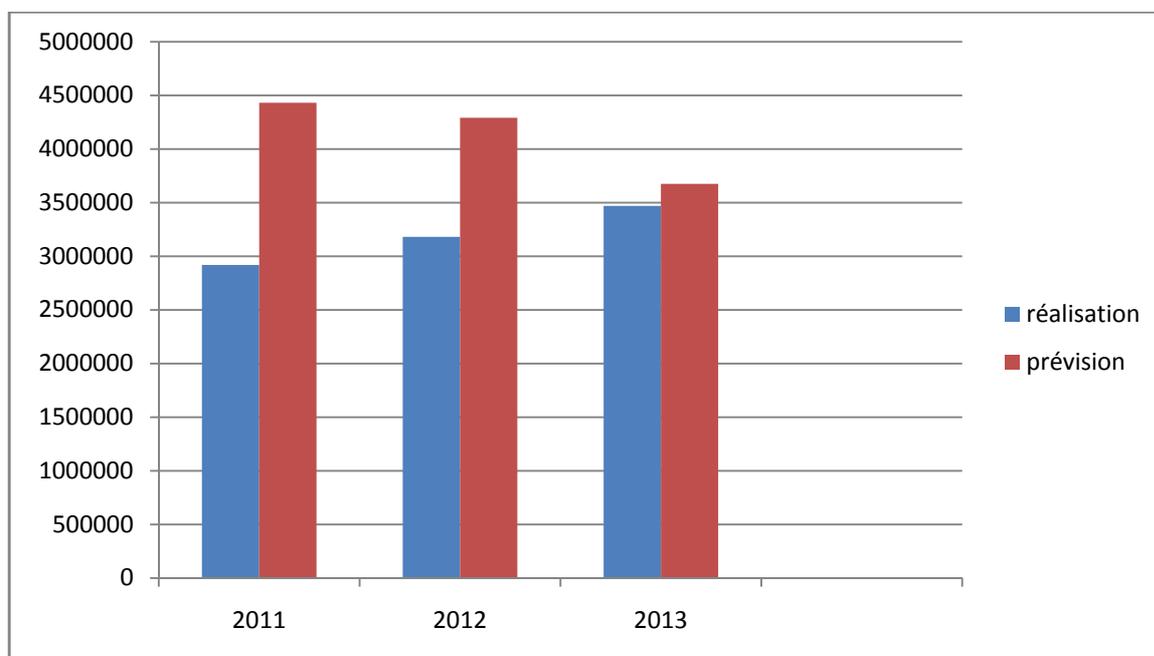
- ✓ Variation propre à une région : vente importante des produits de l'entreprise dans la région nord que dans la région sud du pays.

De notre point de vue la performance signifie la rentabilité, l'efficacité et l'efficience, donc pour la margarine les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitifs, diversifié et même saturé, plusieurs opérateur, importateurs. Ce qui incite l'entreprise à faire :

- Des modifications sur les méthodes de prévision ultérieures ;
- Changer la politique des prix ;
- L'amélioration des produits les plus demandé.

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°5 : Représentation des prévisions et réalisation des ventes (margarine).**



**Source :** réaliser à partir des documents interne de l'entreprise CEVITAL.

### Commentaire

A partir de ce graphe on observe que :

- l'entreprise CEVITAL a réalisé des écarts défavorables au cours ces trois années étudié, cela signifierait qu'elle est loin de ses objectifs du fait qu'elle na pas réalisée les attentes des dirigeants a cet effet, pour pouvoir apporter des mesures correctives le contrôleur de gestion doit d'abord apprécier l'origine de ces écarts.

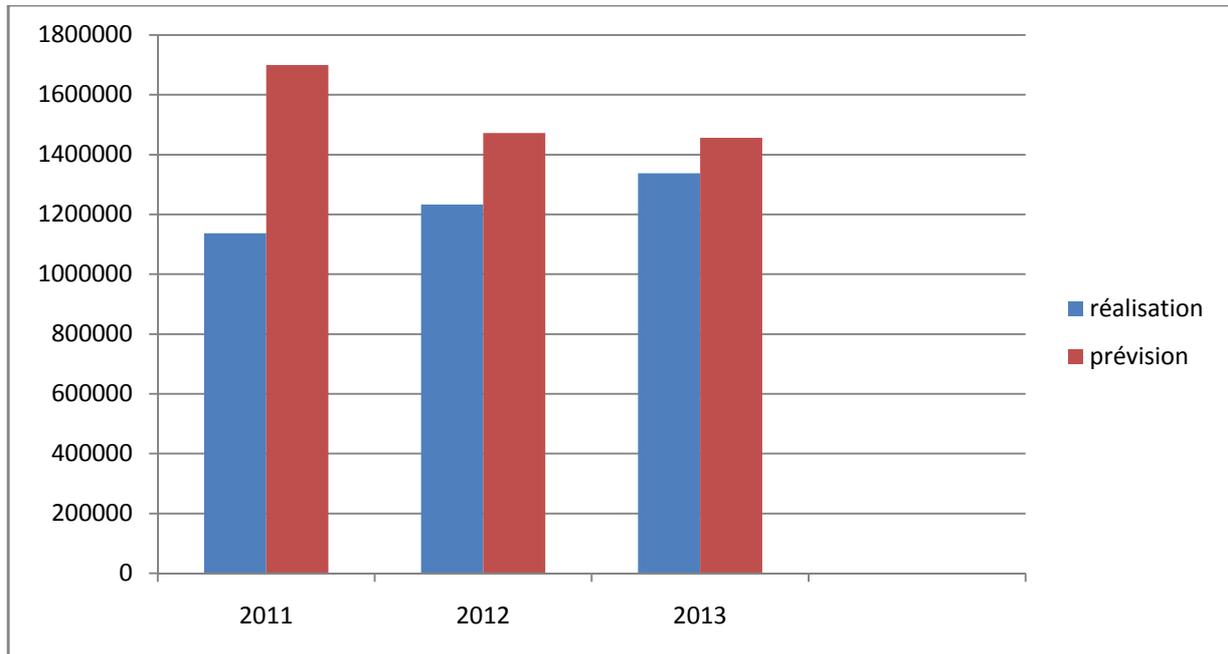
**B. Budget des productions****Tableau N°7 : Ecart sur sucre conditionné (50Kg et big bag) (Production en tonnes)**

Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	1700000	1137077	–	562923	33,11	66,88	5,1
2012	1472000	1233118	–	238882	16,22	83,77	8,44
2013	1456000	1337425	–	118575	8,14	91,86	8,45
totale	4628000	3707620	–	920380			
Solde	–	920380	920380	–			
balance	4628000	4628000	920380	920380			

**Source :** Etabli par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

- Ecart sursucre conditionne, 50Kg et bigbag, (production en tonnes) soit de :
  - ✓ -562923tonnes en 2011(écart défavorable).
  - ✓ -238882 tonnes en 2012 (écart défavorable).
  - ✓ -118575 tonnes en 2013 (écart défavorable).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°6: Représentation des prévisions et réalisation de production (sucre conditionné).**

**Source :** réalisé par nous-mêmes.

**Commentaire**

A partir de ce graphe on observe que :

- l'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas pu atteindre ses objectifs de production concernant le sucre conditionné durant les trois années étudiées ou elle a enregistré un écart défavorable. donc le contrôleur de gestion doit chercher l'origine ainsi la provenance de ces écarts pour pouvoir prendre des mesures nécessaires.

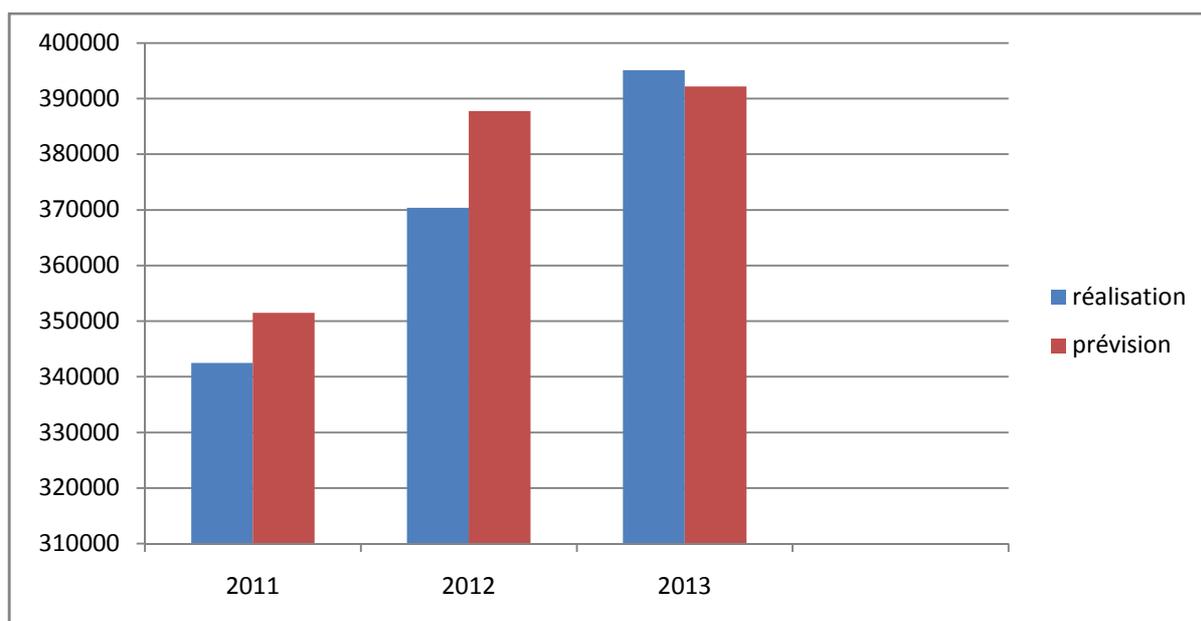
**Tableau N°8 : Ecart sur huile conditionnées (Production en tonnes)**

Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	351500	342499	-	9001	2,56	97,43	12,9
2012	387800	370396	-	17404	4,48	95,51	8,14
2013	392200	395142	2942	-	0,75	100,75	6,68
totale	1131500	1108037	2942	26405			
Solde	-	23463	23463	-			
balance	1131500	1131500	26405	26405			

**Source :** Etabli par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

- Ecart surhuile conditionnée, (production en tonnes) soit de :
  - ✓ -9001tonnes en 2011(écart défavorable).
  - ✓ -17404 tonnes en 2012 (écart défavorable).
  - ✓ +2942 tonnes en 2013 (écart favorable).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°7:Représentation des prévisions et réalisation de production (huile conditionnées).**

**Source :** réalisé par nous-mêmes.

**Commentaire :**

A partir de ce graphe on observe que :

- L'entreprise CEVITAL Food n'a pas réalisé ses attentes concernant les deux premières années où elle a effectivement enregistré un écart défavorable. alors que en 2013, elle a réalisé un écart favorable ce qui signifie que cette entreprise a pu atteindre ses objectifs.

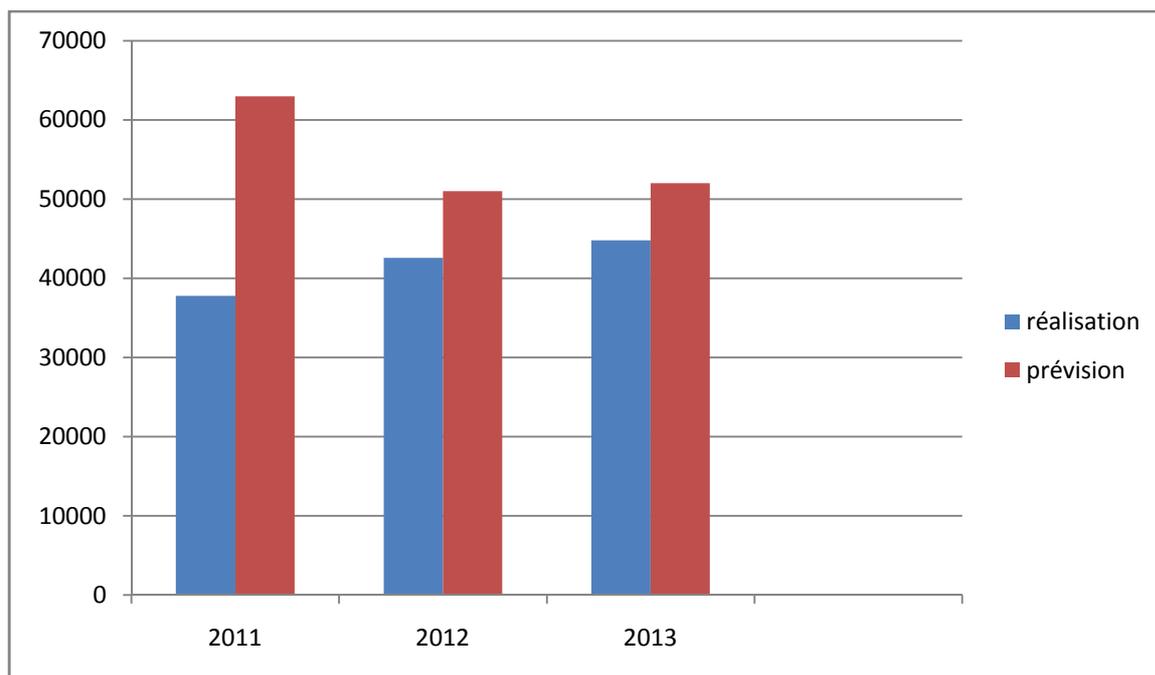
**Tableau N°9 : Ecart sur margarine (Production en tonnes)**

Année	prévision	réalisation	Ecart			TR(%)	TxEvo(%)
			F	D	TE(%)		
2011	63000	37768	-	25232	40,05	59,94	22,1
2012	51000	42579	-	8421	16,51	83,48	12,73
2013	52000	44811	-	7189	13,82	86,17	5,24
totale	166000	125158	-	40842			
Solde	-	40844	40842	-			
balance	166000	166000	40842	40842			

**Source :** Etabli par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

- Ecart surmargarine, (production en tonnes) soit de :
  - ✓ -25232 tonnes en 2011(écart défavorable).
  - ✓ -8421tonnes en 2012 (écart défavorable).
  - ✓ -7189tonnes en 2013 (écart défavorable).

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

**Graphique N°8 : Représentation des prévisions et réalisation de production (margarine).**

Source : réalisé par nous-mêmes.

**Commentaire :**

A partir de ce graphe on observe que :

- l'entreprise CEVITAL n'a pas pu atteindre ses objectifs de production concernant la margarine durant les trois années étudiées ou elle a enregistré un écart défavorable ; à cet effet, pour pouvoir apporter des mesures correctives le contrôleur de gestion doit chercher les causes et les raisons de ces écarts afin d'y apporter des mesures correctives et avant que cela ne s'aggrave plus.

-

**1.4 Les atouts de l'entreprise ou ses facteurs clés de succès**

- Capacité à manager des projets dans la production et la distribution de grande envergure.
- Maîtrise de la technologie :

Les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés.

- Jeunesse des salariés ; Pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise.
- choix du site : L'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif de taille sur le plan logistique proximité des installations portuaires réduisent les coûts des matières importées et de produit fini exportés.

- force de négociation ; La taille de l'entreprise en raison de part de marché investis comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité.
- Présence d'un réseau de distribution ; Il couvre l'ensemble du territoire national.

### Conclusion

Nous sommes à la fin de notre travail scientifique, ayant porté sur : l'élaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire, Cas de l'entreprise CEVITAL.

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

Nous avons aussi remarqué que les prévisions et les réalisations sont en harmonie ce qui demeure positif mais reste évidemment insuffisant du fait que cette situation est limitée et elle ne concerne pas tous les produits comme les produits qui ne sont pas de première nécessité. Certes les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitif, et même saturé, donc il y a un enjeu qualité sur prix, pour CEVITAL elle met sur le marché des produits de bonne qualité avec des prix un peu élevés par rapport aux autres, donc elle réserve une gamme pour une clientèle bien définie donc ce n'est pas forcément la part du marché qui est importante.

En générale on peut dire que CEVITAL FOOD a une bonne appréciation de ses objectifs. Et cela par l'appréciation des objectifs de l'année N, en précisant dans les tableaux de présentation (se référer aux canevas budgétaires) de chaque année: Le réalisé N-2, L'objectif N-1, et Le probable N-1, ainsi que La prévision N, Avec les variations annuelles (en pourcentage) constatées ou attendue. Son suivi budgétaire se fera à travers d'un tableau de bord mensuel (chiffre d'affaire et les ventes en quantité pour certaines filiales) et d'un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, de l'atteinte des objectifs commerciaux ce qui constitue, donc, un avantage pour son système prévisionnel et améliore son système décisionnel.



### Conclusion générale

La fonction contrôle de gestion est aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises, elle permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide.

Les entités économiques ne peuvent se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les cause d'écart pour pouvoir agir à bon escient, La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise. Son utilité générale peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification de coordination et de contrôle.

D'après notre stage pratique effectué au niveau de l'entreprise CEVITAL nous avons constaté que, l'objectif majeur de cette entreprise est de s'accaparer d'une part importante du marché et pourquoi pas être le leader dans son secteur. Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus qu'indispensable pour améliorer sa performance.

Durant notre stage nous avons essayé d'apporter des éléments de réponses que nous jugeons essentielles et efficaces, notamment répondre à la problématique initiale : Comment élaborer un système de contrôle par la méthode budgétaire et dans quelle mesure la budgétisation d'un tel système, permet une amélioration des performances économiques de l'entreprise ? Pour ce faire, nous avons tenté de présenter le contrôle de gestion tel qu'il est établi au sein de CEVITAL FOOD mais également le système budgétaire que cette dernière adopte.

Nous avons constaté que le service de contrôle de gestion est bien situé dans l'organigramme, ce qui lui permet de remplir sa mission dans la transversalité de l'information. Ainsi que le contrôle de gestion s'est vue attribuer de plus en plus de responsabilité en participant de plus en plus à la prise de décision. Le contrôleur de gestion s'appuie sur la gestion budgétaire afin de traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budget, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise. Après la construction de ces écarts, le contrôleur de gestion apporte des mesures correctives pour corriger la trajectoire, ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise en question. La gestion budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une

## Conclusion générale

---

stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité et permet d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches.

Le contrôle de gestion est le processus qui assure cette performance grâce à une bonne exploitation des résultats obtenus lors de la gestion budgétaire. De ce fait, on déduit que la gestion budgétaire contribue à la performance du contrôle de gestion.

D'après notre stage nous avons constitué l'importance de la mise en place de la fonction de contrôle de gestion et de la gestion budgétaire dans l'entreprise, ainsi que le rôle et l'importance de son intégration dans le pilotage de ces dernières.

Pour l'entreprise CEVITAL le suivi budgétaire de l'exercice, se fera à travers, d'un tableau de bord mensuel portant essentiellement sur les paramètres financiers tel que le chiffre d'affaire, résultat d'exploitation et les dépenses d'investissements, trésorerie ainsi que et les ventes en quantité pour certaines filiales), à travers d'un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, de l'atteinte des objectifs commerciaux, du déroulement de l'exploitation (utilisation des capacités et rendement).

A cet effet les prévisions et les réalisations sont en harmonies, ce qui demeure positif mais reste évidemment insuffisant du fait que cette situation est limitée et elle ne concerne pas certains produits (les produits qui ne sont pas de première nécessité). De notre point de vue la performance signifie la rentabilité, l'efficacité et l'efficience, pour CEVITAL elle met sur le marché des produits de bonne qualité avec des prix un peu élevé par rapport aux autres entreprise, donc elle réserve pour une clientèle bien définis, donc ce n'est pas forcément la part du marché qui est importante. Il est recommandé à cette entreprise de réduire et de limité les écarts défavorables par l'adoption de nouveau méthodes de prévisions (l'application d'un bon nombre de méthodes scientifiques) afin d'améliorer son processus prévisionnel et décisionnel.

Enfin le contrôle de gestion d'une entité porte un œil bienveillant sur sa structure, sur ses politique et technique de gestion, sur ses méthodes et procédure, sur l'emploi de ses dirigeants, afin d'en évaluer l'efficacité et l'efficience.

Pour conclure, notre thème étant intitulé « l'élaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire » n'a pas pu être traitée qu'en partie, un sujet si vaste, difficile et demande un temps de travail conséquent, aussi, il demande l'accès aux différentes informations qui concernent l'entreprise CEVITAL pour toucher les points liés à notre thème.

## **Conclusion générale**

---

Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons; des contraintes très importantes (durée limitée de stage et manque de données a raison de confidentialité des informations), mais toutes ses contraintes nous n'ont pas empêché de mener à bien notre travail.

## Bibliographie

### Ouvrage :

1. Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ;
2. A.KHEMAKHEM. « la dynamique du contrôle de gestion ».2<sup>ème</sup> édition DUNOD. 1976 ;
3. Alain Burland ; George Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; « DCG 11 contrôle de gestion » ; édition Foucher ;
4. ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, « contrôle de gestion, manuel et application », 4<sup>ème</sup> édition, Ed. Dunond, Paris, 1998;
5. ALAZARD.C, SEPARIS « contrôle de gestion », édition DUNOND, PARIS, 2007 ;
6. Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance » ;
7. Brigitte Doriath, Christian Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2002 ;
8. BRIGITTE DORIATH, « Contrôle de gestion », Édition DUNOND, PARIS, 2005 ;
9. Burlaud A, Simon C, « le contrôle de gestion », la découverte, paris, 1997 ;
10. CAILLAT Allain, « Management des entreprises ».édition HACHETTE LIVRE ,2008 ;
11. C HORNGREN, A BHIMANI, S DATAR ET G FOSTER, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3<sup>ème</sup> édition Pearson éducation France, 2006 ;
12. DEPALLENS Georges, « la gestion financière de l'entreprise », 4<sup>e</sup> Édition SIREY, Paris, 1971 ;
13. Gervais M. (2005) contrôle de gestion, Economica, paris ;
14. GREMIER Claude, Pratiques et recherches en contrôle de gestion ;
15. Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001;
16. H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France «Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris ;
17. Jean LOCHARD, la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers, édition d'organisation, Paris 1998 ;
18. J-L. ARDOIN, D MICHEL, J. SCHMIDT, Le Contrôle de gestion, Publiunion, 1985 ;
19. KABONGO KANDA, « cours de la gestion budgétaire inédit ISC »,2006-2007.
20. L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer, « Contrôle de gestion », Édition BERTI, paris 2006 ;
21. Leroy M. (1991) Le Tableau de bord, Ed, Organisation, paris ;

22. LORINO Philippe. «Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage ». Édition d'organisation 1998 ;
23. Lucas H.C, in Davis, « système d'information pour le management », 1986 ;
24. MARGOTTEAU Éric, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001 ;
25. MARIE CAROLINE Morand, «la performance globale et ses déterminants », 2008,
26. M.LEBAS « performance : Mesure et management. Faire Face à un paradoxe ». Groupe HEC. Paris, 1998 ;
27. Michel Gervais, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert entreprise 1987 ;
28. Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988 ;  
R.N Anthony, « Management et contrôle de gestion », éd. Dunond, Paris, 2008 ;
29. Saada T. Burlaud A ; Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3ème éd Vuibert, Paris 2005 ;

#### **Dictionnaires et encyclopédies :**

1. Encyclopédie de la gestion et du management, sous la direction de Robert le Duff, édition Dalloz 1999 ;
2. Bruno A, « l'essentiel de la gestion de A à z », organisation, paris ,2001 ;
3. Ardoin J-L, « plan et budget», encyclopédie de gestion, paris, 1989 ;

#### **Thèses et mémoires :**

1. Abderahmani L, Akroun N, mémoire master 2, « le rôle du contrôle de gestion et sa contribution à la performance cas DANONE Djurdjura »,2010/2011
2. Benzennati L, mémoire master 2, « le contrôle de gestion par le système budgétaire,cas DANONE Djurdjura » ,2011/2012 ;
3. Oulmahdi N, Yachi M, mémoire master 2, « l'importance du système budgétaire comme outil du contrôle de gestion cas de l'entreprise RTC de Bejaia », 2011/2012 ;

#### **Sites internet :**

1. [www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr) ;
2. [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr);



## Listes des tableaux, des schémas et des graphiques

### Liste des tableaux :

<b>Tableau N° 01:</b> représentation de budget des ventes.....	<b>53</b>
<b>Tableau N°2:</b> La prévision des ventes locales (en KD A) de 2011 à 2013.....	<b>94</b>
<b>Tableau N°3 :</b> Réalisation des ventes locales (en KD A) de 2011 à 2013.....	<b>96</b>
<b>Tableau N°4:</b> Ecart sur sucre conditionne (50Kg et big bag) (ventes en KDA).....	<b>97</b>
<b>Tableau N°5:</b> Ecart sur huile conditionnées (ventes en KDA).....	<b>99</b>
<b>Tableau N°6:</b> Ecart sur margarine (ventes en KDA).....	<b>101</b>
<b>Tableau N°7 :</b> Ecart sur sucre conditionne (50Kg et big bag) (Production en tonnes).....	<b>103</b>
<b>Tableau N°8 :</b> Ecart sur huile conditionnées (Production en tonnes).....	<b>105</b>
<b>Tableau N°9 :</b> Ecart sur margarine (Production en tonnes).....	<b>106</b>

### Liste des schémas :

<b>Schéma N°1 :</b> Les étapes du contrôle de gestion : un processus d'apprentissage.....	<b>11</b>
<b>Schéma N°2 :</b> Schéma du processus de contrôle de gestion.....	<b>12</b>
<b>Schéma N°3 :</b> Les étapes du système budgétaire.....	<b>50</b>
<b>Schéma N°4 :</b> L'articulation des différents budgets.....	<b>51</b>
<b>Schéma N°5 :</b> Processus du contrôle budgétaire.....	<b>60</b>
<b>Schéma N°6 :</b> Représentation du principe du contrôle budgétaire.....	<b>62</b>
<b>Schéma N°7 :</b> Représentation de la décomposition de l'écart sur profit.....	<b>68</b>
<b>Schéma N°8 :</b> La décomposition de l'écart sur marge.....	<b>70</b>
<b>Schéma N°9 :</b> Le mode de calcul des écarts.....	<b>73</b>
<b>Schéma N°10 :</b> Ensemble des analyses des écarts.....	<b>74</b>
<b>Schémas N°11 :</b> Organigramme général de CEVITAL Food.....	<b>83</b>

**Liste des graphiques :**

**Graphique N°1:** Représentation des prévisions.....95

**Graphique N°2 :** Représentation des réalisations

**Graphique N°3 :** Représentation des prévisions et réalisation des ventes (sucre conditionne (50Kg et big bag)

**Graphique N°4 :** Représentation des prévisions et réalisations des ventes (huile conditionnée).

**Graphique N°5 :** Représentation des prévisions et réalisations des ventes (margarine)

**Graphique N°6 :** Représentation des prévisions et réalisations de production (sucre conditionne (50Kg et big bag))

**Graphique N°7 :** Représentation des prévisions et réalisations de production (huile conditionnée)

**Graphique N°8 :** Représentation des prévisions et réalisations de production (margarine)

## Listes d'abréviations

Abréviations	Désignations
<b>ABC</b>	Activity Based Costing
<b>CA<sub>p</sub></b>	Chiffre d'affaires préétabli
<b>CA<sub>r</sub></b>	Chiffre d'affaires réel
<b>C<sub>B</sub></b>	Coût budgété pour l'activité réel
<b>CF<sub>p</sub></b>	Charges fixes prévues.
<b>CIR</b>	Coefficient d'imputation rationnelle
<b>CU<sub>p</sub></b>	Coût d'une unité d'œuvre prévu
<b>CU<sub>r</sub></b>	Coût d'une unité d'œuvre réel
<b>CV</b>	Coût variable
<b>CVU<sub>p</sub></b>	Coût variable prévu d'une unité d'œuvre
<b>D</b>	Défavorable
<b>E/CA</b>	Ecart sur chiffre d'affaires
<b>E/M</b>	Ecart sur marge
<b>E/P</b>	Ecart sur prix
<b>E/Q</b>	Ecart sur quantité
<b>E/R</b>	Ecart sur résultat
<b>F</b>	Favorable
<b>GRH</b>	Gestion des ressources humaines
<b>HT</b>	Hors taxe
<b>IRFF</b>	Imputation rationnelle des frais fixes
<b>M/CV</b>	Marge sur coût variable
<b>PME</b>	Petit et moyen d'entreprise
<b>P<sub>p</sub></b>	Prix de vente préétabli
<b>P<sub>r</sub></b>	Prix de vente réel
<b>Q<sub>p</sub></b>	Quantité vendue préétablie

## Listes d'abréviations

<b>Q<sub>r</sub></b>	Quantité vendue réelle
<b>Qtté</b>	Quantité
<b>SR</b>	Seuil de rentabilité
<b>TDB</b>	Tableau de bord
<b>TE</b>	Taux d'écart
<b>TR</b>	Taux de réalisation
<b>TVA</b>	Taxe sur valeur ajoutée
<b>Tx Evo</b>	Taux d'évolutions

# *Bibliographie*

## Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

Les dirigeants de l'entreprise doivent mettre en œuvre de divers outils par lequel ces dirigeants collectent des informations auprès des variables internes et externes de l'environnement et de s'assurer que leurs décisions sont bien appliquées. Le contrôle de gestion comprend tous ces outils, qui sont indispensables tel que : la comptabilité analytique, le tableau de bord ainsi que la gestion budgétaire qui est l'outil privilégié du contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion s'appuie sur la gestion budgétaire pour traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budgets qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise. La gestion budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité, s'inscrit alors dans la vision à court et à moyen terme de l'entreprise.

Dans le cadre de notre stage pratique et après un suivi de la démarche de l'élaboration des budgets au sein de l'entreprise CEVITAL Food, nous avons constaté que, Les propositions budgétaires présentées par les filiales feront l'objet d'un examen par la Direction Générale du Groupe. Les orientations qui en découleraient seront prises en considération lors de la formalisation d'un budget définitif ou ce dernier sera formalisé selon les conclusions sorties des arbitrages de la direction générale du groupe qui servira à la fois de cadre d'engagement et de référentiel pour le suivi d'exécution du budget. Le suivi budgétaire de l'exercice, se fera à travers :

- ✓ Un tableau de bord mensuel portant essentiellement sur les paramètres financiers (Chiffre d'affaire, résultat d'exploitation, dépenses d'investissements, trésorerie, et les ventes en quantité pour certaines filiales) ;
- ✓ Un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, de l'atteinte des objectifs commerciaux, du déroulement de l'exploitation (utilisation des capacités et

rendement), des niveaux des stocks et de la situation des moyens (personnel, logistiques et financiers).

Nous avons également constaté que l'entreprise CEVITAL Food a une bonne appréciation des objectifs. Et cela par l'appréciation des objectifs de l'année N, en précisant dans les tableaux de présentation (se référer aux canevas budgétaires) de chaque année: Le réalisé N-2, L'objectif N-1, et Le probable N-1, ainsi que La prévision N, Avec les variations annuelles (en pourcentage) constatées ou attendue.

A cet effet les prévisions et les réalisations sont en harmonies, ce qui demeure positif mais reste évidemment insuffisant du fait que cette situation est limitée et elle ne concerne pas certains produits. Il est recommandé à cette entreprise de réduire et de limiter les écarts défavorables par l'adoption de nouvelles méthodes de prévisions afin d'améliorer son processus prévisionnel et décisionnel.

**Mots clés :** le contrôle de gestion, gestion budgétaire, système budgétaire, budget.

**Tableau de bord Agro Industrie 2012**

**A/ Commercial :**

**a.1/ Ventés (en volumes) Sit définitive**

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2012	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 12	Cumul Déc 11		
<b>Ventes local</b>				
Sucre conditionné (50 kg et big bag)	657 766	662 580	629 500	104,49
Sucre Importé	34 862			
Sucre liquide	70 884	56 318	103 000	68,82
Sucre en morceau 1Kg	-	1 501		
Sucre conditionné 1kg	285 445	138 695	240 000	118,94
Sucre conditionné 5kg	9 914	3 145	2 500	396,54
Huile conditionnées	369 187	337 861	352 800	104,64
Huile Vrac	6 793	7 980	7 200	94,35
Margarine	20 670	19 222	27 494	75,18
Graisse	7 949	5 265	8 502	93,50
Smen	13 710	11 344	15 004	91,37
Beurre	795	1 435		
Eau Minérale	233 368	181 373	224 500	103,95
Boissons Gazeuse	1 092	1 961	5 500	19,85
Jus et Eaux fruité	32 489	14 503	23 220	139,92
Produits Pateux	- 3	202		
Céréales	255 972	97 632	325 000	78,76
-	-			
<b>Ventes Export</b>				
Sucre conditionné (50 kg et big bag)	304 749	327 164	600 000	50,79
Skor	54			
Mélasse	21 824	14 450		
Huile acide	4 096	2 921		
Huile Conditionnée	3 591	4 849	35 000	10,26
Huiles-en vrac	-			
Smen et Margarine	8	8		

a.2/ CA (en KDA) Sit définitive

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2012	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 12	Cumul Déc 11		
<b>Ventes local</b>	<b>142 658 403</b>	<b>114 262 328</b>	<b>134 808 204</b>	<b>105,82</b>
Sucre conditionné(50kg et big bag)	49 137 773	46 814 863	46 932 630	<b>104,70</b>
Sucre Importé	2 551 667			
Sucre liquide	5 208 491	3 927 918	5 262 126	<b>98,98</b>
Sucre en morceau 1Kg	-	113 303		
Sucre conditionné 1kg	22 075 738	10 241 074	18 480 000	<b>119,46</b>
Sucre conditionné 5kg	736 477	230 474	191 250	<b>385,09</b>
Huile conditionnées	45 760 944	41 925 265	44 237 051	<b>103,44</b>
Huile Vrac	562 855	718 328	781 920	<b>71,98</b>
Margarine	3 182 769	2 918 952	4 292 684	<b>74,14</b>
Graisse	914 964	715 079	1 039 163	<b>88,05</b>
Smen	2 498 120	2 090 257	2 799 636	<b>89,23</b>
Beurre	430 350	632 268		
Eau Minérale	2 640 466	1 934 816	2 443 470	<b>108,06</b>
Boissons Gazeuse	20 362	42 479	171 232	<b>11,89</b>
Jus et Eaux fruité	1 226 653	483 300	858 909	<b>142,82</b>
Produits Pateux	- 284	19 023		
Céréales	7 838 670	2 858 918	9 371 050	<b>83,65</b>
Autres (Préstation ,remise et mélasse)	- 2 127 614	-1 403 990	- 2 052 917	<b>103,64</b>
<b>Ventes Export</b>	<b>16 764 591</b>	<b>19 838 907</b>	<b>39 240 000</b>	<b>42,72</b>
Sucre conditionné(50kg et big bag)	15 375 237	18 375 029	35 040 000	<b>43,88</b>
Skor	3 205			
Mélasse	249 108	156 462		
Huile acide	199 001	164 488		
Huile Conditionnée	447 593	541 744	4 200 000	<b>10,66</b>
Huile en vrac	-			
Autres (Fret sur Export)	488 952	599 689		
Smen et Margarine	1 495	1 495		
<b>Total CA</b>	<b>159 421497</b>	<b>134 101 235</b>	<b>174 048 204</b>	<b>91,60</b>

**B/ Exploitation :**

**b.1/ Production (volume) : Sit définitive**

Désignation	Cumul de la Période		Objectif	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 12	Cumul Déc 11	2012	
HUILE (T)	370 396	342 483	<b>387 800</b>	95,51
MARGARINE (T)	42 579	37 762	<b>51 000</b>	83,49
SUCRE (raffiné) (T)	1 211 200	1 162 190	<b>1 541 622</b>	78,57
SUCRE (Cond) (T)	1 233 118	1 137 040	<b>1 472 000</b>	83,77
SUCRE LIQUIDE (T)	70 648	56 592	<b>69 622</b>	101,47
EAU MINERALE (T)	236 412	187 370	<b>230 000</b>	102,79

**b.3/ Consommation matières premières (en volume) Sit définitive**

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2012	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 12	Cumul Déc 11		
Tournesol	178 581	74 959	86 490	206,48
Soja	214 994	267 953	324 609	66,23
Palme PO	18 998	15 111	22 302	85,18
Oléine DF	-	-	-	
Palme HPO hydrogénée	5 661	5 960	4 824	117,35
Soja HBO hydrogénée	-	-	-	
Normale Stéarine	500	138	-	
Soft Stéarine	8 045	7 036	9 430	85,32
Hydr.Coprah 30/32	-	-	-	
Palmiste PKO	72	413	831	8,73
Palmiste HPKO	-	-	-	
Oleine PKO	-	-	-	
Coprah	541	397	-	
Colza	-	20 976	-	
-	-	-	-	
HUILES brutes(t) /prod Huiles	389 249	359 542	405 455	96,00
HUILES brutes(t) /prod Margarines	38 143	33 401	43 030	88,64
<b>Total huiles brutes</b>	<b>427 392</b>	<b>392 942</b>	<b>448 485</b>	<b>95,30</b>
<b>SUCRE roux (t)</b>	<b>1 345 459</b>	<b>1 261 059</b>	<b>1 587 871</b>	<b>84,73</b>

**b.5/ Stocks (en quantité) : Sit définitive**

Désignation	Stock final (Déc)	Objectif 2012 (*)
<b>1) Matières premières :</b>		
Tournesol	12 663	12 735
Soja	8 890	17 901
Palme PO	6 373	7 016
Oléine DF	-	-
Palme HPO hydrogénée	1 478	1 352
Soja HBO hydrogénée	-	-
Normale Stéarine	-	-
Soft Stéarine	1 198	1 814
Hydr.Coprah 30/32	-	-
Palmiste PKO	-	31
Palmiste HPKO	-	-
Oleine PKO	-	-
Coprah	400	419
Colza	-	-
Huiles brutes	<b>31 002</b>	<b>41 269</b>
SUCRE roux	<b>119 953</b>	<b>70 882</b>
<b>2) Marchandises</b>		
Céréales	<b>37 393</b>	<b>90 694</b>
Sucre blanc	<b>609</b>	
Jus	<b>3 655</b>	
<b>3) Produits finis :</b>	-	
HUILE (T)	7 437	7 485
MARGARINE (T)	1 982	2 008
SUCRE (Conditionné) (T)	26 349	43 546
SUCRE LIQUIDE (T)	860	972
EAU MINERALE (T)	9 844	11 156
<b>4) Autres :</b>		

D/ Gestion :

d.1/ Comptes d'exploitation (KDA) : **Sit Provisoire**

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2012	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 12	Cumul Déc 11		
(700) Ventes de marchandises	11 278 892	3 239 110	10 076 510	111,93
(600) Achats de marchandises vendues	10 146 456	3 049 974	9 561 848	106,11
<b>Marge brute</b>	<b>1 132 436</b>	<b>189 135</b>	<b>514 662</b>	<b>220,03</b>
(701 à 709) Ventes et produits annexes	148 142 605	130 862 125	163 971 694	90,35
(72) Variation stocks, produits finis et en-cours	- 3 015 522	3 650 938	130 191	- 2 316,23
(73) Production immobilisée	3 166	106 579	-	
(74) Subventions d'exploitation	193 845	383 782		
(601 à 609) Achats consommés	108 580 369	106 454 764	132 628 111	81,87
(61 & 62) Services extérieurs et autres cons.	4 130 424	3 653 744	3 841 124	107,53
<b>Valeur ajoutée d'exploitation</b>	<b>33 745 737</b>	<b>25 084 051</b>	<b>28 147 311</b>	<b>119,88</b>
(63) Charges de Personnel	4 476 872	3 380 307	3 771 124	118,71
(64) Impôts, taxes et versements assimilés	1 186 974	931 831	1 088 836	109,01
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>28 081 891</b>	<b>20 771 913</b>	<b>23 287 351</b>	<b>120,58</b>
(75) Autres produits opérationnels	255 786	263 667	-	
(65) Autres charges opérationnelles	1 140 867	1 339 105	273 850	416,60
(68) Dotations aux amortissements et provisions	6 660 655	6 244 815	4 693 034	141,93
(78) Reprise sur pertes de valeur et provisions	178 545	253 462		
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>20 714 700</b>	<b>13 705 121</b>	<b>18 320 467</b>	<b>113,06</b>
(76) Produits financiers	865 575	654 924		
(66) Charges financières	1 301 570	1 712 457	- 179 242	- 726,15
<b>Résultat financier</b>	<b>- 435 995</b>	<b>- 1 057 533</b>	<b>- 179 242</b>	<b>243,24</b>
<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS</b>	<b>20 278 705</b>	<b>12 647 588</b>	<b>18 141 225</b>	<b>111,77</b>

A/ Commercial :

a.1/ Ventes (en volume)

Désignation	Cumul de la période			Objectif 2011	Réal. Objectif (%)
	Cumul 11	Cumul 10	Tx Evo. (%)		
<b>Ventes local</b>					
Sucre Cevital (50 Kg et Big Bag)	662 090	654 498	1,2	650 000	87,1
Sucre Importé	299	103 318	- 99,7		
Sucre liquide	57 472	69 326	- 17,1	68 630	83,7
Sucre en morceau 1Kg	1 501	1 597	- 6,0	-	
Sucre conditionné 1kg	138 695	22 225		138 000	100,5
Sucre conditionné 5kg	3 145				
Huile conditionnées	338 924	300 848	12,7	320 000	105,9
Huile Vrac	7 980	11 707	- 31,8	6 500	122,8
Margarine	19 236	20 354	- 5,5	31 000	62,1
Graisse	5 265	14 149	- 62,8	14 000	37,6
Smen	11 344	12 771	- 11,2	18 000	63,0
Beurre	1 420	901			
Eau Minérale	182 266	164 505	10,8	230 000	79,2
Boissons Gazeuse	1 067	-			
Jus	14 740	3 654	303,4	15 200	97,0
Produits Pateux	202				
Céréales	97 632				
<b>Ventes Export</b>					
Sucre Cevital	327 164	374 361	- 12,6	802 000	40,8
Sucre liquide	-	72			
Mélasses	14 450	19 350	- 25,3		
Huile acide	2 921	2 850	2,5		
Huile Conditionnée	4 836	2 748	75,9	22 354	21,6
Huile en vrac	-	2 000			
Smen et Margarine	8	92			

a.2/ CA (en KDA)

Désignation	Cumul de la période			Objectif 2011	Réal. Obectif (%)
	Cumul 11	Cumul 10	Tx Evo. (%)		
<b>Ventes local</b>	<b>114 262 329</b>	<b>93 568 033</b>	<b>22</b>	<b>118 843 881</b>	<b>96</b>
Sucre Cevital (50 Kg et Big Bag)	46 794 508	42 539 058	10	45 625 292	103
Sucre Importé	20 355	6 621 100			
Sucre liquide	3 927 918	3 769 007	4	4 939 262	80
Sucre en morceau 1Kg	113 303	124 961	- 9	-	
Sucre conditionné 1kg	10 241 074	1 748 986		10 548 785	97
Sucre conditionné 5kg	230 474				
Huile conditionnées	41 925 266	31 817 586	32	36 506 715	115
Huile Vrac	718 328	634 003	13	678 770	106
Margarine	2 921 896	2 443 383	20	4 431 313	66
Graisse	715 079	1 337 182	- 47	1 579 620	45
Smen	2 090 257	1 744 685	20	2 478 700	84
Beurre	629 324	255 587			
Eau Minérale	1 947 982	1 658 148	17	2 504 577	78
Boissons Gazeuse	29 312	- 4			
Jus	483 300	79 094		550 848	88
Produits Pateux	19 023				
Céréales	2 858 918				
Autres (Préstation et remises)	- 1 403 989	- 1 204 743	17		
<b>Ventes Export</b>	<b>19 838 907</b>	<b>17 918 323</b>	<b>11</b>	<b>51 030 923</b>	<b>39</b>
Sucre Cevital	18 375 029	17 084 932	8	48 120 000	38
Sucre liquide	-	1 992			
Mélasse	156 462	198 679			
Huile acide	164 488	148 404			
Huile Conditionnée	541 744	256 783		2 910 923	19
Huile en vrac		214 596			
Autres (Fret sur Export)	599 689	848			
Smen et Margarine	1 495	12 089			
<b>Total CA</b>	<b>134 101 235</b>	<b>111 486 356</b>	<b>20</b>	<b>160874804</b>	<b>83</b>

**B/ Exploitation :****b.1/ Production (volume) :**

Désignation	Cumul de la période			Objectif 2011	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 11	Cumul Déc 10	Tx Evo. (%)		
HUILE (T)	342 499	303 401	12,9	<b>351 500</b>	97,4
MARGARINE (T)	37 768	48 480	-22,1	<b>63 000</b>	59,9
SUCRE (raffiné) (T)	1 166 664	1 101 665	5,9	<b>1 700 000</b>	68,6
SUCRE (Cond) (T)	1 137 077	1 081 835	5,1	<b>1 700 000</b>	66,9
SUCRE LIQUIDE (T)	57 689	64 087	-10,0	<b>68 630</b>	84,1
EAU MINERALE (T)	187 377	172 516	8,6	<b>233 676</b>	80,2

**b.3/ Consommation matières premières (en volume)**

Désignation	Cumul de la période			Objectif 2011	Réal. Objectif (%)
	Cumul Déc 11	Cumul Déc 10	Tx Evo. (%)		
Tournesol	74 959	105 674	- 29,1	108 615	69,0
Soja	267 953	220 105	21,7	260 883	102,7
Palme PO	15 111	21 264	- 28,9	27 275	55,4
Oléine DF	-	1 000		121	-
Palme HPO hydrogénée	5 960	6 184	- 3,6	7 325	81,4
Soja HBO hydrogénée	-	-			
Normale Stéarine	138	623	- 77,9		
Soft Stéarine	7 036	9 691	- 27,4	15 003	46,9
Hydr.Coprah 30/32	-	701	- 100,0	751	-
Palmiste PKO	413	319	29,3		
Palmiste HPKO	-	19			
Oleine PKO	-	-			
Coprah					
Colza	20 976	-			
	-				
HUILES brutes(t) /prod Huiles	365 082	321 040	13,7	362 557	100,7
HUILES brutes(t) /prod Margarines	28 376	44 540	- 36,3	57 417	49,4
<b>Total huiles brutes</b>	<b>393 458</b>	<b>365 581</b>	7,6	<b>419 974</b>	93,7
<b>SUCRE roux (t)</b>	<b>1 257 126</b>	<b>1 209 887</b>	3,9	<b>1 823 458</b>	68,9

**b.5/ Stocks (en quantité) :**

Désignation	Objectif 2011 (*)	Réal. Objectif (%)
<p><b>1) Matières premières :</b>  Tournesol  Soja  Palme PO  Oléine DF  Palme HPO hydrogénée  Soja HBO hydrogénée  Normale Stéarine  Soft Stéarine  Hydr.Coprah 30/32  Palmiste PKO  Palmiste HPKO  Oleine PKO  Coprah  Colza</p> <p><b>Huiles brutes</b>  <b>SUCRE roux</b></p>	<p><b>7 734</b>  <b>2 376</b></p>	<p><b>389,8</b>  <b>1 482,6</b></p>
<p><b>2) Marchandises</b>  Jus</p>		
<p><b>3) Produits finis :</b>  HUILE (T)  MARGARINE (T)  SUCRE (Cristalisé) (T)  SUCRE LIQUIDE (T)  EAU MINERALE (T)</p>		
<p><b>4) Autres :</b></p>		

**D/ Gestion :**

**d.1/ Comptes d'exploitation (KDA) :**

Désignation	Cumul de la période			Objectif 2011	Réal. Objectif (%)
	Cumul 11	Cumul 10	Tx Evo. (%)		
(700) Ventes de marchandises	3 239 110	6 703 514	- 51,7	30 254 491	10,7
(600) Achats de marchandises vendues	3 039 903	5 348 307	- 43,2	24 904 026	12,2
<b>Marge brute</b>	<b>199 207</b>	<b>1 355 208</b>	<b>- 85,3</b>	<b>5 350 465</b>	<b>3,7</b>
(701 à 709) Ventes et produits annexes	130 862 125	104 781 619	24,9	169 323 956	77,3
(72) Variation stocks, produits finis et en-cours	3 807 172	2 772 286	37,3	- 101 808	- 3 739,6
(73) Production immobilisée	105 917	1 166 074			
(74) Subventions d'exploitation	383 782				
(601 à 609) Achats consommés	105 812 294	78 614 250	34,6	129 229 647	81,9
(61 & 62) Services extérieurs et autres cons.	3 377 401	4 679 008	- 27,8	4 203 704	80,3
<b>Valeur ajoutée d'exploitation</b>	<b>26 168 509</b>	<b>26 781 929</b>	<b>- 2,3</b>	<b>41 139 262</b>	<b>63,6</b>
(63) Charges de Personnel	3 402 977	3 726 449	- 8,7	3 676 327	92,6
(64) Impôts, taxes et versements assimilés	940 854	1 159 114	- 18,8	1 309 906	71,8
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>21 824 678</b>	<b>21 896 367</b>	<b>- 0,3</b>	<b>36 153 029</b>	<b>60,4</b>
(75) Autres produits opérationnels	170 996	228 251	- 25,1		
(65) Autres charges opérationnelles	918 464	1 475 798	- 37,8	1 272 082	72,2
(68) Dotations aux amortissements et provisions	5 276 124	5 470 424	- 3,6	3 930 363	134,2
(78) Reprise sur pertes de valeur et provisions	13 952	794 756			
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>15 815 038</b>	<b>15 973 152</b>	<b>-1,0</b>	<b>30 950 585</b>	<b>51,1</b>
(76) Produits financiers	321 714	315 171	2,1		
(66) Charges financières	1 312 212	1 454 511	- 9,8	1 727 931	75,9
<b>Résultat financier</b>	<b>- 990 498</b>	<b>- 1 139 339</b>	<b>- 13,1</b>	<b>- 1 727 931</b>	<b>57,3</b>
<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS</b>	<b>14 824 541</b>	<b>14 833 812</b>	<b>- 0,0</b>	<b>29 222 654</b>	<b>50,7</b>

**Tableau de bord Agro Industrie 2013**

**A/ Commercial :**

**a.1/ Ventes (en volumes) Sit définitive**

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2 013	Réal. Objectif (%)
	Cumul 13	Cumul 12		
<b>Ventes local</b>				
Sucre conditionné (50 kg et big bag)	506 699	657 766	460 331	110,07
Sucre Importé	99 130	34 862	110 000	90,12
Sucre liquide	129 182	105 481	134 328	96,17
Sucre conditionné 1kg	369 247	285 311	371 183	99,48
Sucre conditionné 5kg	18 680	9 872	18 486	101,05
Huile conditionnées	390 592	368 729	385 000	101,45
Huile Vrac	15 185	6 620	10 000	151,85
Margarine	22 901	20 579	23 750	96,42
Graisse	7 319	7 949	8 850	82,70
Smen	13 114	13 677	19 400	67,60
Beurre	1 406	794	-	
Eau Minérale	243 341	233 368	265 000	91,83
Boissons Gazeuse	804	1 092	35 000	2,30
Jus et Eaux fruité	46 446	32 489	82 054	56,60
Produits Pateux	-	-	-	
Céréales	326 163	254 306	300 000	108,72
-	-	-	-	
<b>Ventes Export</b>				
Sucre conditionné (50kg et big bag)	429 011	304 749	606 000	70,79
Sucres-en vrac	36 000	-	-	
Skor	-	54	-	
Mélasse	16 093	21 824	36 000	44,70
Huile acide	3 950	4 096	5 200	75,96
Huile Conditionnée	682	3 432	7 200	9,47
Huiles-en vrac	-	-	-	
Smen et Margarine	-	8	-	
Jus et Eaux fruité	82	-	-	
-	-	-	-	

a.2 /CA (en KDA) Sit définitive

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2 013	Réal. Objectif (%)
	Cumul 13	Cumul 12		
<b>Ventes local</b>	<b>148 359 578</b>	<b>142 658 403</b>	<b>149 276 267</b>	<b>99,39</b>
Sucre conditionné (50kg et big bag)	36 478 052	49 137 773	34 567 809	<b>105,53</b>
Sucre Importé	6 894 936	2 551 667	8 272 500	
Sucre liquide	5 979 340	5 208 491	6 750 000	<b>88,58</b>
Sucre conditionné 1kg	27 541 480	22 075 738	28 581 091	<b>96,36</b>
Sucre conditionné 5kg	1 372 945	736 477	1 404 936	<b>97,72</b>
Huile conditionnées	48 388 405	45 760 944	47 789 127	<b>101,25</b>
Huile Vrac	1 167 331	562 855	1 128 100	<b>103,48</b>
Margarine	3 471 397	3 182 769	3 675 018	<b>94,46</b>
Graisse	749 098	914 964	1 002 263	<b>74,74</b>
Smen	2 361 386	2 498 120	3 535 396	<b>66,79</b>
Beurre	841 215	430 350		
Eau Minérale	2 817 677	2 640 466	3 708 143	<b>75,99</b>
Boissons Gazeuse	12 340	20 362		
Jus et Eaux fruité	1 831 632	1 226 369	3 457 168	<b>52,98</b>
Produits Pateux	-			
Céréales	11 334 609	7 838 670	10 770 000	<b>105,24</b>
Autres (Préstation, remise et mélasse)	- 2 882 266	- 2 127 614	- 5 365 282	<b>53,72</b>
	-			
<b>Ventes Export</b>	<b>21 809 634</b>	<b>16 764 591</b>	<b>33 424 032</b>	<b>65,25</b>
Sucre conditionné (50kg et big bag)	19 187 694	15 375 237	30 393 952	<b>63,13</b>
Sucres-en vrac	1 428 742			
Skor	-	3 205		
Mélasse	224 769	249 108	460 800	
Huile acide	184 527	199 001	291 200	
Huile Conditionnée	85 554	447 593	823 680	<b>10,39</b>
Huiles-en vrac	-			
Autres (Fret sur Export)	695 100	488 952	1 454 400	
Smen et Margarine	-	1 495		
Jus et Eaux fruité	3 248			
<b>Total CA</b>	<b>170 169 212</b>	<b>159 421 497</b>	<b>182 700 299</b>	<b>93,14</b>

**aB/ Exploitation :**

**b.1/ Production (volume) : Sit définitive**

Désignation	Cumul de la Période		Objectif	Réal. Objectif (%)
	Cumul 13	Cumul 12	2 013	
HUILE (T)	395 142	371 751	<b>392 200</b>	100,75
MARGARINE (T)	44 811	42 566	<b>52 000</b>	86,18
SUCRE (raffiné) (T)	1 378 122	1 218 439	<b>1 456 000</b>	94,65
SUCRE (Cond) (T)	1 337 425	1 234 432	<b>1 456 000</b>	91,86
SUCRE LIQUIDE (T)	127 535	105 314	<b>134 328</b>	94,94
EAU MINERALE (T)	245 315	234 315	<b>300 000</b>	81,77

**b.3/ Consommation matières premières (en volume) Sit définitive**

Désignation	Cumul de la période		Objectif 2 013	Réal. Objectif (%)
	Cumul 13	Cumul 12		
Tournesol	62 104	178 581	71 573	86,77
Soja	312 820	214 994	349 521	89,50
Palme PO	19 199	18 998	23 141	82,96
Oléine DF	47 121		-	
Palme HPO hydrogénée	6 291	5 661	5 046	124,66
Soja HBO hydrogénée	-			
Normale Stéarine	-	500	-	
Soft Stéarine	8 112	8 045	9 889	82,03
Hydr.Coprah 30/32	-		-	
Palmiste PKO	-	72	790	-
Palmiste HPKO	-		-	
Oleine PKO	-			
Coprah	706	541		
Colza	-			
-	-			
HUILES brutes(t) /prod Huiles	417 136	389 555	415 662	100,35
HUILES brutes(t) /prod Margarines	38 141	37 837	44 298	86,10
<b>Total huiles brutes</b>	<b>455 277</b>	<b>427 392</b>	<b>459 960</b>	<b>98,98</b>
<b>SUCRE roux (t)</b>	<b>1 509 744</b>	<b>1 344 634</b>	<b>1 592 380</b>	<b>94,81</b>

D/ Gestion :

d.1/ Comptes d'exploitation (KDA) : Sit  
Provisoire

Désignation	Cumul de la période		Objectif	Réal. Objectif
	Cumul 13	Cumul 12	2 013	(%)
(700) Ventes de marchandises	19 608 728	11278892	22 240 649	88,17
(600) Achats de marchandises vendues	17 186 808	10146456	18 365 119	93,58
<b>Marge brute</b>	<b>2 421 920</b>	<b>1132436</b>	<b>3 875 530</b>	<b>62,49</b>
(701 à 709) Ventes et produits annexes	150 560 476	148142605	160 459 650	93,83
(72) Variation stocks, produits finis et en-cours	381 777	3015522		
(73) Production immobilisée	-	3166	-	
(74) Subventions d'exploitation	88 862	193845	2 638 852	
(601 à 609) Achats consommés	104 386 541	108580369	124 409 580	83,91
(61 & 62) Services extérieurs et autres cons.	6 042 918	4130424	5 672 956	106,52
<b>Valeur ajoutée d'exploitation</b>	<b>43 023 576</b>	<b>33745737</b>	<b>36 891 495</b>	<b>116,62</b>
(63) Charges de Personnel	5 014 785	4476872	5 188 125	96,66
(64) Impôts, taxes et versements assimilés	1 535 343	1 186974	1 574 614	97,51
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>36 473 449</b>	<b>28081891</b>	<b>30 128 756</b>	<b>121,06</b>
(75) Autres produits opérationnels	221 874	255786	-	
(65) Autres charges opérationnelles	1 547 608	1140867	2 650 733	58,38
(68) Dotations aux amortissements et provisions	4 514 881	6660655	4 412 304	102,32
(78) Reprise sur pertes de valeur et provisions	724 553	178545		
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>31 357 387</b>	<b>20714700</b>	<b>23 065 720</b>	<b>135,95</b>
(76) Produits financiers	710 042	865575	-	
(66) Charges financières	944 524	1301570	508 877	185,61
<b>Résultat financier</b>	<b>- 234 482</b>	<b>- 435995</b>	<b>-508 877</b>	<b>46,08</b>
<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS</b>	<b>31 122 905</b>	<b>20278705</b>	<b>22 556 842</b>	<b>137,98</b>