



Université Abderrahmane MIRA-Bejaia

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

Département des sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue d'obtention du Diplôme de Master en Science de Gestion

Option : Comptabilité Audit (CA)

THÈME

**Analyse des coûts et ses variations sur le budget
dans le cadre du contrôle de gestion**

Cas « ALCOST, Bejaïa »

Réalisé par :

Katia ABDELHAK

Encadré par :

Dr. Sonia KHERBACHI

Année universitaire 2019- 2020

Remerciement

Avant tout, je tiens à remercier Allah le plus puissant pour nous avoir donné de la force et du courage pour surpasser les difficultés liées à cette pandémie, et de la volonté pour réaliser ce modeste travail.

Je tiens à remercier ma promotrice Dr. Sonia KHERBACHI pour son aide et ses conseils.

Je remercie également Dr. IFOURAH pour ces conseils et son orientation.

Je remercie de plus, Mr. MAYOU, Mr. OUADFEL, pour leurs aides malgré toutes les difficultés du confinement qu'on a affronté durant le COVID-19.

Dédicace

Pour commencer je tiens tout d'abord à remercier Allah de m'avoir protégé, donner du courage dans cette période très difficile pour nous tous, de m'avoir guidé dans le droit chemin et dans ma vie. Avec mes sentiments les plus profonds, je dédie mon modeste travail :

A mes très chers parents qui m'ont donné de la force, de l'amour, et qui m'ont toujours soutenus dans mes études, et sans eux je ne serais pas arrivé jusqu'à la, qu'Allah les protège et les garde pour moi.

A mes adorables sœurs, Célia, Mélissa, et Maya ;

A ma famille ;

Et enfin je présente ma reconnaissance pour tous ceux qui m'ont encouragé de près ou de loin très particulièrement, Nadir, Romaïssa, Ryma, ma tante Farah, et ma très chère cousine Lydia afin que je puisse réaliser ce mémoire.

Katia.

Liste des abréviations

- ABC** : Activity Based Costing
- CA** : Chiffre d'affaire
- C_B** : Coût budgété
- CF**: Charge fixe
- CF_{CU_R}** : Coût unitaire réel
- CF_P** : Charge fixe prévu
- CU_P** : Coût unitaire prévu
- CV** : Charge variable
- CVU_R** : Coût variable d'une unité d'œuvre
- DGE** : Direction Générale de l'Entreprise
- E/Activité** : Ecart sur activité
- E/Budget** : Ecart sur budget
- E/CA** : Ecart sur chiffre d'affaire
- E/ Ch_d** : Ecart sur charge directe
- E/ Ch_{ind}** : Ecart sur charge indirecte
- E/CM** : Ecart sur coût de matière
- E/CU** : Ecart sur coût unitaire
- E/M** : Ecart sur marge
- E/P** : Ecart prix
- E/Q** : Ecart quantité
- E/Rendement** : Ecart sur rendement
- M_P** : Marge prévue
- M_R** : Marge réelle
- P_P** : Prix prévu
- P_R** : Prix réel
- Q_P** : Quantité prévue
- Q_R** : Quantité réelle

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Comparaison entre comptabilité générale et analytique.....	9
Tableau n°02 : Présentation des produits.....	33
Tableau n°03 : Etapes d'élaboration du budget d'ALCOST.....	41
Tableau n°04 : Réalisation de production valorisée pour l'année 2017.....	43
Tableau n°05 : Coût de production prévisionnel d'un article « Vareuse ».....	44
Tableau n°06 : Coût de production réel d'un article « Vareuse ».....	45
Tableau n°07 : Prévisions et réalisations du produit « Vareuse ».....	46
Tableau n°08 : Calcul des écarts sur coût de production.....	46
Tableau n°09 : Évolutions du coût de production du produit « Vareuse ».....	47
Tableau n°10 : Coût de production prévisionnel d'un article « Treillis ignifuge ».....	48
Tableau n°11 : Coût de production réel d'un article « Treillis ignifuge ».....	49
Tableau n°12 : Réalisations et Prévisions du produit « Treillis ignifuge ».....	50
Tableau n°13 : Calcul des écarts sur coût de production.....	50
Tableau n° 14 : Évolutions du coût de production du produit « Treillis ignifuge ».....	51

Listes des figures

Figure n°01 : Triangle du contrôle de gestion.....	5
Figure n°02 : Etapes du contrôle de gestion.....	6
Figure n°03 : Gestion budgétaire.....	15
Figure n°04 : Procédure du contrôle budgétaire.....	25
Figure n°05 : Organigramme d'ALCOST.....	35
Figure n°06 : Représentation des évolutions de la production des deux produits..	51

Sommaire

Remerciement

Dédicace

Les abréviations

Liste des tableaux

Liste figures

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion.....	3
Introduction.....	3
Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion.....	3
Section 2 : Outils du contrôle de gestion.....	8
Conclusion.....	13
Chapitre II : Système budgétaire outil de contrôle de gestion.....	14
Introduction.....	14
Section 1 : Notions sur la gestion budgétaire.....	14
Section 2 : Contrôle budgétaire.....	24
Conclusion.....	31
Chapitre III : Illustration pratique au sein d'ALCOST, Bejaia.....	32
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'ALCOST.....	32
Section 2 : Contrôle budgétaire au sein d'ALCOST, Bejaia.....	40
Conclusion.....	51
Conclusion générale.....	52

Bibliographie

Annexes

Tables des matières

Introduction générale

Toute entreprise, de par sa taille ou sa nature d'activité, est marquée par un état d'esprit qui l'oriente vers la production maximale sous la contrainte de rentabilité, de calcul de coût, tout en faisant face à la concurrence.

La fonction de contrôle de gestion a été créée par la phase d'industrialisation de la fin du 19^{ème} siècle et surtout du début 20^{ème} siècle ; depuis l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité. Toutefois, pour la maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance, à travers la relation entre les objectifs précisés et les résultats obtenus ainsi que la relation entre les moyens engagés et les résultats obtenus, l'entreprise doit effectuer un contrôle de gestion bien intégré.

Le contrôle de gestion s'apparente, de ce fait, à un processus de pilotage et de mesure, en temps réel, des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein d'une entreprise. Il conduit vers des buts afin de réaliser l'objectif principal dans de bonnes conditions par la mesure de la performance et étudier sa situation pour prendre des actions correctives.

Pour un pilotage et une prise de décisions plus efficaces à court et à long terme, le gestionnaire utilise plusieurs outils qui se basent sur des démarches d'analyse en traitant des informations, parmi lesquelles, nous citons : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire ou encore le tableau de bord. Nous nous intéressons à la gestion budgétaire pour son utilisation quasi fréquente auprès des entreprises. Celle-ci étant une méthode qui traduit un programme d'action chiffré qui est le budget, en comparant les prévisions des entreprises aux réalisations, puis en élaborant des écarts pour un contrôle budgétaire et la mise en œuvre d'actions correctives.

Notre question de départ est de refléter l'implication du contrôle budgétaire sur la prise de décisions au sein d'une entreprise industrielle et publique qui est « ALCOST », dont le thème est « L'analyse des coûts et ses variations sur le budget dans le cadre du contrôle de gestion, Cas ALCOST-Bejaia ».

Afin de bien comprendre le contrôle budgétaire au sein d'ALCOST, notre problématique s'articule comme suit :

Comment un contrôle budgétaire aide-t-il à la prise de décision à travers des actions correctives au sein de l'entreprise ALCOST?

A partir de cette problématique, il convient de se poser ses questions alternatives :

- Est-ce-que ALCOST maîtrise le contrôle budgétaire ?
- Quelles sont les étapes à suivre pour contrôler les budgets d'ALCOST ?
- Le contrôle budgétaire est-il suffisant pour mettre en œuvre des actions correctives ?

Notre recherche s'articule sur deux axes de recherches. Premièrement, une recherche documentaire et bibliographique pour comprendre les différents concepts de contrôle de gestion et de contrôle budgétaire. Deuxièmement, un stage d'une durée d'un mois au niveau de l'entreprise ALCOST. Malheureusement, le confinement suite à la pandémie du COVID-19 nous a créé plusieurs difficultés pour réaliser notre stage et compléter notre recherche.

Notre plan de travail contient trois chapitres. Le premier se basé sur le contrôle de gestion et ses différents outils. Le deuxième présente la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire. Enfin, le troisième illustre l'étude de cas au niveau d'ALCOST Bejaïa sur le contrôle budgétaire.

Chapitre 01

Généralité sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion montre sa capacité à s'adapter aux changements successifs des entreprises pour aider les dirigeants à maîtriser sa gestion. Il a servi comme étant un langage financier et comptable afin de présenter une image commune des différentes composantes de l'entreprise qui aide à la prise de décision.

Le but de ce premier chapitre est d'expliquer les différentes notions relatives au contrôle de gestion, sa naissance, ses objectifs, sa position dans l'entreprise ainsi que ses principaux outils.

Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion

Pour mieux comprendre la notion de contrôle de gestion, nous présentons dans cette section l'historique du contrôle de gestion, ses objectifs ainsi que les définitions des différents auteurs et ses différentes formes.

1. Historique du contrôle de gestion

L'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement, dans les années 1920, des grandes entreprises aux États-Unis comme General Motor. Le terme contrôle de gestion s'entend ici dans l'acception anglo-saxonne de *management control* : plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle.

A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion ont pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables et un langage commun, le langage financier, capable de rendre comparable entre elles un ensemble d'activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise¹.

De nos jours le contrôle de gestion est comme une démarche de pilotage afin de réaliser ses objectifs et de déterminer ses résultats de prise de décision au sein de l'entreprise.

2. Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions de contrôle de gestion selon les auteurs, nous présentons les deux suivantes :

Pour **R. Anthony**, père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion, définit ce dernier en 1965 comme étant « le processus par lequel les managers obtiennent

¹ Yves R, Karine C, « Contrôle de gestion » 3^{me} Édition, Louvain school of management, Paris, 2012, p 6.

l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, pour la réalisation des objectifs de l'organisation »².

Anthony propose une structuration du contrôle organisationnel en trois niveaux :

- Un niveau de planification ou de contrôle stratégique ;
- Un niveau de contrôle de gestion ;
- Un niveau de contrôle opérationnel;

Pour **M. Gervais**, en 1997, disait que « le processus par lequel les **dirigeants** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficience**, **efficacité** et **pertinence**, conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »³.

- **Les dirigeants** : Une procédure de contrôle de gestion qui présente deux catégories de dirigeants : dirigeants incorporant (jugent le système), dirigeants fonctionnels (collectent et présentent les informations) ;
- **Efficience** : Est la somme d'outputs obtenus par unités d'inputs engagés ;
- **Efficacité** : Elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation ;
- **Pertinence** : Elle met en rapport les objectifs et moyens.

3. Objectifs et missions du contrôle de gestion

L'objectif principal de contrôle de gestion est de conduire l'entreprise (quel que soit son type (petite, moyen ou grande entreprise, par exemple) et activité (industrielle ou commerciale) vers ses buts et réaliser l'objectif final dans de bonnes conditions. Nous en citons des exemples généraux : mesurer la performance de l'entreprise, étudier sa situation et prendre les actions correctives.

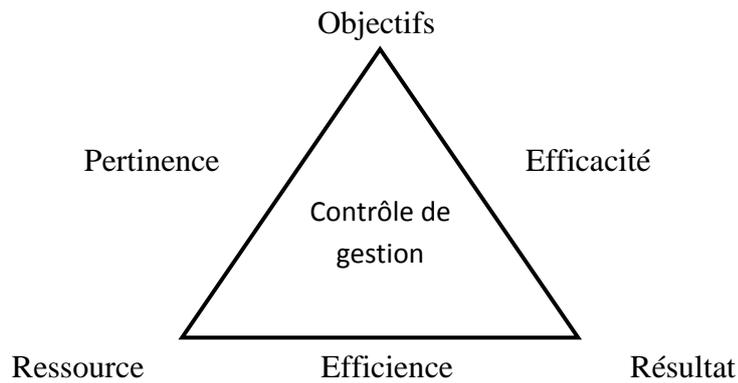
La littérature renvoie à cinq missions fondamentales du contrôle de gestion illustrées dans la figure 1:

- 1- Proposer et placer un mode d'action global et cohérent de la collectivité ;
- 2- Assurer la bonne gestion de l'organisation en prenant des mesures correctives réelles et en passant par plusieurs aspects de la gestion (productivité, efficacité, ainsi que l'évolution des résultats) ;
- 3- Mettre en œuvre des systèmes d'informations ;
- 4- Participer au système de management ;
- 5- Contrôler et surveiller les gestions externes.

² Anthony R, DUFF R, CLIQUET G et VALHEN C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », DALLOZ, Paris, 1999, p. 194.

³ Gervais M., « Contrôle de gestion », 6^{ème} Édition, ECONOMICA, Paris, 1997, P.13.

Figure n°01: Triangle du contrôle de gestion



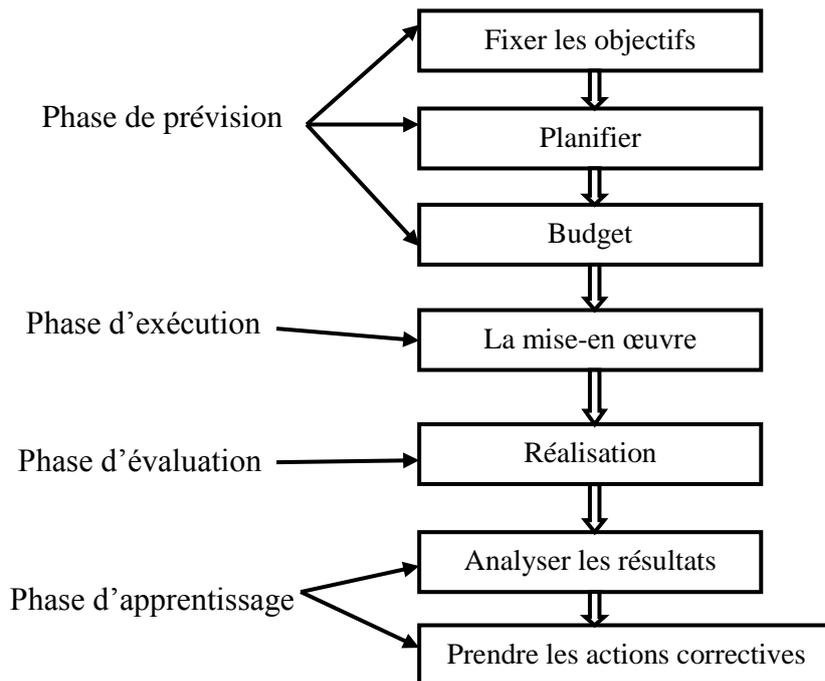
Source: Bescos P.L, Collaborateur, « le controle de gestion et management», Montchertien, Paris, 1997, P.42.

4. Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se décompose en quatre phases principales, illustrées dans la figure 2, sur lesquelles il pourrait avoir un impact sur la stratégie de l'entreprise :

- **Phase de prévision :** C'est une phase qui est définie par l'organisation afin de fixer des objectifs et de présenter une prévision des moyens par rapport au budget disponible.
- **Phase d'exécution :** C'est une phase qui met en œuvre les moyens dont dispose l'entreprise en utilisant un système d'information qui mesure le résultat de ses actions ;
- **Phase d'évaluation :** C'est la comparaison entre les réalisations obtenues et les prévisions préétablies qui donnera des écarts ;
- **Phase d'apprentissage :** Durant cette dernière étape, l'entreprise doit corriger ses faiblesses en dressant ses calculs pour une meilleure prévision future.

Figure n°02: Étapes du contrôle de gestion



Source : Löning H, Pesqueux Y, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998, P.3.

5. Position du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le contrôle de gestion a une place très importante dans la structure de l'entreprise par rapport à sa taille et son statut, son activité et son mode de fonctionnement ainsi que les objectifs poursuivis par la direction générale. Nous pouvons distinguer trois modes de positionnement pour le contrôle de gestion, à savoir :

- **Rattachement direct à la direction générale** : le contrôleur de gestion est lié au directeur général (administratif, financier) ;
- **Rattachement au directeur financier** : Le contrôleur de gestion est lié au directeur financier ;
- **Rattachement en râteau** : Le contrôleur de gestion a une place et un pouvoir égale avec toutes les directions qui sont en dessous de la direction générale et qui facilite la communication ;

6. Contrôleur de gestion: Son profil et Ses missions

Un contrôleur de gestion est la personne qui exerce le métier d'aider la direction générale à suivre sa stratégie qu'elle a fixé en comparant les prévisions et les réalisations obtenus de son activité afin de proposer des actions correctives à mettre en œuvre.

Généralement le contrôleur de gestion exerce ces missions⁴ :

- L'élaboration et la mise en place d'outils de gestion et de suivi, de procédures ainsi que de vérification de leurs bonne utilisation ;
- La décomposition des différents écarts ;
- La préparation des budgets ;
- La réalisation de reporting régulier concernant l'activité de la structure au sein de laquelle il travaille ;
- La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'action corrective ;
- La réalisation d'étude financière ;
- La transmission d'information importante susceptible de servir les objectifs de l'entreprise ;

Le contrôleur de gestion doit être compétant et dynamique pour qu'il soit efficace pour l'entreprise, il faut qu'il soit spécialiste pour qu'il maîtrise bien l'organisation et la coordination des procédures. Le contrôleur de gestion doit gérer et donner des conseils pour les décideurs, et aussi gérer les hommes et les groupes de l'entreprise.

⁴ <https://www.fedfinance.fr/candidat/travailler-en-comptabilité-et-finance/contrôleur-de-gestion>

Section 2 : Instruments du contrôle de gestion

Pour un pilotage et une prise de décisions plus efficaces à court et à long terme, le gestionnaire utilise plusieurs outils qui se fondent sur des démarches d'analyse en collectant et en traitant des informations. Sa mission de contrôle de gestion peut être efficace grâce à des outils: comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion budgétaire mais encore un tableau de bord.

1. Outils de contrôle de gestion**1.1. Comptabilité générale**

La comptabilité générale est une science et technique qui apporte des informations qui s'avèrent utiles pour la prise de décision économiques. Cette discipline étudie le patrimoine et présente les résultats par le biais des états comptables ou financiers. Selon le plan comptable « la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture »⁵. Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- 1- L'enregistrement journalier des opérations de l'entreprise dans les livres comparables;
- 2- L'établissement des états de synthèse;
- 3- La détermination du résultat de l'exercice (bénéfice ou perte).

1.2. Comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil de contrôle de gestion qui traite les informations permettant d'analyser les coûts en utilisant des informations comptables internes de l'entreprise afin d'éclaircir la prise de décision.

Les caractéristiques comparées de la comptabilité générale (financière) et de la comptabilité analytique sont résumés dans le tableau ci-après⁶ :

⁵ DAVASSE H, PARUITE M, « Introduction à la comptabilité », FOUCHER, 2011, P.12.

⁶<https://www.tifwat.com/comptabilite-analytique/difference-entre-la-comptabilite-analytique-et-generale/>

Tableau n°01 : Comparaison entre la comptabilité générale et analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Obligatoire	Facultative
Effectuée chaque année	Effectuée chaque mois, semaine...
Effectuée par toutes les entreprises quelque soit leurs activités	Effectuée uniquement par les entreprises industrielles
Recense les charges par nature	Recense les charges par destination
Destinés à toute personne intéressée par la vie de l'entreprise	Destinée aux responsables internes de l'entreprise
Détermine un seul résultat à la fin de l'exercice	Détermine des résultats par produit, par activité ou encore par zone géographique
Lente périodicité	Calcul périodique
Instrument d'usage interne et externe	Instrument de gestion fondamental
Fonction d'enregistrement	Rationalise les prises de décision
Contrôle de l'information	Améliore les performances
	Optimise la rentabilité

Source : <https://www.tifwat.com/comptabilité-analytique/différence-entre-la-comptabilité-analytique-et-générale/>

1.3. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'un des outils les plus efficaces du contrôle de gestion. C'est la méthode la plus utilisée par les entreprises pour une période déterminée limitée au court terme.

La gestion budgétaire est un mode de gestion qui traduit les budgets des décisions prises par les responsables de la direction afin de comparer les prévisions et les réalisations et établir des écarts pour corriger les erreurs. Nous pouvons constater les principes de bases de la gestion budgétaire:

- ✓ Préciser les missions de chaque unité de gestion;
- ✓ Déboucher les budgets par centre de responsabilité ou centre de décision;
- ✓ Contrôler les éléments de budget;
- ✓ Non remise en cause des politiques et stratégies;
- ✓ Analyse les écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus;
- ✓ Conduire les actions correctives.

1.4. Tableau de bord

Le contrôle budgétaire privilégie les données comptables et financières et ne répond qu'en partie aux besoins de pilotage. Il peut être utilement complété par les tableaux de bord qui permettent notamment d'intégrer des indicateurs non financiers. Nous pouvons définir le tableau de bord comme le pilote d'une automobile qui dispose lui aussi d'un tableau de bord lui permettant d'être renseigné à l'aide d'un certain nombre de paramètres essentiels (vitesse, réserve carburant, huile, etc.). De ce fait, le tableau de bord est un instrument de pilotage qui aide le gestionnaire à décrire l'évolution de l'entreprise qui se construit de façon périodique afin d'atteindre les objectifs fixés. Il est composé des instruments suivants : les écarts ; les ratios ; les graphiques ; les clignotants ; le multimédia ; et les commentaires.

Depuis le tableau de bord, nous pouvons aussi citer le **reporting** qui permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilités, filiale, usine, etc.). C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée. Il permet au supérieur hiérarchique direct ou la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion: en vérification de la réalisation des objectifs; en mesurant le poids des écarts; et, en appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

2. Méthodes de calcul de coût

Avant de présenter les différentes méthodes de calcul de coût, nous introduisons d'abord les notions de base de calcul de coûts qui sont la notion de charge et coût.

2.1. Notions de base

2.1.1. Notion de charge

La charge est une expression qui reflète le facteur d'appauvrissement pour l'entreprise. Les charges sont liées aux décaissements de la monnaie comme l'achat, le salaire du personnel ainsi que d'autres charges que l'entreprise puisse avoir, ce qui fait diminuer le résultat. Les charges sont décomposées par trois types :

Charges non incorporables: Ce sont des charges de la comptabilité générale mais qui sont considérés dans le calcul des coûts en comptabilité analytique. Ce sont les charges exceptionnelles et charges hors exploitation, nous en citons : impôt sur les bénéfices, participation des salariés aux fruits de l'expansion, perte exceptionnelle due à la détérioration d'un stock de produit finis, amortissement des frais de constitution et des frais de l'augmentation du capital.

Charges incorporables: Ce sont les charges de la comptabilité générale et qui sont classées selon le système comptable financier dans la classe 06.

Charges supplétives: Ce sont des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité générale. Elles sont incorporées par la comptabilité analytique pour des raisons fiscales et juridiques.

2.1.2. Notion de coût

Un coût est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé (bien ou service). Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise. Le terme coût ne s'applique pas qu'aux produits mais à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer les charges et d'en faire le total.

Nous pouvons trouver plusieurs classements de coûts qui peut se faire généralement en plusieurs fonctions (de leur budget, du stade d'élaboration, de la période du calcul). Nous en distinguons deux grandes catégories de coûts:

- **Coûts directs et coûts indirects**

Le coût direct « Est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encouru pour un objet de coût spécifique et qu'elle peut donc lui être affecté, sans aucune ambiguïté »⁷.

Le coût indirect « est une charge qui n'est pas associés spécifiquement et uniquement à un objet de coût »⁸.

- **Coûts fixes et coûts variables**

Le coût fixe est une charge qui reste stable pour une période constante donnée à un niveau d'activité déterminé.

Le coût variable est une charge qui varie avec le volume d'activité et est calculé par rapport au volume de production.

2.2. Différentes méthodes de calcul des coûts

Pour calculer les coûts, nous pouvons utiliser plusieurs méthodes selon les méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis.

2.2.1. Méthode de coût complet

Est une méthode utilisée pour calculer le coût de revient d'un produit vendu. Elle se distingue par la Somme des coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente du produit. Elle peut aussi servir à analyser si le projet est à envisager ou non. Parmi les méthodes de coût complet,

⁷ YVES DE R, KARINE C, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Édition, LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT, Paris, 2012, P.4.

⁸ YVES DE R, KARINE C, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Édition, LOUVAIN SCHOOL OF MANAGMENT, Paris, 2012, P.5.

nous retrouvons la méthode de **centre d'analyse** basée sur l'analyse des charges en charges directes et indirectes et qui seront réparties en deux sections :

- **Sections principales** : Travaillant directement sur les produits et services ;
- **Sections auxiliaires** : Fonctionnelles ou opérationnelles travaillant au bénéfice d'autres sections principales ou auxiliaires⁹.

De plus, il y a la méthode **ABC (Activity Based Costing)** qui est l'évolution de l'approche traditionnelle de l'imputation des charges indirectes en une nouvelle approche basée sur les activités. Cette méthode permet de définir la totalité des coûts liés à l'activité en mettant l'accent sur les inducteurs de coûts.

$$\text{Coût d'inducteur} = \text{Ressources consommées} / \text{Volume de l'inducteur}$$

2.2.2. Méthode des coûts variable

C'est une méthode de calcul de coût que toutes les charges qui ne sont pas imputées et qui varient par rapport au volume de production qu'elles soient directes ou indirectes. La différence entre le chiffre d'affaire et le coût variable constitue une marge sur coût variable.

2.2.3. Méthode des coûts marginaux

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée (bien ou service) et l'ensemble de celles nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité (une prestation, un produit, un lot, etc.). Ce coût peut comprendre des charges variables, des charges fixes ou les deux. À partir de calculs simples, des décisions de gestion telles que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance sont prises.

$$\text{Calcul coût marginal} = \text{Variation du coût total} / \text{Variation de la quantité}$$

2.2.4. Méthode des coûts spécifiques

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche des coûts variables. Elle impute à chaque produit les charges fixes directes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique. C'est-à-dire propre au produit, dont l'objet est de couvrir les charges fixes communes de l'entreprise. L'étude des coûts spécifiques permet d'envisager l'abandon ou non d'un produit.¹⁰

⁹BENDRIOUCH A « Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion », Édition COGEFOS collection gestion 2^{ème} Édition, Octobre 2005, P.91-95.

¹⁰https://www.unt.unice.fr/aunege/comptabilite-analytique-L2/html/lecon-10.html#chap_2

2.2.5. Méthode des coûts standards

Le coût standard est un coût à priori sur les performances dans l'entreprise pour une analyse à la fois technique et économique d'une période donnée. Le coût standard permet le contrôle de gestion par l'analyse des écarts, il s'agit donc d'établir à priori à la base d'une activité normale en comparant les coûts réels et les coûts préétablis.

Conclusion du chapitre

En conclusion, le contrôle de gestion sert à gérer, de décider mais aussi de contrôler les résultats obtenus au sein des entreprises à partir d'une certaine taille, tout en s'adaptant aux spécificités de l'activité et aux contraintes de l'environnement. Il se voit comme un instrument de pilotage indispensable pour les entreprises dans la prise de décision.

Parmi les outils de contrôle de gestion, nous retrouvons la comptabilité générale, analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire que nous détaillerons dans le chapitre suivant.

Chapitre 02

Systeme budgétaire outil de contrôle de gestion

Introduction

Dans une entreprise, la gestion budgétaire est indispensable comme étant un outil de contrôle de gestion pour atteindre les objectifs fixés et tracés. Elle est considérée comme un système de gestion prévisionnelle qui lui permet d'améliorer et de faciliter la communication avec les différentes structures de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous traitons deux sections principales. La première porte sur la notion de la gestion budgétaire. La deuxième est consacrée au contrôle budgétaire.

Section 1 : Notions sur la gestion budgétaire

Pour que l'entreprise atteigne ses objectifs, elle doit passer par une étape très importante et indispensable qui est une parmi les outils de contrôle de gestion, ce dernier étant la gestion budgétaire. Dans cette section nous présentons la notion de gestion budgétaire et sa démarche au niveau de l'entreprise.

1. Définition et rôle de la gestion budgétaire

1.1. Définition

Pour **J.Lauchard** « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées appelée budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹¹.

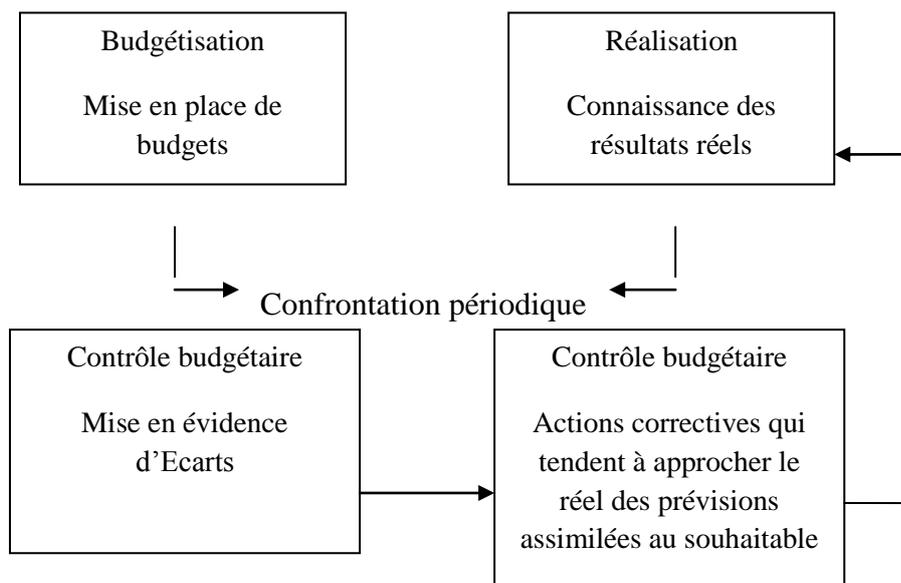
Pour **D.Georges** « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'actions à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »¹².

La figure suivante exprime deux points importants : la **budgetisation** qui est l'élaboration des budgets et le **contrôle budgétaire** qui est le calcul des écarts et initier les actions correctives.

¹¹ DORIATH B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Édition, DUNOD, Paris, 2008, P.01.

¹² DEPALLENS Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4^{ème} Édition, SIREY, Paris, 1971, P.519.

Figure n°3: Gestion budgétaire



Source : ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} Édition, DUNOD, Paris, 2010, p.225.

1.2. Rôle

- Un instrument de coordination des différents sous-systèmes (commercial, productif, financier) ;
- Un instrument de pilotage à court terme où il permet aux responsables de détecter les écarts afin de mettre en place les actions correctives ;
- Outil de communication et de motivation pour le personnel (entre les différents départements et service) ;
- Outil d'évaluation des performances de l'entreprise ;

2. Démarche budgétaire

La gestion budgétaire se comporte essentiellement de trois phases la première, prévision après la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire.

2.1. Première phase : prévision

La prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévision probabilistes) »¹³

Elle doit être basée sur des données historiques chiffrées afin de fournir un plan du budget au futur, sans oublier aucun facteur du budget (les quantités et le prix de l'article, les matières premières ...).

Pour bien mener la démarche prévisionnelle elle doit être basée sur deux facteurs essentiels : Fixer les objectifs de l'entreprise, ainsi que les différents techniques de prévision ;

¹³ Doriath.B, op.cit., 2008, P.3.

2.1.1. Fixer les objectifs de l'entreprise

- **Objectifs financiers** : les capitaux propres et investis, marge brute, cash-flow doivent d'être rentables ;
- **Objectifs commerciaux** : la part du marché, le montant du chiffre d'affaire, volume des ventes ;

2.1.2. Techniques de prévision

La prévision c'est la première étape de la gestion budgétaire à court terme, dans ce point on va présenter que trois éléments essentiels dans la prévision et qui sont : prévision des ventes, de production et d'approvisionnement.

A. Prévision des ventes

La prévision des ventes est « l'étude et le chiffrage du marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise ainsi que la part qu'elle peut en récupérer »¹⁴.

Les prévisions des ventes se basent sur deux approches essentielles à court terme:

- Un chiffrage qualitatif du marché par des études marketing (test marché, sondage, politique de distribution...), ainsi que les points de force et de faiblesse de l'entreprise.
- Un chiffrage quantitatif par la prévision des quantités vendues en utilisant des techniques statistiques (les ajustements, les séries chronologiques, le lissage exponentiel...).

Cette étude est menée en externe au niveau de la branche d'activité telles que l'état du marché et de concurrence et le pouvoir d'achat des consommateurs, et en interne au niveau de ses capacités de production et ses moyens commerciaux et ses perspectives d'évolution (réseaux de ventes, qualités des vendeurs).

Il existe plusieurs méthodes de prévision des ventes, Nous présentons trois méthodes essentielles : les séries chronologiques, la corrélation et les ajustements, le lissage exponentiel.

a- Séries chronologiques

Les séries chronologiques sont des séries statistiques qui permettent d'analyser, de décrire et d'expliquer un phénomène au cours du temps et d'en tirer des conséquences pour des prises de décision (Marketing...).

Cette étude permet de faire un contrôle, par exemple pour la gestion des stocks, le contrôle d'un processus chimiques...¹⁵

¹⁴ASTIEN E, « Analyse comptable et financière, contrôle de gestion prévisionnelle », 2^{ème} Édition, FOUCHER, Paris, 2000, P.153.

¹⁵<https://www.math.univ-toulouse.fr/~lagnoux/Poly-SC.pdf>

Le marché est soumis à des tendances régulières ou non ambiguës pour prévoir des ventes futures en prolongeant ces tendances, les quantités vendues sont en fonction de la variable temps qui s'exprime sous forme d'une équation :

$$Y = a X + b$$

(à c'est la coefficient de corrélation entre **X** le temps, et **Y** les ventes).

b- Corrélation et ajustements

• La corrélation

Le coefficient de corrélation linéaire 'r' donne une mesure de l'intensité et du sens de la relation linéaire entre deux variables, son calcul est assez complexe, c'est pourquoi on utilise souvent la calculatrice ou un logiciel.¹⁶

La corrélation est exprimée ainsi :
$$r = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{(\sum x_i^2 - n \bar{x}^2)} \sqrt{(\sum y_i^2 - n \bar{y}^2)}}$$

(\bar{x} c'est la moyenne de X, \bar{y} c'est la moyenne de Y, n c'est le nombre d'observation).

Les interprétations :

- Le coefficient de corrélation est compris entre -1 et 1 ;
- Plus le coefficient est proche de 1, plus la relation linéaire est positive entre les variables est forte ;
- Plus le coefficient est proche de -1, plus la relation linéaire est négative ;
- Plus le coefficient est proche de 0, plus la relation linéaire entre les variables est faible ;

• Les ajustements

L'ajustement est une étude chiffrée des données caractérisant une variable économique (les ventes passées du produit). C'est une prévision sur l'état futur d'une variable obtenu par des tendances passées.

L'ajustement consiste à substituer des valeurs de la variable (y_i) à une variable calculée (y'_i) à l'aide d'un graphique mécanique ou analytique.

« Une méthode d'ajustement linéaire qui fournit une équation de droite $y = ax + b$, y représentent la valeur ajustée (les quantités vendus) et x la période observée (le range de l'année) ».

¹⁶ <https://www.fr.khanacademy.org/math/statistics-probability/describing-relationships-quantitative-data/scatterplots-and-correlation/a/correlation-coefficient-review>

c- Lissage exponentiel

Cette méthode de prévision calcul de fait une moyenne des observations passées en les pondérant. Les observations ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté. Pour une période donnée t.

B. Prévision de production

La fonction de production doit rechercher l'organisation la plus efficace pour réaliser la production de biens et services nécessaires à la réalisation du budget des ventes et de la politique de stockage dans le cadre des choix stratégiques.

Le programme industriel et commercial est « élaboré par famille de produit, il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire »¹⁷.

Le programme de production s'appuie sur cette relation :

$$\text{Prévision de Production} = \text{ventes Prévisionnelles} + \text{niveau de stock désiré} - \text{niveau de stock Actuel}$$

Le programme de production doit être optimal dans deux cas possible qui sont :

La priorité est donnée à l'organisation de la production

L'optimisation des moyens de production est assurée par la recherche du plein emploi des capacités disponibles (optimum technique) ou par la recherche de la meilleure rentabilité (optimum économique).

La priorité est donnée au marché

Le programme de production doit se claquer sur celui des ventes. Comment doit-on charger les ateliers, les machines et les capacités humaines pour obtenir une production qui corresponde aux besoins exprimés.

C. Prévision d'approvisionnement

L'existence de stock est un moyen de concilier des objectifs contradictoire entre :

- La fabrication et la vente dans le cas des produits finis ;
- Les impératifs des fournisseurs et ceux de la production pour les matières premières et les composants ;

La gestion des matières premières et des composants relève de la compétence des services d'approvisionnement et nécessite un ou des budgets spécifiques.

¹⁷ ALAZARD Claude, SÉPARI Sabine, « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 1998, P.404.

Cette gestion budgétaire, comme dans le cas des ventes et de la production s'organise en deux étapes liées :

- Une phase de prévision d'approvisionnement nécessaire compte tenu des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau des consommations ;
- Une phase de valorisation qui conduit à l'élaboration des budgets proprement dit ;

2.2. Deuxième phase : Budgétisation

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les ressources nécessaires pour atteindre ses objectifs.

La budgétisation est un processus qui détaille le programme d'action de la première année du plan opérationnel afin de réaliser ce programme ou une partie.

2.2.1. Définition du budget

Le budget est « une prévision de tous les éléments correspondant à un programme déterminé, pour une période donnée. Processus de prévision à court terme aboutissant aux budgets opérationnels et systèmes de pilotage qui découlent de ces prévisions »¹⁸.

D'après **C.Perochon** et **J.Leurion** le budget « est un programme à court terme détaillé, coordonné et valorisé permettant d'atteindre, grâce à des moyens antérieurs définis, les objectifs issus de la stratégie de l'entreprise »¹⁹.

2.2.2. Rôle du budget

Le système budgétaire joue simultanément trois rôles :

➤ Les budgets sont un élément du contrôle de gestion

Cela signifie qu'ils sont conçus pour permettre les fonctions de finalisation, pilotage, post évaluation, sur un horizon de court terme généralement annuel. Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par la coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable. Le système budgétaire est certainement plus efficace lorsqu'il colle à la réalité du cycle économique lorsqu'il se claque sur l'année fiscale.

➤ Les budgets sont un instrument de planification

Ce rôle du budget appelle deux commentaires :

- Les budgets ne sont qu'un des instruments du contrôle de gestion ;
- Les budgets chiffrent les plans.

¹⁸ BURLAND A, EGLEM J-Y, MYKITA P, « Dictionnaire de gestion- comptabilité- finance- contrôle », 2^{ème} Édition, FOUCHER, Vanves, 2004, p.48.

¹⁹ PEROCHON C, LEURION J, « Analyse comptable-Gestion prévisionnelle », Édition FOUCHER, Paris, 1982, P.165.

➤ Les budgets doivent accorder les personnes, les projets, les stratégies

Aucun instrument de contrôle n'échappe à cette contrainte générale dans l'organisation : il faut parvenir à intégrer :

- ✓ Les objectifs stratégiques poursuivis
- ✓ Les déclinaisons en activités qui en résultent
- ✓ Les comportements des personnes qui, à un titre ou à un autre, interviennent dans le processus sous contrôle, ne serait-ce que pour donner leur avis.

2.2.3. Objectifs des budgets

On peut résumer les objectifs du budget en quelques points suivants :

➤ Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

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

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

- ✓ Ils assurent les informations des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité.
- ✓ Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles.
- ✓ Les budgets sont des outils de contrôle :

Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et prévisions. C'est le contrôle budgétaire²⁰.

2.2.4. Etapes d'élaboration du budget

La procédure d'élaboration du budget d'une année (N) commence au cours d'une année précédente (N-1) d'une manière à disposer le maximum d'information sur les réalisations de l'année précédente (N-1).

²⁰ LONGLOIS L et ALL, « Le contrôle de gestion », Édition d'organisation, Paris, 1998, p.189.

- **1^{ème} étape** : La direction générale et les responsables de structure présente un budget de l'année (N) et un rapport d'analyse de la même année et autres rapports d'audit ou expertise afin de fixer des objectifs de l'année (N).
- **2^{ème} étape** : Les responsables de structure préparent des plans d'actions et des pré-budgets des structures.
- **3^{ème} étape** : Le responsable suivi et contrôle budgétaire consolide des plans d'action et des pré-budgets.
- **4^{ème} étape** : La direction générale et les responsables de structure valident le projet du budget par la DGE.
- **5^{ème} étape** : La direction générale propose le projet du budget pour l'adopter par le conseil d'administration.
- **6^{ème} étape** : Le conseil d'administration valide le budget.
- **7^{ème} étape** : La direction générale diffuse le budget adopté aux structures.
- **8^{ème} étape** : Le responsable suivi et le contrôle budgétaire prépare le suivi mensuel du budget.
- **9^{ème} étape** : Le responsable suivi et le contrôle budgétaire prépare le suivi annuel du budget.

2.2.5. Typologie des budgets

A. Budget des ventes

Le budget des ventes ou budget commercial est le premier budget à élaborer dans l'entreprise.

Selon Alazard et Sépari, « le budget des ventes est le premier budget de la construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux »²¹.

Le budget des ventes est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix.

Ce type du budget permet de valoriser le programme des ventes grâce aux prévisions de prix à partir des informations comptables ou commerciales ainsi qu'analyser les différents prix et les recherches sur le marché concurrent.

B. Budget de production

Le budget de production est la représentation finale et chiffrée de l'activité productive annuelle.

²¹ ALAZARD C, SEPARI S, op.cit. 2007, P.440.

Selon Gervais M, « l'élaboration d'un plan de production à court terme, puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle ».

Il est le résultat des décisions prises au niveau des budgets des ventes et la politique de stockage de l'entreprise.

L'élaboration du programme de production fait appel à de nombreuses techniques comme :

- La programmation linéaire,
- L'ordonnancement des tâches,
- La gestion de la main d'œuvre,
- L'élaboration des standards,

La gestion budgétaire de la production a pour mission de prévoir la quantité à produire et d'optimiser le programme de production.

C. Budget des approvisionnements

L'élaboration du budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantité voulues, le montant voulu, et ce au moindre coût.

Il présente un calendrier un des commandes et des livraisons il résulte des choix de gestion des stocks et des approvisionnements.

L'établissement d'un budget des approvisionnements nécessite la connaissance des éléments suivants :

- Le prix d'achats des produits,
- Les dates d'achats (ou de commande),
- Les quantités à acheter,
- Les dates probables de livraison,
- Les dates envisagées pour la vente,

D. Budget d'investissement

Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses, le suivi d'investissement s'organise en trois temps :

- Les dates d'engagements : ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un débit.
- Les dates de décaissement : ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés.

- Les dates de réception : elles conditionnent le démarrage des activités et donc la rentabilité des projets envisagés²².

E. Budget de trésorerie

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

Chaque entreprise doit d'anticiper ses flux financiers afin d'assurer sa solvabilité et d'optimiser son résultat financier.

²² ALAZARD C, op.cit, P.446.

Section 2 : Contrôle budgétaire

Après l'étape de la prévision et la budgétisation vient l'étape du contrôle budgétaire, ce dernier résulte une comparaison entre les réalisations et les prévisions déceler des écarts afin de les analyser pour mettre en œuvre des actions correctives.

Dans cette section nous présentons la notion de contrôle budgétaire les étapes à suivre pour établir les écarts les calculer et les interpréter.

1. Définition et rôle du contrôle budgétaire

1.1. Définition

Selon M. Gervais défini le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées au budget afin :

- ✓ de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- ✓ d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- ✓ de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ✓ d'apprécier l'activité des responsables budgétaire ;²³.

Le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion, qui analyse la performance en comparant ce que était prévu (les budgets), a ce qui s'est réellement produit (les couts réels issus de la comptabilité de gestion), il propose donc les analyses d'écarts entre les réalisations et les prévisions, dans le but de les expliquer et permettre la décision d'actions correctives adaptées.

1.2. Rôle du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la comparaison entre les réalisations et les prévisions qui permettent de dégager des écarts.

Le contrôle de gestion doit :

- **Définir les centres de responsabilités** : en évitant les chevauchements d'autorités ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- **Servir de liaison et d'arbitrage** : entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant les modalités de cession entre les centres ;
- **Décider du degré d'autonomie délégué** : aux centre et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- **Mettre en place des unités de mesure** : des performances connues et acceptées par les responsables ;

²³ ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion manuel et application », 2^{ème}Édition, DUNOD, Paris, 2010, P.226.

Le contrôle budgétaire a un rôle très efficace pour le bon déroulement et la maîtrise ainsi que l'amélioration de la gestion.

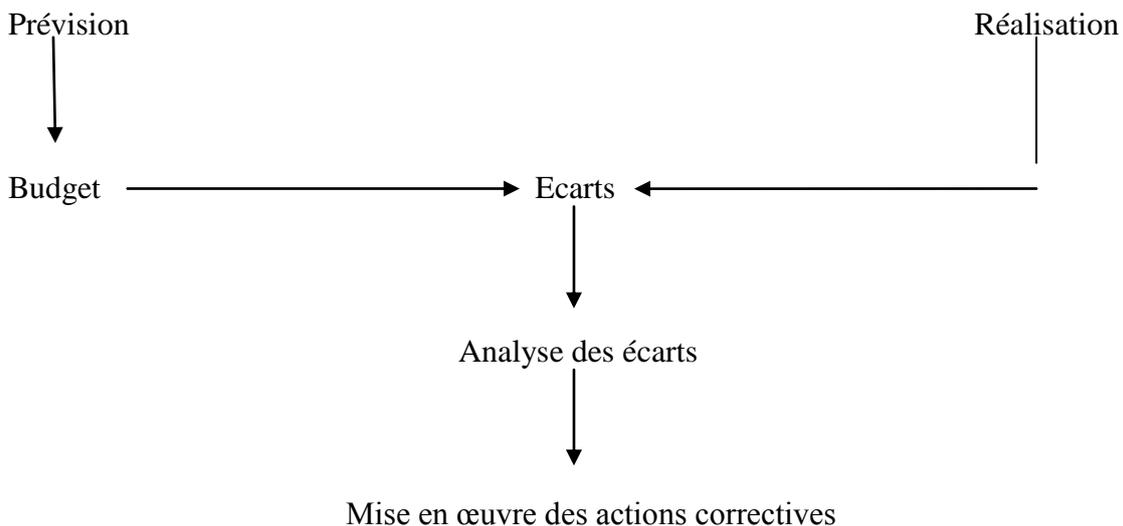
1.2.1. Rôle de simulation

Rendre possible par l'informatisation des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels.

1.2.2. Rôle de coordination des différents sous-systèmes

Puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commerciale, productif que financier. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget générale et la présentation des documents de synthèse prévisionnels cohérent avec le plan opérationnel.

Figure n°4 : Procédure du contrôle budgétaire



Source : Hutaïn H, « toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} Éd. d'Organisation, Paris, 2003, P.678.

2. Objectifs et limites du contrôle budgétaire

2.1. Objectifs

On peut résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit :

- ✓ L'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- ✓ La comparaison entre les réalisations et les prévisions ;
- ✓ Calculer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives ;
- ✓ Piloter les activités et maîtriser le budget ;
- ✓ Optimiser l'utilisation des ressources ;

- Apprécier l'activité des responsables budgétaire ;

2.2. Limites du contrôle budgétaire

Les limites du contrôle budgétaire :

- ✓ L'expression financière de la performance qui met de côté les performances qualitatives elles que la qualité, la réactivité, le climat social ;
- ✓ Le contrôle à posteriori dans un contexte qui exige de la réactivité ;
- ✓ Une source pour présenter le système d'information pour calculé un nombre important d'écart ;
- ✓ Le mal évaluation de la performance qui rende les acteurs responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir ;

3. Conditions d'un bon contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire plus efficace se doit :

- ✓ Il ne faut pas attendre les prévisions des certitudes mais des estimations ;
- ✓ Les responsables opérationnels doivent recevoir le plus rapidement possible des données chiffrées sur la mesure des réalisations ;
- ✓ La rapidité de transmission de l'information ne pas conduire à une information de mauvaise qualité ;
- ✓ Les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchiques.
- ✓ Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables ;
- ✓ Le contrôle doit exister en exploitant les écarts ;
- ✓ La gestion et le contrôle par exception doivent être utilisés pour définir les seuils d'acceptation et de non-acceptation ;

Un bon contrôle budgétaire doit être fiable, rapide, cohérent, (permanence des méthodes et cohérence par rapport au mode de gestion de l'entreprise) et enfin, d'un bon rapport qualité/prix.

4. Étapes à suivre pour un contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire comprend les étapes suivantes :

- ✓ L'élaboration d'un budget explicitement ou implicitement associé à un ensemble d'objectifs ;
- ✓ Comparaison du budget avec les réalisations et mesure des écarts ;
- ✓ Interprétation des écarts et prise de décision de mesures de correction ;

- ✓ Éventuellement, adaptation ou remise en cause des objectifs ;

5. Écarts

Un coût constaté correspond aux charges indirectes réelles et le budget flexible aux charges indirectes budgétées en tenant compte du fait qu'une partie d'entre elles sont fixes. Un écart sur budget est un écart sur prix.

5.1. Définition

Le plan comptable général 1982 utilise le terme d'écart sur coût alors que la plupart des auteurs parlent d'écart sur budget.

En effet, l'expression « écart sur coût » est beaucoup plus générale et vague puisque tous les écarts calculés en comptabilité de gestion sont des écarts sur coûts.

Un écart est la différence entre la valeur constaté de la donnée étudiée et la valeur de référence prévisionnelle de cette même donnée.

$$\text{Écart} = \text{Données réelles} - \text{Données préétablies de référence (prévisionnels)}$$

5.2. Principe d'élaboration des écarts

Les principes d'élaboration des écarts sont énumérés comme suit :

Principe 1 : Faire la différence entre la valeur réelle de la donnée étudiée et la valeur prévisionnelle de la même donnée.

Principe 2 : Etablir l'écart qui se définit par + ou – (favorable ou défavorable).

Principe 3 : L'écart cherche à isoler l'influence d'une seule composante par sous écart calculé.

Principe 4 : En harmonisation avec la position d'un plan comptable générale dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :

➤ Ecart / prix = (prix réel – prix prévu) x quantités réelle.

➤ Ecart / quantité = (quantité réelle – quantité prévu) x prix prévu.

5.3. Calcul des écarts

L'analyse des écarts consiste à analyser et à expliquer naturellement des écarts entre le résultat réel et le résultat budgété pour prendre par la suite des mesures correctives visant à la réduire, voire les éliminer.

L'analyse des écarts est réalisée en comparant entre le budget exécuté et le budget prévisionnel.

5.3.1. Écart sur le résultat global

Est la différence entre le résultat réel et le résultat de la performance globale à court terme car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de l'entreprise.

$$\text{Écart sur le résultat} = \text{Résultat réel}^* - \text{Résultat préétabli}^{**}$$

*Résultat réel = Chiffre d'affaire réel – cout réel.

**Résultat préétabli = Chiffre d'affaire préétabli – cout préétabli.

5.3.2. Écart sur le chiffre d'affaire

Est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévisionnel

$$\text{Écart sur chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévisionnel}$$

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

Le chiffre d'affaire se compose de deux variables selon le prix de vente et la quantité vendue.

$$\text{Écart prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) \times \text{Quantité réelle. } E/P = (P_R - P_P) \times Q_R.$$

$$\text{Écart quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévu}) \times \text{prix prévu. } E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P.$$

Favorable ce qui explique l'augmentation des quantités vendus et l'augmentation des prix des ventes.

Lorsque le chiffre d'affaire réel est inférieur au chiffre d'affaire prévu l'écart est défavorable ce qui explique la diminution des quantités vendus et les prix des ventes.

5.3.3. Écart sur la marge

Est la différence entre la marge réelles et la marge prévisionnelle.

$$\text{Écart sur marge} = \text{marge sur coût préétabli réelle}^* - \text{marge sur coût préétabli prévue}^{**}$$

*Marge réel = (prix de vente réel – coût de revient réel) x quantités réelle.

**Marge prévue = (prix de vente prévisionnel – coût de revient prévisionnel) x quantités prévue.

La marge sur le coût préétabli se compose d'une part à la hausse du volume des ventes (écart quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix).

$$\text{Écart quantité} = (\text{quantité réel} - \text{quantité prévu}) \times \text{marge prévu. } (Q_R - Q_P) \times M_P.$$

$$\text{Écart prix} = (\text{marge réel} - \text{marge prévu}) \times \text{quantités réel. } (M_R - M_P) \times Q_R.$$

5.3.4. Écart sur coût de matière

Est la différence le coût de matières réelles et le coût de matière préétabli

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

On peut distinguer l'écart par deux causes, quantité et prix

$$\text{Écart prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévisionnel}) \times \text{quantités réelle. } E/P = (P_R - P_P) \times Q_R.$$

$$\text{Écart quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévisionnelle}) \times \text{prix prévisionnelle. } E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P.$$

Lorsque l'écart sur le coût de matière est positif la situation est défavorable parce que ces coûts réels sont supérieurs aux coûts prévisionnels, et c'est le contraire pour l'écart négatif (favorable).

Le coût d'un produit se compose de charges directes et indirectes qui sont regroupés dans un centre d'analyse.

➤ Écart sur charges directes

Est l'ensemble d'écart sur coût unitaire (Ecart sur taux pour la main d'œuvre) qui mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse du coût par rapport aux prévisions et l'écart sur quantité (Ecart sur temps pour la main d'œuvre) qui mesure l'impact total sur le coût du plus au moins bon rendement de ce facteur.

$$\text{Écart sur charges indirectes} = \text{écart sur coût unitaire} + \text{écart sur quantité.}$$

$$E/CU = (CU_R - CU_P) \times q_R.$$

$$E/q = (q_R - q_P) \times CU_P.$$

➤ Écart sur charges indirectes

Il regroupe les charges de tous les produits de l'entreprise qui sont répartis par centre d'analyse.

L'écart global des charges indirectes est décomposé en trois sous écart :

$$\text{Écart sur charges indirectes} = \text{écart budget} + \text{écart activité} + \text{écart rendement}$$

Écart budget : C'est les vraies dépenses du centre d'analyse :

$$\text{Écart/Budget} = \text{coût réel} - \text{coût budgété pour l'activité réelle.}$$

$$E/\text{Budget} = (Q_R \times CU_R) - C_B^*.$$

$$C_B^* = CVU_R \times Q_R + CF_P.$$

CVU_R : Coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

Q_R : Nombre d'unité d'œuvre réellement consommée.

CF_P : Charges fixes prévus.

Écart activité : C'est le niveau d'activité liée aux charges fixes.

$$\text{Écart sur activité} = \text{coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité réelle.}$$

$$E/\text{Activité} = C_B - (Q_R \times CU_P).$$

$$\text{Écart de rendement} = (Q_R - Q_P) \times CU_P.$$

5.4. Interprétation des écarts

Interpréter et analyser les écarts permet au contrôleur de gestion de donner les différentes causes des résultats favorables ou défavorables, pour identifier l'origine des calculs des écarts afin d'apporter des actions correctives pour améliorer la situation.

5.5. Mise en œuvre des actions correctives

Pour mettre en œuvre des actions correctives faut d'abord réviser les prévisions qui sont devenues irréaliste, après mettre des actions d'amélioration soit par :

- Mettre en œuvre l'action corrective avant que l'opération soit terminée.
- Mettre en œuvre l'action corrective après avoir comparé à la prévision c'est-à-dire une nouvelle action.

Pour une action corrective plus efficace doit être rapide car une action trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système de contrôle, et elle doit être adaptée car elle risque d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables.

Conclusion du chapitre

Après avoir réalisé ce chapitre, nous constatons que la gestion budgétaire est vraiment importante et est une démarche à ne pas louper car elle aide l'entreprise à voir le degré de réalisation de ces budgets. Le manager aurait la possibilité de comparer les prévisions et les réalisations et d'étudier les causes des écarts obtenus pour mettre en œuvre des actions correctives.

Chapitre 03

*Illustration pratique au sein
d'ALCOST, Bejaia*

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

1. Historique de l'entreprise

L'origine de la société CCB (Complexe Costume de Bejaia), remonte à avant 1971, projet de SONAC, (Société Nationale de Confection). La fusion en 1973 de SONAC et de SONITEX (Société National des Industries TEXTILES).

Suite à la restructuration de la société SONITEX en 1982, qui à donner naissance à plusieurs entreprises dont ECOTEX (Entreprise de Confection Textiles) l'unité CCB a été rattachée à cette dernière.

ALCOST/EPE/SPA est née suite à la scission de l'entreprise ECOTEX en 1998, et devenue filiale successivement du « HOLDMAN » (Holding Industrie Manufacturières), puis « AGROMAN » (Holding Industrie Agro-alimentaires et Manufacturières), puis de la SGP-IM (Société de Gestion des Participants) industries manufacturières Groupe C&H (Groupe Confection et Habillement), et actuellement du groupe GETEX.

Suite à la résolution du CPE (Conseil des Participants de l'Etat) N° 07/147/25/02/2016 portant restructuration organique du Groupe GETEX SPA et la résolution N°01/27/03/2017 de l'AGEX DU Groupe C&H Fashion Spa, la filiale ALCOST/EPE/SPA est absorbée par l'EPE C&H Fashion Spa. Elle est devenue en 2017, une unité de production de l'EPE absorbante (EPE C&H SPA).

Le siège social d'Alcost est situé à Bejaia route des Aurès.

Son capital social est fixé à 213 800 000.

1.2. Mission principale d'ALCOST

Les missions principales d'ALCOST, Bejaïa est de produire, distribuer, et commercialiser tout type de vêtements.

Elle a aussi pour objet social la participation à toute entreprise, groupement d'intérêt économique algérien ou étranger se rattachant directement ou indirectement à l'objet social.

1.3. Sa superficie

L'unité d'ALCOST occupe une superficie de $33\,814m^2$, dont $12\,935m^2$ couvertes répartis comme suit :

- Administration : $908m^2$
- Bureau social : $867m^2$
- Bâtiment de production plus magasins de stockage : $9360m^2$
- Création : $560m^2$
- Commercial : $305m^2$

- Bloc bureaux : 308m²
- Hangar entretien ; maintenance : 306m²

Elle se situe sur un rayon de 1Km de l'aéroport, du port et de la gare ferroviaire et routière de Bejaia.

1.4. Activités d'ALCOST

L'entreprise produit et vend des familles de produits suivants :

Tableau N° 02 : Présentation des produits

Famille de produit (vêtements professionnels)	Famille de produit (vêtements ville homme)	Famille de produit (vêtements femme enfants et sportwear)
Costumes	Blouson	Linge de maison
Vestes	Tailleur femmes	Pyjama
Pantalon	Jupe	Robe
Anorak	Ensemble	Articles de sport
Parka	Tenu professionnelle	Tissus et accessoires
Imperméable	Articles divers	Fournitures et accessoires
Manteau	Chemiserie	
Caban	Bonneterie	

Source : information interne d'ALCOST.

1.4.1. Activité principale

L'activité principale d'ALCOST est la fabrication et la commercialisation de vêtements ville et professionnels dont la gamme de production est la suivante :

- Vêtements professionnels (Costume, veste, pantalon, parka...) ;
- Vêtements ville homme (Blouson, jupe, ensemble...) ;
- Vêtements femme et enfants et sportwear (linge de maison, robe, article de sport...) ;

L'usine est composée des ateliers suivants :

- Un atelier coupe ;
- Un atelier piquage ;
- Un atelier finition et repassage ;

1.4.2. Activité secondaire

L'activité secondaire de l'entreprise consiste en l'achat et la revente de produits finis et marchandises.

1.5. Effectifs

Les effectifs connaissent une fluctuation en adaptation au plan de charge de l'unité, qui passe de 541 en 2013 à 710 fin décembre 2018.

Désignation	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Effectif	541	551	712	721	718	710

1.6. Chiffre d'affaire

Les chiffres d'affaires réalisés en hors taxes depuis sa création sont les suivants :

Année 1998 : 250 millions dinars

Année 1999 : 280 millions dinars

Année 2000 : 300 millions dinars

Année 2001 : 310 millions dinars

Année 2002 : 388 millions dinars

Année 2003 : 365 millions dinars

Année 2004 : 470 millions dinars

Année 2005 : 589 millions dinars

Année 2006 : 440 millions dinars

Année 2007 : 408 millions dinars

Année 2008 : 485 millions dinars

Année 2009 : 648 millions dinars

Année 2010 : 959 millions dinars

Année 2011 : 763 millions dinars

Année 2012 : 931 millions dinars

Année 2013 : 1030 millions dinars

Année 2014 : 1142 millions dinars

Année 2015 : 1169 millions dinars

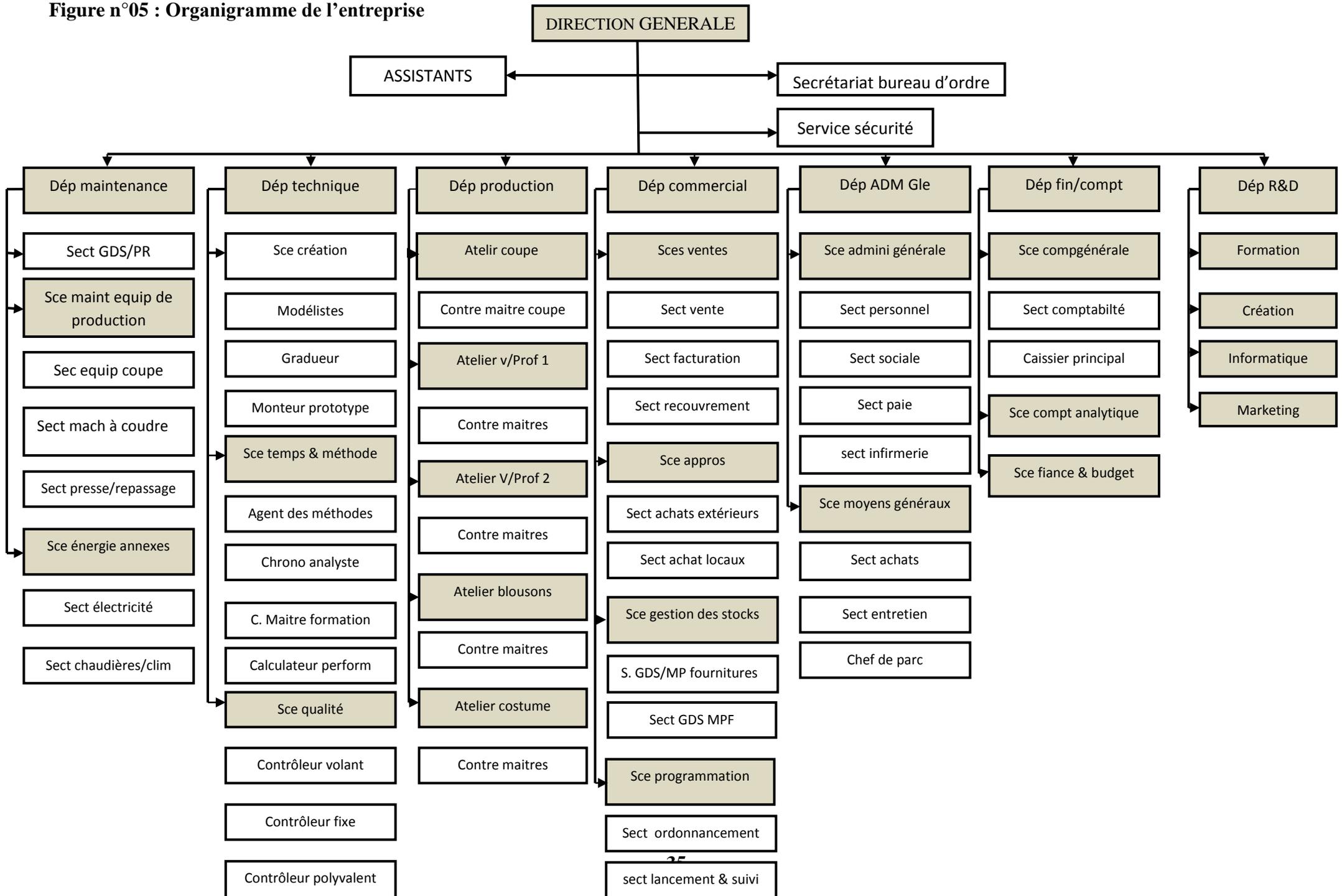
Année 2016 : 1386 millions dinars

Année 2017 : 1323 millions dinars

Année 2018 : 1659 millions dinars

La production estimée pour l'exercice 2018 est de 1 773 366 362 DA. De même pour le résultat net pour la même période, il s'élève à 130 011 824 DA fin décembre 2018.

Figure n°05 : Organigramme de l'entreprise



2. Domaine d'activité de l'entreprise d'ALCOST

Dans l'entreprise ALCOST on peut distinguer deux types d'activités :

- Les activités principales
- Les activités secondaires

2.1. Activités principales

Elles concernent essentiellement les opérations d'exploitation, de gestion, développement et de la production en matière de confection et de bonneterie, le chiffre d'affaire d'ALCOST est constitué essentiellement de la production vendue, vente de marchandise et vente de matières premières.

Elle est spécialisée dans la confection d'articles suivants :

- **Vêtements spécifiques**

Ils consistent 94% de l'ensemble des commandes de l'entreprise ils sont destinés à des organismes nationaux et des qualités relativement importantes, d'où les efforts d'ALCOST à fidéliser sa clientèle, cependant cela ne suffit pas car les contrats sont obtenus par des offres d'appel à la concurrence nationale de ce fait ALCOST doit être compétitive sur le marché national.

- **Vêtements villes**

Ils consistent 6% de l'ensemble des commandes de l'entreprise ils sont destinés à une clientèle vaste, ayant des besoins et des goûts différents, ajoutant à ce la l'effet de la mode et autres paramètres qui ne peuvent pas être appréciés par la cellule marketing d'ALCOST qui est en état embryonnaire, d'où le risque commerciale de cette ligne de vêtements.

2.2. Activités secondaires

Elles sont utilisées comme suite :

- Importation et distribution de tissus, fournitures et accessoires de confection au mètre à la pièce et kilogramme.
- Importation d'article d'habillement en kits destinés à la transformation.
- Exportation d'article d'habillement, ligne de maison, layette, tissus et couvertures.
- Distribution en gros de chaussures et maroquinerie.
- Achat, vente et distribution de tout bien immobilier (magasin hangar, dépôt etc...).
- Promotion immobilière.
- Formation et assistance technique.

- Réalisation de toutes opérations commerciales, financières et immobilières pouvant se rattacher directement ou indirectement à l'objet social ou susceptibles d'en faciliter l'extension ou le développement.

ALCOST se réserve le droit d'ouvrir sur l'ensemble du territoire national :

- Des unités de distribution en gros.
- Des magasins de commerce au détail.
- Des dépôts de stocks.
- Des unités de confection.

3. Système d'organisation de l'entreprise d'ALCOST

3.1. Direction générale

Cette fonction joue un rôle de coordination entre les différentes fonctions mise en place.

Elle comprend à la fois :

- **Une activité administrative** : chargé de collecter et analyser les informations nécessaires à la bonne gestion de l'entreprise.
- **Une activité de prise de décision** : Le Directeur Générale (DG) dans ses fonctions est assisté par un conseiller administratif un conseiller technique et un conseiller commercial.

3.1.1. Structures fonctionnelles rattachées à la direction générale

Elles regroupent les structures :

- Audit et contrôle de gestion.
- Hygiène et sécurité.

➤ Fonction Audit et contrôle de gestion

Procède à une appréciation de l'efficacité des systèmes et procédures mise en place et s'assure de leur conformité ainsi que du contrôle de gestion et budgétaire de l'entreprise.

➤ Fonction hygiène et sécurité

Permet la gestion préventive, de la sécurité et de l'hygiène au sein de l'entreprise.

3.1.2. Structures opérationnelles**A. Direction d'exploitation**

Elle est organisée en trois départements fonctionnels : technique, maintenance et fabrication :

❖ **Service technique** : C'est là où se trouve la technostucture pour les départements maintenance et fabrication. C'est là où se trouvent tous les standards et programmes des départements de maintenance et de fabrication.

❖ **Service maintenance** : Il est en relation avec les deux autres départements, son personnel est spécialisé par atelier, mais il reste cependant quelque agent de maintenance polyvalente pour intervenir sur n'importe quel matériel. Là aussi, des standards de maintenance sont respectés.

❖ **Service fabrication** : Les ateliers sont spécialisés en fonction de produits et des tâches communes aux différents produits. Le matériel est obsolète mais bien entretenu, son remplacement nécessite un important financement qu'ALCOST ne peut se permettre dans l'immédiat. Certains ouvriers sont polyvalents et peuvent intervenir sur n'importe quelle opération de fabrication. Ils assurent le contrôle des produits (malfaçon).

B. Administration et finance

Trois départements coexistent autour de cette direction :

❖ **Service administration général et moyens généraux** : Ce service est chargé de la mise à disposition des moyens nécessaires au profit de différentes structures de l'unité.

❖ **Service ressources humaines** : Ce département englobe les services de gestion de personnel (paie, carrière, formation). Le service social qui gère les congés (annuels et maladies). Le personnel de ce service est ancien et maîtrise assez bien sa tâche malgré les moyens matériels sont insuffisants.

❖ **Service comptabilité et finance** : Il est chargé de la gestion comptable de l'ensemble des opérations de l'entreprise. Il est structuré en deux services :

- Service comptabilité général.
- Service comptabilité analytique et budget.

C. Direction commerciale

Elle est organisée en trois départements :

❖ **Service approvisionnement** : Ce département doit être en mesure de fournir à l'entreprise les matières premières, marchandises, outillages et fournitures dans les meilleures conditions de coût, de mode de paiement et de délai de livraison.

❖ **Service programmation et suivi des marches et des commandes** : Ce service est chargé de en production des commandes passées par la direction commerciale. A la réception d'une commande le service programmation établit un ordre de fabrication en respectant les instructions et les consignes du bon de commande.

❖ **Service ventes** : Ce service est chargé de la vente proprement dite (présentation d'échantillons et prospection auprès des clients).

D. Direction développement

Elle est chargée de développer le produit et les techniques de fabrication et de gestion. Elle se compose du :

❖ **Service veille technologique** : Ce service est chargé de développer l'outil informatique au sein de l'entreprise.

❖ **Service création styles et modèles** : Ce service veille à la création des nouveaux styles de l'habillement et de la confection et établir des nouveaux modèles dans le domaine de textiles.

❖ **Service qualité** : Sa mission est de contrôler la qualité du produit et des matières premières et veiller au respect des normes de qualité.

Section 2 : Contrôle budgétaire au sein d'ALCOST

Le budget est l'expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée.

Le but de cette section est d'essayer de bien expliquer le fonctionnement d'ALCOST Bejaïa, pour voir si y a un rapprochement des données prévus et les données réelles ainsi que l'analyse des écarts qui en résultent pour étudier la situation de l'entreprise.

1. Contrôle budgétaire

Nous présentons tout d'abord les étapes d'élaboration du budget au sein d'ALCOST Bejaïa dans le tableau suivant, après on pourra commencer a étudié la situation de cette dernière:

Tableau N°03 : Étapes d'élaboration du budget d'ALCOST

N° étape	Responsabilité	Elément d'entrée	Activités	Eléments de sorties
01	Le PDG + les responsables de structure	-Budget de l'année N -Rapport d'analyse de l'année N -Autres rapports d'audit ou expertise	Fixation des objectifs pour l'année N+1	Lettre d'orientation générale sur les objectifs fixés
02	Responsable de structure	-Lettre d'orientation générale sur les objectifs fixés	Préparation des plans d'action et des pré-budgets des structures	Pré-budget des structures [IM 12.04 : Pré-budget vente, IM 12.05 : Pré-budget PRI, IM 12.06 : Pré-budget production, IM 12.07 : Pré-budget ressources humaines (RH), IM 12.08 : Pré-budget programmation, IM 12.10 : Pré-budget achat, IM 12.11 : Pré-budget comptabilité]

03	Responsable suivi et contrôle budgétaire	-Pré-budget des structures	Consolidation des plans d'action et des pré-budgets	Projet de budget l'année N+1
04	Le PDG + les responsables de structure	-Projet de budget de l'année N+1	Validation du projet de budget par la DGE	Projet de budget approuvé par la direction générale
05	Le PDG	-Projet de budget approuvé	Proposition du projet de budget pour adoption par le conseil d'administration	Budget adopté
06	Le CA (...)	-Budget adopté	Validation du budget par le CA	Budget adopté
07	Le PDG	-Budget adopté	Diffusion du budget adopté aux structures	Budget final validé et diffusé (IM 12.01)
08	Responsable suivi et contrôle budgétaire	-Budget final validé et diffusé (IM 12.01)	Suivi mensuel du budget	Rapport de suivi du budget mensuel (12.02)
09	Responsable suivi et contrôle budgétaire	-Rapport de suivi du budget mensuel (12.02)	Suivi annuel du budget	Rapport de suivi du budget annuel (12.03)

Source : document interne de l'entreprise

1.1. Étapes à suivre pour le contrôle budgétaire d'ALCOST Bejaïa

Le contrôle budgétaire est la confrontation à postériori entre prévisions et réalisations, qui permet de calculer les écarts afin de chercher la ou les causes des écarts et d'informer les différents niveaux hiérarchiques afin de prendre des mesures correctives d'apprécier l'activité des responsables.

Dans cette section on va étudier et calculer les différents écarts de l'année 2017.

ALCOST produit et vend environ 22 produits qui se répartissent en 3 familles principales, les produits varient d'une année à une autre selon la demande des marchés.

Pour faciliter l'étude, nous prenons en considération les quatre produits qui réalisent un plus grand chiffre d'affaire.

Tableau N°04 : Réalisation de production valorisée pour l'année 2017

Produit	Production 2017 (par unité)	Production (%)
Vareuse	89 875	68.39%
Treillis ignifuge	19 645	14.95%
Pantalon	15 493	11.79%
Tenue de sortie	6 400	4.87%
Total (U)	131 413	100%

Source : par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise.

Les écarts : Est la comparaison entre les réalisations et les prévisions de l'année 2017

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

Le résultat de l'écart peut être positif (Défavorable) ou négatif (Favorable).

Le taux de réalisation : Est le pourcentage des écarts

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{Réalisation} \times 100}{\text{Prévisions}}$$

Taux d'évolution :

La différence entre les réalisations de l'année 2016 et 2017 permet de dégager un écart :

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation 2017} - \text{Réalisation 2016}$$

Le taux d'évolution (%) est calculé :

$$\text{Taux d'évolution (\%)} = \frac{\text{Ecart} \times 100}{\text{Réalisation 2016}}$$

1.2. Analyse des écarts

Dans ce point on avait l'attention d'analyser 02 processus qui sont le processus de vente et de production et vu la contrainte du virus COVID-19 et du confinement notre stage était bloqué. Donc, nous nous limitons à étudier le processus de production.

1.2.1. Processus de production

L'écart sur le coût de production est la différence entre les réalisations et les prévisions qui donnent soit un résultat négatif qui est favorable c'est-à-dire que le coût de production réel

est inférieur au coût de production prévisionnel, ou bien un résultat positif qui est défavorable c'est-à-dire que le coût de production réel est supérieur au coût de production prévisionnel.

Dans notre étude, nous devrions prendre les 04 produits et les conditions nous ont n'en pas laissé, donc nous prenons en compte les deux premiers produits (**Vareuse** et **Treillis ignifuge**) dont le chiffre d'affaire est le plus important.

1.2.1.1. Production du produit « Vareuse »

Le tableau ci-dessous présente le coût prévisionnel d'un seul article vareuse qui collecte toutes les fournitures nécessaires prévus (Tissu, Doublure, Percale sac de poche...), ainsi que son coût de fabrication (115 Min x 15 DA) :

Tableau n°05 : Coût de production prévisionnel d'un article « Vareuse »

UM : DA

Vareuse			
Elément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu (310 G/M ²)	1.75 ML	1330.00	2327.50
-Doublure	1.50 ML	150.00	225.00
-Percale sac de poche	0.41 ML	/	/
-Toile thermocollante	1.10 ML	300.00	330.00
-Toile droit fil	3.60 ML	4.00	14.40
-Feutre	0.80 ML	200.00	160.00
-Epaulette	1.00 M	50.00	50.00
-Fil interne	200.00 M	150.00	6.00
-Fil surpiqure	100.00 M	150.00	3.00
-Fil de passe	15.00 P	145.00	0.44
-GMTC	1.00 P	1.50	1.50
-Bouton nacré	1.00 ML	1.10	1.10
-Bouton métallique	4.00 P	30.00	120.00
-Bouton métallique	6.00 P	25.00	150.00
-Housse	1.00 P	10.00	10.00
-Caisse	1/8 P	50.00	6.25
-Cintre	1.00 P	18.00	18.00
-Soabar	25.00 P	0.01	0.25
Coût de matière et accessoires			3423.44
Coût de fabrication (115x15)			1725.00
Coût de revient industriel			5148.44

Source : document interne d'ALCOST

Le tableau suivant présente le coût de production réel d'un seul article Vareuse qui collecte les fournitures nécessaires ainsi que le coût de fabrication :

Tableau n°06 : Coût de production réel d'un article « Vareuse »

UM : DA

Vareuse			
Elément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu (310 G/M ²)	1.80 ML	1300.00	2340.00
- Doublure	1.60 ML	160.00	256.00
- Percalé sac de poche	0.41 ML	/	/
- Toile thermocollante	1.00 ML	292.00	292.00
-Toile droit fil	3.60 MM	4.00	14.40
-Feutre	0.09 ML	400.00	36.00
-Epaulette	1.00 P	84.00	84.00
-Fil interne	200 M	197.00	7.88
-Fil surpique	100 M	197.00	3.94
-Fil de passe	15 M	188.00	0.56
-GMTC	1.00 P	1.90	1.90
-Bouton nacré	1.0 L	1.20	1.20
-Bouton métallique	2.0	45.00	90.00
-Bouton métallique	8.0 P	50.00	400.00
-Housse	1.00 P	10.00	10.00
-Caisse	1/8 P	63.00	7.88
-Cintre	1.00 P	17.55	17.55
-Soabar	20.00 P	0.03	0.60
Coût de matière et accessoires			3563.91
Coût de fabrication (115 x 15)			1950.00
Coût de revient industriel			5513.91

Source : document interne d'ALCOST.

❖ **coût de revient industriel (PRI)**

Le prix de revient industriel est la somme des coûts de fabrication des matières et fournitures et le coût de fabrication qui est le temps de fabrication multiplié par le coût de la minute qui inclut toutes les charges directes et indirectes (ANNEXE N°01).

$$\text{PRI} = \text{Prix de matières et fournitures} + (\text{Temps de fabrication} \times \text{coût de la minute})$$

Le coût de la minute est fixé à 15 DA. Donc le coût de fabrication : 115 minutes x 15 = 1725 DA.

Ce tableau présente les quantités et les valeurs prévus et réalisés pour le produit Vareuse pour l'année 2017 :

Tableau n°07 : Prévisions et Réalisations du produit « Vareuse » :

UM : Articles/KDA

Vareuse						
	Prévisions 2017			Réalizations 2017		
Trimestres	Q	CU	MT	Q	CU	MT
1^{er} Trimestre	8 000	3.98	31 840	10 785	4.69	50 581.65
2^{ème} Trimestre	12 500	3.98	49 750	21 570	4.69	101 163.3
3^{ème} Trimestre	17 500	3.98	69 650	35 950	4.69	168 605.5
4^{ème} Trimestre	12 000	3.98	47 760	21 570	4.69	101 163.3
Total 2017	50 000	3.98	199 000	89 875	4.69	421 513.75

Source : Données internes de l'entreprise.

Après avoir présenté les réalisations et les prévisions du produit Vareuse, nous calculons dans le tableau suivant les écarts réalisés par trimestre pour l'année 2017, afin de les interpréter :

Tableau n° 08: Calcul des écarts sur coût de production

Vareuse				
Trimestres	Réalisations 2017	Coût de production prévu ajusté à la production réelle	Ecart	Qualification
1^{er} Trimestre	50 581.65	42 927.3	7 654.35	Défavorable
2^{ème} Trimestre	101 163.3	85 848.6	15 314.7	Défavorable
3^{ème} Trimestre	168 605.5	143 081	25 524.5	Défavorable
4^{ème} Trimestre	101 163.3	85 848.6	15 314.7	Défavorable
Total 2017	421 513.75	357 705.5	63 808.25	Défavorable

Source : Réalisé par nos soins à partir des données internes de l'entreprise.

Le coût de production prévu ajusté à la production réelle nous a permis de comparer avec les réalisations qui a donné un écart défavorable sur le coût de production.

Cet écart explique que le coût total réel (421 513.75 KDA) dépasse le coût de production prévu ajusté (357 705.5 KDA).

La cause de cette qualification défavorable revient au coût unitaire réel (4.69 KDA) qui est supérieur au coût unitaire prévu (3.98 KDA) pour la même quantité qui est de 89 875 KDA.

On peut donc constater que la cause de cette augmentation du coût unitaire est dû à l'augmentation des différentes charges comme les charges de transport et d'autres charges comme l'électricité...

Pour analyser les écarts et leurs conséquences, nous présentons un tableau comparatif entre les réalisations de l'année 2017 et l'année 2016 afin de voir le taux d'évolution qu'elle a l'entreprise :

Tableau n° 09: Évolutions du coût de production du produit « Vareuse »

UM : Article/KDA

Vareuse					
		Réalisations 2016	Réalisations 2017	Ecart	Taux d'évaluation
1^{er} Trimestre	Quantité	98 73	10 785	912	9.23 □
	Valeur	47 982.78	50 581.65	25 98.87	5.41 □
2^{ème} Trimestre	Quantité	10 970	21 570	10 600	96.63 □
	Valeur	53 314.2	101 163.3	47849.1	89.75 □
3^{ème} Trimestre	Quantité	19 746	35 950	16 204	82.06 □
	Valeur	95 965.56	168 605.5	72 639.94	75.69 □
4^{ème} Trimestre	Quantité	14 261	21 570	7 309	51.25 □
	Valeur	69 308.46	101 163.3	31 854.84	45.96 □
Total	Quantité	54 850	89 875	35 025	63.85 □
	Valeur	266 571	421 513.75	154 942.75	58.12 □

Source : Réalisé par notre soin à partir des données internes de l'entreprise.

La comparaison entre les réalisations des deux années 2016 et l'année 2017 :

Le calcul du taux d'évolution nous a permis de comparer les réalisations des deux années 2016 et l'année 2017 pour chaque trimestre.

On peut constater que l'écart global du produit « Vareuse » est Défavorable, cela veut dire que les réalisations de l'année 2017 sont supérieurs à celle de l'année 2016 soit en quantités ou bien en valeurs.

L'écart global sur quantité est de 35 025 articles pour un taux d'évolution de 63.85□.

L'écart global sur valeur est de 154 942.75 KDA pour un taux d'évolution de 58.12□.

Les responsables disent que la cause de ce résultat Défavorable des coûts revient au fait que y a eu une augmentation de production des produits ce qui fait que y a eu une augmentation des différents coûts.

Cette augmentation de production est dû à l'augmentation de la part du marché pour le produit « Vareuse ».

1.2.1.2. La production du produit « Treillis ignifuge »

Nous présentons dans ce tableau le coût de production prévisionnel d'un seul article Treillis ignifuge en collectant toutes les fournitures nécessaires (Tissu ignifuge bleu nuit, bande fluorescente, croissant...), ainsi que le coût de fabrication:

Tableau n° 10: Coût de production prévisionnel d'un article « Treillis ignifuge »

UM : DA

Treillis ignifuge			
Elément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu ignifuge bleu nuit	3.65 ML	1095	3996.75
-Bande fluorescente	2.20 ML	90.10	198.22
-Croissant	1.00 P	100.00	100.00
-Fils gris	11.00 ML	3446.10	7.58
-Fils bleu nuit	260.00 ML	3446.10	179.20
-Bordage bavette	0.70	50.00	35.00
-Auto-agrippant mâle	0.50 ML	43.00	21.5
-Auto-agrippant femelle	0.65 ML	43.00	27.95
-Auto-agrippant mâle	0.16	67	10.72
-Auto-agrippant femelle	0.16	67	10.72
-Tresse curseur	2.00 P	7.50	15.00
-Bouton à pression	2.00 MM	5.00	10.00
-Elastique	0.60 ML	10.00	6.00
-FAG poche poitrine	2.00 P	30.00	60.00
-FAG pantalon	1.00P	35.00	35.00
-Bouton nacré	7.00 P	1.50	10.50
-Bouton nacré	3.00 P	2.00	6.00
-Cordon lacet taille	1.00 ML	10.00	10.00
-Broderie casquette	1.00	15.00	15.00
-Elastique	0.70 ML	20.00	14.00
-Triplure casquette	0.50	372.40	186.20
-Biais casquette	1.20 MM	2.50	3.00
-Cerceau casquette	1.00	13.00	13.00
-Ecusson poche poitrine	1.00 P	30.00	30.00
-Sérigraphie dos	1.00 P	55.00	55.00
-GTMCE	2.00 P	1.00	2.00
-Ticket soabar	20.00 Unités	0.05	1.00
-Gaine plastique	½ Unité	10.00	5.00
-Caisse cube	1/10 Unité	100.00	10.00
Coût de matière et accessoires			5074.34
Coût de fabrication (140 x 15)			2100.00
Coût de revient industriel			7174.34

Source : Document interne de l'entreprise.

Ce tableau présente le coût réel pour fabriquer un seul article du Treillis ignifuge en collectant toutes les fournitures nécessaires ainsi que le coût de fabrication qui a augmenté à 150 minutes :

Tableau n°11 : Coût de production réel d'un article « Treillis ignifuge »

UM : DA

Treillis ignifuge			
Élément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu ignifuge bleu nuit	3.65 ML	1900.00	6935.00
-Bande fluorescente	2.20 ML	121.21	266.66
-Croissant	1.00 P	122.00	122.00
-Fils gris	20.00 ML	3446.10	13.78
-Fils bleu nuit	400.00 ML	3446.10	275.69
-Bordage bavette	0.70	60.00	42.00
-Auto-agrippant mâle	0.66 ML	43.00	28.38
-Auto-agrippant femelle	0.76 ML	43.00	32.68
-Auto-agrippant mâle	0.16	83.00	13.28
-Auto-agrippant femelle	0.16	83.00	13.28
-Tresse curseur	2.00 P	7.50	15.00
-Bouton à pression	2.00 MM	8.00	16.00
-Elastique	06.0 ML	20.00	12.00
-FAG poche poitrine	2.00 P	35.00	70.00
-FAG pantalon	1.00 P	37.00	37.00
-Bouton nacré	3.00 P	1.06	3.18
-Bouton nacré	7.00 P	2.00	14.00
-Cordon lacet taille	1.00 ML	11.99	11.99
-Broderie casquette	1.00	20.00	20.00
-Elastique	0.60 ML	20.00	12.00
-Triplure casquette	0.60 ML	372.40	22.34
-Biais casquette	1.20 MM	3.44	4.01
-Cerceau casquette	1.00	14.08	14.08
-Ecusson poche poitrine	1.00 P	40.00	40.00
-Séigraphie dos	1.00 P	95.00	95.00
-GTMCE	2.00 P	1.04	2.08
-Ticket soabar	52.00 Unités	0.05	2.60
-Gaine plastique	0.50 Unités	10.00	5.00
-Caisse cube	0.10 Unités	110.00	11.00
Coût de matière et accessoires			8150.04
Coût de fabrication (140 x 15)			2250.00
Coût de revient industriel			10400.04

Source : Document interne de l'entreprise.

Nous présentons dans ce tableau les quantités et les valeurs réalisés et prévus pour le produit Treillis ignifuge par trimestre de l'année 2017 :

Tableau n° 12: Réalisations et Prévisions du produit « treillis ignifuge »

UM Article/KDA

Treillis ignifuge						
Trimestres	Prévisions 2017			Réalizations 2017		
	Q	CU	MT	Q	CU	MT
1^{er} Trimestre	12 000	5.2	62 400	3 929	9.5	37 325.5
2^{ème} Trimestre	7 500	5.2	39 000	6 500	9.5	61 750
3^{ème} Trimestre	24500	5.2	127 400	2 500	9.5	23 750
4^{ème} Trimestre	6 000	5.2	31 200	6 716	9.5	63 802
Total 2017	50 000	5.2	260000	19 645	9.5	186 627.5

Source : Données internes de l'entreprise.

Ce tableau présente les différents écarts calculé pour chaque trimestre par rapport au coût de production prévu ajusté à la production réelle :

Tableau n° 13: Calcul des écarts sur coût de production

Trimestres	Vareuse			
	Réalizations 2017	Coût de production prévu ajusté à la production réelle	Ecart	Qualification
1^{er} Trimestre	37 325.5	20 430.8	16 894.7	Défavorable
2^{ème} Trimestre	61 750	33 800	27 950	Défavorable
3^{ème} Trimestre	23 750	13 000	10 750	Défavorable
4^{ème} Trimestre	63 802	34 923.2	28 878.8	Défavorable
Total 2017	186 627.5	102 154	84 473.5	Défavorable

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents internes.

On constate un écart global défavorable de (84 473.5 KDA) sur le coût de production par rapport aux réalisations de (186 627.5 KDA) qui dépasse la production prévu ajusté à la production réelle de (102 154 KDA).

La cause de cet écart défavorable revient au coût prévu et cela revient à l'augmentation de certaines charges comme le transport et l'électricité.

Nous présentons dans ce tableau une comparaison entre les réalisations de l'année 2017 et l'année 2016 afin de voir le taux d'évolutions qu'elle a l'entreprise :

Tableau n° 14: Évolutions du coût de production du produit « Treillis ignifuge »

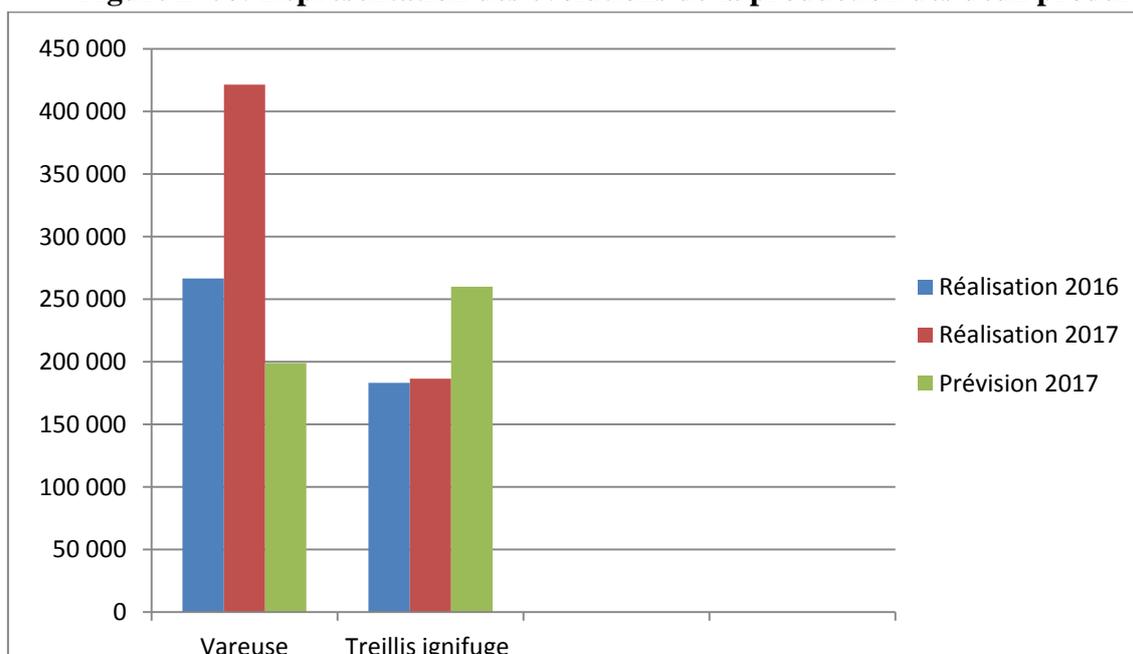
UM : Article/KDA

		Vareuse			
		Réalisations 2016	Réalisations 2017	Ecart	Taux d'évaluation
1^{er} Trimestre	Quantité	9 800	3 929	-5 871	59.91 □
	Valeur	50 960	37 325.5	-13 634.5	26.76 □
2^{ème} Trimestre	Quantité	11 500	6 500	-5 000	43.48 □
	Valeur	59 800	61 750	+1 950	3.26 □
3^{ème} Trimestre	Quantité	8 900	2 500	-6 400	71.91 □
	Valeur	46 280	23 750	-22 530	48.68 □
4^{ème} Trimestre	Quantité	5 060	6 716	+6 716	132.73 □
	Valeur	26 312	63 802	+37 490	142.48 □
Total	Quantité	35 260	19 645	-15 615	44.29 □
	Valeur	183 352	186 627.5	+3 274.5	1.79 □

Source : Réalisé par notre soin à partir des données internes de l'entreprise.

On peut constater que l'écart global du produit « Treillis ignifuge » est Défavorable, cela veut dire que les réalisations de l'année 2017 sont supérieures à celle de l'année 2016 en termes de valeur, et cela revient à l'augmentation du coût unitaire pour l'année 2017 de (9.5 KDA) par rapport à l'année 2016 qui est de (5.2 KDA).

Figure n°06: Représentation des évolutions de la production des deux produits



Source : Réalisé par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Conclusion du chapitre

Ce cas pratique nous a aidé à mieux comprendre nos recherches théoriques et à réaliser cette étude au niveau de l'entreprise ALCOST en comparant les coûts de productions des prévisions de l'année 2017 et les coûts de productions des réalisations de l'année 2017.

Nous avons calculé le taux de réalisation et d'évolution des deux produits (Vareuse et Treillis ignifuge) sur deux années 2016 et 2017. Nous constatons qu'ALCOST est en situation de défaillance malgré qu'elle ait atteint ses objectifs fixés pour quelques produits comme la vareuse.

Et enfin, nous pouvons dire que le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations au niveau de l'entreprise ALCOST permettent de mettre en place des actions correctives.

Conclusion générale

Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire prennent de plus en plus de place dans les entreprises et c'est une des raisons qui fait qu'elles ne peuvent pas se passer car ils aident aussi les différents services à piloter leurs activités afin d'orienter les décisions stratégiques.

Durant la période du stage pratique au sein d' « ALCOST », nous avons étudié le budget de production et analyser ses différents coûts pour les deux produits qui réalisent le plus grand chiffre d'affaire qui sont « Vareuse » et « Treillis ignifuge » pour l'année 2017 afin de calculer les écarts trimestriels, puis nous avons étudié l'évolution des coûts de production par rapport à l'année 2016.

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes principale qu' « ALCOST » maîtrise dans ses analyses et qui sont : la prévision qui est la première étape ainsi que la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison entre les réalisations et les prévisions afin de calculer les écarts pour mettre en place des actions correctives.

Dans ce cadre, « ALCOST » est consciente de l'importance de la gestion budgétaire et surtout du contrôle budgétaire. Cette gestion est un guide précieux pour les principaux dirigeants et le conseil d'administration, dans la mesure où les règles du jeu sont fixées à l'avance et engagent toutes les parties prenantes. ALCOST doit donc vérifier ses coûts pour ne pas rentrer dans une situation de défaillance causée par l'augmentation réelle des charges comme l'électricité et le transport, surtout la demande du marché qui varie d'une année à une autre.

La réalisation de notre travail a connu quelques contraintes à savoir le confinement suite à la pandémie du COVID-19, elle nous a créé des difficultés pour réaliser le stage au sein de l'entreprise.

Et pour conclure, nous pouvons dire que la gestion budgétaire et l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions au sein de cette entreprise permettent de mettre en œuvre des actions correctives pour améliorer la situation d'ALCOST.

Bibliographie

I. Ouvrages

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} Édition, DUNOD, Paris, 2010.
2. ALAZARD Claude et SEPARI Sabrina, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Édition DUNOD, Paris, 2007.
3. ANGEL F, LLETZ F, « Comptabilité analytique », École des mines, Paris, 2007.
4. ANTHONY R, DUFF R, CLIQUET G et VALHEN C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », DALLOZ, Paris, 1999.
5. ASTIEN E, « Analyse comptable et financière, contrôle de gestion prévisionnelle », 2^{ème} Édition, FAUCHER, Paris, 2000.
6. AURELIN R, CORALINE T, « contrôle de gestion », Gualino Lextenso Éditions, Paris, 2015.
7. BENDRIOUCH A, « Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion », Édition COGEFOS collection gestion, 2^{ème} Édition, Octobre 2005.
8. BURLAND A, EGLEM J-Y, MYKITA P, « Dictionnaire de gestion-comptabilité-finance-contrôle », 2^{ème} Édition, FAUCHER, Vanves, 2004.
9. DEPALLENS Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4^{ème} Édition, SIREY, Paris, 1971.
10. DEVASSE H, PARUITE M, « Introduction à la comptabilité », FAUCHER, 2011.
11. DORIATH B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Édition, DUNOD, Paris, 2008.
12. GERARD M, PHILIPPE R, « Comptabilité analytique : principe coût réels constatés coûts préétablis analyse des écarts », 3^{ème} Édition, BREAL, Paris, 2004.
13. GERVAIS M, « contrôle de gestion », 6^{ème} Édition, ECONOMICA, Paris, 1997.
14. HENOT C, HEMICI F, « Contrôle de gestion », BREAL, Paris, 2007.
15. HENRI Bouquin, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », EDICEF, Paris, 1992.

16. LAURENT B, DEDIER L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} Édition, FAUCHER, Paris, 2011.
17. LONGLOIS L et ALL « Le contrôle de gestion », Édition d'organisation, Paris, 1998.
18. LOUCHARD J, « La gestion budgétaire : outils de pilotage des managers », Édition d'organisation, Paris, 1998.
19. PEROCHON C, LEURION J, « Analyse comptable-Gestion prévisionnelle », Édition FOUCHER, Paris, 1982.
20. YVES DE R, KARINE C, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Édition, LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT, Paris, 2012.

II. Site web

- <https://www.tifwat.comm>
- <https://www.memoireonline.com>
- <https://www.ics-begue.com>
- <https://www.fedfinance.fr>
- <https://www.csgadalbert.blogg.org>
- <https://www.I-expert-comptable.com>
- <https://www.unt.unice.fr>
- <https://www.math.univ-toulouse.fr>
- <https://www.fr.khanacademy.org>

Annexes

CM calculé au 31 Décembre 2015

Frais engagés pour saison (12 mois)	Total
Les salaires pour MOD et MOI + Les charges sociales (CNSS, Congés payés, Maladies, Maternité, Allocations familiales...)	295 703 441.67
Les frais d'exploitation (Eau, électricité, téléphone, fax, taxe et Impôts, fourniture bureau, Publicité, Formation...)	199 591 501.37
TOTAL	495 294 943.04

Nombre d'ouvrières direct (MOD) Sans absence =	405
Activité moyenne des ateliers =	100%
Le nombre de jours de travail moyen =	22
Nombre de mois =	12
Nombre d'heure de travail par personne =	8

Le temps produit théorique =	842 383.80
Le temps de l'absentéisme dans le mois =	176 076.44
Le temps produit activé (Payé) 100%	666 307.36

Coût Minute (CM) =	$\frac{\text{Frais engagés pour saison}}{\text{Temps productif en mn}}$
--------------------	---

Coût d'Heure	743.3431
--------------	----------

Coût Minute	12.3891
-------------	---------

Le CM Moyen pour l'année 2015 avec un impact de 19% est de **15 DA/mn**

NB : Tenir compte de la variation de modèles et des perturbations relevant des retards des achats, redéfinir le Coût Minute avec un impact de 19%.

Le Coût Minute pour l'Exercice 2016 est arrondi à 15 DA.



Les réalisations du coût de production 2016 en KDA :

Unité	Produit	Unité de mesure	Objectifs	
			Quantité	Valeur
ALCOST	Vareuse	Article	54 850	266 571
	Treillis ignifuge	Article	35 260	183 352
	Pantalon	Article	2 265	2 103
	Tenue de sortie	Article	00	00
Total 2016			92 375	452 026



Les prévisions du coût de production 2017 en KDA :

Unité	Produit	Unité de mesure	Objectifs	
			Quantité	Valeur
ALCOST	Vareuse	Article	50 000	199 000
	Treillis ignifuge	Article	50 000	260 000
	Pantalon	Article	38 268	93 055
	Tenue de sortie	Article	6 400	51 385
Total 2017			144 668	

Les réalisations du coût de production 2017 en KDA :

Unité	Produit	Unité de mesure	Objectifs	
			Quantité	Valeur
ALCOST	Vareuse	Article	89 875	421 513.75
	Treillis ignifuge	Article	19 645	186 627.5
	Pantalon	Article	15 493	37 674
	Tenue de sortie	Article	6 400	51 385
Total 2017			131 413	697 200.25



Le coût de production prévisionnel d'un article vareuse

UM : DA

Vareuse			
Elément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu (310 G/M ²)	1.75 ML	1330.00	2327.50
-Doublure	1.50 ML	150.00	225.00
-Percale sac de poche	0.41 ML	/	/
-Toile thermocollante	1.10 ML	300.00	330.00
-Toile droit fil	3.60 ML	4.00	14.40
-Feutre	0.80 ML	200.00	160.00
-Epaulette	1.00 M	50.00	50.00
-Fil interne	200.00 M	150.00	6.00
-Fil surpique	100.00 M	150.00	3.00
-Fil de passe	15.00 P	145.00	0.44
-GMTC	1.00 P	1.50	1.50
-Bouton nacré	1.00 ML	1.10	1.10
-Bouton métallique	4.00 P	30.00	120.00
-Bouton métallique	6.00 P	25.00	150.00
-Housse	1.00 P	10.00	10.00
-Caisse	1/8 P	50.00	6.25
-Cintre	1.00 P	18.00	18.00
-Soabar	25.00 P	0.01	0.25
Coût de matière et accessoires			3423.44
Coût de fabrication (115x15)			1725.00
Coût de revient industriel			5148.44



Coût de production réel d'un article Vareuse

UM : DA

Elément	Vareuse		
	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu (310 G/M ²)	1.80 ML	1300.00	2340.00
- Doublure	1.60 ML	160.00	256.00
- Percalle sac de poche	0.41 ML	/	/
- Toile thermocollante	1.00 ML	292.00	292.00
-Toile droit fil	3.60 MM	4.00	14.40
-Feutre	0.09 ML	400.00	36.00
-Epaulette	1.00 P	84.00	84.00
-Fil interne	200 M	197.00	7.88
-Fil surpique	100 M	197.00	3.94
-Fil de passe	15 M	188.00	0.56
-GMTC	1.00 P	1.90	1.90
-Bouton nacré	1.0 L	1.20	1.20
-Bouton métallique	2.0	45.00	90.00
-Bouton métallique	8.0 P	50.00	400.00
-Housse	1.00 P	10.00	10.00
-Caisse	1/8 P	63.00	7.88
-Cintre	1.00 P	17.55	17.55
-Soabar	20.00 P	0.03	0.60
Coût de matière et accessoires			3563.91
Coût de fabrication (115 x 15)			1950.00
Coût de revient industriel			5513.91



Coût de production prévisionnel d'un article « Treillis ignifuge »

UM : DA

Treillis ignifuge			
Elément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu ignifuge bleu nuit	3.65 ML	1095	3996.75
-Bande fluorescente	2.20 ML	90.10	198.22
-Croissant	1.00 P	100.00	100.00
-Fils gris	11.00 ML	3446.10	7.58
-Fils bleu nuit	260.00 ML	3446.10	179.20
-Bordage bavette	0.70	50.00	35.00
-Auto-agrippant mâle	0.50 ML	43.00	21.5
-Auto-agrippant femelle	0.65 ML	43.00	27.95
-Auto-agrippant mâle	0.16	67	10.72
-Auto-agrippant femelle	0.16	67	10.72
-Tresse curseur	2.00 P	7.50	15.00
-Bouton à pression	2.00 MM	5.00	10.00
-Elastique	0.60 ML	10.00	6.00
-FAG poche poitrine	2.00 P	30.00	60.00
-FAG pantalon	1.00P	35.00	35.00
-Bouton nacré	7.00 P	1.50	10.50
-Bouton nacré	3.00 P	2.00	6.00
-Cordon lacet taille	1.00 ML	10.00	10.00
-Broderie casquette	1.00	15.00	15.00
-Elastique	0.70 ML	20.00	14.00
-Triplure casquette	0.50	372.40	186.20
-Biais casquette	1.20 MM	2.50	3.00
-Cerceau casquette	1.00	13.00	13.00
-Ecusson poche poitrine	1.00 P	30.00	30.00
-Sérigraphie dos	1.00 P	55.00	55.00
-GTMCE	2.00 P	1.00	2.00
-Ticket soabar	20.00 Unités	0.05	1.00
-Gaine plastique	½ Unité	10.00	5.00
-Caisse cube	1/10 Unité	100.00	10.00
Coût de matière et accessoires			5074.34
Coût de fabrication (140 x 15)			2100.00
Coût de revient industriel			7174.34



Coût de production réel d'un article « Treillis ignifuge »

UM : DA

Treillis ignifuge			
Élément	Quantités	Coût unitaire	Valeur
-Tissu ignifuge bleu nuit	3.65 ML	1900.00	6935.00
-Bande fluorescente	2.20 ML	121.21	266.66
-Croissant	1.00 P	122.00	122.00
-Fils gris	20.00 ML	3446.10	13.78
-Fils bleu nuit	400.00 ML	3446.10	275.69
-Bordage bavette	0.70	60.00	42.00
-Auto-agrippant mâle	0.66 ML	43.00	28.38
-Auto-agrippant femelle	0.76 ML	43.00	32.68
-Auto-agrippant mâle	0.16	83.00	13.28
-Auto-agrippant femelle	0.16	83.00	13.28
-Tresse curseur	2.00 P	7.50	15.00
-Bouton à pression	2.00 MM	8.00	16.00
-Elastique	06.0 ML	20.00	12.00
-FAG poche poitrine	2.00 P	35.00	70.00
-FAG pantalon	1.00 P	37.00	37.00
-Bouton nacré	3.00 P	1.06	3.18
-Bouton nacré	7.00 P	2.00	14.00
-Cordon lacet taille	1.00 ML	11.99	11.99
-Broderie casquette	1.00	20.00	20.00
-Elastique	0.60 ML	20.00	12.00
-Triplure casquette	0.60 ML	372.40	22.34
-Biais casquette	1.20 MM	3.44	4.01
-Cerceau casquette	1.00	14.08	14.08
-Ecusson poche poitrine	1.00 P	40.00	40.00
-Sérigraphie dos	1.00 P	95.00	95.00
-GTMCE	2.00 P	1.04	2.08
-Ticket soabar	52.00 Unités	0.05	2.60
-Gaine plastique	0.50 Unités	10.00	5.00
-Caisse cube	0.10 Unités	110.00	11.00
Coût de matière et accessoires			8150.04
Coût de fabrication (140 x 15)			2250.00
Coût de revient industriel			10400.04

Table des Matières

Introduction générale	1
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion	3
Introduction	3
Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion	3
1. Historique du contrôle de gestion.....	3
2. Définition du contrôle de gestion.....	4
3. Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	4
4. Processus du contrôle de gestion.....	5
5. Position du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	6
6. Contrôleur de gestion : Son profil et Ses missions.....	6
Section 2 : Instruments du contrôle de gestion	8
1. Outil de contrôle de gestion.....	8
1.1. Comptabilité générale.....	8
1.2. Comptabilité analytique.....	8
1.3. Gestion budgétaire.....	9
1.4. Tableau de bord.....	10
2. Méthodes de calcul de coût.....	10
2.1. Notions de base.....	10
2.1.1. Notion de charge.....	10
2.1.2. Notion de coût.....	11
2.2. Différentes méthodes de calcul de coût.....	11
2.2.1. Méthode de coût complet.....	11
2.2.2. Méthode des coûts variables.....	12
2.2.3. Méthode des coûts marginaux.....	12
2.2.4. Méthode des coûts spécifiques.....	12
2.2.5. Méthode des coûts standards.....	12
Conclusion.....	13
Chapitre II : Système budgétaire comme outil de contrôle de gestion	14
Introduction.....	14
Section 1 : Notions sur la gestion budgétaire	14
1. Définition et rôle de la gestion budgétaire.....	14
1.1. Définition.....	14
1.2. Rôle.....	15

2. Démarche budgétaire.....	15
2.1. Première phase : Prévision.....	15
2.1.1. Fixer les objectifs de l'entreprise.....	16
2.1.2. Techniques de prévision.....	16
A. Prévision des ventes.....	16
a. Séries chronologiques.....	16
b. Corrélacion et ajustements.....	17
c. Lissage exponentiel.....	18
B. Prévision de production.....	18
C. Prévision d'approvisionnement.....	18
2.2. Deuxième phase : Budgétisation.....	19
2.2.1. Définition du budget.....	19
2.2.2. Rôle du budget.....	19
2.2.3. Objectifs des budgets.....	20
2.2.4. Etapes d'élaboration du budget.....	20
2.2.5. Typologie des budgets.....	21
A. Budget des ventes.....	21
B. Budget de production.....	21
C. Budget des approvisionnements.....	22
D. Budget d'investissement.....	22
E. Budget de trésorerie.....	23
Section 2 : Contrôle budgétaire.....	24
1. Définition et rôle du contrôle budgétaire.....	24
1.1. Définition.....	24
1.2. Rôle du contrôle budgétaire.....	24
1.2.1. Rôle de simulation.....	25
1.2.2. Rôle de coordination des différents sous-systèmes.....	25
2. Objectifs et limites du contrôle budgétaire.....	25
2.1. Objectifs.....	25
2.2. Limites du contrôle budgétaire.....	26
3. Condition d'un bon contrôle budgétaire.....	26
4. Etapes à suivre pour un contrôle budgétaire.....	26
5. Ecart.....	27

5.1. Définition.....	27
5.2. Principe d'élaboration des écarts.....	27
5.3. Calcul des écarts.....	27
5.3.1. Écart sur le résultat global.....	28
5.3.2. Écart sur le chiffre d'affaire.....	28
5.3.3. Ecart sur la marge.....	28
5.3.4. Écart sur coût de matière.....	29
5.4. Inerprétation des écarts.....	30
5.5. Mise en œuvre des actions correctives.....	30
Conclusion.....	31
Chapitre III : Illustration pratique au sein d'ALCOST.....	32
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'ALCOST.....	32
1. Historique.....	32
1.2. Mission principale d'ALCOST.....	32
1.3. Sa superficie.....	32
1.4. Activités d'ALCOST.....	33
1.4.1. Activité principale.....	33
1.4.2. Activité secondaire.....	33
1.5. Effectifs.....	34
1.6. Chiffre d'affaire.....	34
2. Domaine d'activité de l'entreprise d'ALCOST.....	36
2.1. Activités principales.....	36
2.2. Activités secondaires.....	36
3. Système d'organisation de l'entreprise d'ALCOST.....	37
3.1. Direction générale.....	37
3.1.1. Structures fonctionnelles rattachées à la direction générale.....	37
3.1.2. Structures opérationnelles.....	37
A. Direction d'exploitation.....	37
B. Administration et finance.....	38
C. Direction Commerciale.....	38
D. Direction développement.....	39
Section 2 : Contrôle budgétaire au sein d'ALCOST.....	40
1. Contrôle budgétaire.....	42
1.1. Étapes à suivre pour le contrôle budgétaire d'ALCOST Bejaia.....	42

Table de matières

1.2. Analyse des écarts.....	43
1.2.1. Processus de production.....	44
1.2.1.1. Production du produit « Vareuse ».....	44
1.2.1.2. Production du produit « Treillis ignifuge ».....	48
Conclusion.....	52
Conclusion générale.....	53

Résumé : Le contrôle de gestion est un langage financier et comptable qui aide les dirigeants à maîtriser la gestion de l'entreprise pour un pilotage et une prise de décision plus efficace en utilisant plusieurs outils tel que la gestion budgétaire. Notre travail est basé sur l'étude du contrôle budgétaire au niveau de l'entreprise ALCOST en illustrant ses réalisations et ses prévisions du processus de production, en identifiant les écarts et les causes de ses derniers afin d'interpréter des actions correctives. L'analyse des écarts calculés aide à prendre en place des actions correctives afin d'améliorer la situation d'une entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion, gestion budgétaires, contrôle budgétaire, réalisations, prévisions, actions correctives.

Abstract : Management control is financial and accounting language that helps managers mastering the management of the firm for more efficient decision-making using several tools such as budget management. Our work is based on the study of budgetary control at the level of the ALCOST Company by illustrating its achievements and forecasts of the production process, by identifying the deviations and the causes of these in order interpret corrective actions. The calculated gap analysis helps to make corrective actions to improve the situation of the firm.

Keywords : Management control, budgetary management, budgetary control, achievements, forecasts, corrective actions.