

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion

Option : comptabilité, contrôle et audit

Thème

**La gestion budgétaire comme outil
du contrôle de gestion**

Réalisé par :

M^f : YAGUER Salah Anis

M^f : MEZOUARI Redouane

Encadreur :

M^f : ARAB Zoubir

Promotion : 2019/2020

Dédicace

*Avant tous, je tien à remercier le bon DIEU de m'avoir appris et protéger toute au long de
ma vie.*

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents qui m'ont toujours soutenue et encouragé

Que DIEU les protège pour nous

A toute ma famille sans exception.

A M^r Arab Zoubir qui m'a vraiment aidé à réaliser ce modeste travail.

A tous mes amis qui ont fait preuve d'une amitié sincère

A mon ami et binôme Redouane

*A toutes personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce modeste
travail.*

Salah Anis

Dédicace

Avant tous, je tiens à remercier le bon DIEU de m'avoir appris et protégé toute au long de ma vie.

Je tien à remercier mes chers parents qui m'ont soutenue pendant toute mon cycle d'étude.

Je tien à remercier M' Arab Zoubir qui a fait preuve d'une grande patience et qui nous a suivi à chaque étape de ce mémoire.

Je dédie ce modeste travail à tous mes amis, à toutes personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail, à mon binôme Anis et toute sa famille.

Redouane

Remerciements

Louange à DIEU de nous avoir permis d'effectuer cette œuvre;

Nos remerciements s'adressent en premier et en particulier à notre encadreur M^r **Arab Zoubir** qui a fait preuve d'une grande patience et qui nous a suivi à chaque étape de ce mémoire en prodiguant des conseils, et des orientations parfaites afin de nous permettre d'avancer;

Nos vifs remerciements vont également aux membres du jury pour

L'intérêt qu'ils ont porté à notre recherche en acceptant d'examiner notre travail et de l'enrichir par leurs propositions.

Nous remercions nos familles pour leur soutien;

Enfin, Toute notre gratitude et respect pour tous ceux qui ont participé de près ou de loin à l'élaboration de ce présent travail.

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
01	Les compétences du contrôleur de gestion	15
02	Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle	50
03	Le calcul des moyennes mobiles	52
04	Présentation de quelques causes d'écart et leurs actions correctives	81

Liste des schémas

N°	Titre du schéma	Page
1	Le triangle du contrôle de gestion	5
2	L'intégration du contrôle de gestion dans l'entreprise	7
3	Les objectifs du contrôle interne	10
4	Rattachement à la direction générale	16
5	Rattachement à la direction financière	17
6	Rattachement en réseaux	18
7	Principe de la méthode ABC	25
8	Le traitement des charges indirectes dans la méthode ABC	26
9	L'articulation des différents budgets	65
10	Présentation de la planification budgétaire	67
11	Procédure d'élaboration du budget	71
12	L'ensemble des écarts	76
13	L'écart sur le chiffre d'affaire	78
14	L'écart sur la marge	79
15	L'écart sur le cout	80

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion	3
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	3
Section 02 : La fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	12
Section 03 : Outils et méthodes de contrôle de gestion	19
Chapitre II : La gestion budgétaire	43
Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire	43
Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire	47
Section 03 : Le contrôle budgétaire	72
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de la SARL RAMDY	
Conclusion générale	83
Références bibliographiques	
Table des matières	

Introduction générale

Suite à l'accélération du changement technologique et de la mondialisation croissante de l'économie, les entreprises ont été confrontées à de nouveaux défis. Elles ont dû s'adapter, développer de nouvelles stratégies et modifier leurs structures organisationnelles pour mieux se coller à la réalité du monde économique¹.

Ainsi, l'entreprise constitue un ensemble de moyens techniques, financiers, organisationnels et humains qui travaillent avec permanence afin de maintenir son activité, et de réaliser les objectifs. L'incertitude de l'environnement et la croissance de la concurrence conduit l'organisation à procéder à des contrôles larges et précis pour être capable de maîtriser et de diriger sa situation et améliorer sa gestion durant son cycle de vie.

En effet, le contrôle de gestion est « le processus mis en place au sein d'une entité économique, notamment l'entreprise, pour assurer une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources, en vue d'atteindre l'objectif visé »².

Le bon fonctionnement de ce processus nécessite l'appui sur un ensemble de moyens appelés « outils de contrôle de gestion », parmi lesquels nous citons : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d'information, la gestion budgétaire, ...etc.

Dans ce cadre, la gestion budgétaire contribue à élaborer des prévisions, des budgets, et calculer des écarts afin d'évaluer et d'analyser les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés. Cet outil permet de garantir la performance et la survie de l'organisation. Pour pouvoir comprendre le contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire, il faut au moins connaître leurs exécutions.

Sur la base de ces simples notions, il y'a une question qui doit être abordée : **la gestion budgétaire constitue-t-elle un outil efficace pour atteindre les objectifs d'une entreprise ?**

Pour mener à bien notre travail de recherche, nous devons nous poser les questions secondaires suivantes :

- En quoi consiste le contrôle de gestion, et quelles sont ses méthodes ?
- C'est quoi la gestion budgétaire, quelles sont ses démarches ?
- En quoi consiste le contrôle budgétaire et quel est son processus ?

¹.N.Berland, Y De Rongé, « Contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », Pearson France, 2012.

² A. Khemakhem, « La dynamique du contrôle de gestion », 2^{éd} Dunod, Paris, 1976, résumé.

Ces questions nous ont conduits à émettre les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : la gestion budgétaire est un outil efficace du contrôle de gestion.

Hypothèse 02 : la gestion budgétaire est un outil qui permet d'améliorer le pilotage et d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Pour atteindre notre objectif et obtenir des réponses aux questions fixées ci-dessus, nous avons découpé notre travail en trois chapitres de la manière suivante :

Le premier chapitre intitulé « aspects théoriques du contrôle de gestion », sera composé de trois sections : dans la première section nous présenterons des généralités sur le contrôle de gestion, la deuxième section portera sur la fonction du contrôle de gestion, et la troisième section sera consacrée aux outils et méthodes du contrôle de gestion.

Le second chapitre intitulé « la gestion budgétaire » sera subdivisé en trois sections dont, la première présentera des généralités sur la gestion budgétaire, la deuxième section traitera la procédure de la gestion budgétaire et la troisième section sera consacrée pour le contrôle budgétaire.

Vu les conditions mises en place par l'Etat et les entreprises à cause de l'apparition de la pandémie du covid-19, nous sommes empêchés de réaliser le cas pratique au sein de la SARL RAMDY. Nous sommes donc, obligés d'exclure le troisième chapitre intitulé « la gestion budgétaire au sein de la SARL RAMDY » de notre travail.

Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion

Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle n'est pas uniquement la vérification, il doit être entendu comme étant l'action de maîtriser et de piloter. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais elle doit s'étendre à l'organisation. Ainsi, le contrôle de gestion a pour mission d'assurer la conformité entre les résultats des activités et les objectifs de l'organisation.

Dans ce chapitre, nous présentons les concepts théoriques du contrôle de gestion, le métier du contrôleur de gestion et la position de sa fonction au sein de l'entreprise, et enfin les outils et les méthodes utiliser par le contrôle de gestion.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Pour bien comprendre la notion de contrôle de gestion, nous allons présenter, dans cette section, l'histoire du contrôle de gestion, sa définition, organisation du système, ses objectifs et ses missions, ainsi les différentes formes de contrôle, enfin le processus du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

1.1. Histoire du contrôle gestion³

Le domaine du contrôle de gestion est apparu au début du XXe siècle aux états unies, suite à l'évolution du monde technique et économique qui est née avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division. Le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des données prévisionnelles appelées « budgets » et un suivi des réalisations pour en mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire.

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

³ Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ed} Dunod, Paris, 2018, P03.

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

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

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

- stabilité dans le temps ;
- information parfaite des dirigeants ;
- recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

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

1.2. Définition du contrôle de gestion

Plusieurs définitions ont été élaborées par des différents auteurs, nous pouvons retenir :

Celle soulignée déjà en 1965 par **Anthony R.N.** qui définit le contrôle de gestion comme suit : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »⁴.

⁴ Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194.

Ainsi, **J.L Ardouin. M. Michel, J. Schmidt**, définissent le contrôle de gestion comme « l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs »⁵.

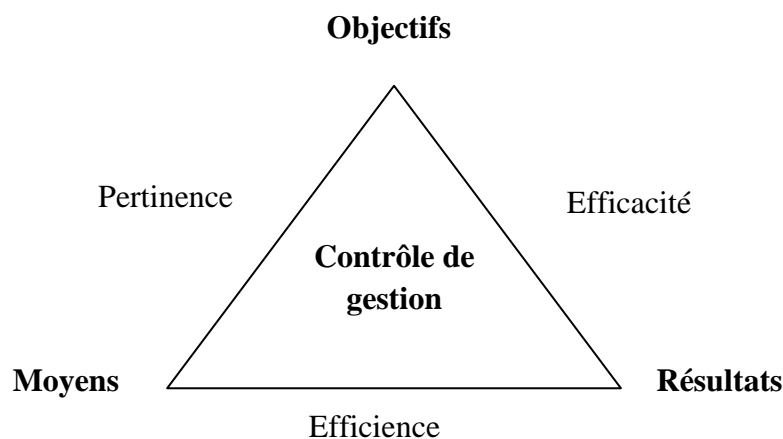
Et selon **A. Burlaud et C. Simon** : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁶.

Donc, d'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise avec l'assurance des trois dimensions de la performance qui sont :

- La pertinence : c'est le niveau de cohérence entre les objectifs et les moyens.
- Efficacité : c'est la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs.
- Efficience : c'est le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.

Le schéma suivant illustre les trois dimensions de la performance :

Schéma N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning H et Al, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{éd} Dunod, Paris, 2008, P06.

⁵ Cité in : Keiser A, « contrôle de gestion », Edition ESKA 2000, 2^{ème} édition, Paris, P13.

⁶ Cité in, Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion », Editions, Foucher, Paris, 2006, P13.

1.3. Organisation du système contrôle de gestion

L'organisation peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnés et finalisés. Elle s'appuie sur la structure mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d'information et des processus décisionnels.⁷

Le contrôle de gestion et la structure de l'entreprise forment un tout. Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s'inscrivent au sein des mécanismes de coordination. Leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.

Pour effectuer du contrôle de gestion dans une organisation, il faut au préalable de définir des centres de responsabilité. Le centre de responsabilité est considéré comme une subdivision de l'entreprise ayant une mission à remplir, qui dispose des moyens, qui doit atteindre des objectifs et qui dispose d'une latitude pour tracer une stratégie et un responsable. Cette subdivision pour accompagner la performance, doit épouser la structure organisationnelle. On distingue les centres de coût, centres de profit et les centres de revenu.

- **Centre de coûts** : L'unité concernée doit réaliser une mission au moindre coût avec la meilleure qualité possible, dans un temps imparti.

- **Centre de dépenses discrétionnaires** : Ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle. Il dispose d'un budget de gestion. Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

- **Centre de recettes** : L'objectif de ce centre est de maximiser le chiffre d'affaires par le développement de la vente de marchandises, de produits et de services selon la nature de l'activité de l'entité.

- **Centre de profit** : Ce centre doit dégager la marge maximale par la maximalisation des produits et la minimalisation des coûts. Ce type de centre est peu fréquent puisqu'il nécessite à la fois la gestion des moyens et la gestion des recettes.

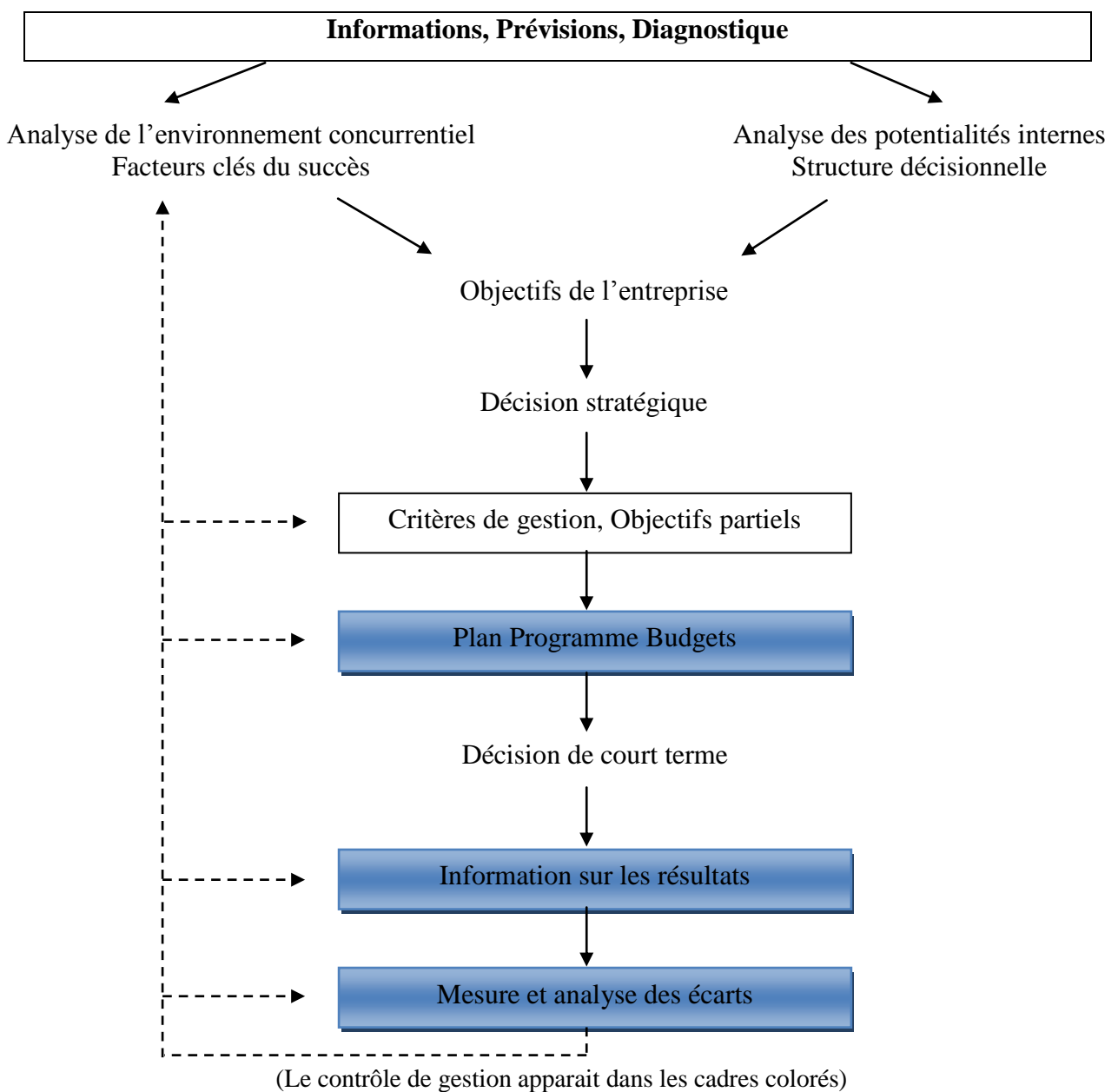
- **Centre d'investissement** : Il doit dégager la meilleure rentabilité des investissements et des capitaux investis (fonds propres et dettes financières). Sa mission consiste à assurer

⁷ <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/5384ce5f63213.pdf>, consulté le 30 Mars 2020.

l'optimisation des investissements et de leur financement. Il se situe dans le haut de la pyramide hiérarchique pour la prise de décisions stratégiques à long terme.

Les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficacité et leur efficacité. Pour ce faire, le contrôle de gestion intervient avant, pendant et après l'action. L'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage de l'entreprise se présente par le schéma suivant :

Schéma N°02 : L'intégration du contrôle de gestion dans l'entreprise



Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 2^{ed} Dunod, Paris, 2010, P24.

1.4. Objectifs et missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dispose de plusieurs objectifs et de plusieurs missions au sein d'une entreprise.

1.4.1. Objectifs du contrôle de gestion

« Les objectifs du contrôle de gestion, bien que contingents au type d'organisation, de culture, d'époque... que l'on considère, consistent-en : »⁸

- Accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore exactement des décisions des managers par le personnel de l'entreprise ;
- Mise sous tension sous une forme généralement financière, mais pas exclusivement des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- Etablissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats ;
- Accroître la motivation des responsables et créer davantage de convergence des buts dans les organisations.
- Concevoir, formaliser, traiter les flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise ;
- Entretenir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- Réduire l'incertitude, s'interroger sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

D'une manière générale, le contrôle de gestion cherche à⁹ :

- Aider aux décisions tant tactiques que stratégiques ;
- Organiser et améliorer le fonctionnement des activités ;
- Accompagner le changement et orienter les acteurs ;
- Aider la réflexion et à piloter l'ensemble des variables managériales de la performance globale.

⁸ Fredric GAUTIER et Anne PEZET, « Contrôle de gestion », Ed Darieos, France, 2006, P 27.

⁹ Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ed} Dunod, Paris, 2018, P18.

1.4.2. Missions du contrôle de gestion

Selon **H. BOUQUIN**, le contrôle de gestion a pour trois missions fondamentales¹⁰ :

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc) ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultat).

1.5. Les différentes formes de contrôle

Il existe plusieurs concepts associés au contrôle, parmi lesquels on cite le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

1.5.1. Le contrôle organisationnel¹¹

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et aux quelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique.

A partir de cette notion, le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Le contrôle organisationnel utilise trois méthodes :

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

¹⁰ Bouquin H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P34.

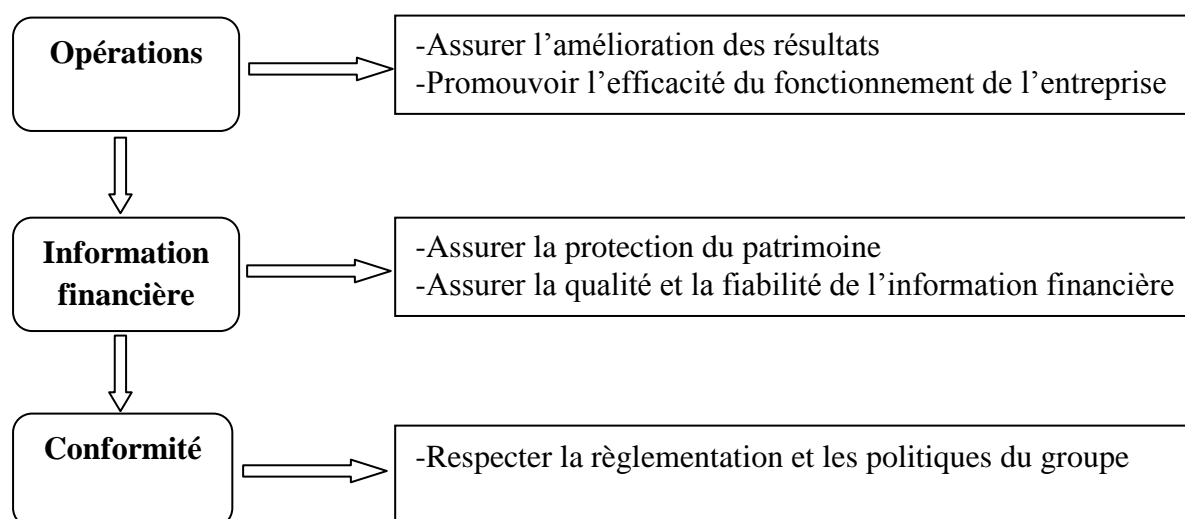
¹¹<http://contrôle2gestion.blogspot.com/2013/01/les-differentes-formes-de-contrôle.html>, consulté le 22 Août 2020.

1.5.2. Le contrôle interne

Le contrôle interne constitue « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹².

Donc, le contrôle interne concerne les aspects suivants : les opérations, les informations et la conformité, illustré par le schéma suivant :

Schéma N°03 : Les objectifs du contrôle interne



Source : Hammiche, « Audit approfondie », cours, Master 2, 2019.

1.5.3. L'audit interne

« L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹³.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existant ;

¹² Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et applications », opcite, P07.

¹³ Ibidem.

- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité :

- L'audit est une mission ponctuelle ;
- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

1.6. Le processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles suivantes¹⁴ :

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

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

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

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

¹⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006, P18.

Section 02 : La fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

La fonction du contrôle de gestion est indispensable pour effectuer des analyses qui contribuent à l'amélioration de la gestion, de la performance et l'assurance de la pérennité de l'entreprise. Cette fonction est essentielle dans l'organigramme de l'entité car elle offre aux décideurs les moyens de comprendre la réalité, de s'y adapter et de se préparer au futur.

2.1. Le métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes)¹⁵.

2.2. Les missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a pour divers missions, mais on peut les regrouper en quatre grandes familles, comme dans l'étude Cegos « Fonction comptable et financière » : reporting d'activité, budget plan et prévision, coûts et marges, études spécifiques et processus¹⁶.

2.2.1. Reporting d'activité

- Former les opérationnels à l'élaboration des reportings d'activité ;
- Analyser, commenter leurs données et/ou aider les opérationnels à le faire, les diffuser ;
- Aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage, aider à décider ;
- Les utiliser comme outils de partage des informations, de dialogue de gestion, de conduite du changement.

2.2.2. Budget, plan et prévisions

- Aider la direction générale à choisir des hypothèses de construction du budget ;
- Récolter des données de marché en historique et en prévision ;

¹⁵ El bachir Rouimi, « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise », P12, disponible sur <https://www.memoireonline.com/>.

¹⁶ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013, P56-57.

- Consolider les données budgétaire ;
- Contrôler la cohérence globale du budget par rapport aux objectifs et des budgets individuels entre eux : budget commercial, de production...etc ;
- Aider les opérationnels à quantifier le résultat attendu de leurs action, et la direction générale à déterminer les actions prioritaires à mener, ainsi aider à présenter et diffuser le budget.

2.2.3. Coûts et marges

- Aider à déterminer un prix de vente ;
- Calculer les coûts et marges, déterminer les coûts d'un projet ;
- Aider à choisir les hypothèses de construction du calcul d'un coût (coût complet ou partiel, poids des charges de structures) ;
- Mesurer la sensibilité des coûts et marges à certains facteurs, comme le prix d'une matière première ;
- Analyser les écarts sur coûts par rapport à une prévision.

2.2.4. Etudes spécifiques et processus

- Aider à décider et agir à partir des résultats d'études spécifiques ;
- Elaborer des tests de simulations de changements de processus et faire des propositions ;
- Proposer des actions correctives ;
- Réaliser des études comparatives (ou benchmark) ;
- Participer aux changements des systèmes d'information ou à leur paramétrage.

2.3. Rôle du contrôleur de gestion

Dans l'optique du pilotage de la performance organisationnelle, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus en plus vers le conseil¹⁷.

- Il explore les paramètres de l'organisation, puise dans la boîte à outils ;

Le contrôleur de gestion produit et interprète les chiffres clés de l'activité et mène des analyses transversales. Il calcule des écarts entre les performances prévisionnelles telles qu'elles ressortent de la stratégie définie et mise en œuvre.

¹⁷ Port Leucate, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Opta, 2012, P16.

- Il est communicateur et pédagogue au service de la performance ;

Le contrôleur de gestion anime une équipe et des groupes de réflexions, forme les utilisateurs à l'exploitation des documents, apporte une aide méthodologique dans le choix de nouveaux outils.

Ces actions de communication et de formation des opérationnels permettent de faire accepter les divers changements et les nouveaux outils. Elles contribuent également à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux de la hiérarchie.

- Il n'est pas seulement réactif, mais proactif ;

Le contrôleur de gestion joue un rôle d'anticipation et pratique une veille technologique sur le management, un benchmarking des méthodes en se comparant aux pratiques des meilleures entreprises qu'elles soient concurrentes ou non.

2.4. Les compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion sont résumées dans le tableau suivant :

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

1 : compétences indispensables ;

2 : compétences souhaitées ;

3 : compétences à acquérir.

Tableau N°01 : Les compétences du contrôleur de gestion

Compétence	1	2	3
<p>➤ Savoirs</p> <ul style="list-style-type: none"> • Connaissance de la comptabilité analytique • Connaissance des méthodes associées • Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion • Expertise sur la notion de coût • Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et indicateurs • Connaissance de l'organisation en question 	X X	X X X	X
<p>➤ Savoir-faire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Etre capable de gérer un projet • Etre capable de constituer un coût • Etre capable d'analyser un coût • Etre capable d'animer une réunion • Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation • Etre capable d'élaborer des documents de synthèse • Etre capable de conduire une formation 	X X X X X	X	
<p>➤ Savoir-être</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avoir le sens de l'écoute • Etre pédagogique • Avoir un esprit de synthèse • Etre rigoureux • Etre réactif • Etre créatif 	X X X X X	X	

Source : ARAB Zoubir, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Béjaia », thèse magister, université de Béjaia, 2012, P113.

2.5. La position du contrôle de gestion dans l'entreprise

Considéré comme un réceptacle de l'information, le contrôle de gestion occupe le rôle de diffuseur et de collecteur d'information, sa place dans l'entreprise devient incontournable. Cependant, elle n'est pas toujours apparente dans un organigramme qui dépend pour une grande part de la manière dont fonctionnent les dirigeants.

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

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

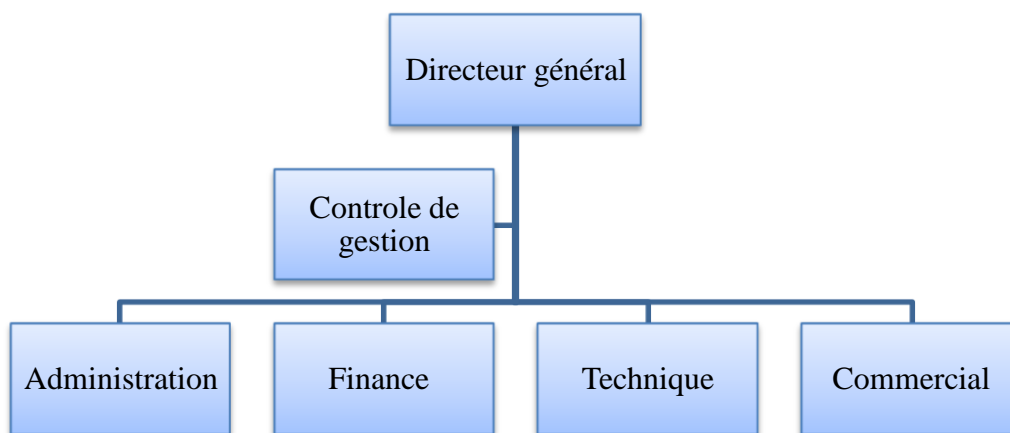
La position du contrôle de gestion dans la structure se diffère d'une entreprise à une autre car il n'y a pas de règles ou de normes pour le positionner. Dans ce sujet, les entreprises attribuent trois différentes places pour cette fonction : rattachement à la direction générale, au directeur financier, ou bien le placer au même rang que les autres fonctions responsables de l'entité.

2.5.1. Rattachement à la direction générale

Cette position, appelée aussi « une position d'état major », constitue un signal fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Ce bon positionnement permet au contrôleur de gestion de bénéficier du soutien total de la direction générale, qui lui procure une facilité dans la transmission des différents rapports élaborés. Ce rattachement dénote son indépendance et souligne que ses préoccupations sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.

Le rattachement à la direction générale est illustré par le schéma suivant :

Schéma N°04 : Rattachement à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P50.

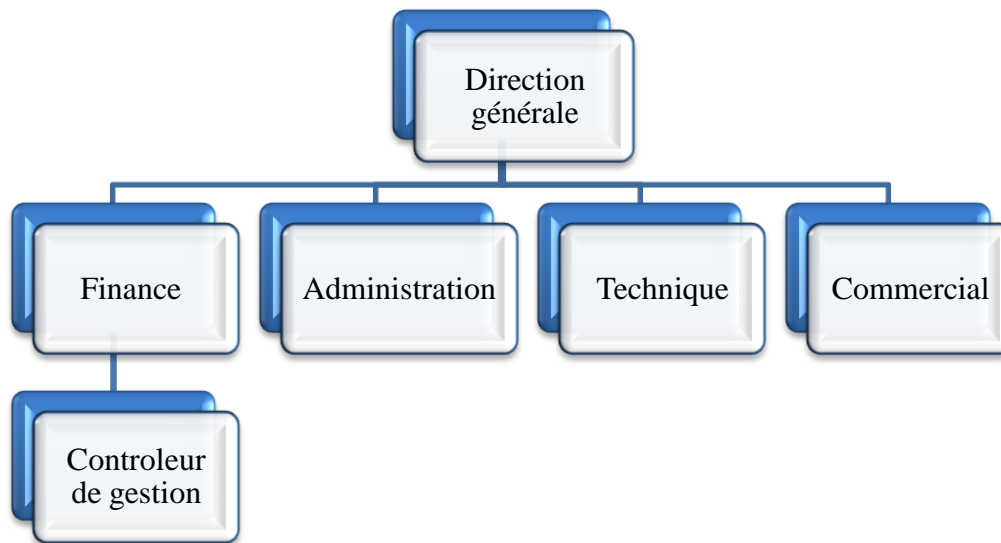
Le contrôleur de gestion intervient :

- ✓ Dans le processus de planification stratégique ;
- ✓ Dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- ✓ Dans la prise de décision à long terme.

2.5.2. Rattachement au directeur financier

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle, cette position illustre une certaine dépendance au directeur financier, ce qui le rapproche plus des informations comptables et financières au détriment des informations plus opérationnelles. Cette position est illustrée par le schéma suivant :

Schéma N°05 : Rattachement à la direction financière



Source : Hélène Lôning, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P287.

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients¹⁸ :

- Cette position limite l'implication du contrôle de gestion dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise ;
- Le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre difficile la communication avec les directions opérationnelles ;
- Ce mode de rattachement n'est pas approprié du fait qu'il ne permet pas au contrôleur de gestion d'avoir l'indépendance dans toutes ses activités.

2.5.3. Rattachement en râteau

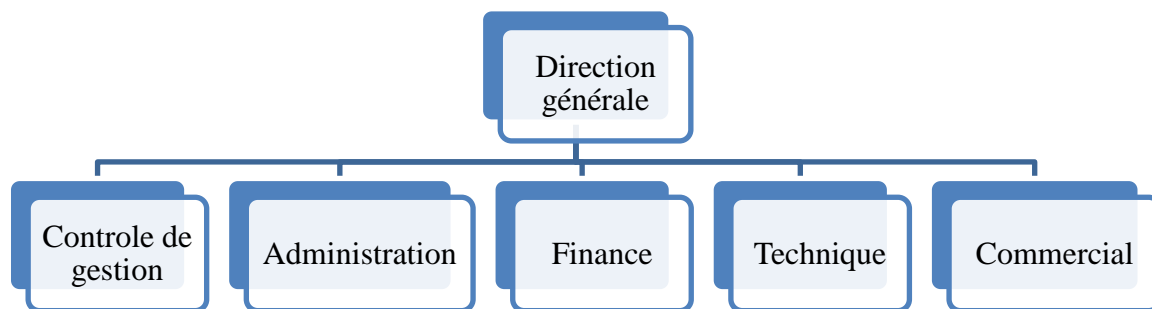
Dans cette position, le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables et directions en dessous de la direction générale, ce qui engendre une relation

¹⁸Edison Nsengiyumva, « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises au Rwanda. Cas des entreprises publiques », P18, disponible sur <https://www.memoireonline.com/>

perpétuelle permettant de faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision.

Ce rattachement en réseau est présenté par le schéma suivant :

Schéma N°06 : Rattachement en réseau



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P51.

2.6. Limites du contrôle de gestion

On distingue les limites fondamentales suivantes¹⁹ :

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

¹⁹ Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, P60.

Section 03 : Outils et méthodes de contrôle de gestion

Avant de présenter les outils du contrôle de gestion, il est indispensable de citer les différents niveaux de contrôle.

3.1. Les niveaux de contrôle

Le contrôle s'effectue sur les niveaux suivants : contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel²⁰.

3.1.1. Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence.

3.1.2. Le contrôle de gestion

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

3.1.3. Le contrôle opérationnel

C'est un suivi à très court terme, il permet de s'assurer au jour le jour de l'avancement des opérations programmées et des résultats quantitatifs qui en résultent. Il s'applique, soit à la maîtrise du processus de production, soit au contrôle des coûts, ou bien au contrôle des investissements techniques ou commerciaux. Il fournit des données pour l'interprétation des écarts détectés par le contrôle budgétaire.

Donc, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution, notamment le contrôle budgétaire et le contrôle opérationnel. Il assure une cohérence entre la planification à long terme et la gestion courante.

3.2. Les outils du contrôle de gestion

Pour réaliser ses missions sur les différents niveaux de contrôle, le contrôle de gestion utilise sept outils essentiels :

²⁰ Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P08.

- La comptabilité générale ;
- La comptabilité analytique ;
- Le système d'information ;
- La gestion budgétaire ;
- Le tableau de bord ;
- Le reporting ;
- L'analyse comparative.

3.2.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un élément essentiel du fonctionnement de chaque entreprise, considérée comme la première source de l'information.

3.2.1.1. Définition de la comptabilité générale

Le plan comptable définit la comptabilité générale comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de bases chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »²¹.

3.2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale se présentent comme suit :

- ✓ Déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise (la situation nette) ;
- ✓ Définir le résultat périodique de l'entreprise ;
- ✓ Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- ✓ Valoriser les inventaires (bilan).

La comptabilité générale, encore appelée quelque fois comptabilité commerciale ou comptabilité financière, a pour objectif d'enregistrer les opérations réalisées avec l'extérieur, c'est-à-dire les flux entre l'entreprise et les tiers contractants (clients, fournisseurs par exemple), afin de pouvoir présenter périodiquement des états financiers permettant de juger la situation financière globale de l'entreprise.

Il faut savoir aussi que c'est la comptabilité générale qui institutionnalise la production de l'information financière destinée aux tiers. L'établissement des états financiers par la

²¹ DAVASSE H et PARUITTE M, « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011, P12.

comptabilité générale est obligatoire, c'est pourquoi elle est souvent ressentie comme une contrainte et non comme un instrument de gestion utile²².

3.2.2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique constitue un outil de gestion fondamental pour mesurer, apprécier, et améliorer la performance de l'entreprise.

3.2.2.1. Définition de la comptabilité analytique

Selon **D. Leclère**, la comptabilité analytique est définie de la manière suivante : « la comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production...) »²³.

3.2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique a pour but de²⁴ :

- ✓ Calculer les coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise ;
- ✓ Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- ✓ Expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- ✓ Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- ✓ Etablir les prévisions de charges et de produits courants ;
- ✓ Interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés ;

3.2.2.3. Les charges en comptabilité analytique

Une charge est une consommation de ressource par l'entreprise, qui a pour effet de diminuer le résultat. Les charges en comptabilité analytique sont analysées selon deux critères fondamentaux : critère de destination et critère de variabilité.

²² Didier LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », 3^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2002, P02.

²³ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », 13^{ème} édition Lextenso, Paris, 2012-2013, P15.

²⁴Ibidem.

3.2.2.3.1. Les charges par leur destination

On distingue entre les charges directes et les charges indirectes²⁵ :

- **Les charges directes** : sont des charges propres à un seul coût. Elles sont affectées directement aux coûts d'un produit, sans calculs intermédiaires (exemple : des matières premières consommées pour la fabrication d'un produit) ;
- **Les charges indirectes** : concernent plusieurs coûts. Leur traitement nécessite une répartition préalable avant qu'elles soient imputées aux coûts d'un produit (exemple : les loyers, la consommation d'électricité...).

3.2.2.3.2. Les charges par leur variabilité

On distingue entre les charges variables et les charges fixes²⁶ :

- **Les charges variables (ou opérationnelles)** : sont des charges dont leurs montants changent, habituellement en fonction des variations du niveau d'activité, d'une période à l'autre. Ce type de charge est principalement induit par des choix opérationnels courants relatifs notamment aux programmes et à l'organisation de la production et des ventes (exemple : main-d'œuvre, l'énergie...) ;
- **Les charges fixes (ou de structure)** : sont des charges dont leur montant est indépendant des variations du niveau d'activité d'une période à l'autre. Ce type de charge est principalement induit par les choix relatifs aux structures qui assurent la permanence de la continuité de l'entreprise (exemple : amortissement d'une machine, contrat de maintenance d'un ordinateur...).

3.2.2.4. Les coûts en comptabilité analytique

Un coût est défini comme étant « ensemble (coût total) ou partie (coût partiel) des variations de charges induites par l'élément duquel on calcule le coût. Ces variations peuvent concerner plusieurs périodes voire plusieurs années »²⁷. Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit ou un service, il est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application : le calcul des coûts doit s'adapter à l'organisation de l'entreprise et à son activité (coût par fonction économique, coût par moyen d'exploitation...) ;

²⁵ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », opcite, P41-42.

²⁶ Yves Dupuy, Denis Travaillé, « Les bases de la comptabilité analytique de gestion », 3^{ème} édition Economica, Paris, 2013, P143-144.

²⁷ Ibidem.

- Le contenu : les charges retenues, en totalité ou en partie, pour une période déterminée ;
- Le moment de calcul : antérieurement (coûts préétablis), postérieurement (coûts constatés) aux faits qui les ont engendrés.²⁸

En effet, le calcul des coûts en comptabilité analytique repose sur deux systèmes fondamentaux, ayant chacun plusieurs méthodes différentes :

- Système des coûts complet ;
- Système des coûts partiel.

3.2.2.4.1. Système des coûts complets

Cette approche traditionnelle de la comptabilité analytique s'évertue à évaluer les différents coûts intermédiaires (coûts d'achat, coûts de production, coûts de distribution), pour aboutir au coût de revient.

Selon le PCG 1982, le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées. Il s'agit donc d'imputer à un produit la totalité des charges ; qu'elles soient directes ou indirectes, variables ou fixes.

A. La méthode des centres d'analyse

➤ Principe de la méthode

La méthode des centres d'analyse procède un découpage de l'organisation en unités appelées « centres d'analyse » ou sections homogènes, ces centres ou sections sont dits homogènes du fait qu'ils regroupent des activités homogènes ou qui interviennent dans les mêmes étapes du cycle d'exploitation de l'entreprise.

On distingue habituellement deux types de centres d'analyse²⁹ :

- **Les centres principaux** : assumant une fonction opérationnelle au niveau de la production (un atelier d'usinage par exemple), au niveau de l'approvisionnement (un bureau d'achat par exemple) ou au niveau de la distribution (un service publicité par exemple) ;

²⁸ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », opcite, P17.

²⁹ Didier LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », opcite, P18.

- **Les centres auxiliaires** : qui jouent un rôle plus fonctionnel et qui travaillent pour d'autres centres (le service entretien par exemple).

➤ **Traitement des charges indirectes**

La méthode des centres d'analyse est adoptée pour répondre au problème d'imputation des charges indirectes. La répartition de ces dernières sur l'ensemble des activités de l'entreprise représentées par des sections ou des centres se fait par deux types de répartition³⁰ :

- **La répartition primaire** : le montant de chaque charge indirecte est réparti dans les centres auxiliaires et principaux d'après des clefs de répartition généralement exprimées le plus souvent en pourcentage ;

- **La répartition secondaire** : les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux. Certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires soit sans réciprocité, soit de manière réciproque. Le coût total de chaque centre principale est égal au total de la répartition primaire augmenté de la quote-part reçue du ou des centres auxiliaires. Une fois la répartition secondaire effectuée, le total des charges indirectes est réparti dans les centres principaux ; les centres auxiliaires sont donc à zéro.

➤ **Choix des unités d'œuvre**

L'unité d'œuvre permet de mesurer l'activité du centre d'analyse (heure de travail dans un atelier, nombre de produits par exemple). Le choix de l'unité d'œuvre est propre à chaque centre d'analyse. Elle doit avoir un lien le plus étroit possible avec le volume d'activité du centre, et donc avec le montant de ses charges.

➤ **Intérêts et limites de la méthode**

Cette méthode apporte plusieurs intérêts dont on peut citer :

- ✓ c'est une méthode qui prend en compte l'ensemble des coûts ;
- ✓ La répartition des charges indirectes en centres d'analyse permet d'adapter le choix de la clé de répartition en fonction des différentes catégories de charges à répartir ;

³⁰ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », opcite, P43-44.

- ✓ Elle est particulièrement adaptée à des entreprises industrielles produisant en grandes séries.

Mais elle dispose aussi de certaines limites qui sont résumées ainsi :

- Prise en compte partielle du cycle de vie du produit ;
- Unicité de choix de l'unité d'œuvre ;
- Vision strictement volumique de la répartition des charges.

B. La méthode des coûts à base activité (Activity Based Costing)

La méthode des coûts à base d'activité, appelée aussi méthode ABC, a été développée par le CAMI (Consortium for Advanced Manufacturing International) en 1986, suite à un programme de recherche sur les coûts et le management intitulé Cost Management System.

➤ Principe de la méthode

La méthode ABC consiste à découper l'entreprise en processus et en activités plutôt qu'en fonctions ou produits. Cette méthode s'appuie sur le principe les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources, comme illustrer dans le schéma suivant :

Schéma N°07 : principe de la méthode ABC



Source : Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P119

➤ Traitement des charges

Avant d'aborder le traitement des charges, il est utile de définir notions suivantes³¹ :

- **Activité** : est un ensemble de tâches élémentaires orientées vers un même objectif et ayant un déclencheur commun.
- **Ressources** : représentent les charges consommées par l'activité.

³¹ Taguelmint, « Contrôle de gestion et pilotage », cours, Master 1, 2018.

- **Tâche** : le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts. Elles forment les activités.

- **Processus** : c'est un enchaînement d'activités organisées dans le temps et orientées vers un objectif commun.

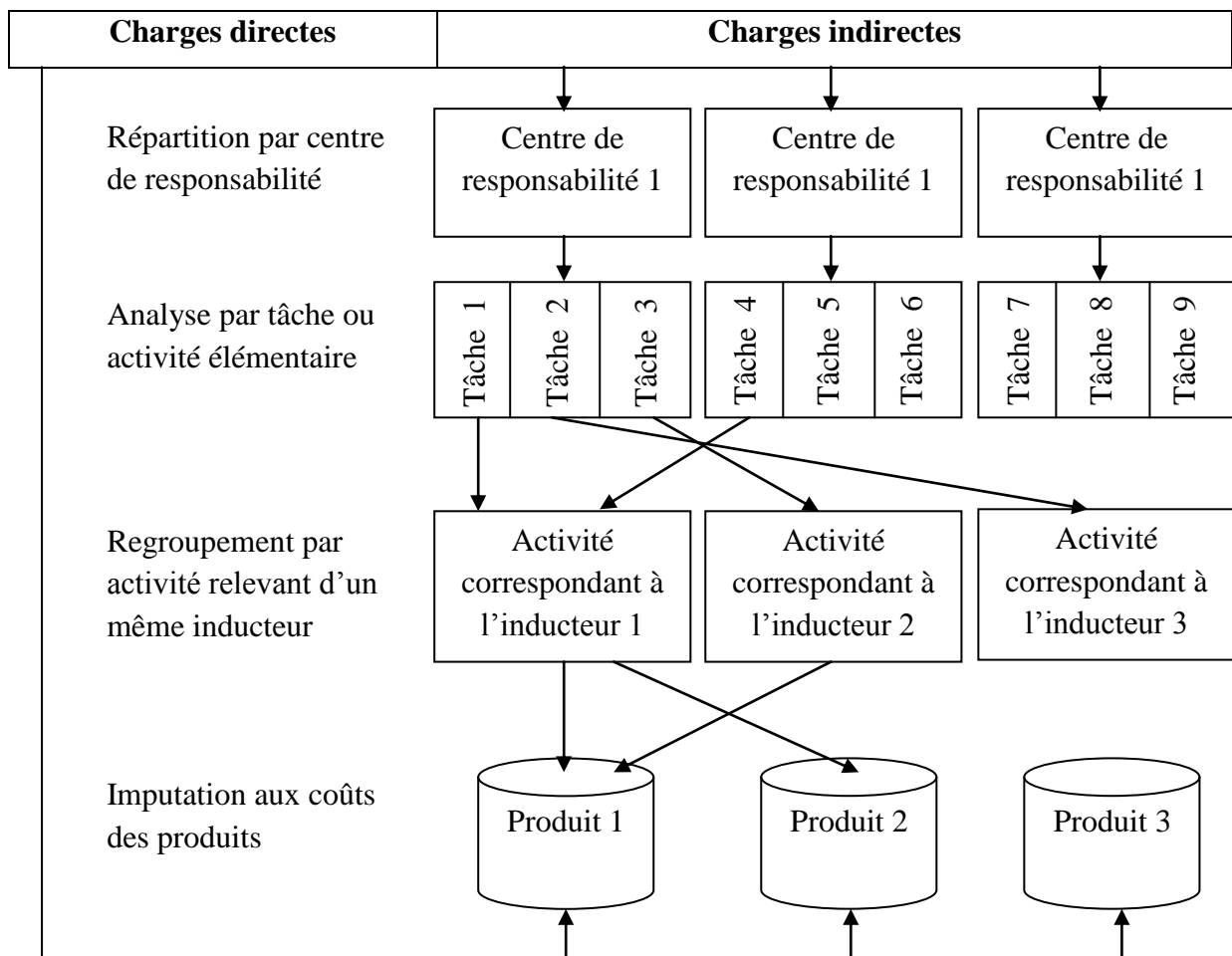
- **L'inducteur de coût** : c'est « un facteur permettant d'expliquer la variation du coût de l'activité ; il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité. L'inducteur de cout permet d'imputer le cout de l'activité à l'objet de cout (produit, processus) »³².

L'inducteur remplace donc, l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle, il est calculé par la formule suivante :

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

Le traitement des charges indirectes est présenté par le schéma suivant :

Schéma N°08 : le traitement des charges indirectes dans la méthode ABC



Source : Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Ed Eyrolles, Paris, 2007, P79.

³² Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P109.

➤ **La mise en œuvre de la méthode ABC**

La mise en place de la méthode ABC s'appuie sur les étapes suivantes :

- ✓ Analyse et identification des activités ;
- ✓ Saisie et affectation des ressources aux activités (calcul des coûts des activités) ;
- ✓ Choix d'inducteur des coûts ;
- ✓ Regroupement des activités par inducteur ;
- ✓ Calcul du coût unitaire de l'inducteur de coût ;
- ✓ Affectation des coûts des activités aux coûts des produits.

➤ **Intérêts et limites de la méthode**

La méthode ABC permet d'affiner le calcul des coûts grâce à une multiplication des moyens d'imputation des coûts, et réduit le recours à l'arbitraire dans le choix des inducteurs. Mais aussi, comme toutes les méthodes utilisées en comptabilité analytique, la méthode ABC a une vision orientée beaucoup plus vers l'intérieur de l'entreprise et très peu vers le marché.

C. La méthode ABM (Activity Based Management)

➤ **Définition de la méthode ABM**

Selon **Alazard C** et **Sépari S**, la méthode ABM « est une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continus »³³.

➤ **Principe de la méthode**

Sur la base des données fournies par la méthode ABC, la méthode ABM conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de la valeur. L'utilisation de la notion de processus permet de maîtriser le fonctionnement des entreprises dans un contexte de réalignement continu tant des stratégies que des organisations et des systèmes d'information.

L'ABM apporte une nouvelle vision du produit ; l'analyse stratégique retient des couples « produit-marché » qui deviennent des supports de marges. Il s'agit donc d'analyser,

³³ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ed} Dunod, Paris, 2010, P588.

pour le segment concerné, les facteurs clés de succès (FCS) de façon à pouvoir prendre des décisions qui améliorent ces FCS dans la mise en œuvre de la gestion au jour le jour³⁴.

D. La méthode des coûts préétablis (ou des coûts standards)

➤ **Définition du coût préétabli**

Un coût préétabli est un « coût évalué à priori, soit pour faciliter certains traitements analytique, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts »³⁵.

Les coûts préétablis sont calculés antérieurement aux faits qui les engendrent et serviront, selon le choix de l'entreprise, de simples prévisions, d'objectifs à atteindre ou de normes à respecter.

$$\text{Coût préétabli} = \text{Coût unitaire préétabli} \times \text{Quantité préétabli}$$

➤ **La composition des coûts préétablis**

L'étude est limitée aux coûts préétablis relatifs aux charges directes proportionnelles au niveau de production, c'est-à-dire les matières premières et la main-d'œuvre. Ils se déterminent de la manière suivante :

$$\text{Coûts préétablis des matières} = \text{Coût unitaire préétabli de la matière} \times \text{Quantité préétabli de la matière par produit}$$

$$\text{Coûts préétablis} = \text{Taux horaire préétabli} \times \text{Temps alloué par produit}$$

Concernant les charges indirectes, qui sont généralement analysées dans des centres d'analyse, les coûts préétablis se déterminent ainsi :

$$\text{Coût préétabli} = \text{Coût de l'UO préétabli} \times \text{Nombre d'UO préétabli}$$

³⁴ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcite, P590.

³⁵ Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P179.

3.2.2.4.2. Système des coûts partiels

Ce système est limité à certains éléments de charges, autrement dit, il s'agit d'imputer une partie des charges aux produits. A ce sujet, nous présenteront quelques méthodes des coûts partiels.

A. La méthode des coûts variables « Direct Costing »

➤ Principe de la méthode

La méthode des coûts variable retient uniquement les charges variables, qui varient avec le volume d'activité, qu'elles soient directes ou indirectes. Ces dernières sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, elles sont considérées inchangeables à court et moyen terme et elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

➤ La démarche de la méthode

La comparaison entre le chiffre d'affaire d'un produit ou d'une activité et son coût variable permet de calculer la marge sur coût variable (MCV) par produit ou par activité, sur la base de laquelle est calculé le résultat. La MCV par la formule suivante³⁶ :

$$\text{Marge sur coût variable (MCV)} = \text{Chiffre d'affaires (CA)} - \text{Charges variables (CV)}$$

➤ Notion du seuil de rentabilité (SR)

« Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire critique ou le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges (variables et fixes) et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte »³⁷.

Le seuil de rentabilité permet à l'entreprise de calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable, et de déterminer la date à laquelle l'activité devient rentable. Il se calcul par la formule suivante :

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{Charges fixes (CF)} / \text{Taux de marge sur coût variable (TMCV)}$$

³⁶ Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P135.

³⁷ Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P141.

➤ **Intérêts de la méthode**

Cette méthode permet de :

- ✓ Juger la performance des responsables ;
- ✓ Apprécier la rentabilité globale des produits fabriqués ou vendus ;
- ✓ Autorise un diagnostic de la rentabilité des produits, à partir de la marge sur coût variable qu'ils dégagent ;
- ✓ Choisir également s'il faut ou non produire plus de produits.

B. La méthode « direct costing » évolué

➤ **Principe de la méthode**

La méthode « direct costing » évolué, appelée aussi méthode des coûts spécifiques, consiste à affecter à chaque produit l'ensemble des charges directes (variables et fixes) de façon à pouvoir déterminer de la façon la plus précise, sa contribution au résultat et à la couverture des charges fixes commune. Cette méthode permet, après le calcul de la MCV (marge identique à celle dégagée dans la méthode des coûts variables), de dégager la marge sur coût spécifique (MCS) par produit de la manière suivante :

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{Marge sur coût variable} - \text{Charges fixes spécifiques}$$

➤ **Objectif de la méthode**

L'objectif étant d'apprécier s'il convient de maintenir ou d'abandonner le produit ou l'activité, la mise en évidence des charges fixes spécifiques (qui disparaîtraient en cas d'abandon) améliore le contexte décisionnel par rapport à la méthode des coûts variables.

C. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

➤ **Principe de la méthode**

Les coûts de production unitaire subissent des variations des niveaux de production. L'origine des variations de ces coûts se trouve au niveau des charges fixes. Pour éviter ces variations, il est donc nécessaire d'imputer aux coûts de production, un montant de charges fixes adapté au niveau de production ou au niveau d'activité de la période. L'évaluation des

charges fixes est effectuée pour un niveau d'activité normale. L'activité normale est déterminée par les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise.

➤ **Le coefficient d'imputation rationnel (CIR)**

Dans cette méthode, les charges fixes sont imputées aux coûts en fonction du coefficient d'imputation rationnel (CIR) appelé aussi Taux d'activité, exprimé par la formule suivante :

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

Les charges fixes imputées aux coûts sont calculées par la formule suivante :

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes réelles} \times \text{CIR}$$

➤ **Intérêts de la méthode**

L'imputation rationnelle des charges fixes dispose des intérêts suivant³⁸ :

- ✓ Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- ✓ Permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre ;
- ✓ Chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une sur-activité par rapport à l'activité normale ;
- ✓ Mettre en évidence les variations des coûts unitaire dues aux charges variables ;
- ✓ Améliorer l'analyse des conditions d'exploitation et des résultats dégagés.

D. La méthode du coût marginale

L'analyse marginale permet de savoir ce que va coûter en plus (coût marginal) ou rapporter en plus (recette marginale) la production ou la vente d'une unité produite supplémentaire.

Le coût marginal comme étant « la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires

³⁸Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P124.

à cette même production majorée ou minorée d'une unité »³⁹. Il est possible de dire également que le coût marginal soit la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité. Ce coût est calculé comme suit :

$$\text{Coût marginale} = \frac{\Delta \text{ du coût total (CT)}}{\Delta \text{ de la quantité}}$$

➤ **Intérêts de la méthode**

Le coût marginal permet de répondre aux questions suivantes :

- ✓ Est-il rentable d'accroître la production ?
- ✓ Est-il rentable d'accepter une commande supplémentaire ?
- ✓ Est-il retable de diminuer l'activité de l'entreprise ?
- ✓ Quel est le prix proportionnel acceptable ?

3.2.3. Le système d'information

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une source vitale de l'entreprise. A ce titre, le système d'information constitue un élément essentiel du contrôle de gestion.

3.2.3.1. Définition du système d'information

Le système d'information est défini selon **F. GAUTIER et A. PEZET** comme étant « l'ensemble des informations formelles circulants dans l'entreprise, procédures et moyens utilisés pour rechercher et traiter ces informations »⁴⁰.

3.2.3.2. Les fonctions du système d'information

Le système d'information remplit 04 fonctions essentielles⁴¹ :

➤ **Collecte d'information** : consiste à regrouper les données en vue d'une utilisation exigeant le traitement de l'ensemble des informations.

³⁹Béatrice et Francis Grandguillot, « Comptabilité de gestion », opcite, P170.

⁴⁰F Gautier et Anna Pezet, « Contrôle de gestion, gestion appliquée », Ed Pearson, Paris, 2006, P188.

⁴¹<http://ingenierie-creations.fr/WP/fonction-1-du-si-la-collecte/>, consulté le 21 Août 2020.

➤ **Mémorisation de l'information** : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte : il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.

➤ **Traitement d'information** : il s'agit de transformer les données en informations utiles. Reposant sur des opérations de tri, de classement et de calcul, il peut être manuel ou automatisé.

➤ **Diffusion d'information** : la transmission des informations peut être verticale (descendante sous forme d'ordres et de directives ou ascendante sous forme des comptes rendus, TB...) ou horizontale (circulation des informations entre services à des fins de coordination).

3.2.3.3. Les finalités du système d'information

Le système d'information a trois (03) finalités essentielles :

- **Le contrôle** : le SI doit être la mémoire de l'organisation en traitant les données du passé ;
- **La coordination** : le SI doit permettre de suivre les actions présentes, donc doit assurer la coordination entre les différents services ;
- **La décision** : le SI traite les données prévisionnelles pour aider à préparer le futur (analyse de la décision : traite les informations du futur).

3.2.4. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil essentiel de contrôle de gestion qui conduit aux changements et l'amélioration des performances de l'entreprise.

3.2.4.1. Définition de la gestion budgétaire

Nous pouvons retenir :

La gestion budgétaire selon **J-LOCHARD** est « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffré appelé budget. La décision prise par la direction avec la participation des responsables, c'est un mode de gestion à court-terme, qui englobe tous les

aspects de l'activité de l'organisation qui comprend une période de budgétisation puis une période de contrôle budgétaire »⁴².

3.2.4.2. Les missions de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire remplit plusieurs missions dont on distingue⁴³ :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

3.2.4.3. Les étapes de la gestion budgétaire

La mise en place de la gestion budgétaire repose sur trois étapes essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

3.2.4.3.1. La prévision

La prévision est un plan d'activité, permettant d'établir, pour la période considérée, un programme d'action, une norme, on se basant sur de nombreuses simulations, des informations internes et externes⁴⁴.

La simulation consiste à faire des hypothèses de travail pour valider la stratégie en chiffrant.

Les tâches des prévisions concernent :

- L'idée à l'élaboration d'objectifs et leur traduction en terme financier ;
- Définition des moyens à engager pour chaque objectif.

⁴² Lochard J, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998, P18

⁴³ Doriath Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P01.

⁴⁴ Jean Meyer, « Gestion budgétaire », 8^{ème} édition Dunod, Paris, 1979, P22.

3.2.4.3.2. La budgétisation

Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources que lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, ... etc)⁴⁵.

3.2.4.3.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin⁴⁶ :

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

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

3.2.4.4. Intérêts de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire apporte plusieurs intérêts dont nous citons⁴⁷ :

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

3.2.4.5. Les limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire se résument ainsi⁴⁸ :

⁴⁵ Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Ed Dunod, Paris, 2007, P100.

⁴⁶ Gervais M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Ed Economica, 1990.P123.

⁴⁷ Doriath Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », opcite, P03.

⁴⁸ Ibidem.

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

3.2.5. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil du contrôle de gestion qui a pour vocation d'aider au pilotage de l'entreprise.

3.2.5.1. Définition du tableau de bord

Plusieurs auteurs ont élaborés des définitions du tableau de bord, nous citons :

Selon **M. Leroy**, le tableau de bord « est une présentation synthétique et périodiques des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte »⁴⁹.

Selon **A. Fernandez**, le tableau de bord est « un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision »⁵⁰.

3.2.5.2. Rôle du tableau de bord

Le tableau de bord constitue un outil du contrôle de gestion qui permet de⁵¹ :

⁴⁹ M. Leroy, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'Organisation, 2001, P14.

⁵⁰ Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris, 2005, P178.

⁵¹ Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2013, P08.

- **Réduire l'incertitude** : Le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque peu l'incertitude qui handicape toute prise de décision.

- **Stabiliser l'information** : L'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel. Voilà des services indispensables pour le décideur.

- **Facilité la communication** : Lorsque le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.

- **Dynamiser la réflexion** : Le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion.

- **Maîtriser le risque** : Toute décision est une prise de risque. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurés de son environnement, selon l'éclairage des axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

3.2.5.3. Les types de tableau de bord

Parmi les différents types de tableau de bord, nous citons :

3.2.5.3.1. Le tableau de bord de gestion

Selon **M. Gervais**, « le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités »⁵². Ainsi, le tableau de bord de gestion a pour vocation d'aider le pilotage de l'entreprise et permet de prendre des actions correctives.

⁵²Châari Z, Leclère D, « L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants », P12, en ligne <https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs00522446/document>.

3.2.5.3.2. Le tableau de bord prospectif (Balanced Score Card)

Le TBP, appelé aussi tableau de bord équilibré (BSC), est un système de mesure de la performance équilibré, entre indicateurs financiers et non financiers, entre court terme et long terme et entre indicateurs intermédiaires et mesures des résultats. Ainsi le BSC mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés et inter-reliés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel (la capacité qu'a l'organisation de s'améliorer et de croître à long terme). Par conséquent, il permet aux entreprises de suivre leurs résultats financiers, mais aussi, simultanément, les progrès réalisés dans le développement des compétences nécessaires à leur croissance future⁵³.

3.2.5.4. Les instruments du tableau de bord

Le tableau de bord utilise plusieurs instruments, nous distinguons⁵⁴ :

- **Les écarts** : Le contrôle budgétaire permet de calculer un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt au destinataire du tableau de bord.
- **Les ratios** : Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En effet, un ratio seul n'a pas de signification ; c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative.
- **Les graphiques** : Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées : histogramme, secteur, barre, courbe, ...etc.
- **Les clignotants** : ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Ils alertent sur des situations d'urgence selon plusieurs aspects (pictogramme, coloration à l'écran, ...etc). Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

⁵³ Kaplan R, Norton D, Sperry M, « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003, P01.

⁵⁴ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcite, P558-559.

➤ **Les commentaires** : le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Il pourra porter sur les faits marquants du mois, explication des écarts constatés, l'activité du mois, ... etc.

3.2.5.5. Les limites du tableau de bord

Plusieurs insuffisances apparaissent dans le tableau de bord, parmi lesquelles nous citons⁵⁵ :

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide aux changements et aux améliorations ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking).

3.2.6. Le reporting

Le reporting permet la transmission et la diffusion de l'information entre les différents responsables et services, c'est un outil essentiel du contrôle de gestion.

3.2.6.1. Définition du reporting

Selon **N. Guedj**, le reporting est défini comme étant « un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »⁵⁶.

Selon **Doriath Brigitte**, le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »⁵⁷.

Donc, le reporting est un outil qui permet la remontée des informations des différents centres de responsabilités ou de filiales (au niveau opérationnel) vers la direction générale ou

⁵⁵ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcite, P565.

⁵⁶ Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001, P319.

⁵⁷ Doriath Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », opcite, P143.

maison-mère (au niveau stratégique). Il se présente sous la forme de rapport ou compte rendu d'activités, de tableaux de suivis budgétaires, de tableaux de résultats.

3.2.6.2. Les objectifs du reporting

Le reporting contribue à :

- ✓ Focaliser l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués ;
- ✓ Synthétiser les informations destinées aux supérieurs hiérarchiques ;
- ✓ Vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'alerter rapidement sur les dérives significatives ;
- ✓ Faciliter la communication et créer la cohésion des équipes autour des objectifs communs.

3.2.7. L'analyse comparative (Benchmarking)

L'analyse comparative est une technique de comparaison avec les entreprises concurrentes afin d'améliorer la performance de l'organisation.

3.2.7.1. Définition de l'analyse comparative

Selon **Robert C**, l'analyse comparative, appelé aussi benchmarking, est « la recherche des méthodes les plus performantes, pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité »⁵⁸.

Selon **Claude Demeure**, le benchmarking consiste à « analyser et de s'appropriier les méthodes les plus efficaces des entreprises concurrentes ou bien des entreprises reconnues comme étant les meilleures dans un domaine donné »⁵⁹.

A partir de ces définitions, nous retenons que l'analyse comparative consiste à évaluer et comparer les méthodes, les produits et les services par rapport à ceux des concurrents pour mettre en œuvre les meilleures pratiques. C'est un outil d'amélioration continue de la performance.

⁵⁸ Robert C. CAMP, « Le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », Ed Organisation, 1992, P28.

⁵⁹ Claude Demeure, « Marketing », Ed Sirey, 2005, P87.

3.2.7.2. Typologie du benchmarking

Il existe plusieurs formes de benchmarking, parmi lesquels on distingue ⁶⁰:

➤ **Le benchmarking interne** : il se pratique au sein de l'organisation elle-même dans des unités aux activités comparables. L'accès aux informations et aux données est alors facilité, et le coût en temps et en ressource est moindre. La mise en place de ce benchmarking génère moins de résistance puisqu'il s'agit de la même organisation, et l'apprentissage de meilleures pratiques peut s'avérer plus facile.

➤ **Le benchmarking fonctionnel** : il consiste à faire des comparaisons avec des organisations opérantes dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus organisationnels de la structure.

➤ **Le benchmarking externe** : ce dernier suppose la comparaison avec des organisations réputées être les meilleures dans le même secteur. Ce type de tâche est consommateur de temps et de ressources pour s'assurer de la comptabilité des données récoltées et pour la mise en œuvre des améliorations nécessaires.

➤ **Le benchmarking des processus (ou générique)** : il ne s'attache pas à la stratégie, aux produits et aux services, mais au processus mis en œuvre pour produire ces produits ou services. Le benchmarking s'effectue dans ce cas auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances.

3.2.7.3. Intérêts du benchmarking

Le benchmarking permet de :

- ✓ Reconnaître l'excellence de certains services et fonction ;
- ✓ Identifier les collaborateurs les plus performants ;
- ✓ Découvrir de nouvelles pratiques ;
- ✓ Mieux connaître l'environnement économique ;
- ✓ Améliorer l'utilisation et l'efficacité des ressources de l'organisation ;
- ✓ Améliorer la satisfaction des clients et limiter les risques ;
- ✓ Accroître la performance globale.

⁶⁰ Gibert P, « Contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2003, P275.

Conclusion

Le contrôle de gestion est un moyen de mesure de la performance d'une entreprise, mais il est aussi un moyen d'optimiser cette performance, en aidant les dirigeants dans l'élaboration et la mise en œuvre de leurs choix stratégiques, tactiques et opérationnels. Il s'agit d'un système d'aide à la décision, qui s'il est bien utilisé facilite le pilotage d'une organisation.

Ainsi, le contrôle de gestion est un processus qui repose sur la prévision des moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise, la mise en œuvre des moyens alloués aux responsables, l'évaluation et la confrontation des résultats obtenus aux résultats souhaités, et l'analyse des résultats et la prise des actions correctives. La réussite de la mise en place de ce processus nécessite l'appui sur sept outils fondamentaux, parmi eux la gestion budgétaire.

Il est indispensable que le contrôleur de gestion mesure les résultats obtenus par l'analyse des écarts dégagés entre ses prévisions et les réalisations afin de prendre des décisions importantes qui vont conduire à l'amélioration des performances de l'organisation.

Chapitre II : La gestion budgétaire

Chapitre II : La gestion budgétaire

Introduction

Avec l'économie du marché, la concurrence et la liberté d'activité qui s'en suivra, la gestion budgétaire devient parmi les techniques de gestion qui devra le plus se développer dans l'entreprise. La gestion budgétaire a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre.

Le budget est un outil central du contrôle de gestion. Il fait pourtant l'objet de nombreuses critiques. Mais qu'est-ce qu'un budget ? Les recherches et l'observation des organisations ont permis de montrer que le terme « budget » cache des pratiques très diverses et de multiples rôles. Ainsi, si dans certaines entreprises, le budget est construit de manière très participative, dans d'autres, il est largement défini par la direction. De même, le budget est utilisé, ou non, comme moyen d'évaluation de la performance. Un problème se pose cependant. La plupart du temps, les différentes dimensions du budget sont étudiées de manière indépendante les unes des autres.

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

Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil nécessaire pour l'entreprise, qui lui permet d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance.

1.1. Définition de la gestion budgétaire

Parmi les différentes définitions de la gestion budgétaire, selon les différents auteurs et économistes, nous citons :

Selon **A. Hamini**, la gestion budgétaire est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (les budgets) »⁶¹.

⁶¹ A. Hamini, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001, P05.

Selon **Jack Forget**, la gestion budgétaire est définie comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »⁶².

Selon **Adel Mohamed El-Amine**, la gestion budgétaire est « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »⁶³.

Selon le plan comptable général, la gestion budgétaire « est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »⁶⁴.

Selon **Béatrice, Grandguillot F**, la gestion budgétaire « suppose la définition d'objectifs, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire ».⁶⁵

1.2. Rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants⁶⁶ :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'actions ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination interservices ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle de la performance ;
- Incitation, évaluation, sanction des performances.

⁶² Jack Forget, « gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, France, 2005, P 09.

⁶³ Adel Mohamed El-Amine, « cours de la gestion budgétaire », office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005, P09.

⁶⁴ Josette B, Jean-Jack B, Jack Tuszynski, « gestion budgétaire et analyse de la performance », Ed Fontain Picard, Paris, 2014, P.47

⁶⁵ Béatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Ed Lextenso, Paris, 2009, P58

⁶⁶ Jean-Pierre GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014, P 13.

1.3. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise⁶⁷.

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

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

➤ **Contrôle** : s'il y'a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

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

La mise en place d'un système de gestion budgétaire au sein d'une entreprise nécessite des conditions préalables qui sont⁶⁸ :

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

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

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

⁶⁷ Saad T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008, P128.

⁶⁸ TD de gestion budgétaire.M1.M2, Marketing, christian Raulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion.

1.4.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes

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

1.4.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise

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

1.4.2. Les conditions matérielles

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

1.4.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillé

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

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

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

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

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

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

1.4.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité

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

1.4.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable

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

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

Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire passe en général par 03 étapes essentielles qui sont la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

2.1. La prévision

La prévision se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'article à vendre, coût des matières premières.

2.1.1. Les différentes techniques de prévision

Pour chaque centre de responsabilité, nous devons établir ses prévisions quantitatives à court terme. « Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont,

d'établir des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise »⁶⁹.

2.1.1.1. La prévision des ventes

« La prévision des ventes est l'estimation de l'évolution des ventes pour l'année (N+1), (N+2), etc. Elle se situe sur la courbe portant des ventes passées et actuelles. La prévision des ventes se fait à court et moyen terme, elle peut être plus précise que l'estimation du marché potentiel qui se fait à un horizon plus éloigné. Elle est indispensable à l'élaboration des plans marketing qui se font généralement sur une base annuelle ou trimestrielle. Les prévisions des ventes sont liées à des décisions opérationnelles de l'entreprise »⁷⁰.

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

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

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

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

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

« Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction $Y_i = f(x)$ qui rendent la plus fiable possible la somme des carrées des distances entre la valeur observée y_i de la variable et sa valeur ajustée y'_i »⁷¹. Il existe deux formes de tendance :

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

⁶⁹ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcit, P 257.

⁷⁰ Lendrevie J et Levy J : Meractor 10^{ème} édition, Dunod, Paris, 2012, P43.

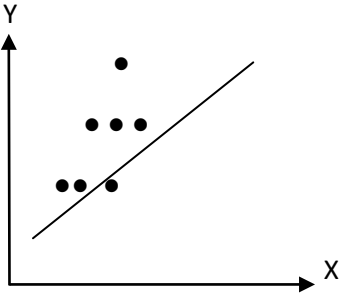
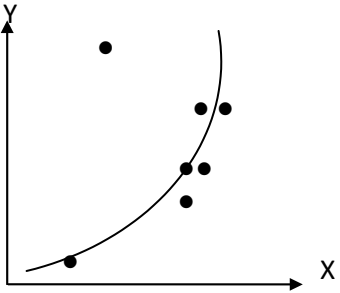
⁷¹ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », opcit, ,P 259.

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

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

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

Tableau N°02 : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle

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

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

➤ **Le coefficient de corrélation**

Le calcul du coefficient de corrélation permet d'apprécier la valeur de ce modèle de prévision. Il permet de mesurer l'intensité de dépendance statique qui existe entre les deux variables X et Y. Ce coefficient varie entre (-1 et 1), il est calculé de la façon suivante⁷² :

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

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

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

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

B. La méthode des moyennes mobiles

Les moyennes mobiles « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas »⁷³.

Les moyennes mobiles permettent de « gommer l'effet des variations saisonnière et de lisser la série des ventes »⁷⁴.

L'ajustement est effectué à partir de la série des moyennes mobiles d'après la méthode des moindres carrés. Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul. Ensuite les moyennes mobiles dites centrées correspondent au milieu de la période considérée.

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

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

⁷² Langlois G, Bringer M, Bonnier C, «contrôle de gestion manuel et applications DCG11», Foucher, Paris, 2011, P323.

⁷³Ibid, P196.

⁷⁴ Béatrice, Grandguillot F, «L'essentiel du contrôle de gestion», Lextenso, Paris, 2009, P. 47

Tableau N°03 : Le calcul des moyennes mobiles

Nombre de périodes Sur un an	Nombre de périodes Sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P = 4	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4)/P$ $MMC1 = m1+m2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5)/P$ $MMC2=m2+m3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6)/P$
Mensuelles	12 P = 12	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12})/P$ $MMC1 = m1+m2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13})/P$ $MMC2=m2+m3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14})/P$

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

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

C. Le lissage exponentiel

Selon **M. Gervais**, « Le lissage exponentiel consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »⁷⁵.

La technique du lissage exponentiel est utilisée dans le cas d'une série chronologique affectée d'une tendance aléatoire. Le lissage regroupe l'ensemble des techniques empiriques qui ont pour caractéristiques communes d'accorder un poids plus important aux valeurs

⁷⁵ Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris, P46

récentes de la série chronologique. Pour prévoir la quantité vendue (valeur prévue) en la période n , cette dernière s'obtient à l'aide de la formule suivante :

$$Y_{t+h,t} = ay_{t-1} + (1-a)y_{t-1}$$

Avec :

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

Le paramètre α , appelé la constante du lissage joue un rôle important⁷⁶ :

- Lorsque α est proche de 0, la pondération s'étale sur un grand nombre de termes du passés, la mémoire du phénomène étudié est forte et la prévision est peu réactive aux dernières observations.

- Lorsque α est proche de 1, les observations les plus récentes ont un poids prépondérant sur les termes anciens, la mémoire du phénomène est faible et le lissage est très réactif aux dernières observations.

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

$$y_t = ay_{t-1} + (1-a)y_{t-1}$$

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

Avec :

- n : la moyenne

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

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

La prévision à un horizon h quelconque est obtenue par :

$$Y_{t+h,t} = ay_{t-1} + (1-a)y_{t-1}$$

⁷⁶ Bourbonnais R, Terraza M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008, P. 51.

2.1.1.2. La prévision de la production

Le programme de production est défini comme étant « les qualités à produire qui doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les qualités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont sujettes à des variations saisonnières, alors que la production exige plus de régularité. Il y'a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps »⁷⁷.

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

Il y'a plusieurs objectifs qui peuvent répondre à ce programme de production et parmi ces objectifs, nous citons⁷⁸ :

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

Pour établir se programme de production, nous devons répondre aux questions suivant :

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

⁷⁷ Langlois G, « contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », opcit, P 346.

⁷⁸ Beatrice F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcit, P 55.

les goulots d'étranglement.

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

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

A. La programmation linéaire

Cette technique a pour objectif d'assurer le plein emploi des capacités productives en fonction des objectifs de ventes et de choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité⁷⁹.

Selon **William J. BAUMAUL**, la programmation linéaire est « une technique mathématique d'optimisation (maximisation ou minimisation) de fonction objectif linéaire sous des contraintes ayant la forme d'inéquation linéaires »⁸⁰.

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

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

➤ **La solution graphique** : le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables, ce graphe permet de visualiser : chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite, la zone d'acceptabilité des contraintes représentée par un polygone, et le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone⁸¹.

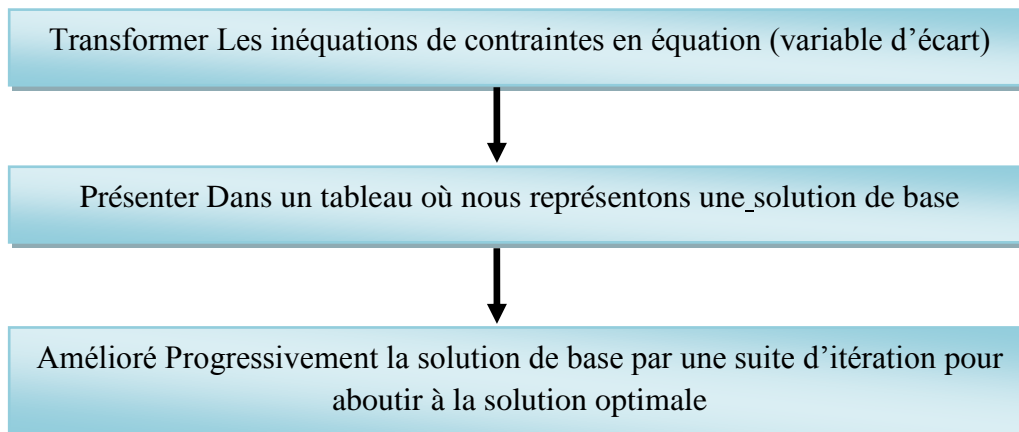
➤ **La solution algébrique par la méthode du simplexe** : la méthode du simplexe s'applique quelque soit le nombre de variables. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales, qui sont les suivantes⁸² :

⁷⁹ <http://cours-exercice.com/gestion-budgetaire-de-la-production/>, consulté le 15-4-2020.

⁸⁰ BAUMOUL, W.J, « Economic theory and operations analysis », 4^{ème} édition, Harper & Brothers, New York

⁸¹ Beatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcite, P56.

⁸² Beatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », opcite, P59.



B. Calcul des besoins en composant⁸³ :

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

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

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

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

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

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

⁸³ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », opcite, P269-270.

Les contrôles d'exécution, ordonnent la charge de travail entre les postes une fois les problèmes de sous ou sur capacité réglés. Il planifie les priorités des ordres de fabrication.

C. La méthode des goulots d'étranglement

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

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

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

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

L'approvisionnement constitue la fonction qui permet de « fournir les matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible »⁸⁴.

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

A. Les types de stock

Nous citons trois (03) formes de stock :

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

⁸⁴ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », opcite, P277.

B. Les coûts liés à la gestion des stocks

Il existe plusieurs catégories de coût, généralement on distingue :

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

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

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

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

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

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

C. Le modèle de Wilson⁸⁵

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

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

Ce modèle s'appuie sur les hypothèses suivantes :

- ✓ Les consommations sont connues de façon certaine, ainsi que le délai de livraison des fournisseurs (le risque des ruptures des stocks n'est pas envisagé) ;

⁸⁵ Taguelmint, « Contrôle de gestion et pilotage », cours, Master 1, 2018.

- ✓ Les coûts de possession des stocks sont proportionnels aux quantités stockées et aux durées de stockage ;
- ✓ Le coût de gestion d'une commande est fixé peu importe la taille de la commande.

Soit :

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

Donc :

$$Q = \frac{\sqrt{2XCXF}}{PT}$$

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

$$K = \sqrt{2XCXTXPXF}$$

2.2. La budgétisation

La budgétisation est « la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur le double plans des objectifs et des moyens »⁸⁶. Cette étape est donc, le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre.

2.2.1. Définition du budget

Selon **LEO SHADONNET**, faire un budget c'est « d'établir une prévision de fait probable qui va intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources, d'autre part un emploi de ces ressources »⁸⁷.

⁸⁶ LE CLERG, D, « gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984, P86.

⁸⁷ KABONGO KANDA, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.

Aussi, le plan comptable définit le budget comme suit, « un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée »⁸⁸

Selon **George LANGLOIS**, Un budget est « une expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant que financièrement que non financièrement tient lieux de route pour l'entreprise »⁸⁹.

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

2.2.2. Le rôle du budget

Disposant d'un rôle important dans la gestion budgétaire, les budgets⁹⁰ :

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

2.2.3. Les principes d'élaboration du budget

L'élaboration d'un budget doit respecter les six (06) principes si dessus⁹¹ :

⁸⁸ Josette.b, Jean .J,Jack.T, « Gestion budgétaire et analyse de la performance », Edition 2014/2015, fontaine picard, P 47.

⁸⁹ George Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P02.

⁹⁰ Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005, P310.

⁹¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000, P275.

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

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

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

2.2.3.2. Le principe de la totalité du système budgétaire

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

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion.
- Ainsi de ne pas laisser aucune activité sans responsable.

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

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

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

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

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

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

généraux de l'entreprise et conforme à la politique générale ainsi qu'à la stratégie déterminées dans le cadre du plan à long et moyen terme.

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

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

2.2.4. Les types du budget

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

2.2.4.1. Le budget des ventes

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

Le budget des ventes est souvent accompagné d'un budget des charges de commercialisation (les coûts de distribution)⁹². Les charges générées par la vente des produits peuvent être fixes ou variables, en fonction du niveau des ventes dont il faut aussi prévoir le montant.

2.2.4.2. Le budget de réapprovisionnement et stocks

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

2.2.4.3. Le budget des investissements

Le budget des investissements est la partie la plus stratégique du Budget. Les investissements concernent le long terme, ceci explique donc cela. Dans la plus part des

⁹² Doriath B et Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », opcit, P108.

entreprises, les investissements les plus importants sont décidés dans la phase de planification stratégique⁹³.

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

2.2.4.4. Le budget de production

Le programme de production définit pour l'exercice budgétaire, la production mois par mois, en tenant compte des prévisions des ventes, des contraintes de gestion des stocks et des techniques du système productif : capacité de production, effectifs, qualification de la main d'œuvre. Le budget des charges de production établit la prévision mois par mois du coût de production, par centre d'analyse et par facteur consommés⁹⁴.

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

2.2.4.5. Le budget du personnel

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

2.2.4.6. Budget de trésorerie

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

- budget des ventes : encaissements,
- budget de production : décaissements,
- budget des approvisionnements : décaissements,
- budget personnel : décaissements,

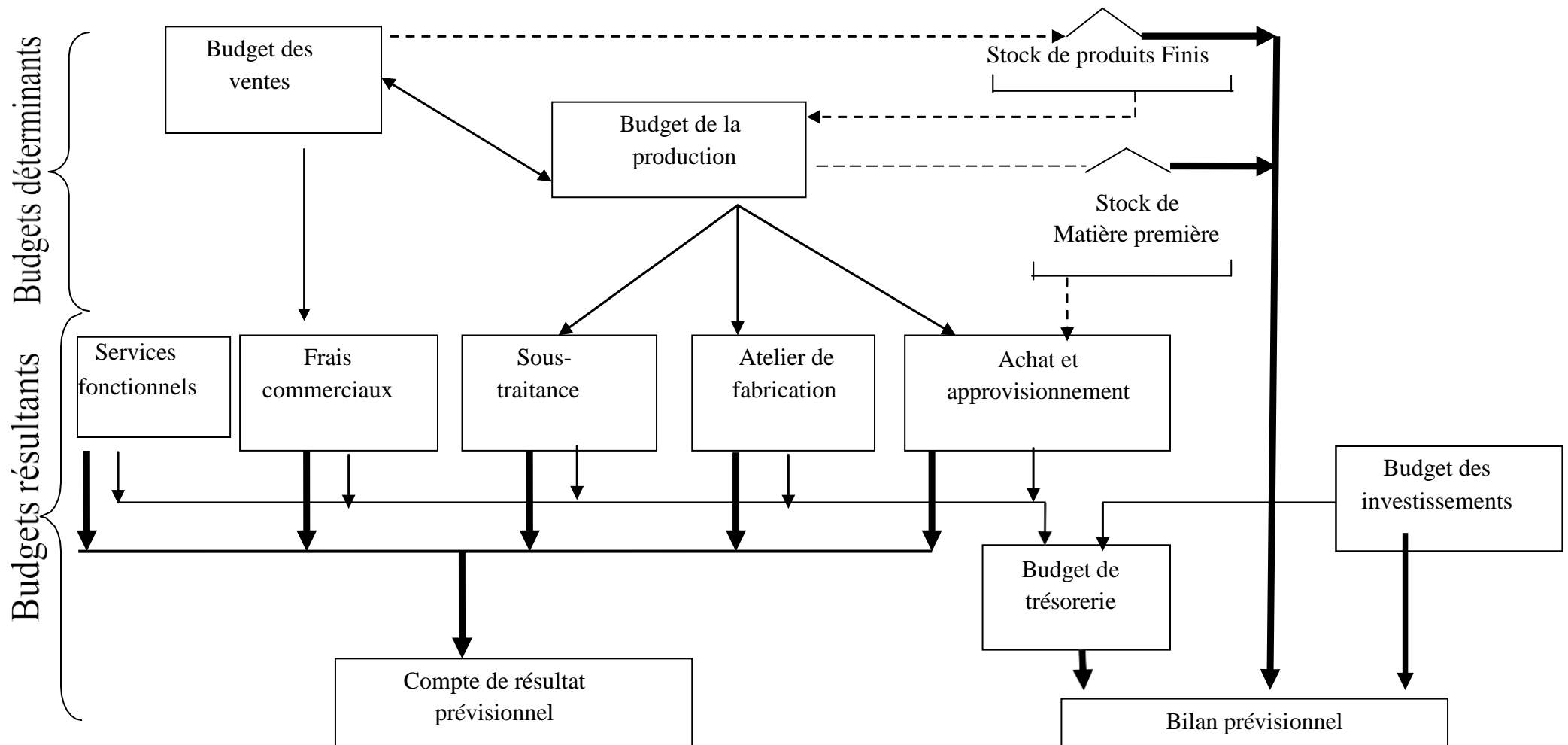
⁹³ Marie-Noelle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », opcit, P164

⁹⁴ Doriath B et Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », opcite, P111.

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

Le schéma suivant illustre l'articulation des différents budgets :

Schéma N°09 : L'articulation des différents budgets



Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris 2010, P227.

2.2.5. Le processus budgétaire

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

2.2.5.1. Définition du processus budgétaire

Selon **Löning H**, le processus budgétaire est défini comme : « un découpage de divers budgets, correspondants au découpage de l'entreprise en centres de responsabilités »⁹⁵.

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

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

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

2.2.5.2. La planification budgétaire

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

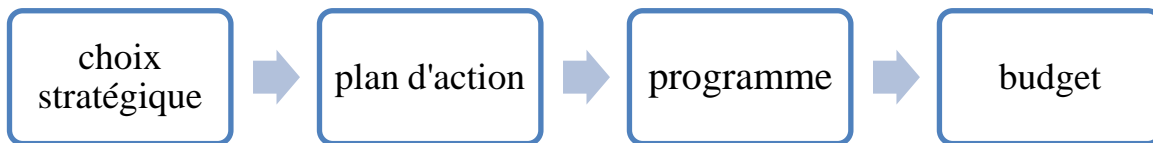
Selon **Mintzberg, H** « La planification est un processus formalisé visant à produire un résultat préalablement énoncé, sous la forme d'un système décisionnel intégré. La réflexion portant sur l'avenir et les efforts visant à maîtriser l'avenir, sont des composantes importantes de la planification »⁹⁶.

⁹⁵ Hélène LÖNING et al, « Le contrôle de gestion, organisations, outils et pratiques, opcite, P95.

⁹⁶ Mintzberg, H, « The Rise and Fall of Strategic Planning », New York, NY: The Free Press, 1994, P12.

La planification budgétaire est illustrée par le schéma suivant :

Schéma N°10 : La présentation de la planification budgétaire



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

2.2.5.2.1. Les étapes de la mise en œuvre de la planification⁹⁷

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

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

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

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

⁹⁷ BOUDJETTOU Amina, FERDJ Ibtissem, « Les procédures d'élaboration des budgets, cas pratique entreprise portuaire de Béjaia », mémoire master, université de Béjaia, 2012., P09.

2.2.5.2.2. Les avantages de la planification⁹⁸

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

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

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

2.2.5.3. Les phases du processus budgétaire

Le cycle budgétaire peut se décomposer en six (06) phases⁹⁹ :

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

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

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

2.2.5.3.2. Réaliser des études préparatoires

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

⁹⁸ Hax A. C. & Majluf, N. S., « The Strategy Concept and Process », A Pragmatic Approach. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1996, P36.

⁹⁹ Gervais M., « contrôle de gestion », opcit, P. 281.

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

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

2.2.5.3.3. Elaborer des projets de budgets

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

Cette mission oblige à tester différents scénarios, à construire plusieurs projets de budgets et si on utilise un modèle de simulation informatisé, on évite des calculs fastidieux. Au terme de ces analyses, si les objectifs semblent irréalistes, la direction générale devra les réviser à la baisse.

2.2.5.3.4. Choisir le pré-budget

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

2.2.5.3.5. Construire et négocier des budgets détaillés

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

- Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur.
- Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.

➤ Sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget.

➤ La redentée progressive des documents et des informations qui en résultent peut alors être envisagée. A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions des budgets de chacun de ses subordonnés.

➤ Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci : soit le supérieur convie le responsable à travailler certaines hypothèses du plan d'action, soit il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

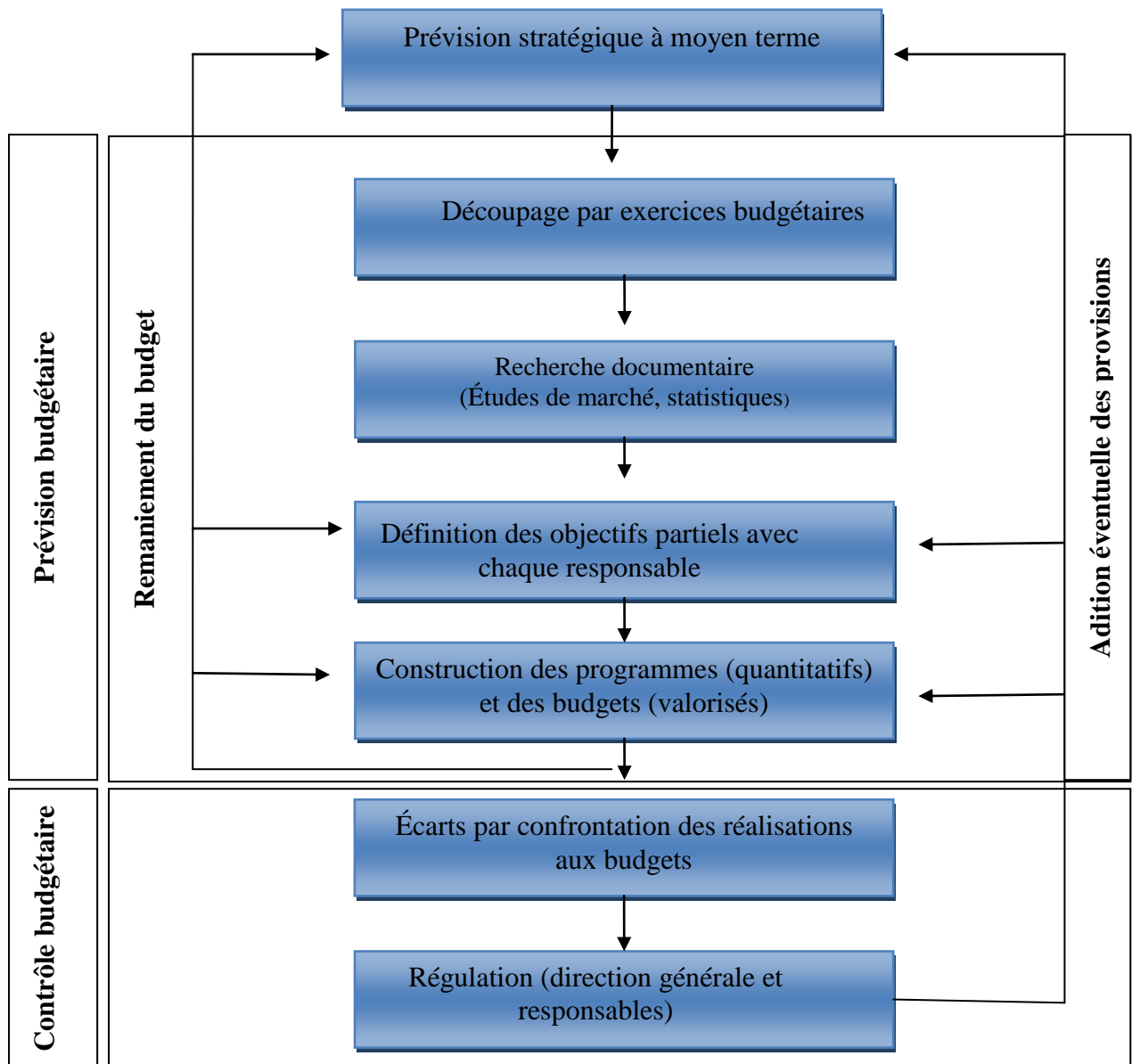
La période de négociation nécessite deux à trois mois, elle est animée par le service du contrôle de gestion qui joue un rôle d'animer, de conseiller, de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

2.2.5.3.6. Elaborer les prévisions définitives

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

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

Schéma N°11 : procédure d'élaboration du budget



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

2.3. Le contrôle

Nous utilisons le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs. Il est nécessaire de comparer régulièrement les réalisations de l'entreprise par rapport à ses prévisions ; et de déterminer les écarts qui en résultent.

Section 03 : Le contrôle budgétaire

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

3.1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue la procédure importante de la gestion budgétaire. Dans ce cadre, nous allons présenter sa définition et ses objectifs.

3.1.1. Définition du contrôle budgétaire

Selon N. BERLAND, Y. DE RONGE, le contrôle budgétaire est « un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation ». ¹⁰⁰

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

3.1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet d'assurer les objectifs cités ci-dessous ¹⁰¹ :

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

¹⁰⁰ N. Berland, Y. De Rongé, « contrôle de gestion », Edition Pearson, Education, P300.

¹⁰¹ Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 8. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr

3.2. Utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dispose de plusieurs utilités à savoir¹⁰² :

- ✓ Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes ;
- ✓ Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- ✓ Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- ✓ Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- ✓ Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

3.3. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit¹⁰³ :

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

3.3.1. Le contrôle avant l'action

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

3.3.2. Le contrôle pendant l'action

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

¹⁰²Meryem Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <https://www.academia.edu/>

¹⁰³Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2^{éd} d'Organisation, France, 2002, P679.

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

3.3.3. Le contrôle après l'action

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

Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts ; De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.¹⁰⁴

3.4. Analyse des écarts

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

3.4.1. Définition de l'écart

Selon **B. Doriath**, un écart comme étant « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée ». ¹⁰⁵

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

3.4.2. Les limites des écarts

Nous retrouvons plusieurs limites¹⁰⁶ :

- ✓ L'analyse des écarts participe au contrôle à posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.

¹⁰⁴ Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », opcite, P679.

¹⁰⁵ Brigitte Doriath, « le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, paris, 2008, P72.

¹⁰⁶ Ibid, P74.

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

3.4.3. Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous allons nous limiter à donner quelques principes conventionnels de construction des écarts.¹⁰⁷

Principe 1 : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

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

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

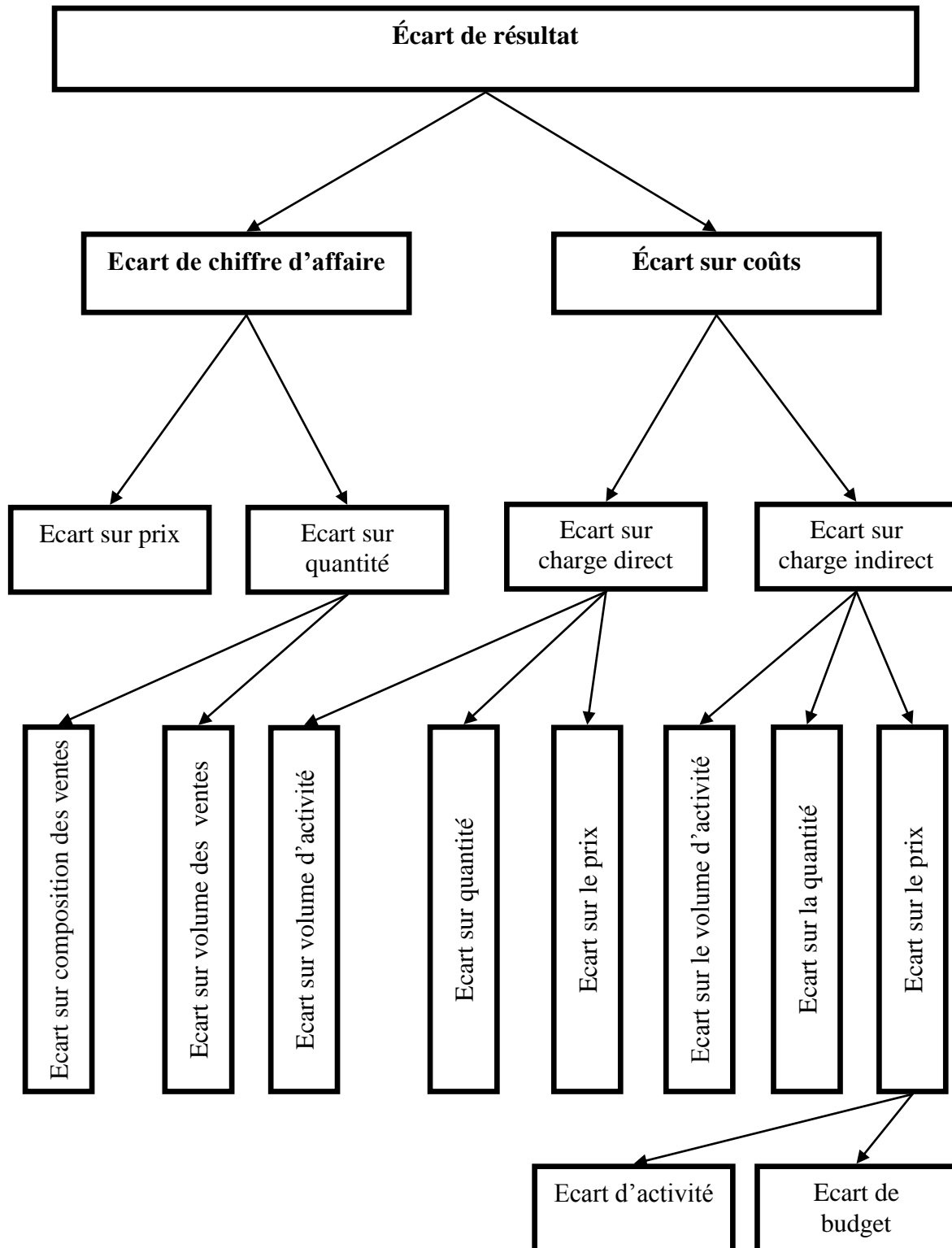
Principe 4 : En harmonisation avec la position du plan comptable générale dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts.

¹⁰⁷Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », opcite, P 368-369.

3.4.4. Les différents types d'écart

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

Schéma N°12 : L'ensemble des écarts



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

3.4.4.1. Ecart sur résultat

L'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale à court terme¹⁰⁸. Cet écart est calculé par la formule suivante :

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

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

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

3.4.4.2. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart du chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires budgété¹⁰⁹. Il est calculé comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur chiffre d'affaire} &= \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu} \\ &= P_R \times Q_R - Q_P \times P_P \end{aligned}$$

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

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

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

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

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

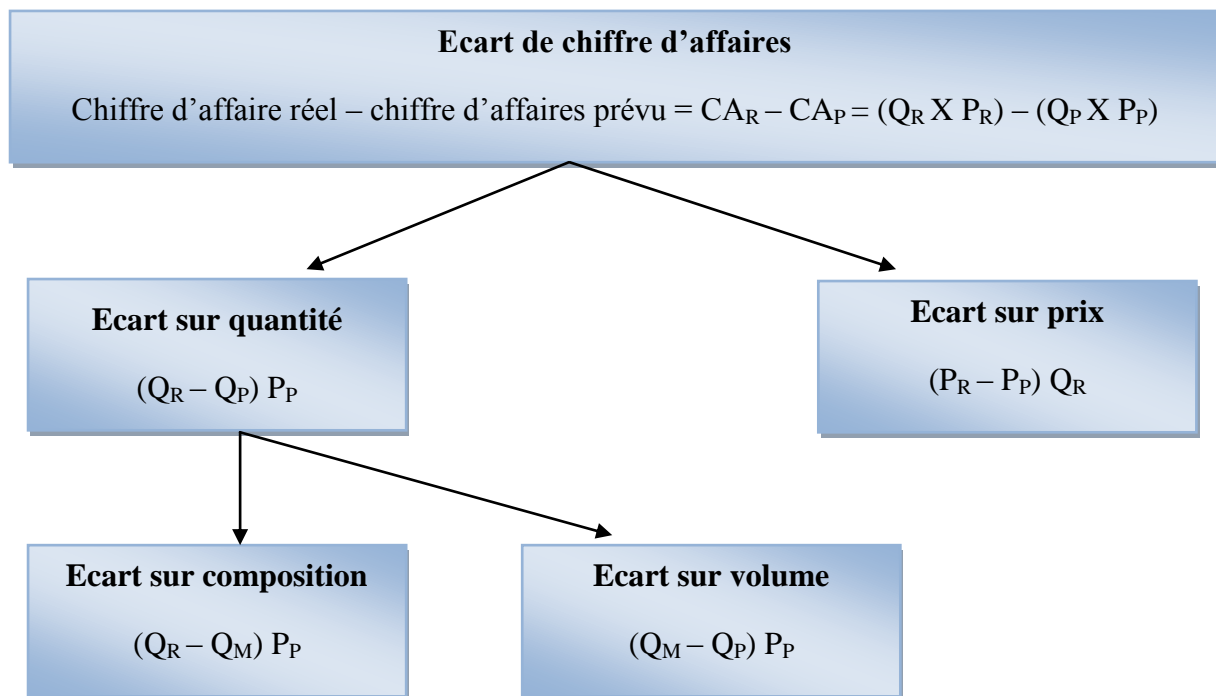
$$E/P = \sum (P_R - P_P) Q_R$$

¹⁰⁸ B. Doriath, C. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Op.cite, P197.

¹⁰⁹ Ibid. P211.

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

Schéma N°13 : L'écart sur chiffre d'affaires



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

Avec :

CA _R : chiffre d'affaires réel ;	CA _P : chiffre d'affaires prévu ;
Q _R : quantité réelle ;	Q _P : quantité prévue ;
P _R : prix réel ;	P _P : prix prévu.
Q _M : quantité moyenne ;	

3.4.4.3. Ecart sur la marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue¹¹⁰. Cet écart est calculé par la formule suivante :

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

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

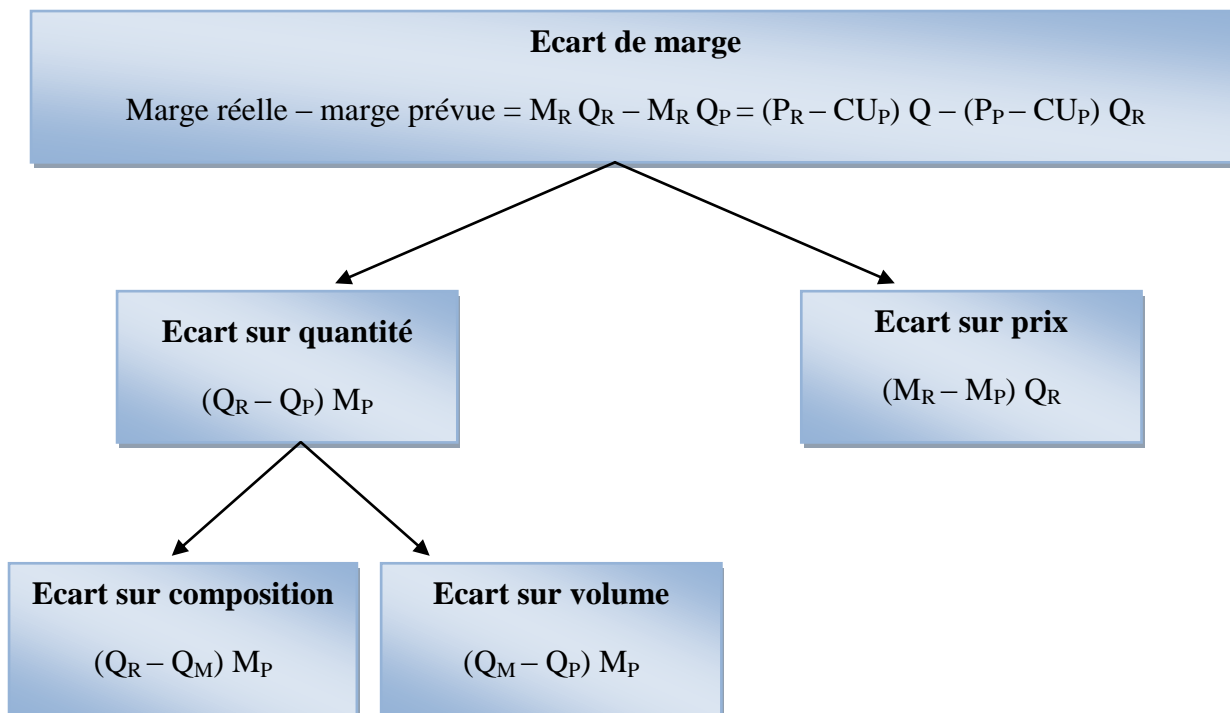
- Des variations des quantités vendues ;

¹¹⁰ Ibid. P210.

- Des variations des marges unitaires ;
- Une modification de la composition des ventes entre les prévisions et les réalisations.

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

Schéma N°14 : L'écart sur marge



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

Avec :

M _R : marge réelle ;	M _P : marge prévue ;
Q _R : quantité réelle ;	Q _P : quantité prévue ;
P _R : prix réel ;	P _P : prix prévu ;
C _{U_P} : coût unitaire prévu ;	Q _M : quantité moyenne.

3.4.4.4. L'écart sur coût

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et le prévu. En appliquant ce principe aux coûts, on obtient¹¹¹ :

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

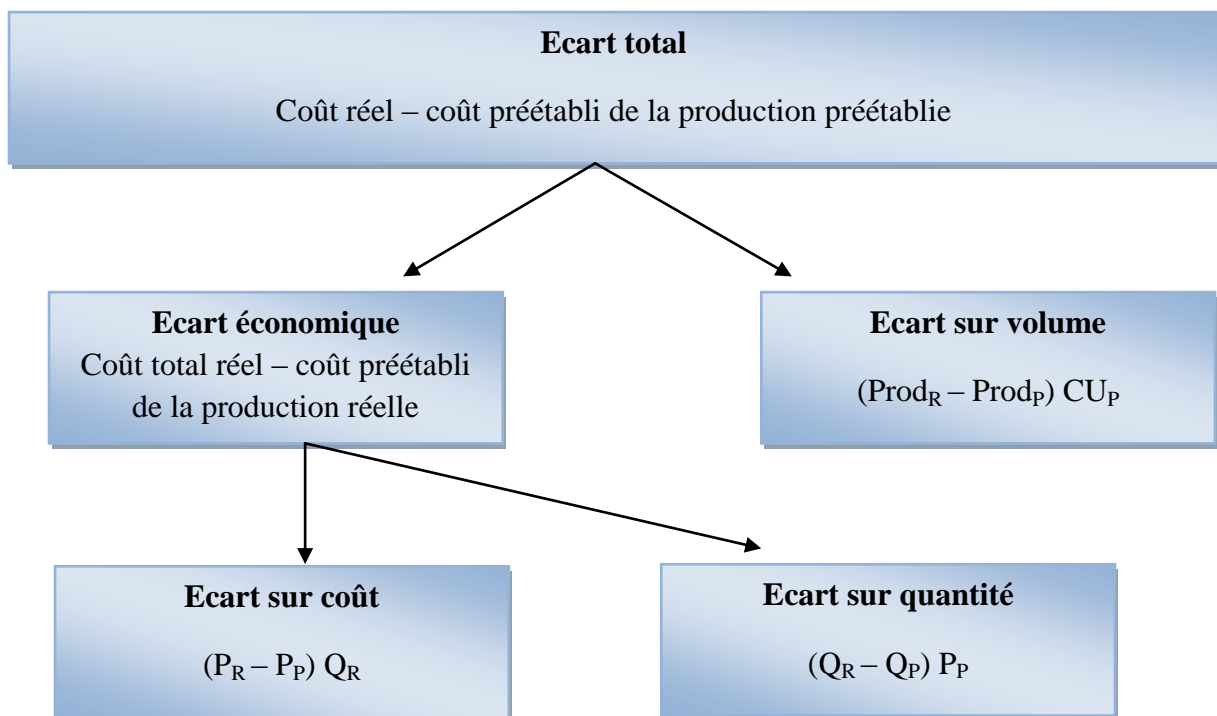
¹¹¹ B. Doriath, C. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Opcite, P225.

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

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

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

Schéma N°15 : L'écart total sur coût



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

Avec :

{	Prod _R : production réelle ;	Prod _P : production préétablie ;
	Q _R : quantité réelle ;	Q _P : quantité préétablie ;
	P _R : coût réel ;	P _P : coût préétabli ;
	CU _P : coût unitaire préétabli du produit ;	

3.4.5. Objectifs de l'analyse des écarts

Plusieurs objectifs lors de l'analyse des écarts, nous citons trois objectifs principaux :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe) ;

- Informer les acteurs a fin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires¹¹².

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

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

Tableau N°04 : présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives

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

Source : Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P 206.

¹¹² Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 72.

Conclusion

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

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

Conclusion générale

Aujourd'hui, le développement technologique et l'environnement concurrentiel rendent l'activité de l'entreprise plus complexe. Dans ce cadre, l'entreprise doit adopter un système de contrôle qui peut lui permettre le bon fonctionnement, le pilotage et la prise de décision afin d'assurer sa pérennité.

En effet, le contrôle de gestion avec ses différents outils s'avère comme un système de pilotage, qui permet aux dirigeants de l'entreprise de s'assurer que les ressources sont utilisées et obtenues avec efficacité et efficience.

Le contrôle de gestion contribue à la définition de la stratégie et de suivre la mise en œuvre de cette dernière. Il permet de préparer l'allocation des ressources en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques, de mesurer la performance, de piloter l'activité de l'entreprise et de prendre des actions correctives.

La gestion budgétaire occupe une place importante dans l'entreprise, elle permet d'établir des objectifs et d'obtenir un accord sur les plans d'actions. C'est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'entreprise, et conduit aux changements et l'amélioration de la performance.

Durant notre travail de recherche, nous avons essayé d'apprécier l'organisation du système du contrôle de gestion et sa place dans l'entreprise, ainsi de montrer l'utilité de la gestion budgétaire et sa démarche. Cette recherche nous a permis d'approfondir nos connaissances théoriques sur la gestion budgétaire comme outil du contrôle de gestion pour répondre aux deux hypothèses que nous avons citées dans l'introduction générale.

➤ La gestion budgétaire permet la communication de la stratégie, l'engagement des responsables des centres de responsabilités pour atteindre leurs objectifs, et fournit les données de référence du contrôle : ce qui confirme l'hypothèse N°01.

➤ Les écarts dégagés par la comparaison entre les prévisions et les réalisations permettent la vérification de l'atteinte des objectifs fixés et la prise d'actions correctives : ce qui confirme l'hypothèse N°02.

La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques et des procédures qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision pour contrôler l'organisation ; donc c'est un mode de gestion qui consiste à traduire en programme chiffré les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

L'apparition de la pandémie du covid-19 nous a empêché de réaliser le cas pratique, qui était destiné à le réaliser au sein de l'entreprise SARL RAMDY.

Références bibliographiques

Ouvrage :

1. A.Hamini, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.
2. A. Khemakhem, « La dynamique de contrôle de gestion », 2^{éd} Dunod, Paris, 1976.
3. Adel Mohamed El-Amine, « Cours de la gestion budgétaire », office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005.
4. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ed} Dunod, Paris, 2018.
5. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 2^{ed} Dunod, Paris, 2010.
6. Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
7. Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
8. BAUMOUL, W.J, « Economic theory and operations analysis», 4^{ème} édition, Harper & Brothers, New York River.
9. Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009.
10. Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », 13^{ème} édition Lextenso, Paris, 2012-2013.
11. Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
12. Bouquin H, « Le contrôle de gestion », Paris, 2006.
13. Bourbonnais R, Terraza M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008.
14. Brigitte doriath, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris 2008.
15. Brigitte Doriath, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, paris, 2008.
16. Châari Z, Leclère D, « L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants », en ligne <https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs00522446/document>.
17. Cité in : Keiser A, « Contrôle de gestion », Edition ESKA 2000, 2^{ème} édition, Paris..
18. Cité in, Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Editions, Foucher, Paris, 2006.
19. Claude Demeure, « Marketing », Ed Sirey, 2005.

Références bibliographiques

20. DAVASSE H et PARUITTE M, « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011.
21. Didier LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », 3^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2002.
22. Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Ed Eyrolles, Paris, 2007.
23. Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Ed Dunod, Paris, 2007.
24. Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.
25. Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009.
26. F Gautier et Anna Pezet, « Contrôle de gestion, gestion appliquée », Ed Pearson, Paris, 2006.
27. Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2013.
28. Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris, 2005.
29. Forget J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Organisation, Paris, 2005.
30. Fredric GAUTIER et Anne PEZET, « Contrôle de gestion », Ed Darieos, France, 2006.
31. George Langlois, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
32. Gervais M, « Contrôle de gestion », Economica, 1997.
33. Gervais M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Ed Economica, 1990.
34. Gervais M, « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Economica, Paris, 2000.
35. Gibert P, « Contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2003.
36. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001.
37. Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
38. Hax A. C. & Majluf, N. S, 1996, The Strategy Concept and Process, A Pragmatic Approach. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
39. Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.

Références bibliographiques

40. Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2eme édition, France, 2002.
41. Jean Meyer, « Gestion budgétaire », 8^{ème} édition Dunod, Paris, 1979.
42. Jean-Pierre GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014.
43. Josette B, Jean-Jack B, Jack Tuszynski, « gestion budgétaire et analyse de la performance », Ed Fontain Picard, Paris, 2014.
44. Kaplan R, Norton D, Sperry M, « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003.
45. Langlois G, Bringer M, Bonnier C, « Contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris, 2011.
46. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006.
47. LE CLERG, D, « Gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984.
48. Lendrevie J et Levy J : Meractor 10^{ème} édition, Dunod, Paris, 2012.
49. Lochard J, « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
50. M. Leroy, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'Organisation, 2001.
51. Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013.
52. Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris, 2000.
53. Mintzberg, H, (1994), "The Rise and Fall of Strategic Planning". New York, NY: The Free Press.
54. N. Berland, Y De Rongé, « Contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », Pearson France, 2012.
55. Port Leucate, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Opta, 2012.
56. Robert C. CAMP, « Le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », Ed Organisation, 1992.
57. Saad T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008.
58. Yves Dupuy, Denis Travaillé, « Les bases de la comptabilité analytique de gestion », 3^{ème} édition Economica, Paris, 2013.

Mémoires et thèses doctorat :

1. ARAB Zoubir, « Le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Béjaia », thèse magister, université de Béjaia, 2012.
2. BOUDJETTOU Amina, FERDJ Ibtissem, « Les procédures d'élaboration des budgets, cas pratique entreprise portuaire de Béjaia », mémoire master, université de Béjaia, 2012.
3. IDIR Lahlou, CHOUF Cherif-Anis, « La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion, cas de l'entreprise portuaire de Béjaia (EPB) », mémoire master, université de Béjaia, 2017.

Autres documents :

1. Contrôle de gestion et le tableau de bord. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr
2. Edison Nsengiyumva, « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises au Rwanda. Cas des entreprises publiques », disponible sur <https://www.memoireonline.com/>.
3. El bachir Rouimi, « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise », disponible sur <https://www.memoireonline.com/>.
4. Hammiche, « Audit approfondie », cours, Master 2, 2019.
5. <http://cours-exercice.com/gestion-budgetaire-de-la-production/>, consulté le 15-4-2020.
6. <http://ingenierie-creations.fr/WP/fonction-1-du-si-la-collecte/>, consulté le 21 Août 2020.
7. <http://contrôle2gestion.blogspot.com/2013/01/les-differentes-formes-de-contrôle.html>, consulté le 22 Août 2020.
8. <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/5384cc5f63213.pdf>, consulté le 30 Mars 2020.
9. KABONGO KANDA, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.
10. Meryem Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », disponible sur <https://www.academia.edu/>.
11. Taguelmint, « Contrôle de gestion et pilotage », cours, Master 1, 2018.
12. TD de gestion budgétaire.M1.M2, Marketing, christian Raulet, comptabilité analytique et contrôle de gestion.

Table des matières

Dédicace	
Remerciements	
Liste des tableaux	
Liste des schémas	
Introduction générale.....	1
Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion	3
Introduction	3
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	3
1.1. Histoire du contrôle gestion	3
1.2. Définition du contrôle de gestion.....	4
1.3. Organisation du système contrôle de gestion.....	6
1.4. Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	8
1.4.1. Objectifs du contrôle de gestion	8
1.4.2. Missions du contrôle de gestion	9
1.5. Les différentes formes de contrôle	9
1.5.1. Le contrôle organisationnel	9
1.5.2. Le contrôle interne	10
1.5.3. L’audit interne	10
1.6. Le processus du contrôle de gestion	11
Section 02 : La fonction du contrôle de gestion au sein de l’entreprise	12
2.1. Le métier du contrôleur de gestion	12
2.2. Les missions du contrôleur de gestion	12
2.2.1. Reporting d’activité.....	12
2.2.2. Budget, plan et prévisions	12
2.2.3. Coûts et marges	13
2.2.4. Etudes spécifiques et processus.....	13
2.3. Rôle du contrôleur de gestion	13
2.4. Les compétences du contrôleur de gestion	14
2.5. La position du contrôle de gestion dans l’entreprise.....	15
2.5.1. Rattachement à la direction générale.....	16
2.5.2. Rattachement au directeur financier.....	17
2.5.3. Rattachement en râteau	17
2.6. Limites du contrôle de gestion	18
Section 03 : Outils et méthodes de contrôle de gestion	19
3.1. Les niveaux de contrôle	19
3.1.1. Le contrôle stratégique	19
3.1.2. Le contrôle de gestion	19
3.1.3. Le contrôle opérationnel.....	19
3.2. Les outils du contrôle de gestion	19
3.2.1. La comptabilité générale	20

3.2.1.1. Définition de la comptabilité générale.....	20
3.2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale	20
3.2.2. La comptabilité analytique	21
3.2.2.1. Définition de la comptabilité analytique	21
3.2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique	21
3.2.2.3. Les charges en comptabilité analytique.....	21
3.2.2.3.1. Les charges par leur destination.....	22
3.2.2.3.2. Les charges par leur variabilité	22
3.2.2.4. Les coûts en comptabilité analytique.....	22
3.2.2.4.1. Système des coûts complets.....	23
3.2.2.4.2. Système des coûts partiels	29
3.2.3. Le système d'information.....	32
3.2.3.1. Définition du système d'information.....	32
3.2.3.2. Les fonctions du système d'information	32
3.2.3.3. Les finalités du système d'information	33
3.2.4. La gestion budgétaire.....	33
3.2.4.1. Définition de la gestion budgétaire.....	33
3.2.4.2. Les missions de la gestion budgétaire	34
3.2.4.3. Les étapes de la gestion budgétaire	34
3.2.4.3.1. La prévision	34
3.2.4.3.2. La budgétisation.....	35
3.2.4.3.3. Le contrôle budgétaire	35
3.2.4.4. Intérêts de la gestion budgétaire	35
3.2.4.5. Les limites de la gestion budgétaire	35
3.2.5. Le tableau de bord	36
3.2.5.1. Définition du tableau de bord	36
3.2.5.2. Rôle du tableau de bord	36
3.2.5.3. Les types de tableau de bord.....	37
3.2.5.3.1. Le tableau de bord de gestion	37
3.2.5.3.2. Le tableau de bord prospectif (Balanced Score Card)	38
3.2.5.4. Les instruments du tableau de bord	38
3.2.5.5. Les limites du tableau de bord.....	39
3.2.6. Le reporting	39
3.2.6.1. Définition du reporting	39
3.2.6.2. Les objectifs du reporting	40
3.2.7. L'analyse comparative (Benchmarking)	40
3.2.7.1. Définition de l'analyse comparative.....	40
3.2.7.2. Typologie du benchmarking.....	41
3.2.7.3. Intérêts du benchmarking	41
Conclusion.....	42
Chapitre II : La gestion budgétaire	43
Introduction	43

Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire	43
1.1. Définition de la gestion budgétaire	43
1.2. Rôle de la gestion budgétaire	44
1.3. Les fonctions de la gestion budgétaire	45
1.4. Les conditions d'installation d'une gestion budgétaire efficace	45
1.4.1. Les conditions relatives à l'organisation de l'entreprise	45
1.4.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes	46
1.4.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise	46
1.4.2. Les conditions matérielles	46
1.4.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillé	46
1.4.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps	46
1.4.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité	47
1.4.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable	47
Section 02 : La procédure de la gestion budgétaire	47
2.1. La prévision	47
2.1.1. Les différentes techniques de prévision	47
2.1.1.1. La prévision des ventes	48
2.1.1.2. La prévision de la production	54
2.1.1.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements (modèle de Wilson)	57
2.2. La budgétisation	59
2.2.1. Définition du budget	59
2.2.2. Le rôle du budget	60
2.2.3. Les principes d'élaboration du budget	60
2.2.3.1. Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise	61
2.2.3.2. Le principe de la totalité du système budgétaire	61
2.2.3.3. Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité	61
2.2.3.4. Le principe de non destruction de la solidarité nécessaire entre les départements	61
2.2.3.5. Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel	61
2.2.3.6. Le principe d'actualisation des prévisions au vue de nouvelles informations	62
2.2.4. Les types du budget	62
2.2.4.1. Le budget des ventes	62
2.2.4.2. Le budget de réapprovisionnement et stocks	62
2.2.4.3. Le budget des investissements	62
2.2.4.4. Le budget de production	63
2.2.4.5. Le budget du personnel	63
2.2.4.6. Budget de trésorerie	63
2.2.5. Le processus budgétaire	66
2.2.5.1. Définition du processus budgétaire	66
2.2.5.2. La planification budgétaire	66

2.2.5.2.1. Les étapes de la mise en œuvre de la planification	67
2.2.5.2.2. Les avantages de la planification	68
2.2.5.3. Les phases du processus budgétaire	68
2.2.5.3.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir	68
2.2.5.3.2. Réaliser des études préparatoires	68
2.2.5.3.3. Elaborer des projets de budgets	69
2.2.5.3.4. Choisir le pré-budget.....	69
2.2.5.3.5. Construire et négocier des budgets détaillés	69
2.2.5.3.6. Elaborer les prévisions définitives	70
2.3. Le contrôle	71
Section 03 : Le contrôle budgétaire	72
3.1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire	72
3.1.1. Définition du contrôle budgétaire	72
3.1.2. Objectifs du contrôle budgétaire	72
3.2. Utilité du contrôle budgétaire	73
3.3. Les étapes du contrôle budgétaire	73
3.3.1. Le contrôle avant l'action.....	73
3.3.2. Le contrôle pendant l'action.....	73
3.3.3. Le contrôle après l'action	74
3.4. Analyse des écarts	74
3.4.1. Définition de l'écart	74
3.4.2. Les limites des écarts.....	74
3.4.3. Principes d'élaboration des écarts	75
3.4.4. Les différents types d'écart	76
3.4.4.1. Ecart sur résultat	77
3.4.4.2. Ecart sur chiffre d'affaires	77
3.4.4.3. Ecart sur la marge	78
3.4.4.4. L'écart sur coût	79
3.4.5. Objectifs de l'analyse des écarts	80
3.4.6. Les principales causes d'écarts et leurs actions correctives	81
Conclusion.....	82
Conclusion générale	83
Références bibliographiques	

Résumé :

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations, dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. Il évalue l'efficacité et l'efficacité de la mise en œuvre de l'entreprise.

Ce dernier s'adresse aux opérationnels et aux gestionnaires de l'entreprise pour prendre des décisions et contrôler leurs actions sur la base de plusieurs outils tel que : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d'information, la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting et l'analyse comparative (benchmarking).

La gestion budgétaire, comme étant l'outil de simulation et d'aide de pilotage des activités de l'entreprise sera l'objet de notre étude.

La démarche de la gestion budgétaire repose sur trois procédures essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Cette démarche intervient pour que les objectifs de l'entreprise soient atteints, et cela grâce à l'analyse des écarts dégagés par la différence entre les réalisations et les prévisions.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, écart.

Summary:

Management control is a permanent process of overall management of the company and real time measurement of achievements, with a view to improving performance within the company. It assesses the efficiency and effectiveness of the business implementation.

The latter is aimed at the operational staff and managers of the company to make decisions and control their actions on the basis of several tools such as: general accounting, cost accounting, information system, budget management, dashboard, reporting and benchmarking.

Budget management, as a tool for simulating and helping to manage company activities, will be the subject of our study.

The budget management approach is based on three essential procedures: forecasting, budgeting and budget control. This is done so that the company's objectives are achieved, and this is done through the analysis of the gaps generated by the difference between the achievements and the forecasts.

Keywords: management control, budget management, forecast, budget, deviation.