

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

Département des Sciences Financière et Comptabilité

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

En Vue de l'Obtention d'un Diplôme de Master en Sciences Financière et
Comptabilité

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité Contrôle et Audit

Thème

*Le contrôle budgétaire et l'analyse de
La performance financière au sein de
l'entreprise CO.G.B. « LaBelle »*

Réalisé par :

M^{elle} : CHEKRI Fatima

M^{elle} : KLAAI Farida

Encadré par :

Dr. AYAD Naima

Promotion : 2023

Remerciements

Au terme de ce travail, nous tenons tout d'abord à remercier Dieu, le tout puissant de nous avoir accordé la santé, le courage et la volonté pour accomplir ce travail.

Nous tenons à exprimer nos sincères reconnaissances et remerciements à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail notamment à Lynda et Nawel Daouddedine.

Ensuite, nous tenons à exprimer notre gratitude et nos profonds remerciements à notre enseignante et promotrice Mme Naima AYAD pour sa grande disponibilité, son écoute et son suivi tout au long de ce travail, nous désirons qu'elle trouve en ces mots toute notre reconnaissance pour ses précieux conseils.

Nous tenons à remercier le personnel administratif de spa CO.G.B. Labelle pour l'accueil qu'ils nous ont réservé.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents qui ont toujours été là pour moi et orientés mes pats, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mon frère Hicham, que je respecte beaucoup ;

A ma petite sœur Farah que j'aime tant ;

A mon grand-père djidou ;

A mes tantes Nawel, Amal et surtout Magui qui m'a accueillie chez elle durant mes années d'études ;

A tous mes oncles, cousins et cousines

A tous mes amis qui m'ont aidé- je leur souhaite également tout le succès qu'ils méritent.

A toute personne qui m'a encouragé ou aidé tout au long de mes études.

Fatima

Dédicaces

Je dédie ce travail

A ma maman qui m'a soutenu et encouragé durant ces années
d'études.

Qu'elle trouve ici le témoignage de ma profonde reconnaissance.

A ma cousine katia klaai qui a partagé avec moi tous les moments
d'émotion lors de la réalisation
de ce projet. Elle m'a chaleureusement supporté et encouragé tout au
long de mon parcours.

A ma famille, mes proches et à ceux qui me donnent de l'amour et de
la vivacité.

A tous ceux que j'aime.

Farida

Liste des abréviations

CAr	:	Chiffre d'affaire réel.
CAp	:	Chiffre d'affaire prévu.
CONDT	:	Conditionnement.
CG	:	Contrôle de gestion.
E/B	:	Ecarts sur budgets.
E/R	:	Ecarts sur rendement.
E/M	:	Ecarts sur marges.
E/CA	:	Ecart sur chiffre d'affaire.
E/Q	:	Ecart sur quantité.
KDA	:	Kilo Dinars ; (1000DA).
Prv	:	Prix de vente réel.
Pp	:	Prix de vente prévue.
PVu	:	Prix de vente unitaire.
PUp	:	Prix unitaire prévu.
PUr	:	Prix unitaire réel.
P	:	Page.
Qp	:	Quantité prévisionnel vendue.
Qm	:	Quantités du produit qui avaient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.
Qrv	:	Quantité réel vendue.
SPA	:	Société par actions.

Liste des tableaux

Tableau N° 01 :	programme de chiffre d'affaire 2020 de l'entreprise labelle.	P.71
Tableau N° 02 :	REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit CONDT HUILES année 2020.	P.72
Tableau N° 03 :	REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit CONDT HUILES année 2020.	P.72
Tableau N° 04 :	les écarts globaux sur chiffre d'affaires mensuels pour le produit condit huiles.	P.73
Tableau N° 05 :	REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit margarine année 2020.	P.76
Tableau N° 06 :	REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit margarine.	P.76
Tableau N° 07 :	les écarts globaux sur chiffre d'affaires mensuels pour le produit margarine en 2020.	P.77
Tableau N° 08 :	REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit savon.	P.79
Tableau N° 09 :	REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit savon.	P.80
Tableau N° 10 :	les écarts globaux sur chiffre d'affaire mensuelle pour le service savon.	P.80
Tableau N° 11 :	les écarts globaux sur chiffre d'affaire annuel de l'entreprise pour 2020.	P.82
Tableau N° 12 :	la décomposition des écarts sur chiffre d'affaires.	P.85

Liste des figures

Figure N° 01 : le contrôle de gestion selon ALAZARD C. et SEPARI S.	P.07
Figure N° 02 : les différents niveaux de contrôle selon ANTHONY(1965).	P.09
Figure N° 03 : le triangle du contrôle de gestion.	P.15
Figure N° 04 : Les deux types de reporting.	P.20
Figure N° 05 : Schéma descriptif de la gestion budgétaire.	P.34
Figure N°06 : la construction des budgets détaillés.	P.37
Figure N°07 : boucle fermée avec rétroaction qui résume la gestion budgétaire	P.43
Figure N° 08 : Le schéma d'analyse des écarts et des actions correctives	P.44
Figure N° 09 : le contrôle avant l'action	P.47
Figure N° 10 : les différentes étapes du processus de l'écart	P.50
Figure N° 11 : schéma d'ensemble des analyses d'écarts	P.54
Figure N° 12 : décomposition de l'écart sur budget flexible	P.56
Figure N° 13 : Calcul d'écart sur chiffre d'affaires	P.58
Figure N° 14 : schéma montrant l'emplacement géographique de la CO.G.B LABELLE	P.63
Figure N° 15 : organigramme de départements de production de CO.G.B/UP07.	P.66

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction général 1

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....5

Section 1 : Concepts du contrôle de gestion.....6

Section 2 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.....13

**Section 3 : L'organisation du contrôle de gestion ou outils de contrôle
budgétaire.....22**

Chapitre 2 : Le contrôle budgétaire outils de gestion d'une entreprise ...32

Section 1 : La gestion budgétaire.....33

Section 2 : Le contrôle budgétaire.....43

Section 3 : Analyse des écarts du contrôle budgétaire.....51

**Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise
LABELLE.....60**

Section 1 : Présentation de l'organigramme labelle.61

Section 2 : Cas pratique contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle..70

Conclusion générale87

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Introduction Générale

Introduction

De nos jours l'environnement économique dont lequel on vit est incertain, l'entreprise qu'est considérée comme une structure économique et sociale doit s'adapter au type et aux conditions de cet environnement, et elle doit faire face à l'intensité concurrentielle forte et accrue, et cela pour qu'elle puisse atteindre ses objectifs et assurer sa pérennité, c'est pour cela les entreprises doivent mettre en place un outil de pilotage pertinent.

Le contrôle de gestion considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation dans le but d'en maîtriser mieux les performances. Il permet d'identifier les écarts et proposer des actions correctives, il repose sur la comptabilité générale, comptabilité analytique, tableau de bord, reporting et finalement la gestion budgétaire, ce dernier outil est considéré comme l'outil de gestion le plus optimal pour la planification des activités de l'entreprise, la gestion budgétaire se définit comme un mode de gestion à court terme, qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets et il vise à améliorer la performance de l'entreprise à travers les budgets.

Pour que la gestion budgétaire puisse réaliser ses objectifs, elle doit être organisée en trois étapes : premièrement la prévision en utilisant les différentes techniques de prévision ensuite la budgétisation, c'est la traduction des activités et actions en données chiffrées, et finalement on a le contrôle budgétaire, c'est la comparaison permanente des résultats réels et des résultats prévisionnels figurant au budget, il vise à atteindre les objectifs que l'organisation s'est fixés d'après une stratégie déterminée.

Tous ces outils permettent une gestion efficace, une réactivité et une amélioration de la performance de l'entreprise, donc il est important que les dirigeants les maîtrisent, notamment le contrôle budgétaire qui est une fonction partielle importante du contrôle de gestion.

L'objectif principal visé à travers cette étude est de faire l'état du processus du contrôle budgétaire au niveau de l'entreprise SPA COGB LABELLE. Afin d'y parvenir, nous tenons à répondre à la problématique suivante : « En quoi consiste la pratique de contrôle budgétaire et l'analyse des résultats financières au sein de l'entreprise SPA COGB LABELLE ? ».

Introduction

Pour expliquer notre problématique, il nous paraît opportun de répondre aux questionnements subsidiaires suivants :

- Qu'est-ce que la notion de gestion budgétaire ?
- Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à l'atteinte de la performance ?
- Quelle est la procédure de contrôle de gestion appliquée par les entreprises ?

Ces questions nous ont conduits à émettre les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : grâce à l'analyse des écarts qui est un élément basique de contrôle budgétaire, nous pouvons tirer une conclusion sur la situation de l'entreprise SPA COGB LABELLE.
- **Hypothèse 02** : Dans le cas de l'entreprise SPA COGB LABELLE, le contrôle budgétaire peut être considérée comme un instrument fiable qui permet d'atteindre les objectifs fixes.

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons adopté la méthodologie suivante :

Tout d'abord nous avons mené une étude théorique sur le contrôle de gestion, la performance la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire, en utilisant des livres et des sites internet, des mémoires et cela nous a permis de comprendre les aspects théoriques de notre thématique.

Ensuite nous avons effectué un stage pratique au sein de l'entreprise SPA COGB LABELLE qui nous a permis de suivre et comprendre la pratique du système de contrôle budgétaire au sein de cette organisation.

Notre travail est structuré autour de trois chapitres. Le premier chapitre, a pour vocation de définir le contrôle de gestion, expliquer ses outils et exposer la notion de la performance de l'entreprise ; Le deuxième chapitre, consistera à présenter la gestion budgétaire ainsi que le contrôle budgétaire et l'importance de l'analyse des écarts ; Le

Introduction

troisième chapitre, sera consacré la présentation de l'entreprise d'accueil, et comprendre la pratique de la COGB LABELLE et de l'analyse des écarts.

CHAPITRE 1 :
Généralité sur le
contrôle de
GESTION

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion occupe une grande place au sein d'une entreprise, Il est considéré comme un outil d'aide à la prise de décision. Il permet d'assurer aux dirigeants la cohérence entre les choix stratégiques et les actions courantes.

Le contrôle de gestion sert à avoir la connaissance la plus exacte et rapide de la réalité de l'entreprise pour pouvoir prendre les bonnes décisions qui assurent l'efficacité et l'efficience des ressources de l'entreprise.

L'objet de ce chapitre est d'exposer et de détailler le contrôle de gestion. Nous l'avons structurée en deux sections la première traite le concept de contrôle de gestion, la seconde expose son rôle et ses missions et ses fonctions au sein de l'entreprise.

Section 1 : Concepts du contrôle de gestion

Selon le grand livre de contrôle de gestion, la définition la plus simple de la fonction contrôle de gestion est la suivante : « vérifier en permanence que l'organisation se dirige bien vers les objectifs choisis par son ou ses dirigeants ».¹

1. La définition du contrôle de gestion

Pour mieux comprendre le concept de contrôle de gestion il est préférable d'éclairer ses deux composants : le contrôle et la gestion.

- **Le contrôle :** littéralement il faut ouïr « contrôle » dans son sens anglo-saxon, qui tient principalement à un système de « pilotage » et de « maîtrise » qui est nettement positif à l'inverse de son sens de vérification que la langue française lui accord.

- **La gestion :** « Du latin *gestio*, le concept de gestion se réfère à l'action et à l'effet de gérer ou d'administrer. Gérer, c'est prendre des mesures conduisant à la réalisation d'une affaire ou d'un souhait quelconque. D'autre part, administrer, c'est gouverner, diriger, ordonner ou organiser »².

¹Marie-Noëlle DESIRE-LUCIANI ; Daniel HIRSCH ; Nathalie KACHER ; Marc POLOSSAT, « Le grand livre de contrôle de gestion » groupe Eyrolles, 2013, p2

²<https://lesdefinitions.fr/gestion#:~:text=Du%20latin%20gest%C4%ADo%2C%20le%20concept,%2C%20diriger%2C%20ordonner%20ou%20organiser>.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

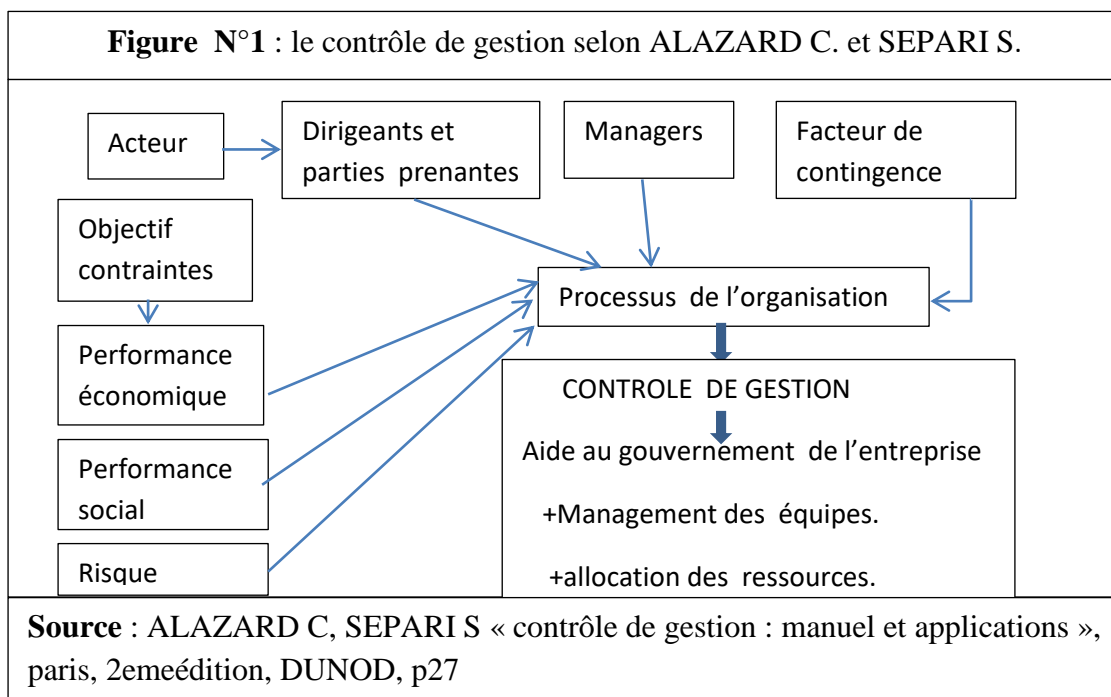
La gestion est donc un instrument majeur de pilotage et de prise de décision qui sert à mener parfaitement la réalisation des objectifs stratégiques.

• **Le contrôle de gestion** : il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion parmi lesquelles nous pouvons citer :

R.N. ANTHONY (1965) est parmi les premiers qui ont défini le contrôle de gestion ainsi « 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 »³

Pour Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion comprend « les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. »⁴.

Pour ALAZARD C et SEPARI S «Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.»⁵.



³ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », paris, 2emeédition, DUNOD, p9.

⁴<https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100774821/Feuilletage.pdf.p1>.

⁵ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », Op.Cit, p27.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Par rapport au plan comptable générale Français 1999 c'est « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. La comparaison avec les données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».⁶

Abdellatif KHEMAKHEM le définit comme suit : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».⁷

En générale, le contrôle de gestion est un système de pilotage globale de l'entreprise auquel ce prédite son future taux de rentabilité en se basant sur les résultats préalables, dans l'optique du perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise.

Il est considéré comme un outil d'aide à la prise de décision, L'avis d'un contrôleur de gestion à généralement un impact non négligeable sur la stratégie menée par l'entreprise dans le but d'évaluer l'efficacité « par rapport aux moyens » et l'efficacité « par rapport aux objectifs » de l'entreprise.

2. Historique du contrôle de gestion

Selon M. Fiol et P. Joualte le contrôle de gestion proprement dit est apparu en 1960 et il s'est imposé dans les grande entreprise industriels par le biais du contrôle budgétaire, mais avant cela il y a de nombreux travaux qui examinent une époque et des pratique précise.

Dans la typologie de Henri ZIMNOVITH⁸ se distingue en premier lieu le siècle de la comptabilité dans la gestion, sa naissance de (1820-1880) et sa maturité (1880-1920) puis le siècle d'émergence et diffusion du contrôle de gestion jusqu'à 1970. Dans les trente premières années de cette période on commence à parler du le contrôle opérationnel et l'élaboration des outils, de (1950-1970) c'est le début de la formalisation du CG en tant que discipline, donc le passage de l'opérationnel au stratégique après 1970.

⁶<https://www.cairn.info/le-contrôle-de-gestion--9782130557760-page-9.htm#:~:text=1Le%20plan%20comptable,la%20marche%20de%20l'entreprise> le 24/03/23.

⁷ KHEMAKHEM Abdellatif, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, paris, 1971, P7.

⁸ Bernard Gumb , « Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle », thèse de doctorat , P31.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

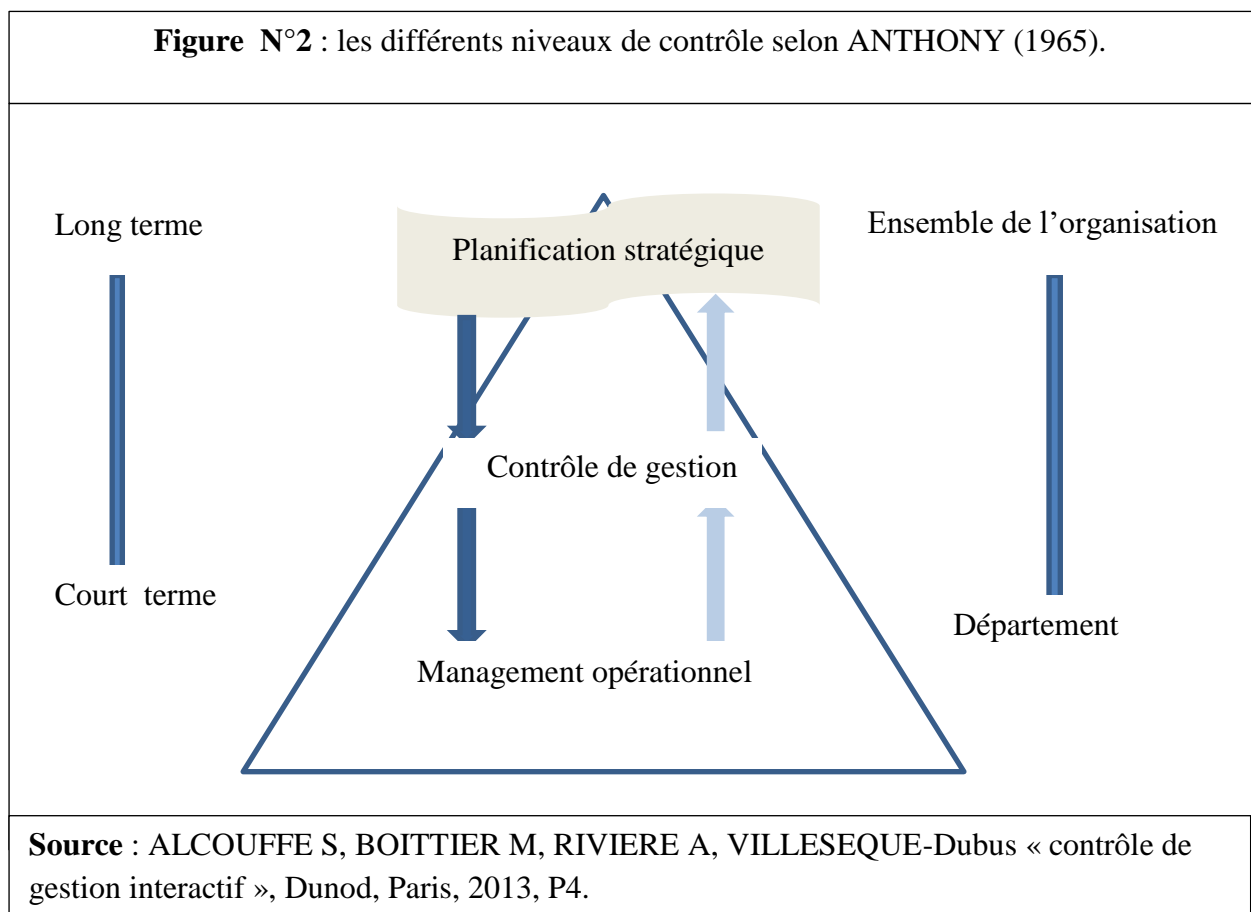
Les grandes entreprises industrielles américaines ont été les premières à élaborer progressivement des pratiques de contrôle de gestion en fonction des besoins des entreprises et au début des années 1970 les entreprises industrielles françaises commenceront à les reproduire approximativement⁹.

Divers axes de remise en cause assez profondes se sont développés après 1970 de la part même de ceux qui l'ont théorisé, pratiqué ou enseigné, dans les objectifs, les outils, les utilisations du modèle de contrôle de gestion et c'est par rapport aux niveaux de contrôle, la rationalité limitée et la pertinence perdue.

3. Les différents niveaux du contrôle de gestion

ANTHONY R. identifie trois niveaux de contrôle bien distincts qui sont la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel.¹⁰ Et cela pour but de garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie dans l'ensemble du processus de management.

Figure N°2 : les différents niveaux de contrôle selon ANTHONY (1965).



⁹ ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », op cit, P6

¹⁰ ALCOUFFE S, BOITTIER M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus « contrôle de gestion interactif », Dunod, Paris, 2013, P4.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- La planification stratégique : c'est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie qui permet de les atteindre et donne ainsi les orientations globales sur l'horizon à moyen et long terme.

La planification stratégique conduit à l'identification des facteurs clés de succès et sources de différenciation dans l'environnement de l'entreprise. Elle permet à l'organisation de formaliser ses métiers et missions, ses domaines d'activité stratégiques, ses marchés cibles et les produits ou services qu'elle offre.

La stratégie n'est pas guidée vers un marché ou des clients à formellement parler mais vers des missions, déclinées en objectifs généraux dans le cas des organisations non marchandes.

- Le management opérationnel : C'est par rapport à l'exercice des différents métiers sur des zones de responsabilité prédéfinies dans l'organisation comme la logistique, achats et ventes...

Les objectifs opérationnels sont atteints avec les moyens accordés aux managers opérationnels autonomes qui doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs.

- Le contrôle de gestion : il joue le rôle de l'intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle, Il participe à la déclinaison des buts stratégiques en objectifs cibles par fonction et par niveau de responsabilité dans le cadre de la démarche prévisionnelle. Il contribue également au suivi de la performance à posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs.

Le contrôle de gestion oriente l'activité des managers par ses différentes facettes en supervisant l'activité d'autres personnes et en rendant des comptes sur les résultats de cette activité. Il définit les objectifs et les indicateurs de performance et le suivi régulier de l'évaluation périodique des réalisations qui génère des apprentissages à partir de l'analyse des écarts puis la proposition de mesures correctives pour une nouvelle projection vers le futur.

4. Rôle du contrôle de gestion

Le rôle premier du contrôle de gestion est de piloter la performance des entreprises qui visent à un accroissement de ses performances financières futures. Il utilise les états financiers qui sont l'un des aspects les plus importants pour la vérification au fil du temps de l'amélioration et l'atteinte des objectifs préalablement fixés, en alliant la performance et les actions opérationnelles.

Le contrôle de gestion s'assure que les ressources sont employées de manière efficace et contribue activement à leur optimisation. Il organise le lien entre les dimensions stratégique tactique et opérationnelle.

Ainsi, le contrôle de gestion revient à consulter le bon suivi des plans mis en place, en s'appuyant sur les tableaux d'indicateurs composés de données financière soutirées à la comptabilité analytique et de données statistiques issues de l'exploitation. En se basant sur ces tableaux la personne chargée du contrôle de gestion aide à la prise de décision. Elle conseille les agents opérationnels et les dirigeants et donne son avis à propos de la tangibilité de son choix pour l'atteinte des objectifs.

Le contrôleur de gestion a pour fonction principale d'ajuster les outils d'analyse des performances suite à la demande de ses responsables, proposer des réflexions et des études de manière ponctuelle précise et structurée sur n'importe quel aspect de la société.

Il a pour rôle aussi de fournir des informations spécifiques puis les contrôler, s'assurer de la qualité de chacune, sa cohérence et sa crédibilité. Il s'occupe aussi des tableaux de bord les établir, s'assurer de les modeler pour qu'il convient aux objectifs de l'entreprise, et déterminer les indicateurs pertinents pour que les managers s'occupent de faire leur tâche.

Donc on peut résumer que « le rôle du contrôle de gestion est de constater, mesurer et analyser l'ensemble des activités afin d'identifier rapidement les écarts et être en mesure de proposer des actions correctives, les résultats sont généralement présentés sous forme de graphique et de tableaux de bord »¹¹.

¹¹ <https://blog.hubspot.fr/sales/role-contrôle-de-gestion, le 30/03/23>.

5. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion sur le long terme a pour mission de définir les objectifs, les finalités générales de l'entreprise et la stratégie à adopter pour orienter la gestion à réaliser dans les meilleurs délais et aux moindres coûts les objectifs fixés conformément aux prévisions comme il doit aussi assurer de différentes tâches telles que :

- Contrôle la gestion globale d'une entreprise.
- Etablit des prévisions budgétaires.
- Analyser et mesurer les écarts entre les prévisions et les bénéfices réalisés.
- Réaliser des reportings et outils de gestion.
- Valoriser les stocks.
- Proposer des mesures correctrices (solution budgétaire).
- Accompagner le changement.
- Evaluer les chiffres d'affaires.
- Le suivie des résultats.

Le contrôle de gestion est adapté aux positions stratégiques et à la réalisation du cadre d'un système de mesure des performances. Il est conçu comme le processus continu chargé de coopérer avant, pendant et après l'action.

6. Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont les mêmes pour toutes les entreprises quelles que soient leur structures et tailles, Claude ALAZARD et Sabine SEPARI démontre ces objectifs comme suit¹² :

- **La performance de l'entreprise** : Dans un environnement complexe et incertain, l'entreprise doit ajuster en permanence ses actions et objectifs. Et pour mieux utiliser ces ressources et compétences l'entreprise doit piloter sa performance en arrangeant entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle. On demande alors au contrôleur de gestion de participer à fournir les ressources aux axes

¹² Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op cit, P 20.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit aider au pilotage des variables de la performance sociale demandées par les parties prenantes. Le contrôle de gestion doit aussi optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution des problèmes tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité....

- **L'amélioration permanente de l'organisation** : Pour user au mieux les moyens et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les évolutions semble être une voie adéquate pour la performance ; il se fit de sectionner l'organisation en évolutions opérationnels et en processus supports pour ensuite réformer et améliorer ceux qui ne sont pas avantageux. Le contrôle de gestion peut participer à formaliser ces processus et surtout à mesurer leur coûts pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

- **La prise en compte des risques** : le pilotage de la performance est consubstantiel avec le gouvernement d'entreprise et risque. Il est important de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties captivantes en incorporant les risques liés.

Section 02 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise

Une performance dans une entreprise se traduit par l'atteinte de ses objectifs qui sont déjà fixés par ses dirigeants d'une manière efficace et efficiente par suite le contrôle de gestion est un processus qui permet à l'entreprise d'évaluer l'ensemble de ses activités et réalisations dans le but de réaliser une performance donc l'objet de cette section est alors de vérifier que le contrôle de gestion est un système de gestion de l'entreprise qui contribue à sa performance.

Durant cette section on doit se focaliser alors sur la performance de l'entreprise en répondant aux questions suivantes :-qu'est-ce que la performance globale ? Les types de la performance ; La mesure et pilotage de la performance ; comment évaluer la performance ? Le lien entre le contrôle de gestion et la performance ?

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

1. Définition de la performance global

Anthony¹³ définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. » On peut déduire selon cette définition que la performance est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience cela veut dire qu'elle représente les deux facettes de la performance, la question qui se pose c'est quoi **l'efficience ; l'efficacité et la performance ?**

Les Anglo-Saxons¹⁴ possèdent une manière élégante de jouer avec les mots pour distinguer l'une de l'autre : l'efficacité, c'est « to do the right thing » ; l'efficience, c'est « to do the thing right ».

a. L'efficacité : « To do the right thing » c'est le fait de s'assurer que l'on fait ce qu'il faut, la chose adéquate, celle dont on pourra dire que c'était la meilleure chose à faire ;

Autre manière de définir l'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis (par rapport aux objectifs)

b. L'efficience : « To do the thing right » c'est l'idée d'optimisation, qui peut parfaitement être représentée par la maximisation du ratio résultat/ moyens.

Il correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats. (Par rapport aux moyens employés) ; Il est possible de délimiter l'efficience avec les deux notions d'oisiveté et de gaspillage.

L'oisiveté¹⁵ est la non-utilisation des capacités de production qui engendre des coûts de capacité. Le gaspillage est l'utilisation dégradée de capacités utiles qui pourraient produire davantage et qui engendrent des coûts de fonctionnement cela veut dire l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) : $\text{efficience} = \text{non-gaspillage} \times \text{non-oisiveté}$.

c. La performance : Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. La performance oblige donc une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes

¹³ ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », op,cit,P23.

¹⁴ Marie-Noëlle DESIRE-LUCIANI ; Daniel HIRSCH ; Nathalie KACHER ; Marc POLOSSAT, « Le grand livre de contrôle de gestion », op, cit, p7.

¹⁵ ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », op,cit,P30.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

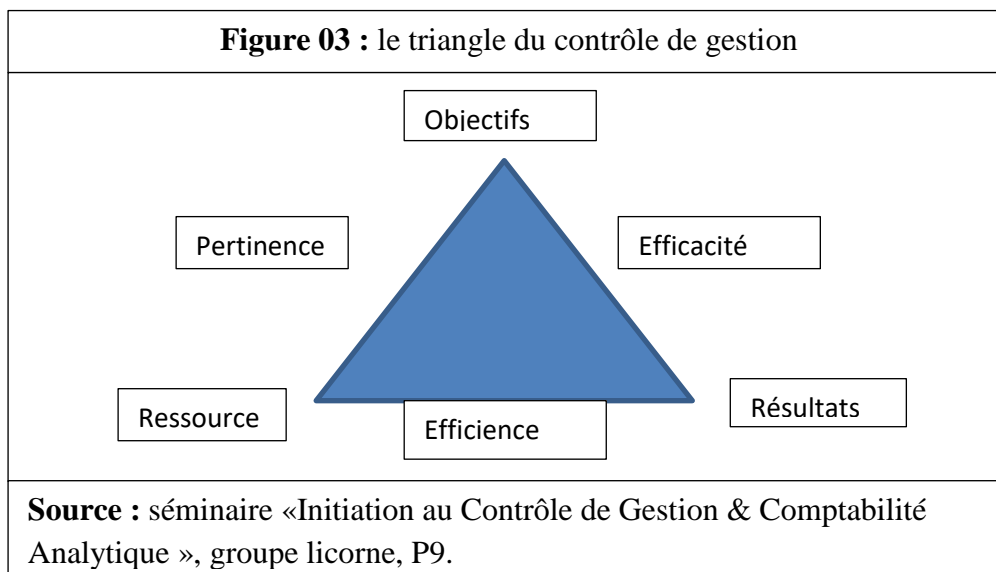
Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût ;
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

Alors selon Brigitte DORIATH¹⁶: les trois notions suivantes sont associées au concept de performance :

- L'économie consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût ;
- L'efficacité maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée ;
- L'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs.

Performance= efficacité + efficacité



¹⁶ DORIATH B, « contrôle de gestion », 5i me édition, Dunod, paris, 2008, P129.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

2. Les types de la performance

On peut les résumer les types de la performance comme suit : on retiendra 6 formes¹⁷

La performance économique : il s'agit de mesurer les composantes de la compétitivité de l'entreprise :

- La compétitivité-prix : désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix. Sa mesure permet de situer la Place de l'entreprise sur le marché par rapport à ses concurrents.
- La compétitivité hors-prix : désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix. Elle est obtenue grâce à des éléments comme la qualité des produits, l'innovation, le service.

Donc, on peut en déduire : elle mesure les résultats tels que le degré de productivité, le degré de compétitivité.

La performance financière : on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI, ROE et aujourd'hui, on utilise en plus l'indicateur EVA.

- Le ROI (Return On Investment) : Cette ration mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le d'exploitation et les capitaux investis ;
- Le ROE (Return On Equity) : cette ration mesure rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat opérationnel et les capitaux propres ;
- L'EVA (Economic Value Added) : ce ration permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. C'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis.

Donc ; elle utilise des ratios et des grandeurs tels que la profitabilité, la rentabilité économique et financière.

La performance sociétale et environnementale : elle renvoie des réalisations en matière d'écologie d'éthique de cétaine.

La performance relationnelle et organisationnelle : elle mesure l'aptitude de l'entreprise à concilier les intérêts divergents de ses parties prenante ou encore sa capacité à nouer des partenariats.

¹⁷Ghenima BOUARAB; UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU ; « Le contrôle de gestion au service de la performance commerciale cas : ENIEM »promotion2018 ;p38.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

La performance boursière : elle relève la capacité de l'entreprise à augmenter sa capitalisation par le maintien d'un cours élevé et progressif de son cours de bourse.

La performance commerciale : il s'agit de mesurer les composantes de la compétitivité de l'entreprise : la compétitivité –prix (la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix) et la compétitivité –hors prix (attire des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix).

La Performance opérationnelle : Elle est liée aux opérations de production de biens et services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est-à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires. Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE) ou du ROI (ratio : Return On investment) par exemple.

3. La mesure et pilotage de la performance

3.1. La mesure de la performance : La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. Le contrôle de gestion, système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance.

3.1.1. Quels sont les critères de la performance ?

La mesure de la performance ne peut pas se résumer en un seul critère. Les critères retenus dépendent des questions suivantes :

- Que mesure-t-on ?

Un résultat passé (exemple : le résultat net). Les conditions de la performance? Les inducteurs de performance issus de la comptabilité d'activité permettent de procéder à une analyse causale et d'adopter une vision prospective de la performance (exemple : le coût ou la qualité des matières consommées).

- Quels sont les axes de la performance ?

La performance globale de l'entreprise ne peut s'exprimer que par un ensemble d'indicateurs multicritères. Les indicateurs financiers sont donc complétés par des indicateurs traduisant, par exemple, la satisfaction des clients, la qualité organisationnelle, le potentiel de

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

compétences, etc. Les indicateurs sont sélectionnés en fonction des axes stratégiques de l'entreprise traduits en facteurs clés de succès.

- Pour qui évalue-t-on la performance ?

Les associés, les prêteurs, les acteurs de l'entreprise ? Dans les deux premiers cas, les indicateurs synthétiques porteront plus sur les résultats financiers, dans le troisième cas, un ensemble d'indicateurs de pilotage, opérationnels, informeront sur les objectifs et les moyens de les atteindre (tableau de bord). Les indicateurs synthétiques fourniront un retour sur la performance globale de l'entreprise (reporting)

3.1.2. Les difficultés de la mesure

Les critères de performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu. On peut résumer donc leur choix en 5 difficultés :

- Apprécier et guider une performance globale par une multiplicité d'indicateurs. Le contrôleur de gestion a pour rôle de déployer la stratégie en un ensemble d'indicateurs opérant à tous les niveaux qui assurent la cohérence hiérarchique et transversale des actions et décisions de chacun avec les objectifs généraux.

- Relativiser la performance mesurée en fonction d'un référentiel. Le contrôleur doit non seulement élaborer un ensemble cohérent de critères mais aussi un «référentiel» de valeur de ces critères sans pour autant emprisonner les acteurs dans un schéma normatif, ce qui serait incompatible avec un objectif d'adaptabilité et de réactivité ou avec une culture de progrès continu.

- Mesurer le qualitatif (le degré de satisfaction des clients, la réactivité attendue...) Un indicateur non compris peut avoir des effets pervers.

- Assurer la cohérence des critères tout au long des processus : l'objectif de baisse des coûts au niveau d'activités peut aller à l'encontre d'un objectif de qualité au sein d'un même processus.

- Fournir des critères opérationnels, c'est-à-dire facilement observables et compréhensibles par les acteurs concernés. Le reproche principal fait aux critères financiers de performance est qu'ils ne sont pas toujours compris ni traduisibles en actions.¹⁸

¹⁸ Brigitte DORIATH, « Contrôle de gestion en 20 fiches », op, cit, p131.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

3.2. Le pilotage de l'entreprise

Pour évaluer, piloter, contrôler sa performance, tant au niveau global qu'à chaque niveau de son organisation, l'entreprise a besoin d'exploiter rapidement un ensemble d'informations synthétiques et pertinentes. Elle dispose à cet effet de deux outils de gestion complémentaire à la gestion budgétaire qui sont le tableau de bord et le reporting.

Le tableau de bord constitue essentiellement un outil de pilotage, alors que le reporting représente plutôt un outil de contrôle.

❖ **le tableau de bord** : « est un document comprenant un ensemble d'indicateurs, peu nombreux destinés au pilotage d'une entité, centré sur les principaux leviers de la performance. C'est la recherche du lien de la causalité entre la performance, d'une part et ses leviers d'action, d'autre part, qui donne naissance aux indicateurs de pilotage. la mise en place de tableaux de bord poursuit trois principaux objectifs qui peuvent parfois être contradictoires :

- modéliser la performance pour améliorer le pilotage local des entités de gestion.
- l'évaluation de la performance.
- favoriser la communication interne. »¹⁹

❖ **le reporting** : permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par unité de gestion (centre de responsabilité.) C'est un outil de contrôle a posteriori primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

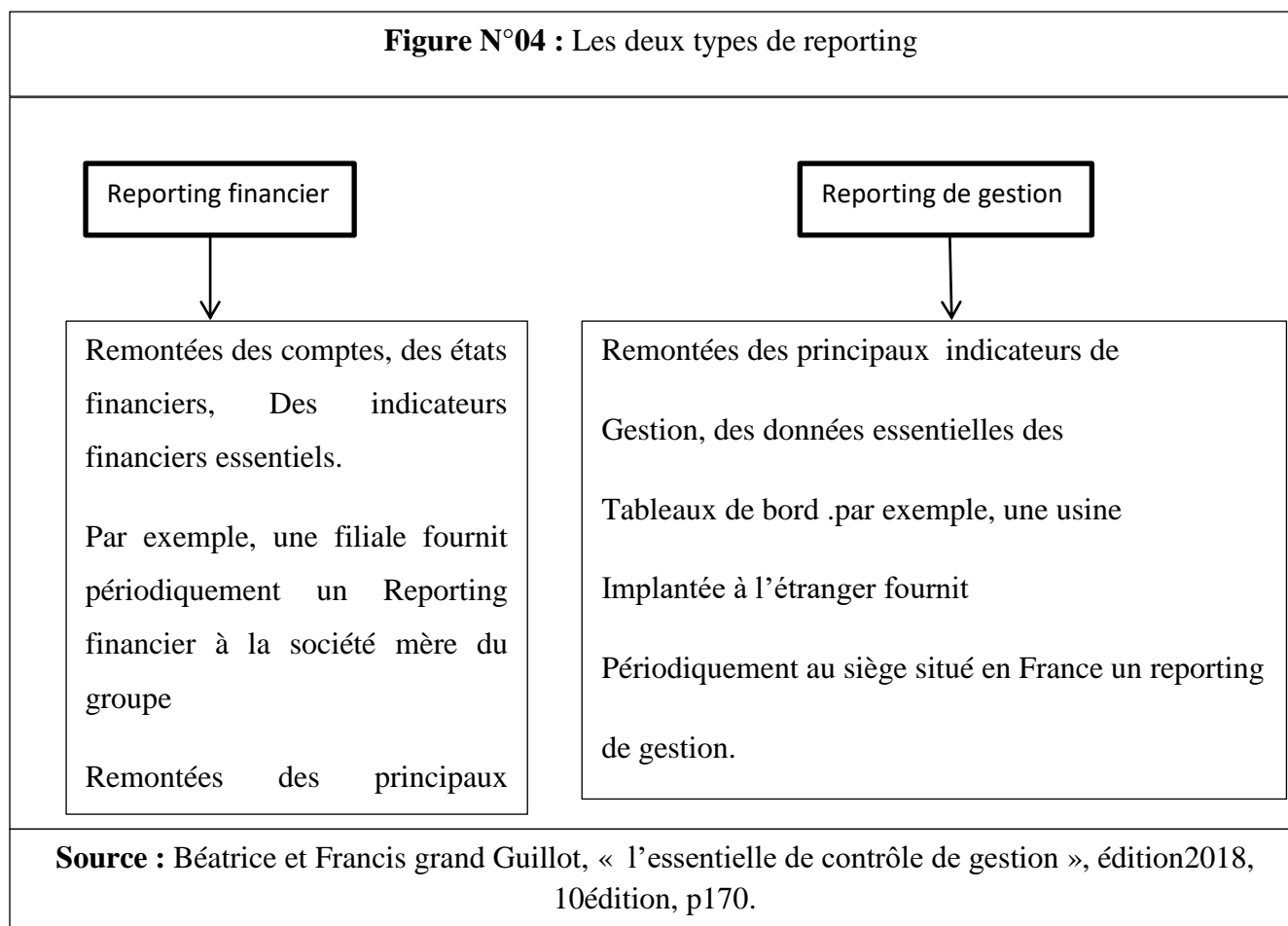
- en vérifiant la réalisation des objectifs ;
- en mesurant le poids des écarts ;
- en appréciant la pertinence des actions correctives et leur résultats ;

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison, et les prises de décision.²⁰

¹⁹ Georges LANGLOIS, Michel BRINGER, CAROLE BONNIER « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », 4^e édition, p542.

²⁰ Béatrice et Francis grand Guillot, « l'essentielle de contrôle de gestion », édition 2018, 10^e édition, p169.

Figure N°04 : Les deux types de reporting



❖ **pilotage :** « le pilotage de la performance impose de planifier des objectifs dérivés de la stratégies et de les confronter aux résultats obtenus à intervalles réguliers. la recherche de l'adéquation entre les objectifs fixés et les réalisations ne se décrète pas. il faut au préalable envisager toute une série de plans d'actions et retenir celui qui a le plus de chance d'obtenir des résultats satisfaisants compte tenu des contraintes propres à chaque entreprise, notamment financière . L'étude de ces plans d'actions est effectuée lors des différents étapes de la planification stratégique et opérationnelle et de l'élaboration des budgets .cette démarche concerne tous les échelons hiérarchiques. Elle est source de richesse dans la mesure où elle permet de comprendre et d'identifier, par l'ensemble des acteurs, les différents leviers qui peuvent contribuer à améliorer la performance future ».²¹

²¹ Georges LANGLOIS, Michel BRINGER, CAROLE BONNIER, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », op. cit, p300.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

4. Comment évaluer la performance ?

Pour pouvoir analyser la performance²², l'entreprise doit construire des outils pour évaluer ses résultats, alors ; on utilise le tableau de bord comme un outil permettant un suivi de la performance par comparaison des objectifs et du réalisé, mais intègrent également la comparaison avec les performances réalisées précédemment (le mois précédent ou le même mois de l'année d'avant). Les tableaux de bord sont donc des outils qui doivent être adaptés aux besoins des managers sur leur zone de responsabilité, en phase avec les orientations stratégiques de l'organisation, avec son business model et ses facteurs clés de succès. À cet égard, le diagnostic porté sur de nombreux tableaux de bord dans les périodes de crise est qu'ils conduisent à une surenchère d'indicateurs et de reporting, les organisations oubliant la finalité de l'outil. Les indicateurs doivent découler d'une définition préalable des objectifs stratégiques et servir au déploiement opérationnel.

L'intérêt des tableaux de bord réside autant dans les tableaux en eux-mêmes comme outils de pilotage, que dans les interactions entre managers de différents niveaux qui amènent à la mise en place de ces tableaux de bord. Ces interactions conduisent à clarifier et à partager les objectifs de l'organisation et les moyens de mesurer la performance pour assurer un pilotage pertinent.

5. Le lien entre le contrôle de gestion et la performance

La cohérence (corrélation) entre le contrôle de gestion et la performance on peut les déduire comme suite²³ :

- **Le contrôle de gestion** : est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions et ainsi de la performance globale de l'organisation.

- **La planification** : le contrôle de gestion travail en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs a moyen ou long terme et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte .La planification permet ainsi d'atteindre la performance expirée grâce à la l'atteinte des objectifs .

²²Georges LANGLOIS, Michel BRINGER, CAROLE BONNIER, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », op. cit, p542.

²³ DOUTI-LARE MAKIGNOIN Z, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU, « ETUDE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTREPRISE PUBLIQUE : CAS Entreprise Publique Economique/Electro Industries/SPA- AZAZGA », Promotion : 2018-2019, p59

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- **Le tableau de bord :** le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs .

- **Le budget :** l'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

Section 03 : les outils du contrôle de gestion.

Le système de contrôle de gestion énumère pour son fonctionnement plusieurs outils et dans cette section on va développer certains outils essentiels tels que le budget la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est l'initiale source d'information de l'entreprise, elle agréée d'accomplir un contrôle automatique des opérations enregistrées de l'entreprise.

1.1.Définition de la comptabilité générale

La comptabilité générale est le système de classement des charges et des produits par nature. Elle s'intéresse essentiellement à la globalité de l'organisme et à son équilibre financier général entre ressources et emplois. Elle vise la qualité de l'information des tiers.

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

Donc la comptabilité générale est un outil de gestion qui traite les flux financiers de l'entreprise. Il enregistre, classe et analyse toutes ces opérations puis les traduit on termes financier.

1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- L'établissement des états de synthèse
- Classification des flux par nature selon une nomenclature légale inscrite dans le plan comptable générale.
- La détermination du résultat de l'exercice (bénéfice ou perte).
- La valorisation des comptes annuels (bilan, compte de résultats..).
- Elle permet le suivi comptable de l'entrée et sortie de fonds.

2. La comptabilité analytique

Lorsqu'on s'intéresse principalement au contrôle de gestion un minimum de connaissance sur la comptabilité analytique semble être suffisant, Il faut démontrer son objet qu'est l'utilité de cerner l'origine du résultat et analyser les coûts des biens produits pendant leur production.

2.1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une comptabilité interne aux entreprises. Elle prend ses sources dans la comptabilité générale.

Cette discipline zoom sur l'analyse de la structure des coûts, les prix de revient et les résultats à l'aide d'un ensemble de méthodes de collecte d'enregistrements et de traitement des données, et aussi le calcul des indicateurs de gestion qui aident à la prise de décision.

2.2. Les différentes utilisations de la comptabilité analytique

Même si la comptabilité analytique a été inventée par les ingénieurs de production, elle sert depuis bien longtemps à un grand nombre d'utilisateurs qui en attendent tous des résultats différents. Cette multiplicité des attentes explique la difficulté du sujet et les innombrables disputes d'« experts » qui peuvent privilégier des objectifs différents qui possèdent parfois tous une certaine légitimité.²⁴ Il est nécessaire dans ces cas de bien comprendre ce qui est recherché et d'essayer de déterminer des priorités entre ces objectifs face aux problèmes à résoudre. En schématisant, on peut trouver trois grandes utilisations à la comptabilité analytique :

²⁴DANIEL HIRSCH, « Le grand livre de contrôle de gestion », op cit, P197.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- le calcul des coûts de revient.
- la prise de décision.
- la planification et le contrôle.

La troisième utilisation de la comptabilité analytique, la planification et le contrôle, est en fait une spécificité du contrôle de gestion ! On pourrait d'ailleurs parler dans ce cas de comptabilité budgétaire, dans la mesure où la préoccupation essentielle est de suivre les coûts par centres de responsabilité plutôt que par produit ou service.

2.3. Les différentes méthodes de calcul des coûts

Pour aborder les méthodes de calcul des coûts, il faut d'abord comprendre cette notion.

Le coût²⁵ est défini comme une accumulation de charges sur un produit, un service ou une activité. L'entreprise qui souhaite mettre en place une comptabilité analytique a le choix entre plusieurs méthodes : des coûts complets, des **coûts partiels**, des coûts directs, des coûts cibles et la méthode dite ABC.

2.3.1. La méthode des coûts complets et coûts partiels

Les entreprises fabriquent plusieurs produits, elles font en sorte que l'ensemble des coûts soit inférieur à leur chiffre d'affaires pour pouvoir obtenir un bénéfice.

La notion de coût complet s'oppose théoriquement à celle de coût partiel. Dans cette dernière approche, on renonce à répartir les coûts dont on pense qu'ils ne sont pas trop éloignés de la logique de fabrication du produit ou parce que l'on croit qu'une éventuelle répartition aboutirait en fait à rendre la réalité moins compréhensible pour la prise de décision. La plupart du temps, les entreprises n'utilisent la méthode des coûts partiels, et notamment celle qui s'appelle le « direct costing », que pour les aider en matière de prise de décision²⁶.

2.3.2. La méthode coûts directs et indirects

On parle de coûts directs lorsque les charges d'un produit lui sont affectées sans ambiguïté.

Mais pour les coûts indirects, les charges d'un produit doivent correspondre à des ressources consommées par plusieurs produits. Une règle de répartition est nécessaire pour

²⁵ <https://www.freddelacompta.com/ressources/la-comptabilite-analytique/#:~:text=Un%20co%C3%BBt%20est%20d%C3%A9fini%20comme,et%20la%20m%C3%A9thode%20dite%20ABC> le04/04/23 .

²⁶ DANIEL HIRSCH, « Le grand livre de contrôle de gestion », op cit, P198.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

affecter les charges aux produits à l'aide d'une clef de répartition la plus logiques possible, et c'est le signe que les charges concernées sont des coûts indirects. Ces clefs de répartition sont toujours arbitraires dans la mesure où il est possible de justifier l'utilisation d'une autre.

2.3.3. La méthode des coûts variable

Ou bien direct costing, elle sert à calculer une marge sur coût variable pour analyser la rentabilité d'un produit et la capacité de couvrir les charges fixes. Elle repose sur la distinction entre les charges fixes et variables.

Cette méthode des coûts variables est la principale étape du calcul du seuil de rentabilité et elle est l'indicateur pertinent pour estimer les produits et services.

2.3.4. La méthode des coûts spécifiques

Cette méthode a pour but de ressortir une marge sur coût spécifique. Elle est l'indicateur opérationnel pour juger la rentabilité d'un produit elle aide à la prise de décision sur l'arrêt ou le maintien d'un produit.

Pour calculer le coût avec cette méthode, il est nécessaire d'intégrer toutes les charges fixes, variables, et directes sans prendre en considération les charges indirectes.

2.3.5. La méthode du coût marginale

Cette méthode spécifique ne se relie pas à calculer le coût de revient d'un produit ou service, mais d'estimer le coût de la dernière unité produite.

A noter que certaines charges variables ne restent pas strictement proportionnelles (à la hausse comme à la baisse) avec le volume d'activité à cause d'effets de seuils²⁷.

3. La gestion budgétaire

Parmi les outils de contrôle de gestion on distingue la gestion budgétaire. C'est une partie essentielle dans la gestion de la trésorerie de l'entreprise alors comme son nom l'indique c'est un champ qui s'intéresse à tout ce qui est en rapport avec les budgets de l'entreprise.

²⁷<https://www.manager-go.com/finance/calcul-des-couts.htm> le 06/04/23

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

3.1. Définition de la gestion budgétaire

Un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. En règle générale, chaque responsable de centre, à partir des prévisions et des objectifs sur l'année, devra établir son budget d'une année N et établir celui de l'année N-1. La question qu'on se pose qu'est-ce que un budget ?

3.2. Budget

3.2.1. Définition : Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilité de l'entreprise, d'objectifs et de moyens pour une période déterminée limitée au court terme ; cela veut dire qu'un budget peut être considéré comme un ensemble cohérent d'hypothèse. Il représente l'expression détaillée et coordonné des éléments chiffrés représentant la première année d'exécution du plan opérationnel.

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées cela veut dire prévues afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Donc cette technique permet de traduire correctement les objectifs stratégiques fixés par la direction, la formulation d'une stratégie, la capacité de fixer des objectifs et d'allouer des moyens, de prévoir les moyens nécessaires, coordonner les différentes actions de l'entreprise ...

Précisément, chaque responsable de centre se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter tout en étant libre des moyens employés.

3.2.2. Les types de budgets

Parmi les types de budgets on peut distinguer Budget d'investissement ; Budget de trésorerie ; production ; achat ; ventes frais administratifs, TVA ...

Le budget d'investissement : L'investissement désigne²⁸, en économie, une dépense destinée à augmenter la richesse de la personne qui l'engage. Il s'agit d'une dépense immédiate ayant pour but d'obtenir un effet positif quantifiable à long terme. Donc l'investissement correspond à l'acquisition ou à la création d'un bien durable destiné à demeurer au moins un an sous la même forme.

²⁸ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat.(2013). « Le grand livre du contrôle de gestion ». Groupe Eyrolles 61, bd Saint-Germain75240 Paris Cedex 05.p144.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

L'investissement se définit aussi comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs.

Le Budget de trésorerie : récapitule les flux d'encaissements et de décaissements prévus.

Il désigne la différence entre une prévision et un budget, c'est qu'un budget comporte un engagement, alors qu'une prévision n'en comporte pas. En matière de trésorerie, on ne

peut exiger de personne qu'il se sente responsable de la conformité des réalisations avec ce qui a été prévu, et c'est ce qui fait que l'on devrait plutôt parler de prévision de trésorerie.

On peut cependant attribuer des objectifs de flux de trésorerie concernant les éléments du BFR.

Les budgets liés au cycle d'exploitation : concernent l'achat, production, ventes, frais administratifs, budget de TVA

- Le budget des ventes : il détermine le volume d'activité de l'entreprise. La prévision des ventes est un élément majeur de la gestion prévisionnelle dans les entreprises car elle conditionne ainsi les autres budgets. L'estimation des ventes futures, en quantités et en valeurs, tient compte des contraintes internes et externes à l'entreprise. Un contrôle des ventes peut être mené à partir de l'analyse d'écart sur chiffre d'affaires, écarts sur marge, écarts sur quantité.

- Le budget de production : est la représentation finale et chiffrée de l'activité productive annuelle. Il est la résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise. Ce budget est contraint par les capacités productives actuelles de l'entreprise et leurs possibilités physiques d'évolution à court terme (en interne par l'investissement direct, en externe par la prise de participation). Donc l'objectif du budget de production sera de rechercher le programme de production optimal c'est à dire celui qui permet d'obtenir les coûts de production les plus faibles et un profit le plus élevé possible, tout en respectant les contraintes de capacité de fabrication des différents ateliers.

- Le budget des approvisionnements (achats) : la gestion prévisionnelle des approvisionnements est l'acquisition des matières en quantités nécessaires et en qualité. Elle a un double objectif : minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements ; assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture des stocks.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- Le budget des frais administratifs : il s'agit de déterminer le budget des services fonctionnels et de direction (gestion du personnel, comptable et financier ...).
- Le budget de TVA : tout simplement la TVA à décaisser du mois M est à payer en M+1.

3.2.3. A quoi sert le budget ?

D'abord le budget²⁹ est un outil de prévision et de projection dans l'avenir. C'est un des moyens de définition des objectifs ;

C'est ensuite un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;

Enfin, un outil d'action, aussi bien au niveau de sa préparation, lorsqu'il s'agit de faire des choix au niveau des objectifs et des moyens nécessaires pour les atteindre, qu'au niveau du suivi mensuel et des réactions aux imprévus.

Le Budget est un outil de prévision et de fixation des résultats attendus ainsi que des moyens nécessaires. Le Budget doit inciter l'opérationnel à se construire un plan d'action adapté. En lui indiquant ce que l'on attend de lui, il présente l'avantage de lui préciser à l'avance la manière dont il sera évalué. À ce titre, cela peut diminuer l'arbitraire d'un système d'évaluation, à condition que l'opérationnel puisse participer à l'élaboration du couple résultats-moyens dans la négociation budgétaire. En dernier lieu, le Budget constitue un élément du dialogue de gestion avec la direction, mais également avec les membres de sa propre équipe qu'il faut inciter à comprendre les contraintes économiques de l'organisation en général et du département en particulier.

Le Budget permet de viser la rentabilité de l'entreprise, ou plus généralement l'efficience de l'organisation.

3.2.4. Rôle du budget

Alors, on peut déduire le rôle du budget comme un instrument de gestion essentiel qui joue les rôles suivants :

²⁹ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion » op.cit.p146.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- le budget vous permet de contrôler vos revenus et vos dépenses et d'identifier tout problème ;
- le budget vous indique combien d'argent dont vous avez besoin pour pouvoir mener à bien vos activités ;
- il vous oblige à être rigoureux en réfléchissant aux implications de ce que vous avez planifié pour votre activité. Il arrive parfois que les réalités du processus de budgétisation vous forcent à repenser vos programmes d'action...

4. Le tableau de bord

4.1. définition du tableau de bord

Le tableau de bord³⁰ est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs, conçue pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influencent sur un horizon cohérent avec la nature de leur fonction.

La structure et le contenu du tableau de bord dépendent :

De l'entreprise, son activité, sa taille.

De l'environnement: marché, concurrence, conjoncture.

Du responsable auquel il s'adresse: son champ de responsabilité et d'intervention.

4.2. La forme du tableau de bord

Le tableau de bord doit offrir une structure claire et signifiante.

Les indicateurs peuvent prendre la forme d'écarts (comparaison des réalisations aux objectifs), de ratios, de graphiques ou de clignotants (valeurs au-delà ou desquelles le responsable doit intervenir).

³⁰ Dunod, Paris, 2008. contrôle de gestion en 20 fiches (5^édition).fiche20.

4.3. Différents types de tableaux de bord

On attendra d'un tableau de bord³¹ de direction générale qu'il donne un état des lieux à l'ensemble de l'équipe de direction, dont les membres ont des formations et des préoccupations différentes. Il doit donc améliorer la cohésion entre ses membres grâce à une vision commune de ce qu'il est important de réussir.

Un tableau de bord de département ou de service aura une ambition moindre, mais devra cependant contribuer à améliorer la cohésion du service en faisant comprendre ce qu'il est important de réussir à son niveau ;

De même, les tableaux de bord de processus ont la fonction d'améliorer la perception des services contribuant au processus sur le résultat global à atteindre.

4.4. finalités du tableau de bord

Les tableaux de bord sont des outils de contrôle managérial, pour contribuer à « rendre des comptes », sur les responsabilités déléguées, mais également et peut être surtout d'autocontrôle, car le meilleur contrôle, c'est l'autocontrôle.

Ce sont des outils d'information et de formation. Ils constituent un modèle partagé de représentation de ce qui doit être considéré comme important. Ils contribuent à une meilleure compréhension de la dimension économique de l'entreprise et des liens avec les autres parties de l'organisation.

Ce sont des outils d'alerte permettant d'attirer l'attention sur le besoin d'action ou de réaction.

Ce sont des outils facilitant la recherche de solutions, en référence avec des seuils prédéfinis ou tout simplement parce qu'ils présentent une image de la réalité dans le cadre d'un dialogue de gestion.

En fait, les tableaux de bord sont avant tout des outils de management. Ils permettent aux managers, en descendant la pyramide organisationnelle, de connaître les résultats essentiels à la bonne marche de l'entreprise, tout en créant un instrument de dialogue. Ils donnent des références incitant à la réaction.

³¹ Daniel Hirsch, « le grand livre de contrôle de gestion », op.cit, p256.

4.5. rôle du tableau de bord

Avant tout le tableau de bord c'est un outil de contrôle de gestion qui permet sans doute d'agencer et de présenter, les indicateurs les plus parlants et pertinents, de façon sommaire et ciblées, fournissant à la fois une vision globale de l'activité alors on déduit les rôles du tableau de bord :

- le pilotage opérationnel : il assure le suivi de l'exécution des tâches au niveau des opérations et de la mise en œuvre d'un plan d'action
- le pilotage stratégique : il donne une vision globale des activités de l'entreprise au comité de direction et aux parties prenantes. il facilite la prise de décision.
- l'analyse des données : cette utilisation est moins conventionnelle que les autres.

Conclusion

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel de réalisation dans une optique de perfectionnement au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la décision qui évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Il sert aussi à mesurer des écarts de coûts, de production, de qualité ou de délai. Pour trouver des solutions correctrices, il a besoin des techniques d'analyse des écarts et des outils comme la comptabilité analytique et de gestion, les budgets et les tableaux de bords.

CHAPITRE 2 :

Le contrôle

budgétaire outils de

gestion budgétaire

Introduction

Pour mieux piloter et maîtriser la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils comme la gestion budgétaire. Cette dernière est considérée comme une nécessité absolue du fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Donc la gestion budgétaire est un outil de retour au passé dans l'espoir de sauter dans le futur et permet de savoir où l'on va et d'éviter de gérer à l'aveuglette. La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques du contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieure de l'entreprise. Ce présent chapitre est composé de deux sections qui permettront de mieux démontrer son utilité. La première section sera consacrée à la gestion budgétaire et la deuxième au contrôle budgétaire.

Section01 : La gestion budgétaire : Notions fondamentales

Toute entreprise doit assurer l'efficacité, l'efficience dans la réalisation des objectifs en possédant une démarche attentive et homogène qui est la gestion budgétaire.

1. Définition de la gestion budgétaire

Différents auteurs ont développé différentes définitions de la gestion budgétaire.

Pour J. Lochard (1998) « un mode de gestion consistant à traduire en programme D'action chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsable »³²

Pour B. DORIATH (2002), il « traduit au niveau de chaque centre de responsabilité, les objectifs en plans d'actions à court terme et exprime les moyens nécessaires à leur réalisation, il s'agit donc d'élaborer, chaque année, des budgets qui sont l'expression monétaire mois par mois »³³

³² JEAN LOCHARD, « Gestion budgétaire, outil de pilotage des ménage », édition d'organisation, paris, 1998.

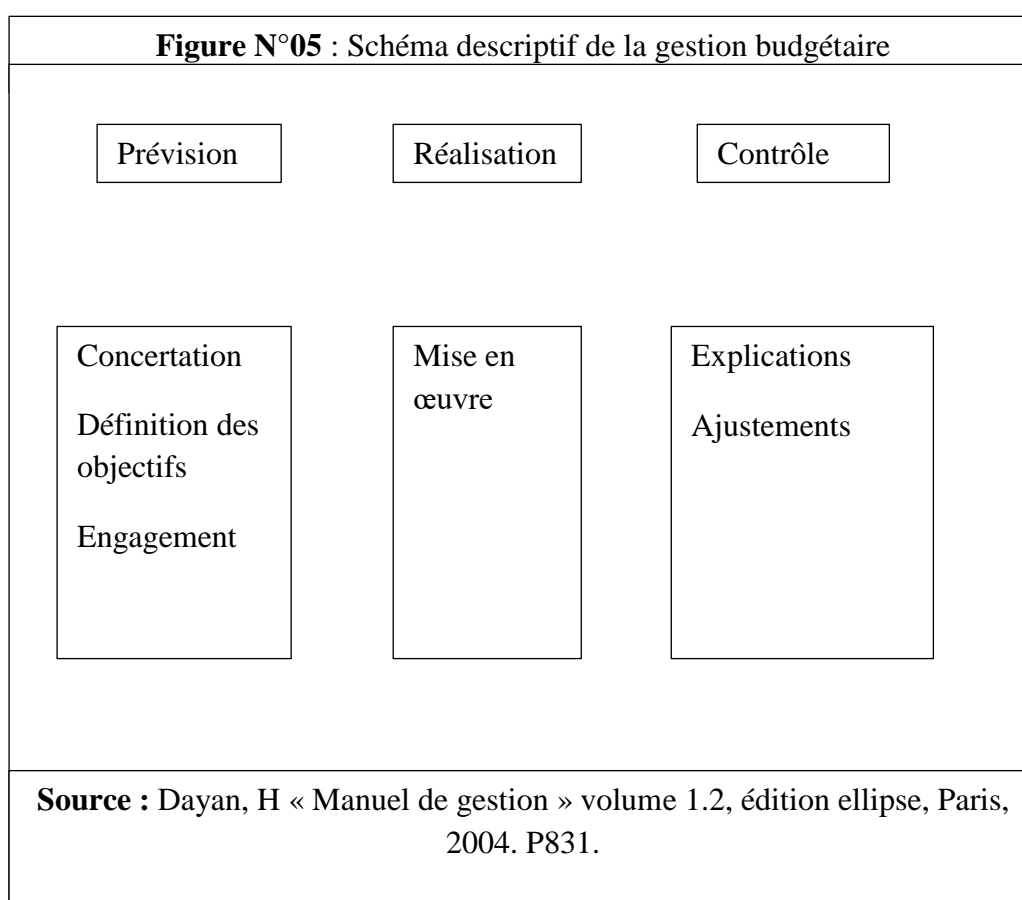
³³ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance »,3ième édition, DUNOD, Paris, 2007, P2.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³⁴.

Alors, il y'a plusieurs définitions différentes pour la gestion budgétaire selon les auteurs on va sortir avec une définition de synthèse :

La gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées , à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés ,pour une période déterminée.



1.1. Définition du budget

Selon B. Doriath (2002) le budget est « l'expression monétaire, mois par mois des plans d'actions »³⁵

³⁴ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « DCG 11 Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS », op ,cit,p225.

³⁵ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », op.cit. P2.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

Et d'après ALAIN BURLAUD, Georges LANGLOIS, MICHEL BRINGER, CAROLE BONNIER « un budget est une prévision émanant des centres de responsabilité de l'entreprise .Il représente la traduction chiffrée des objectifs et des plans d'action pour une période déterminée limitée au court terme »³⁶

Selon les différents auteurs et économistes on peut déduire que Le budget est la traduction financière des plans d'action prévus en fonction des objectifs généraux et des moyens disponibles de l'entreprise ou l'organisation.

Autre manière de définir le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilités de l'entreprise. Chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée limitée au court terme.

1.2. Les types de budget

Il existe plusieurs types de budget à savoir³⁷ :

- Le budget des ventes : C'est le budget pivot dont dépendent les autres budgets. Le budget des ventes va récapituler les prévisions relatives au produit des ventes et aux coûts spécifiques de la fonction commerciale (publicité, transports, rémunération des représentants et autres intermédiaires...). parmi ces objectifs :

- Déterminer la nature et la qualité de ce que l'on veut vendre.
- Définir la cible à atteindre et le calendrier.
- Mettre en place des moyens et des méthodes pour vendre.
- Fixer les prix et les modalités de vente pour valoriser le budget.

- Le budget de production : Il va assurer la réalisation du programme des ventes.
- Il va recenser l'ensemble des prévisions de produits et de charges liés à l'activité de fabrication et aux activités connexes (entretien, achats, sous-traitance,...)
- L'établissement du programme de fabrication des produits.
- La détermination du niveau d'activité des unités de production.
- La budgétisation proprement dite.

- Le budget des approvisionnements : L'objet de ce budget est donc double :

Déterminer les quantités de produits, matières premières et autres fournitures nécessaires au programme de production.

³⁶ ALAIN BURLAUD, Georges LANGLOI, MICHEL BRINGER, CAROLE BONNIER, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », op, cit, p306.

³⁷ Séminaire, «Initiation au Contrôle de Gestion et comptabilité analytique », Groupe licorne, 2012, p149.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

Une fois les quantités nécessaires déterminées pour l'exercice à venir, il restera la partie gestion des approvisionnements qui regroupe essentiellement deux fonctions : la fonction achats et la fonction stockage.

Les éléments du budget sont :

- Le prix d'achat des produits
- Les dates d'achat ou de prise de commande
- Les quantités à acheter
- Les dates probables de livraison (entrées en stock)
- Les dates envisagées de ventes ou d'utilisation (sorties de stock)

De plus : toutes dépenses entraînées par la constitution du stock ainsi que les conséquences de leur surabondance ou de leur insuffisance

- Le budget des centres administratifs : Les différents types de centres :
 - La direction générale
 - Les services administratifs
 - Les services comptables et financiers
 - La direction des ressources humaines
 - La direction informatique
 - Le contrôle de gestion
 - La réflexion stratégique et la planification
 - L'audit interne
 - La recherche et le développement
 - Le service de contrôle de la qualité
 - Le département d'études commerciales.
- Le budget des charges de personnel : La maîtrise des frais de personnel répond à une triple demande d'amélioration des processus de gestion et de contrôle :
 - Une meilleure anticipation
 - Des outils de simulation plus précis
 - Des systèmes d'information et de contrôle adaptés à un pilotage décentralisé des Ressources humaines.
- Le budget d'investissement : les dépenses à venir que vont entraîner l'entreprise pour toute activité comme l'acquisition, le renouvellement... doit être traduites en termes financiers pour assurer la durabilité de la production.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

• Le budget de trésorerie : Il est bâti en dernier car il est la conséquence de l'ensemble des décisions prises dans chaque centre de responsabilité au niveau des :

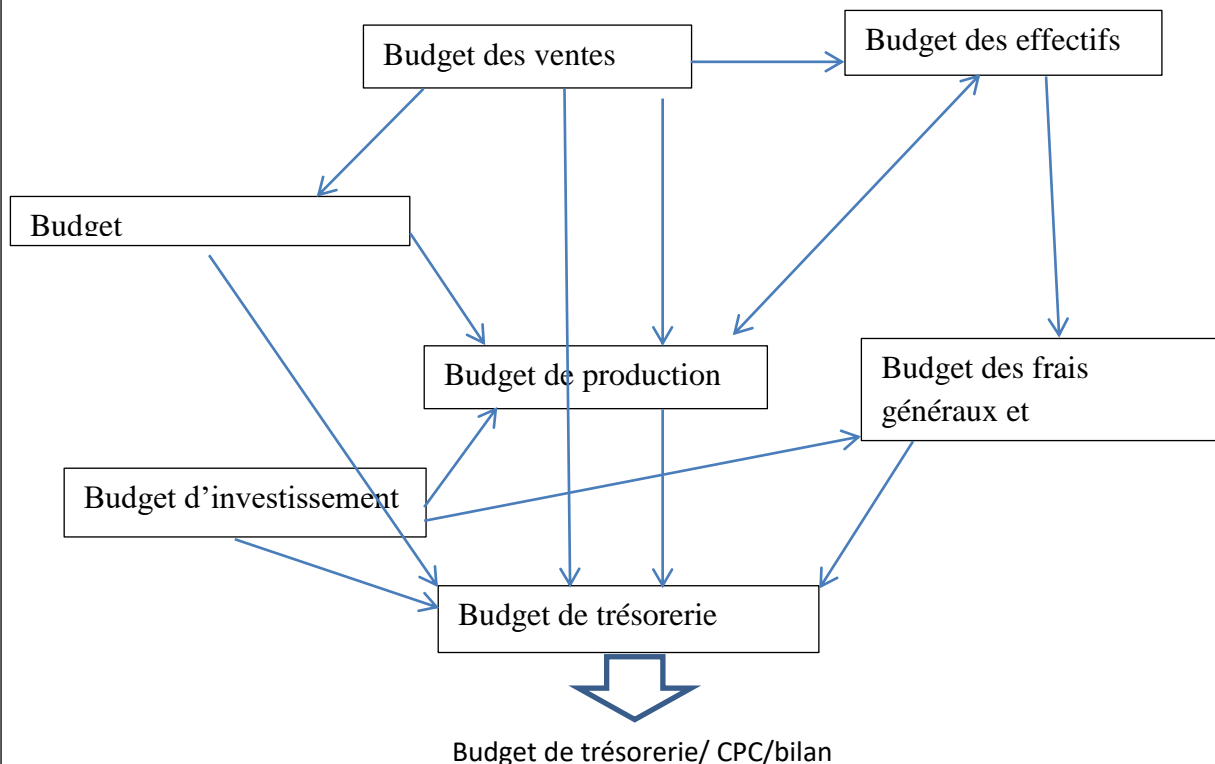
- Volumes de ventes
- Conditions de paiement (clients, fournisseurs)
- Remises (clients, fournisseurs)
- Investissements
- Dépenses de recherche et de formation, etc.

Ainsi que celles prises au niveau de la direction de l'entreprise : Investissements stratégiques, déménagement, négociation de contrats... »

Figure N°06 : la construction des budgets détaillés

Certains budgets sont structurants (conditionnent d'autres budgets) et doivent donc être élaborés en priorité. C'est le cas des budgets suivants :

- budget des ventes (détermine tous les budgets liés à l'activité : frais de transport sur ventes, emballages, achats...);
- budget des effectifs (conditionne le budget des frais de personnel);
- budget des investissements



Source : Séminaire, «Initiation au Contrôle de Gestion et comptabilité analytique », Groupe licorne,

1.3. Rôle des budgets

- Motiver les managers à dresser des plans ;
- Informer les managers de ce qui est attendu d'eux ;
- Obtenir un engagement des managers ;
- Coordonner les différentes activités d'une organisation ;
- Fournir un standard pour juger la performance réelle.³⁸

1.4. Objectifs du dispositif budgétaire

- Aider à la planification des opérations programmées dans l'année ;
- Coordonner les activités des différentes composantes de l'organisation et éviter les incohérences dans les décisions locales ;
- Communiquer les objectifs généraux à tous les responsables ;
- Contrôler les activités en dégagant des écarts entre prévision et réalisation ;
- Evaluer les performances des responsables.

Le budget est donc un outil de :

- Coordination et de communication ;
- Gestion prévisionnelle ;
- Délégation et motivation.³⁹

2. les objectifs de la gestion budgétaire

- Assurer une certaine sécurité, des prévisions à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre la réalisation et la prévision ;
- Avoir une ouverture d'esprit vers les dialogues, la négociation et la formation ;
- Inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité.
- L'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise.⁴⁰

³⁸ ALAIN BURLAUD, Georges LANGLOIS, MICHEL BRINGER, CAROLE BONNIER, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », master2, op. cit, p307.

³⁹ Séminaire, « Initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique », op, cit, p 159.

⁴⁰ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », op.cit. p3.

3. Les principes de construction et de fonctionnement du système budgétaire

Afin de remplir les fonctions qui lui sont attribuées, le système budgétaire doit reposer sur un certain nombre d'aspects permettant l'élaboration des budgets ainsi que son fonctionnement.

I. Le principe de l'annualité

Permet un contrôle régulier des élus locaux sur le budget qui doit être réalisé pendant l'année de référence. L'autorisation budgétaire donnée par la loi de finance n'est valable que pour une année.

II. Le principe d'équilibre

Le budget est en équilibre réel lorsque la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre, les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère. L'équilibre doit permettre à l'entreprise de couvrir ses dépenses de fonctionnement et d'investissement par les recettes de la même nature et au mieux dégager une marge bénéficiaire.

III. Le principe d'unité

L'unité budgétaire signifie que toutes les opérations doivent être regroupées dans un seul document, il est par conséquent subordonné à trois (3) conditions :

- Unité du patrimoine ;
- Recensement des besoins de financement ;
- Présentation claire, cohérente et exhaustive des finances.

IV. Le principe de non remise en cause de la politique générale de la banque

Le budget doit être construit sur la base de la politique générale de la banque. Ainsi, à partir de l'analyse de l'environnement de la banque, de l'étude de ses forces et faiblesse, on peut arrêter une stratégie, un plan d'action pour les atteindre et une allocation de ressources par grandes masses.

V. Principe de couverture de système budgétaire l'ensemble des activités

Pour réussir à coordonner les différents services de la banque d'une manière efficace, les acteurs de la banque doivent s'appuyer dans la construction de leurs budgets, sur un système budgétaire qui touche à la totalité des fonctions de l'organisation.

VI. Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

Ce principe concerne à la fois le découpage de la banque en centres de responsabilité et l'élaboration des différents budgets en fonction des responsabilités. Le découpage de la banque se fait en fonction de la répartition de l'autorité.

VII. Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations

Les prévisions d'un exercice donné peuvent être revues et faire l'objet d'une ré estimation et cela d'une manière périodique, à chaque fois que les changements constatés de l'environnement rendent irréalistes les hypothèses qui avaient servies de base au calcul des budgets et donc le travail de prévision antérieur devient peu utilisable pour la conduite de l'action.

Ainsi, pour élaborer un budget, il est nécessaire que la banque suit et respecte les différents principes.⁴¹

4. La procédure budgétaire

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité. Elle comprend plusieurs étapes qui s'étendent sur trois à quatre mois. La procédure d'élaboration du budget de l'année budgétaire N commence le plus tard possible Au cours de l'année N-1de manière à disposer du maximum d'informations sur les réalisations de N-1. Elle se déroule en plusieurs étapes :

- **Première étape**

La direction générale ou les directions opérationnelles transmettent aux responsables des centres :

- Les objectifs de vente et de production concernant leur centre pour l'année à venir, ces objectifs sont extraits du plan opérationnel de l'entreprise ;
- Des paramètres et des directives à respecter tels que les prix de vente, le taux de marge, le taux d'actualisation des flux financiers, le niveau des effectifs, la politique de stockage ;

⁴¹ HADDADI El-Hocine, GUENNOUN Nassima, « La gestion budgétaire au sein d'une institution financière », UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU master 2, Promotion : 2018 ,p17.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

- Les prévisions concernant l'environnement économique (évolution des marchés, taux d'inflation et, taux de change, taux d'intérêt, niveau des salaires...).

- **Deuxième étape**

Chaque responsable de centre établit un projet de budget (ou pré-budget) compte tenu :

- Des instructions communiquées par la direction ;
- Des contraintes propres à leur centre de responsabilité.

- **Troisième étape**

Les différents projets de budgets sont consolidés et un projet d'états financiers est établi. Cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activité prévus dans les différents centres. Les projets d'états financiers peuvent révéler des problèmes de trésorerie et des difficultés de financement.

- **Etapas suivantes**

La direction demande alors aux centres de modifier leurs projets. Il s'ensuit une navette budgétaire (c'est-à-dire des allers et retours) et des négociations entre la direction et les centres jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets. Ceux –ci sont alors découpés en tranches mensuelles, en tenant notamment compte des variations saisonnières. Ils deviennent alors définitifs.

5. La démarche budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel. Elle repose sur le contrôle à postériori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives. Donc, le processus de la gestion budgétaire repose sur trois phases : la prévision (d'après les objectifs de l'entreprise) qui est la première étape de la gestion budgétaire, la budgétisation qui est la phase où l'on chiffre les prévisions par fonctions, et enfin, le contrôle budgétaire qui consiste en la confrontation des réalisations avec les prévisions.

Dans la mesure où le système budgétaire est intégré dans le système de planification, on peut décomposer la démarche budgétaire en trois phases

5.1. La prévision : la première étape de la gestion budgétaire

La prévision, comme la ré-estimation, détermine le résultat que doit atteindre l'entreprise avec les données constatées à l'instant donné, sans les remettre en cause ; c'est à dire prend en compte les objectifs de l'entreprise, les contraintes internes et externes.⁴²

5.2. La budgétisation : deuxième phase de la gestion budgétaire

C'est-à-dire l'élaboration des budgets : L'élaboration des budgets Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués : les budgets imposés: la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ; les budgets négociés : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.⁴³

5.3. Le contrôle : troisième phase.

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin : de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

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

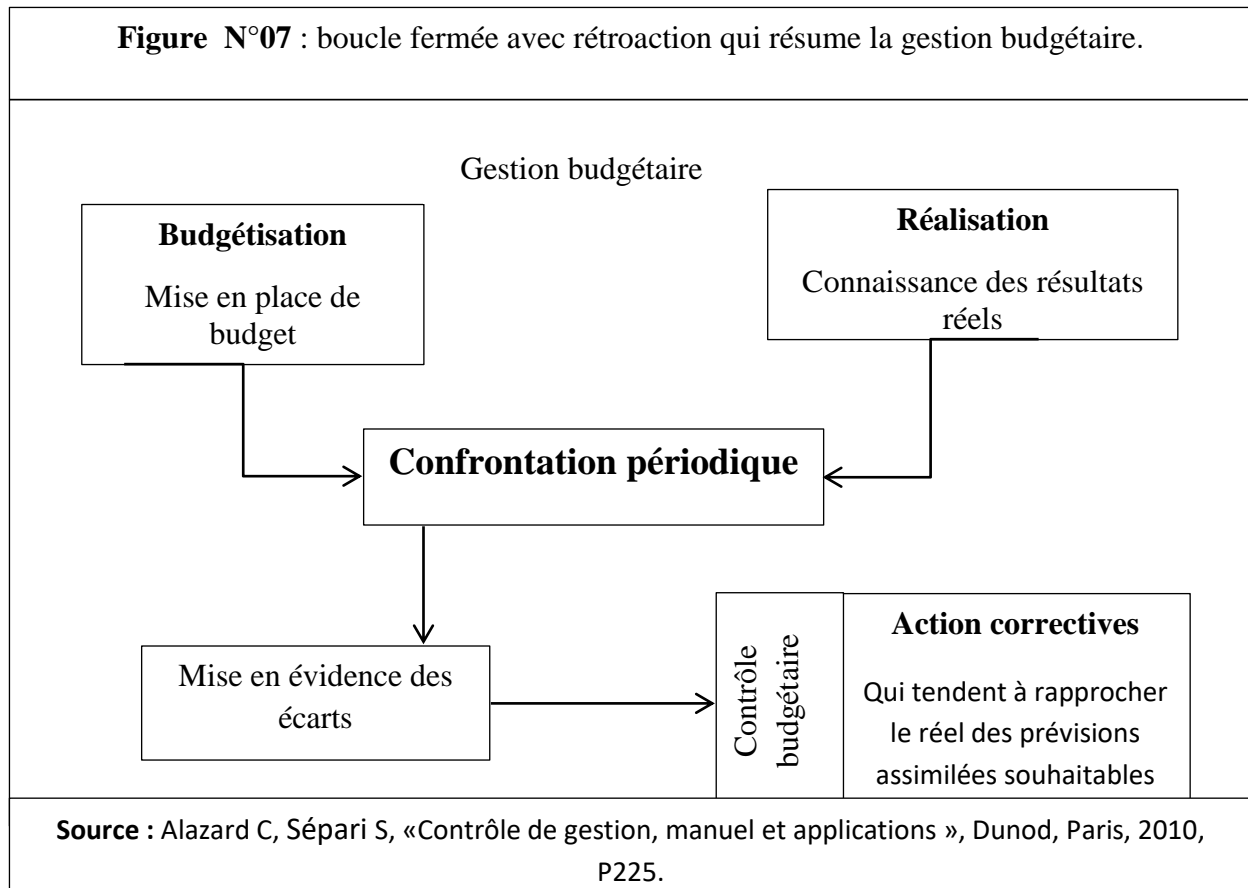
Tout simplement, le contrôle budgétaire confronte prévisions et réalisations par la mise en évidence des écarts significatifs.⁴⁴

⁴² Séminaire « Initiation au Contrôle de Gestion et comptabilité analytique »Op.cit. .p153.

⁴³ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « Contrôle de gestion manuel et applications », Op.cit.

⁴⁴ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « Contrôle de gestion manuel et applications »Op.cit., p226.

Figure N°07 : boucle fermée avec rétroaction qui résume la gestion budgétaire.



Section 2 : Le contrôle budgétaire

Les entreprises établissent des budgets et des prévisions, elles doivent mettre un système de contrôle qui prévient sur le degré de réalisation des plans et des budgets qu'elles établissent, et comparer les réalisations aux prévisions. Pour faire apparaître des écarts. Ces derniers doivent être analysés pour entreprendre des actions correctives. Cette section sera consacrée à la présentation du contrôle budgétaire à savoir sa définition, ses objectifs, ses fonctions et ses Étapes...

1. Définition et qualité d'un bon contrôle budgétaire

1.1. Définition du contrôle budgétaire

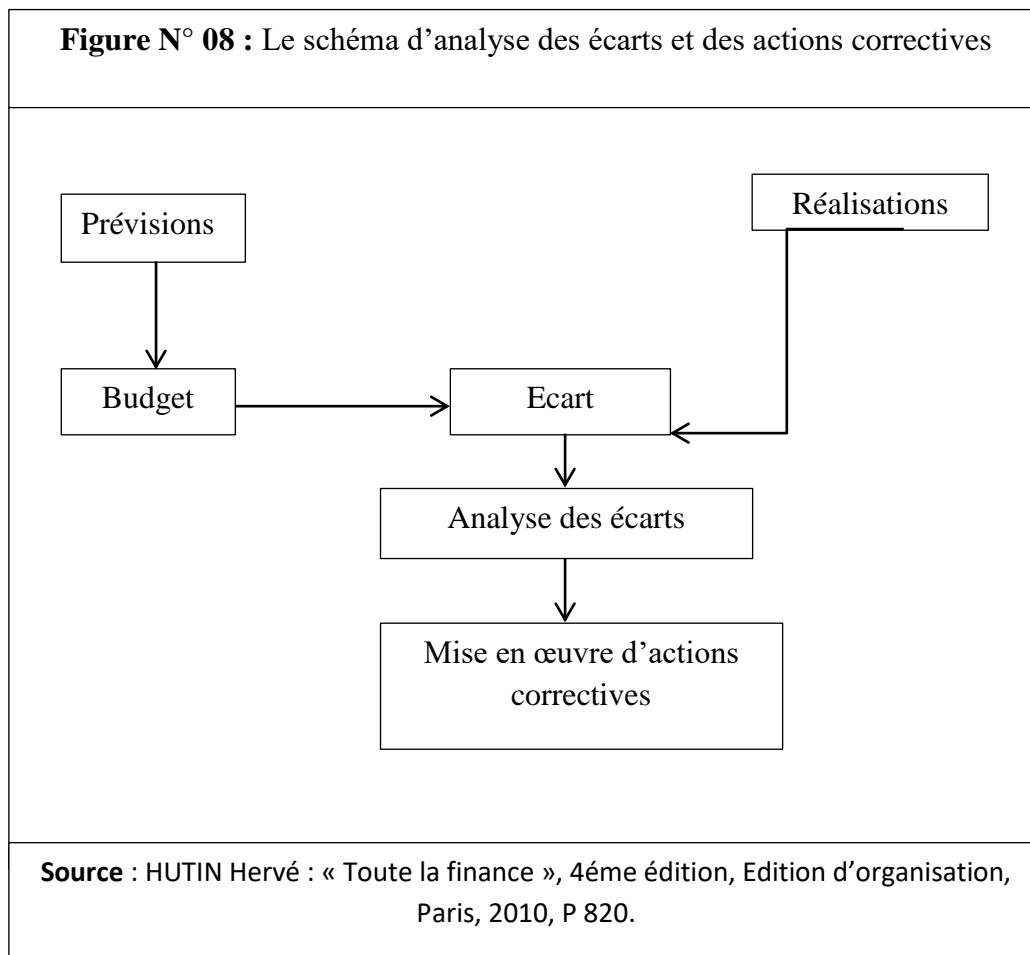
Plusieurs auteurs ont développé différentes définitions pour le contrôle budgétaire parmi celle-ci en retrouve :

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin : de rechercher la (ou les) cause(s) d'écart, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ». ⁴⁵

Selon HUTIN, « Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations À celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des Solutions permettant de résorber ces écarts ». ⁴⁶ Il est une confrontation périodique ente ce qui a été prévu et ce qui a été réalisé afin de dégager les écarts qui nécessitent des corrections.

Selon HUTIN, le contrôle budgétaire est donné par le schéma suivant :



⁴⁵ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « Contrôle de gestion manuel et applications », 2e édition, p226.

⁴⁶ HUTIN Hervé, « Toute la finance », 4ème édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010, P820.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

D'après ces définitions on peut constater que le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de comparer les résultats obtenus dans les états financiers (réel) avec les objectifs fixés dans les états prévisionnels (budget). Ainsi, il est possible de comprendre ce qui différencie les prévisions budgétaires des réalisations effectives.

La constatation des écarts permet de « contrôler » (maîtriser) la gestion en ce qu'elle :

- Joue un rôle d'alerte.
- Déclenche l'analyse des causes des écarts.
- Appelle alors des actions correctives.

1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Il permet de comparer les réalisations aux prévisions, pour repérer les écarts significatifs, qui seront analysés dans la finalité de prendre des mesures correctives. Il n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable instrument de contrôle. Il permet d'évaluer la performance des différents centres de responsabilités.

Alors, on peut constater que le contrôle budgétaire est très important pour assurer une bonne gestion de l'entreprise. Son ultime objectif est d'améliorer sa performance économique, permet de comparer les réalisations avec les prévisions pour ensuite ressortir les écarts important, les analyser pour cerner les sources des problèmes et d'y apporter les mesures correctives et gérer à l'avances ses écarts constaté, faire la vérification de la performance des centres de responsabilité. Il permet également au responsable d'agir plus rapidement et être meilleur sur les variables contrôlables.

La bonne pratique du contrôle budgétaire génère plusieurs avantages pour l'entreprise ; Grace au contrôle budgétaire l'entreprise peut s'assurer que les objectifs sont réalistes compte tenu de la situation.

2. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

- **La continuité du contrôle** : le système de contrôle doit être constamment en alerte ;
- **La rapidité d'obtention des résultats** : le délai qui s'écoule entre la date de la mesure et celle de sa lecture par le gestionnaire responsable doit être suffisamment court pour que soient possibles la recherche de la cause de l'écart, d'une part et l'action corrective, d'autre part.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

- **La saisie des informations en comptabilité analytique** : les consommations doivent être localisées et valorisées non pas au niveau des produits mais à celui des centres de responsabilité.
- **La cohérence du plan budgétaire et du plan analytique** : association des rubriques budgétaires aux rubriques comptables.⁴⁷

3. Principe du contrôle budgétaire

Selon ALAZARD les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit :⁴⁸

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité. La mise en place de budget s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par création des centres de responsabilité de nature différente.

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à : Respecter des consommations de ressources pour les responsables de centre des coûts ; Dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profil, tout en respectant les objectifs du volume.

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

4. Caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente certaines caractéristiques parmi lesquelles on trouve :⁴⁹

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

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

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

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

⁴⁷Séminaire, « initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique »,Op.cit.p195.

⁴⁸ ALAZARD Claude, « Contrôle de gestion manuel et applications »,op,cit, P510.

⁴⁹ Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition DUNOD, Paris, 2007, P. 199.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

- **Il a une dominante financière**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers.

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

Il permet ainsi :

- D'évaluer la performance des acteurs
- De procéder aux régulations nécessaires.

5. Fonctions et étapes du contrôle budgétaire

5.1 Fonctions du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire assume une double fonction :

- **Fonction de contrôle** : Il y a lieu de contrôler les objectifs suivants :

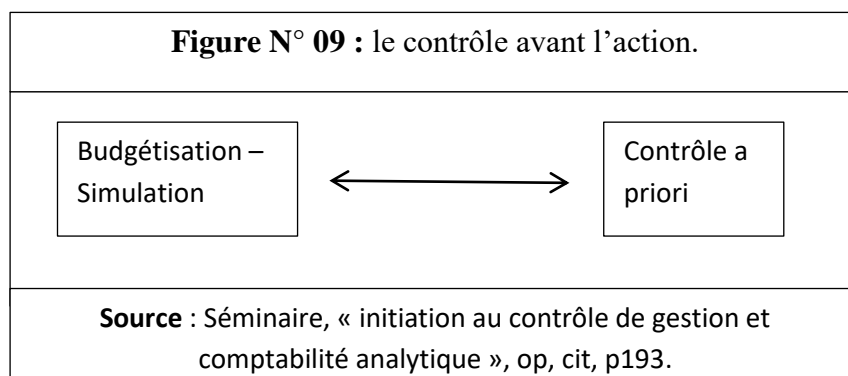
- Les résultats chiffrés globaux ;
- Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité ;
- Le degré de réalisation des actions des résultats prévus dans le budget ;
- Les résultats sont rapprochés des prévisions, pour ressortir les écarts.

- **Fonction de régulation** : Une fois les écarts significatifs étant détectés, il y a lieu d'apporter des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, soit par une révision des objectifs⁵⁰.

5.2 Les étapes du contrôle budgétaire

: D'une manière générale, on peut distinguer trois étapes de contrôle :⁵¹

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



⁵⁰ HUTIN Hervé, « Toute la finance », op, cit, P820.

⁵¹ Séminaire, « initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique », op, cit, p193.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

Le contrôle pendant l'action : type de contrôle placé au niveau même des opérations. Un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires de manière permanente pour assurer les actions jusqu'à leur terme. Ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations.

Le contrôle après l'action : contrôle a posteriori, consistant en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances. Étape aussi essentielle que les précédentes, elle constitue une phase d'analyse et de réflexion, qui permet notamment de:

- Fournir aux responsables des unités de gestion les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation.
- Mettre à jour les normes techniques et économiques.
- Améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir.
- Permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire à l'horizon de gestion qui est le sien.

6. Les outils de contrôle budgétaire

6.1. Le tableau de bord : Les tableaux de bord sont des outils de contrôle managérial, pour contribuer à « rendre des comptes », sur les responsabilités déléguées, mais également -et peut-être surtout -d'autocontrôle, car le meilleur contrôle, c'est l'autocontrôle. Il est en effet utile de faire comprendre à des chefs de service que cet instrument ne sert pas d'abord à les "fliquer ", mais qu'il leur permet de mieux comprendre comment naviguer vers leurs objectifs en s'appuyant sur les compétences de leurs propres subordonnés. Ce sont des outils d'information et de formation. Ils constituent un modèle partagé de représentation de ce qui doit être considéré comme important. Ils contribuent à une meilleure compréhension de la dimension économique de l'entreprise et des liens avec les autres parties de l'organisation.⁵²

Dans un tableau de bord, il faut absolument mettre en évidence, d'une manière claire, les principales anomalies détectées (clignotants rouges), qui peuvent donner de précieuses indications au décideur. Les techniques modernes de visualisation par ordinateur, sont vivement recommandées.⁵³

6.2. BENCHMARKING : Le benchmarking est un processus continu d'évaluation des produits, des services et des méthodes de travail par rapport à ceux des concurrents

⁵² Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat.(2013). « Le grand livre du contrôle de gestion ». Groupe Eyrolles 61, bd Saint-Germain75240 Paris Cedex 05.p265.

⁵³ Séminaire, « initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique », op,cit,p221.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

ou entreprises leaders C'est la recherche des méthodes les plus performantes pour une activité donnée permettant de s'assurer d'une supériorité ;Il est interne ou externe. Les points majeurs sont l'identification de l'objet du benchmarking puis la collecte des données.

« Benchmark » : à l'origine norme à battre dans les tests de résistance ou de performance au banc d'essai ou maintenant toute référence de performance (externe).

Les dix étapes du processus de benchmarking⁵⁴ :

- Identifier les sujets et l'objet du benchmarking
- Identifier les meilleurs compétiteurs
- Fixer les méthodes de cueillette de données et recueillir les données internes et externes
- Analyser les performances et identifier les causes de variance
- Planifier les niveaux de performance futurs
- Communiquer les résultats de l'analyse
- Etablir les objets fonctionnels
- Développer un plan d'action
- Implanter et suivre les résultats
- Recalibrer le benchmarking.

6.3. LE REPORTING: 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.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.⁵⁵

6.4. Les réunions du suivi budgétaire : il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen des comptes, où participeront les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur. Ces responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés. Les éventuelles corrections à mettre en œuvre seront harmonisées et d'autres seront

⁵⁴ Séminaire, « initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique », op, cit, p259.

⁵⁵ B Doriath, « contrôle de gestion en 20 fiches » (5^e édition), Dunod, Paris, 2008 .p143.

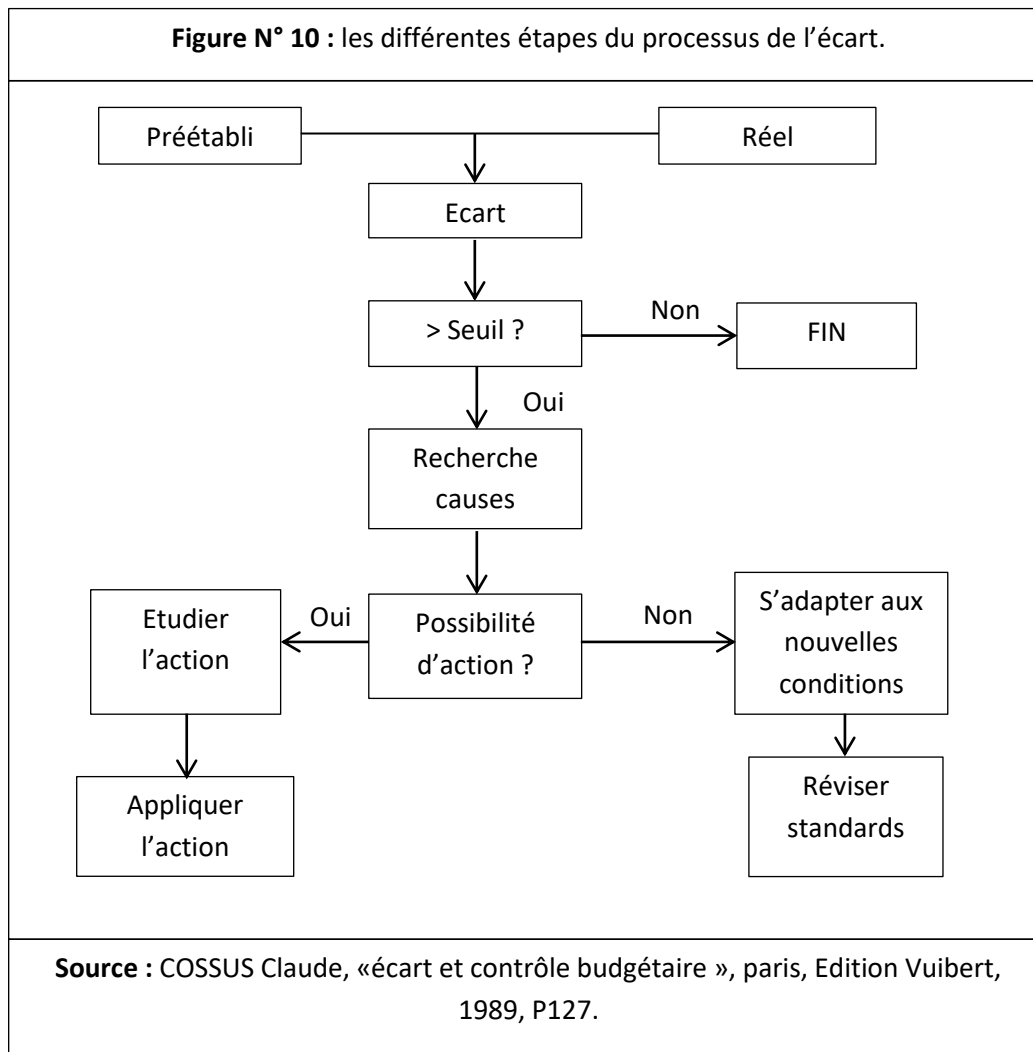
Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

décidées pour une meilleure performance. Le contrôle budgétaire est la dernière phase de la gestion budgétaire, il permet donc de suivre et de contrôler afin de constater les écarts et les corriger.

7. Les écarts

Les écarts sont des mesures quantitatives de la différence entre ce qui est prévu et le réel. Un écart peut être soit favorable ou défavorable.

Cette comparaison entre le réel et le prévisionnel permet d'évaluer le pilotage des opérations et attire l'attention sur les zones critique⁵⁶ qui aident à effectuer des actions corrective.



⁵⁶ Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », Pearson Education, 3ième édition, P249.

Section 3 : Analyse des écarts du contrôle budgétaire

L'analyse des écarts est le cœur du processus du contrôle budgétaire. Il permet aux dirigeants de piloter et de vérifier si ce qui est réalisé est conforme à l'étude prévisionnelle. Cela constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats pour pouvoir faire une analyse plus ou moins complexe. Cette décomposition analytique permet l'analyse des causes et permet de mettre en place des actions correctives.

1. Définition de l'écart

L'écart est la différence entre la valeur réelle de la donnée étudiée et une somme de référence prévue de la même donnée.

$$\text{L'écart} = \text{les réalisations} - \text{les prévisions}$$

Il « fait partie de la réalité, il est un indice que tout ne se déroule pas comme prévu, et l'important est de savoir dans quelle mesure cela aura ou non un impact à terme sur les résultats financiers ».⁵⁷

Le résultat de l'écart peut être positif (défavorable) ou négatif (favorable).

$$\text{Le taux de l'écart} = \frac{\text{Réalizations} - \text{Prévisions}}{\text{Prévisions}} \times 100$$

2. Principes d'élaboration des écarts

Les principes de l'élaboration des écarts sont⁵⁸

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

En générale la valeur constatée est la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion.

⁵⁷ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », op, cit, P289.

⁵⁸ ALAZARD Claude, « Contrôle de gestion manuel et applications », op, cit, P368 ,369.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

La valeur de référence peut-être une valeur budgétée et elle est la valeur de l'ancien exercice dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs.

▪ **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'une charge ou 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 général 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 définit comme suit :

Ecart / Eléments Monétaires = (Elément Monétaire Réel – Elément Monétaire Prévu) × Donnée Volumique Réelle.
--

Ecart / Eléments Monétaires = (Elément Monétaire Réel – Elément Monétaire Prévu) × Donnée Volumique prévu.

3. Objectifs d'analyse des écarts

Les objectifs principaux de l'analyse des écarts sont les suivants :

- Rechercher les origines (causes) des écarts et mesurer leur incidence.
- Signaler aux acteurs afin qu'ils prennent les actions correctives nécessaires dans une perspective d'amélioration.

Dans l'intérêt d'être un outil efficace de prévision, l'analyse des écarts doit remettre en cause les normes techniques des écarts récurrents sur certaines terminologies et conduire à des réflexions sur les méthodes de définition des normes techniques.

4. Le budget statique et le budget flexible

4.1. Définition

- **Le budget statique** : est un budget établi en fonction d'un niveau unique d'activité ; il n'est plus modifié par la suite, quelle que soit l'activité réelle (ou la production réelle, les ventes réelles, le nombre réel d'unités d'œuvre).

- **Le budget flexible** : est ajusté selon les variations ultérieures de l'activité ou de la production réelle, des ventes réelles, du nombre réel d'unités d'œuvre. il permet de calculer des écarts plus nombreux qu'un budget statique.⁵⁹

- **L'écart favorable** : est un écart qui augmente les profits par rapport aux prévisions.

- **L'écart défavorable** : il est l'inverse de l'écart favorable, donc il diminue les profits par rapport aux prévisions.

4.2. Etapes de l'établissement d'un budget flexible

L'établissement du budget flexible en cinq étapes est relativement simple si les coûts sont supposés, soit fixes, soit proportionnels aux quantités produites ou vendues.

- **Etape 1** : détermination du prix de vente, du coût unitaire variable et des charges fixes budgétées.

- **Etape 2** : détermination du volume réel de l'indicateur de chiffre d'affaires.

- **Etapes 3** : détermination du budget flexible pour le niveau correspondant au chiffre d'affaires unitaire (c'est-à-dire au prix de vente) budgété et au volume réel de l'indicateur de chiffre d'affaires.

- **Etapes 4** : détermination du volume réel des indicateurs de coût.

- **Etapes 5** : détermination du budget flexible pour le niveau des charges correspondant au coût unitaire variable budgété et au volume réel de l'indicateur de coût.

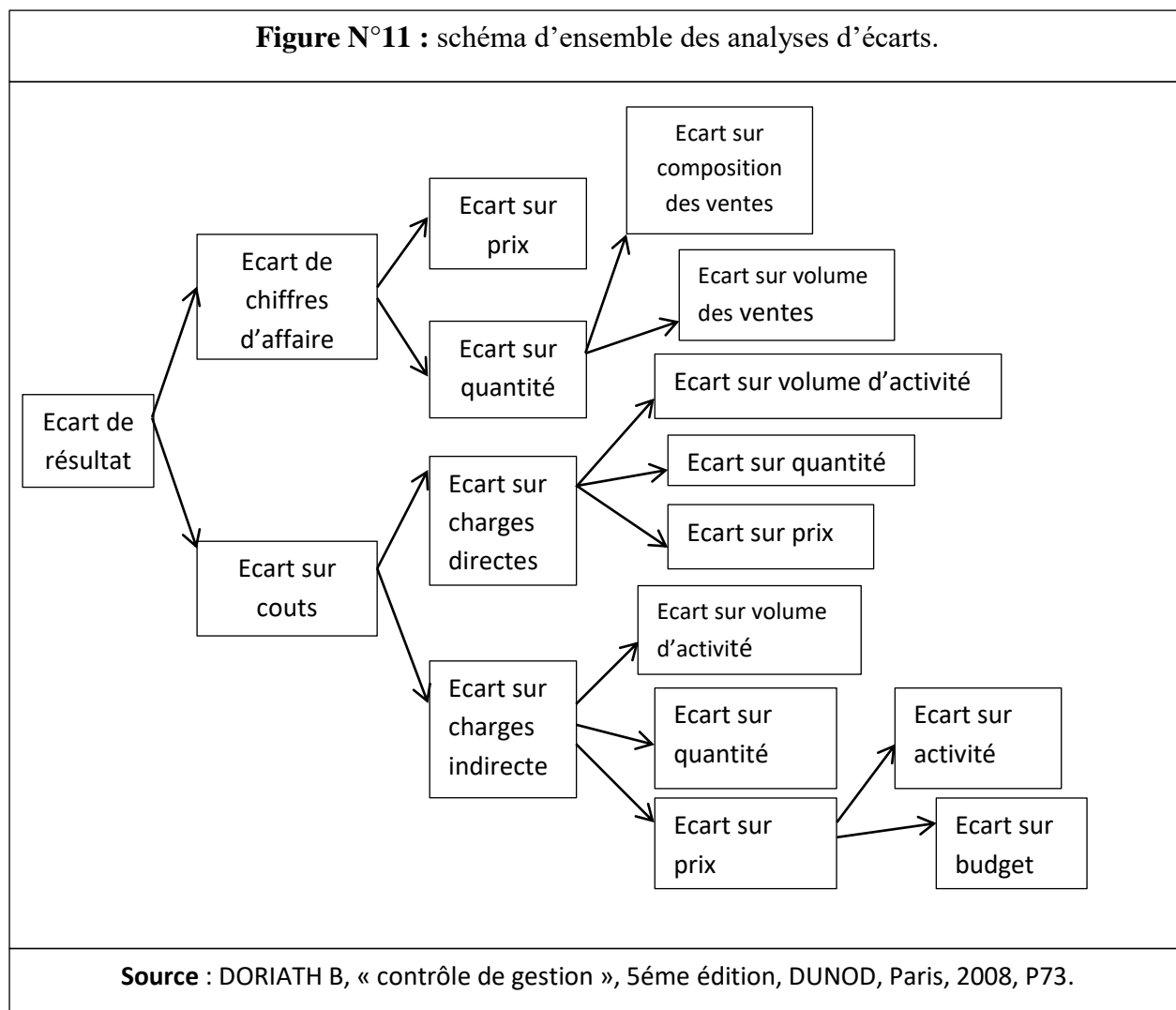
L'écart sur budget flexible est la différence entre le montant du budget flexible calculé en fonction de la production réelle.

L'écart sur budget statique est le totale de l'écart sur budget flexible et l'écart sur volume des ventes.

⁵⁹ Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », op,cit, P212.

5. Ecart de résultat :

Une articulation classique et générale présente l'analyse des écarts de résultat de la manière suivante :



Mais il existe d'autres modèles qui répondent aux besoins de l'entreprise pour pouvoir faire une analyse plus fine qui mène à associer un écart à une cause. Sur d'autres bases plus pertinentes d'analyse d'écarts sur résultat en⁶⁰ :

- un écart de marge sur coûts préétablis
- un écart sur coûts

⁶⁰ DORIATH B, « contrôle de gestion », op, cit, p74.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

6. Analyse des écarts sur charges directes

L'écart sur budget flexible représente la différence entre le coût du budget flexible correspondant au niveau réel de production pour ce qui concerne les coûts, d'une part. Les causes résident dans la différence entre les coûts unitaires réels et les quantités réelles des facteurs directs de production, et d'autre part, les coûts et quantités budgétés de ces mêmes facteurs⁶¹.

Concernant les coûts des facteurs directs, l'analyse décompose les écarts sur budget flexible en deux sous écarts :

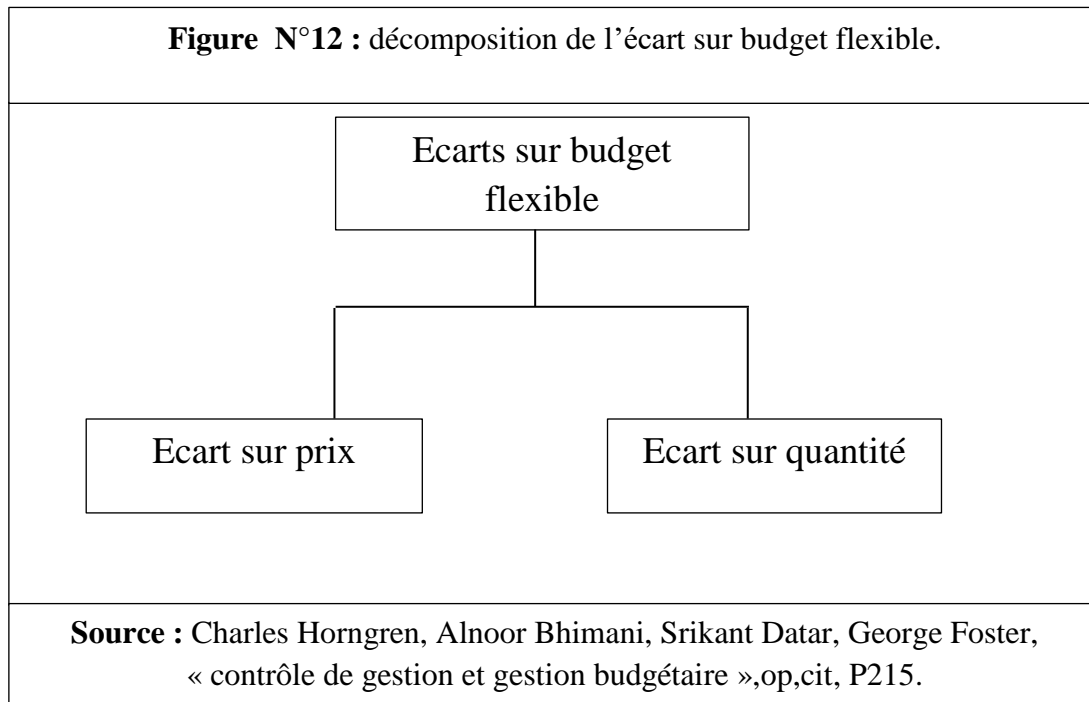
- **L'écart sur prix des facteurs** : est la différence entre le coût unitaire réel et le coût unitaire budgété, multiplié par la quantité réellement consommée. Cette appellation « écart sur prix » est traditionnelle mais il serait plus pertinent de parler d'écart sur coût unitaire. Quand le facteur est la main-d'œuvre, on parle aussi d'écart sur taux horaire des salaires.

$$\text{Ecart sur prix} = (\text{cout unitaire réel} - \text{cout unitaire budgété}) * \text{quantité réelle}$$

- **L'écart sur quantité** : est la différence entre la quantité réelle consommée et la quantité budgétée, multipliée par le coût unitaire budgété. L'écart mesure les gains de productivité physique par rapport aux prévisions.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgété}) * \text{cout unitaire budgété}$$

⁶¹Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », op,cit, P214.



7. L'analyse des écarts sur charges indirectes

Dans de nombreuses organisations les charges indirectes représentent une part importante de l'intégralité des charges⁶².

Pour mieux comprendre la signification des écarts on va présenter les composants de l'écart sur charge indirecte selon le plan comptable générale :

- **Ecarts sur budget : (E/B) :** appelé aussi écart sur coût des charges. Il valorise la différence entre les coûts variables unitaires consommés dans l'organisation, il n'est pas flexible.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{cout réel} - \text{cout budgété}$$

- **Ecarts sur activité :** aussi appelé écart d'absorption des charges fixes. Il est la différence entre les charges fixes budgétées et celle imputées à la production réelle pour un niveau d'activité réel lorsque ces deux dernier sont différentes l'une de l'autre. Il est aussi la définition d'un écart d'imputation rationnel qui valorise un boni suractivité ou un coût de chômage.

$$\text{Ecart sur activité} = \text{cout budgété} - \text{cout standard.}$$

⁶² Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « DCG 11 Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS », op, cit, p391.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

- **Écarts sur rendement (E/R) :** il exprime les coûts supplémentaires utilisés. Il apparait lors de la différence entre l'activité réelle et l'activité budgétée.

Écart sur rendement = coût préétabli de l'activité réelle – coût préétabli de la production réelle

8. Analyse sur chiffre d'affaires et sur marge

L'analyse de l'écart sur marge se construit sur le même modèle que l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires⁶³.

8.1. Écarts sur chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaires réaliser et celui prévue. On le calcule comme suite :

Ecart sur chiffre d'affaires= chiffre d'affaire réel- chiffre d'affaire prévu

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaire} = (Q_r * P_r) - (Q_p * P_p)$$

Sachant que :

Q_r : quantité réel vendue.

P_r : prix de vente réel.

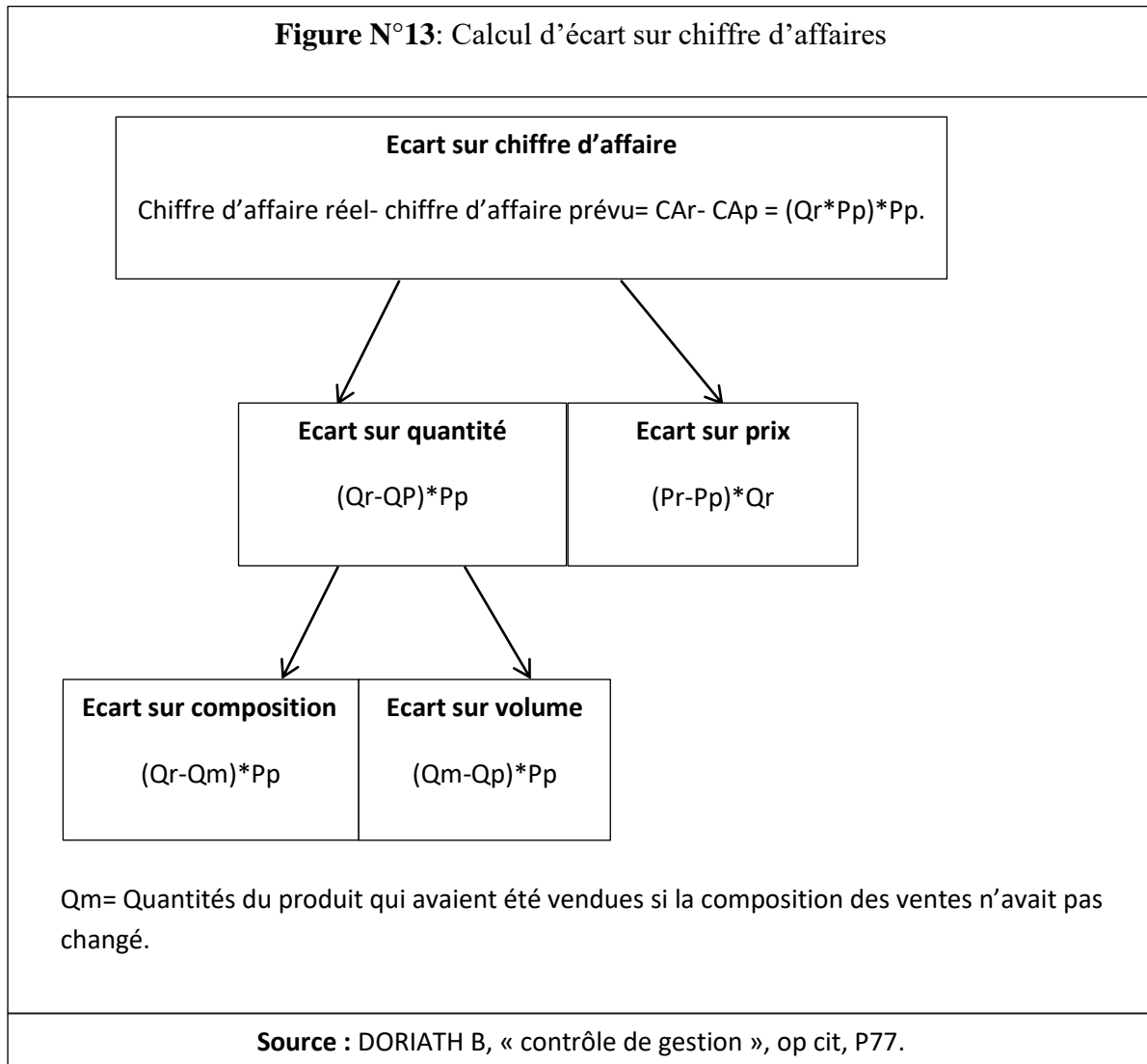
Q_p : quantité prévisionnelle vendue

P_p : prix de vente prévue

Lorsque les quantités vendues et les prix de ventes augmentent le chiffre d'affaires réaliser sera supérieur au prévue donc l'écart sur chiffre d'affaire va être favorable et ce l'inverse pour l'écart défavorable donc le chiffre d'affaire prévu supérieur au chiffre d'affaires réalisé.

⁶³ DORIATH B, « contrôle de gestion », op cit, P77.

Figure N°13: Calcul d'écart sur chiffre d'affaires



8.2. Ecart sur marge

Une marge c'est la différence entre les ventes et les coûts. Elle mesure la performance dans les centres de responsabilité.

L'écart de marge est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue. Il est analysé à partir de cette dernière, afin d'isoler l'effet prix et l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts⁶⁴.

L'analyse des écarts sur marge est très importante car le contrôle budgétaire qui porte seulement sur le chiffre d'affaires est insuffisant.

<p>Ecart sur marge (E/M)= marge réel – marge prévue</p>

⁶⁴ B DORIATH, « contrôle de gestion », op cit, P77.

Chapitre 2 :Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire

Avec :

$$\text{Marge réel} = (\text{prix de vente réel} - \text{cout de revient réel}) * \text{quantités réel}$$

$$\text{Marge prévisionnel} = (\text{prix de vente prévu} - \text{cout de revient prévue}) * \text{quantité prévu}$$

L'écart de marge globale se devise en deux sous écart :

$$\text{Ecart sur quantité(EQ)} = (QR - QP) * MP$$

$$\text{Ecart sur marge unitaire (EM)} = (\text{marge réelle (MR)} - \text{marge prévu (Mp)}) * \text{quantité réelle(Qr)}$$

Lorsqu'on trouve un écart positif cela veut dire que l'écart est favorable car dans ce cas la marge réalisée est supérieure à la marge prévue et le contraire est juste.

9. Les actions correctives

Lorsque les écarts sont calculés il faut cerner les sources de problèmes lorsque l'écart est significatif lui apporter des mesures correctives, dans le but d'améliorer la performance économique de l'entreprise, et de l'aider à atteindre ses objectifs.

L'action corrective consiste à réviser le niveau du standard et à mettre en place des actions d'améliorations, pour corriger ou éliminer les problèmes identifiés. Pour qu'une action corrective soit efficace elle doit être rapide et adaptée. Elle ne doit porter que sur les variables qui ont une efficacité importante sur le résultat.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire sont des outils très importants pour l'entreprise. Ils permettent d'assurer sa survie face à la concurrence et ils aident l'organisation à atteindre ses objectifs.

L'analyse des écarts est une démarche à ne pas négliger car elle aide l'entreprise à voir le degré de réalisation de ces budgets et d'étudier les causes des écarts obtenus pour mettre en place des actions correctives.

L'objectif ultime de la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire est d'améliorer la performance économique de l'entreprise.

CHAPITRE 3 :

Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Introduction

Le budget est un instrument de coordination qui nécessite des techniques d'étude et d'analyse prévisionnelle spécifique, en effet, nous passons d'une gestion a posteriori vers une gestion à priori.

Après avoir exposé quelques repères théoriques, sur la notion de contrôle budgétaire, il nous semble qu'une illustration pratique est le meilleur moyen pour mieux comprendre le processus du contrôle budgétaire et l'analyse du résultat au sein de l'entreprise SPA COGB LABELLE.

A travers ce chapitre on va traiter le cas spa CO.G.B. Labelle. D'abord nous allons présenter l'organisme d'accueil de cette entité. En second lieu, on étudier contrôle budgétaire au sein de cette entreprise à travers la consultation d'un ensemble de documents contenant les informations nécessaires pour le calcul des écarts pour au finale pouvoir analyser les résultats.

Section 1 : Présentation de l'organise d'accueil et le service contrôle de gestion de spa 'CO.G.B.' LABELLE

Cette section est dédié à la CO.G.B la Belle qui est une société de droit algérien créé par acte notarié établi le 14/05/2006. Elle est juridiquement une SPA avec un capital de 1000 000 000 DA avec une répartition de : 70% pour la Belle et 30% pour le groupe CO.G.B.

1. Historique de l'entreprise (CO.G.B)

Avant de commencer la présentation de l'entreprise des corps gras de Bejaia, il est intéressant de la situer dans l'histoire.

Début de XX^e siècle : Extraction de l'huile de grignon d'olive et fabrication de savon à base d'huile de grignon par la SIAN (société industrielle de l'Afrique du nord).

1940 : Raffinage d'huile de Colza et de tournesol, fabrication de savon de première qualité.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

1953 : Fabrication du savon de ménage ‘‘ Mon savon’’

1966 : Conditionnement du savon de ménage en morceaux de 450 Gr.

1973 : Acquisition d'une saponification en continu.

1974 : Nationalisation de la SAIN, naissance de SOGIDIA (société d'gestions et de développement des industries alimentaire.

1978 : Démarrage de la saponification en continu.

1982 : Restructuration, création de l'ENCG (Entreprise Nationale des Corps Gras).

1988 : démarrage du nouveau complexe des corps gras.

1990 : Fabrication du produit végétal aromatisé et de la graisse végétale aromatisée.

1997 : Filialisation, naissance de CO.G.B.

1999 : Fabrication des margarines de table, pâtisserie et feuilletage.

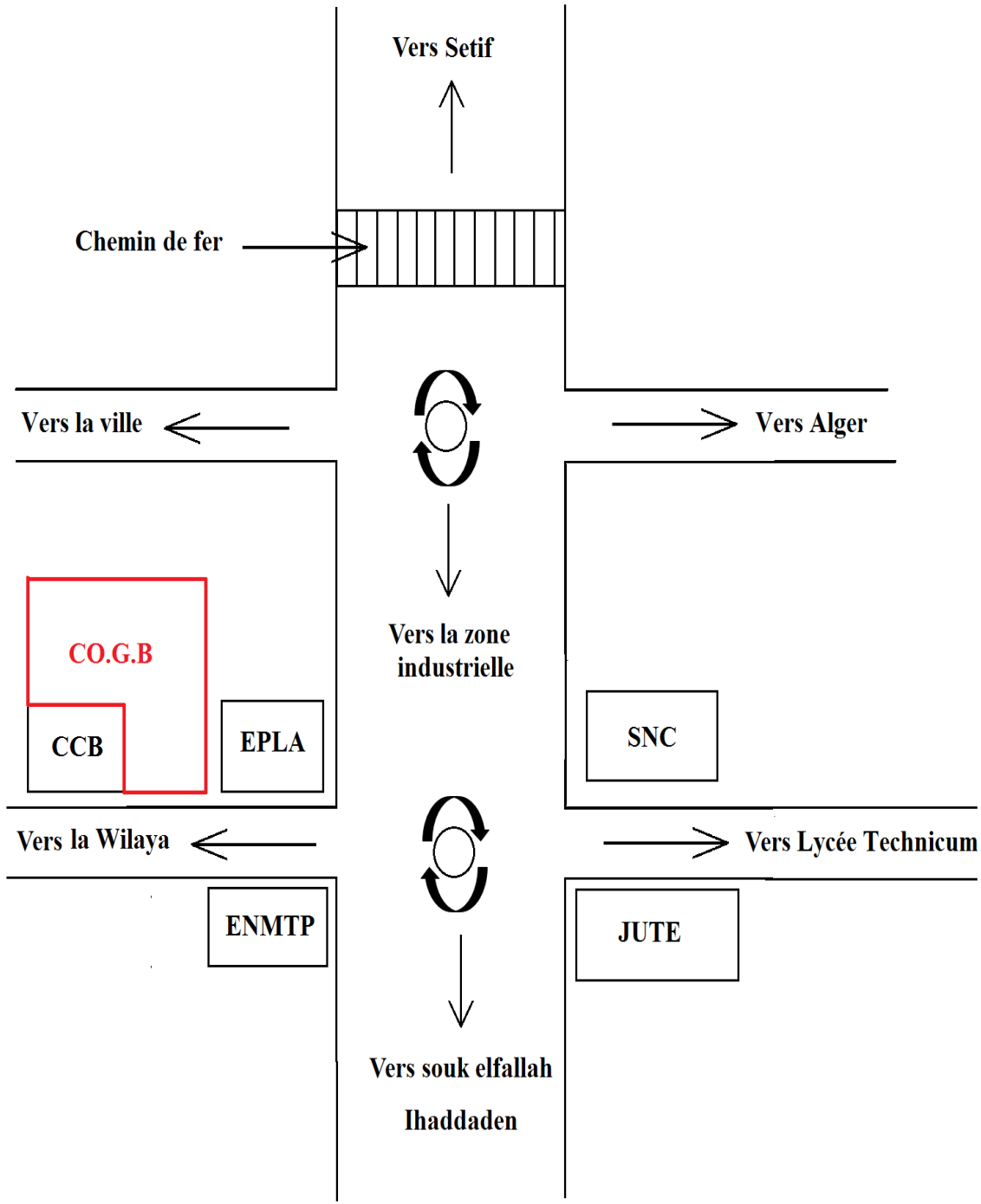
L'entreprise des corps gras de Bejaia (CO.G.B) a ouvert ses portes en 1987, sous tutelle du ministère des industries légères, elle est implémentée dans la zone industrielle a Iheddaden (Bejaia) et limitée par :

- A droite par le complexe de costumes de Bejaïa.
- A gauche par l'EPLA (ex : CODEMAD).
- En face par l'ENMTP.

Elle s'étend sur une surface de 108800 m² dont 56500 m² couvertes. L'unité est composée d'une raffinerie d'huile pour une production de 400 tonnes/jour. D'une savonnerie, d'un conditionnement d'huile et d'une margarinerie pour une production de 80 tonnes/jour

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Figure N°14 : schéma montrant l'emplacement géographique de la CO.G.B LABELLE.



Source : document interne à l'entreprise

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Moyens de l'entreprise

CO.G.B la Belle dispose des moyens matériels qui peuvent se résumer comme suit :

- Nature des moyens : raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation
- Origine des moyens : Europe, Canada.
- Les différentes machines utilisées dans la production : les souffleuses, les convoyeurs à air rafale, les remplisseuses, bouchonneuses, déviateur de bouteilles, fardeleuse, encartonneuse, palettiseur, banderoleuses.
- Les investissements réalisés par l'entreprise en N se résument à la rénovation des ateliers, acquisition de nouveaux matériels de production, machines de conditionnement et des moyens de transport.

Diagnostic de CO.G.B la Belle

Diagnostic de production

Le département de production ou bien l'assistant exploitation regroupe l'ensemble des ateliers qui ont pour mission de suivre le processus de transformation des matières en produits finis, en respectant les normes de production. Avec un effectif estimé à 142 agents qui travaillent 24 /24, partagé en équipes de 8H/jour, ce département est composé de :

- **Service savonnerie**

Son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.

- **Service raffinage**

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.

➤ **Service conditionnement des huiles (CDH)**

Ce service est partagé en deux ateliers :

- Atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteilles en plastique ;
- Atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteilles de l'huile pour la commercialisation.

➤ **Service margarinerie**

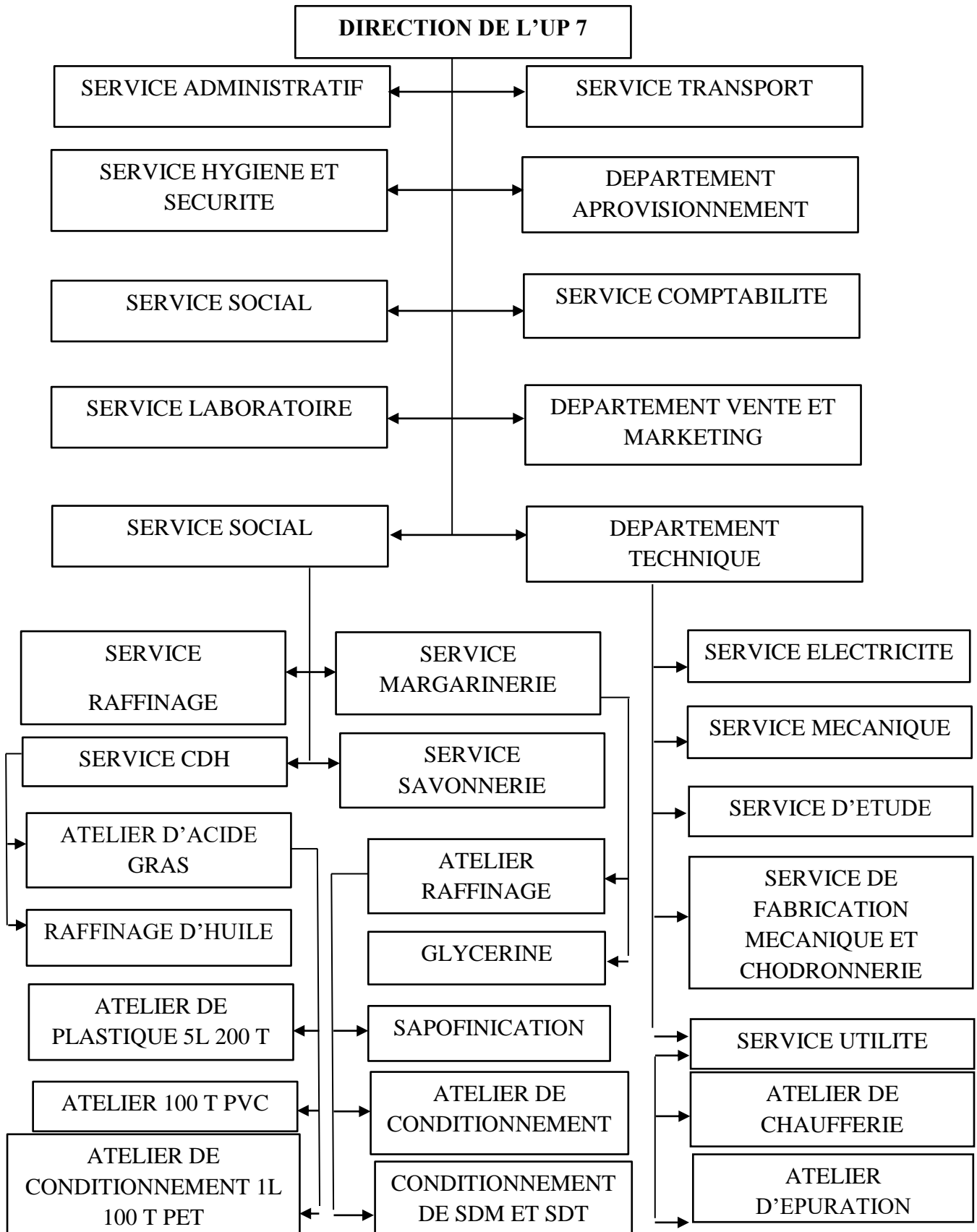
Sa mission est la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

La CO.G.B a pour objectif :

- D'améliorer la production qualitativement.
- De distribuer et de commercialiser tout produit relevant de son secteur d'activité.
- De développer l'industrie alimentaire.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Figure N°15 : organigramme de départements de production de CO.G.B/UP07



Source : document interne à l'entreprise

2. L'unité de margarinerie

La margarine est un produit alimentaire riche en graisses, utilisée comme substitut du beurre dans la cuisine ou l'industrie agroalimentaire. Elle peut être élaborée à partir d'une seule huile, huile de tournesol en générale, ou d'un mélange d'huiles végétales et animales. La margarine peut inclure d'autres éléments tels que du sel. Des colorants ou des vitamines.

L'atelier de production de margarine de l'usine CO.G.B est composé de quatre secteurs :

Neutralisation : élimination des acides gras libres par des solutions alcalines (soude caustique).

Décoloration : élimination des pigments et des colorants (ainsi que de diverses impuretés ou composés indésirables) par voie physique, avec un traitement par les terres ou charbons absorbants.

Hydrogénation : réaction chimique correspondant à l'addition de l'hydrogène sur des composés organique insaturés. Au niveau d la margarinerie de CO.G.B, le but est d'élever le point de fusion des matières grasses.

Désodorisation : élimination des produits odorants et volatils par injection de vapeur d'eau dans l'huile chauffée (180°C – 240°C), sous vide. Elle produit une huile à saveur neutre qui ne se transmet pas aux aliments, ce procédé élimine les restes de substances susceptibles de faire rancir l'huile, ce qui prolonge sa durée de conservation durant l'entreposage après son emballage.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Pour répondre aux attentes des différents consommateurs de ce produit, le complexe a lancé deux produits, à savoir : la margarine Palme d'Or et la margarine La Belle. La margarine est un produit très complexe dans sa composition. Des changements minimes dans sa composition peuvent s'avérer très importants. Elle est composée de : Mélange de matières grasses, Emulsifiant E 471, Lécithine, Arôme alimentaire, Colorant alimentaire, Eau osmose, Sel, Acide citrique, Sorbate de potassium. La margarine de table et la margarine de feuilletage diffèrent du fait que cette dernière est composée d'un mélange de matières grasses à un point de fusion de 45 °C. Tandis que la margarine de table comporte un point de fusion de 35 °C et une proportion plus forte en arôme de beurre.

L'unité de conditionnement d'huile de CO.G.B la Belle

constituée actuellement de cinq lignes de production : deux lignes pour la production des bouteilles PEHD dont une pour les bouteilles de 5 litres et l'autre pour les bouteilles de 2 litres, et trois lignes pour les bouteilles PET dont la première ligne pour la production des bouteilles de 5 litres, la deuxième ligne pour la production des bouteilles de 2 litres et la troisième pour la production des bouteilles d'un litre. La matière utilisée pour la fabrication des bouteilles (5L, 2L, 1L) PET est la préforme PET importée qui a une structure de tube. La matière utilisée pour la fabrication des bouteilles (5L, 2L) PEHD consiste à mélanger le PEHD, les déchets broyés (résidus de bouteilles) et le colorant dans un mélangeur /broyeur, puis réchauffer le mélange à une température de 170°C pour donner le plastique fondu sous la forme d'une gaine.

Nomenclature du plan d masse

1. Gardiennage.
2. Parc auto.
3. Verdure.
4. Restaurant.
5. Mécanique auto.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

6. Bacs de réserve.
7. Terrain libre.
8. Unité de production de margarine.
9. Magasin.
10. Remplissage.
11. Chaînes de production de bouteilles 5L et 2L.
12. Magasin.
13. Vestiaires.
14. Passage.
15. Service production.
16. Maintenance.
17. Magasin.
18. Chaudière.
19. Atelier maintenance.
20. Savonnerie.
21. Magasin.
22. Magasin.
23. Raffinerie.
24. Laboratoire.
25. Service sécurité.
26. Réserve d'eau.
27. Coopératif.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Section 2 : Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise CO.G.B.

'LABELLE'

Avant d'entamer l'étude de notre cas pratique qui consiste à la pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise CO.G.B labelle, nous allons faire un récapitulatif sur la gestion budgétaire au sein de cette entreprise, et cela pour mieux comprendre le contrôle budgétaire qui est lui-même une étape de la gestion budgétaire.

L'entreprise CO.G.B labelle procède à la gestion budgétaire en traduisant les objectifs en un ensemble de programmes et de budgets, grâce à ces programmes elle peut réaliser des prévisions exprimées en quantités : nombre de produits fabriqués, quantités vendus et les budgets. Elle concrétise la valorisation en unité monétaire d'un programme, grâce à la prévision des prix et des coûts, l'entreprise CO.G.B labelle adopte un système budgétaire annuel, qui est décomposé en budgets mensuels, suivis d'un contrôle mensuel réalisé par le service contrôle de gestion.

Pour établir un budget il faut passer par les étapes suivantes : tout d'abord la prévision ensuite la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire. Le contrôleur de gestion doit veiller à l'application rigoureuse du budget, et analyser les écarts constatés et cela pour atteindre les objectifs de l'entreprise.

Notre étude se base sur l'étape du contrôle budgétaire. Les trois familles de produits qui sont étudiés dans notre cas sont : le produit CONDT HUILES, margarine et le produit savon. Dans le cadre de cette étude nous allons calculer et analyser l'écart sur chiffre d'affaires et ses deux composantes. Pour commencer le tableau n° présente les prévisions et réalisations de chiffre d'affaires et la production de l'année 2020.

Il faut comparer les prévisions et les réalisations des chiffres d'affaire mensuelle de l'année 2020 pour chaque produit puis nous ferons ressortir les écarts globaux sur chiffre d'affaires à l'aide des annexes fournis par l'entreprise.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Tableau N° 01 : programme de chiffre d'affaire 2020 de l'entreprise labelle

(En 10³)

HUILES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
1 l Pet	56 557	46 721	54 098	54 098	51 639	54 098	56 557	0	54 098	54 098	51 639	56 557	590 164
5 l Peind	163 231	134 843	156 134	156 134	149 037	156 134	163 231	0	156 134	156 134	149 037	163 231	1 703 279
5 l Pet	326 462	269 686	312 268	312 268	298 074	312 268	326 462	0	312 268	312 268	298 074	326 462	3 406 557
2 l peind	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	113 115	93 443	108 197	108 197	103 279	108 197	113 115	0	108 197	108 197	103 279	113 115	1 180 328
5 l CGS Annaba	130 585	107 874	124 907	124 907	119 230	124 907	130 585	0	124 907	124 907	119 230	130 585	1 362 623
TOTAL HUILES CONDT.	789 949	652 567	755 604	755 604	721 258	755 604	789 949	0	755 604	755 604	721 258	789 949	8 242 951
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P-Hydrog)	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	1 335 015
Recette blend	158 981	147 625	158 981	158 981	158 981	158 981	158 981	0	136 269	158 981	158 981	164 659	1 726 080
TOTAL HUILES	1 060 182	911 443	1 031 514	1 025 836	991 490	1 025 836	1 060 182	111 251	1 003 125	1 025 836	991 490	1 065 860	11 304 046
GRAISSES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Table 250 g pot	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	142 150	1 678 869
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	546 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL MARGARINE	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	185 202	187 650	2 224 869
Shortening	57 623	53 507	59 681	57 623	57 623	57 623	57 623	0	49 391	57 623	57 623	59 681	625 620
SAVON-SAVONNETTES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	382 235	354 932	395 886	382 235	382 235	382 235	382 235	0	327 630	382 235	382 235	395 886	4 149 979
Savon de toilette	103 155	85 215	98 670	98 670	94 185	98 670	103 155	0	98 670	98 670	94 185	103 155	1 076 400
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	485 390	440 147	494 556	480 905	476 420	480 905	485 390	0	426 300	480 905	476 420	499 041	5 226 380
Glycérine	9671	8980	10016	9671	9671	9671	9671	0	8289	9671	9671	10016	105 000
TOTAL	1 798 067	1 599 280	1 780 969	1 759 237	1 720 406	1 759 237	1 798 067	296 453	1 672 307	1 759 237	1 720 406	1 822 248	19 485 914

Source : document interne à l'entreprise.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

1. Les Ecart sur chiffre d'affaire globaux du produit CONDT HUILES (en DZD)

Tableau N°02 : REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit CONDT HUILES année 2020

DESIGNATION	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUI L	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
1 l Pet	500	470	530	500	560	470	530	0	470	530	440	470	5470
5 l Pehd	1387	1320	1389	1300	1320	1350	1326	0	1365	1456	1320	1420	14953
5 l Pet	1856	1897	1987	1852	1874	1752	1842	0	1843	1981	1721	1980	20585
2 l pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	892	758	953	852	745	821	723	0	921	982	870	789	9306
TOTAL HUILES CONDT	4635	4445	4859	4504	4499	4393	4421	0	4599	4949	4351	4659	50314

Source : document interne à l'entreprise.

Tableau N°03 : REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit CONDT HUILES année 2020

1 l Pet	525	494	557	525	588	494	557	0	494	557	462	494	5744
5 l Pehd	1207	1140	1209	1120	1140	1170	1146	0	1185	1276	1140	1240	12973
5 l Pet	2156	2197	2287	2150	2174	2052	2142	0	2143	2281	2021	2280	23885
2 l pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	901	766	963	861	752	829	730	0	930	992	879	797	9399
TOTAL HUILES CONDT	4789	4596	5015	4658	4654	4545	4575	0	4752	5105	4502	4810	52001

Source : document interne à l'entreprise.

Le tableau qui suit a été conçu à l'aide des annexes de l'entreprise (chiffre d'affaires prévus, distributions prévisionnelles et les ventes réalisées) qui nous ont permis de calculer le prix de vente unitaire et le chiffre d'affaires réalisé pour pouvoir calculer l'écart sur chiffre d'affaires et son taux de réalisation. Les calculs suivant résument tous le travail qu'on a pu faire durant notre stage et l'analyse des résultats trouvés (l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires de l'année 2020).

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Tableau N°04 : les écarts globaux sur chiffre d'affaires mensuels pour le produit condit huiles

Mois	Chiffre d'affaire prévu	Distribution Prévisionnel	Prix de vente unitaire	Vente en quantité réalisé	Chiffre d'affaire réalisé	Ecart sur chiffre d'affaire	Taux de réalisation
Janvier	659364	5750	114,672	4789	549164	-110200	83,29%
Février	544693	4750	114,672	4596	527033	-17660	96,76%
Mars	630697	5500	114,672	5015	575080	-55617	91,18%
Avril	630697	5500	114,672	4658	534142	-96555	84,69%
Mai	602028	5250	114,672	4654	533684	-68344	88,65%
Juin	630697	5500	114,672	4545	521184	-109513	82,64%
Juillet	659364	5750	114,672	4575	524624	-134740	79,57%
Aout	0	0	0	0	0	0	0%
Septembre	630697	5500	114,672	4752	544921	-85776	86,4%
Octobre	630697	5500	114,672	5105	585401	-45296	92,28%
Novembre	602028	5250	114,672	4502	516253	-85775	85,58%
Décembre	659364	5750	114,672	4810	551572	-107792	83,65%
Total	6880328	60000	114,672	52001	5963059	-917269	86,67%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

- **Calcul réalisés**

- **E/chiffre d'affaires = chiffre d'affaires réalisé –chiffre d'affaires constaté.**

1. Calcul de prix de vente unitaire

PV u=chiffre d'affaires prévisionnels / la quantité vendue prévisionnelle

$$PV u = 6880328 / 60000 = \mathbf{114,672 \text{ DZD}}$$

2. Calcul de chiffre d'affaires réalisé pour le mois de janvier :(Nous avons procédé de la même manière pour le reste des mois).

CA réalisé = ventes en quantité réalisable * prix de vente unitaire

$$CA \text{ réalisé} = 4789 * 114,672 = \mathbf{549164KDA}$$

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

3. Calcul de l'écart du mois de janvier et du taux de réalisation.

$$E/CA \text{ mois de janvier} = 549164 - 659364 = \boxed{-110200 \text{ KDA}}$$

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{réalisation/prévision}) * 100$$

$$\text{Taux de réalisation pour le mois de janvier} = (549164 / 659364) * 100 = \boxed{83,29\%}$$

4. Calcul des prévisions totales de chiffre d'affaires dans le service condit huiles de l'année 2020

$$\text{Prévisions totales du condit huiles de l'année 2020} = \text{prévisions du mois de janvier} + \text{février} + \text{mars} + \text{avril} + \text{mai} + \text{juin} + \text{juillet} + \text{aout} + \text{septembre} + \text{octobre} + \text{novembre} + \text{décembre}.$$

$$\text{Prévisions totales du condit huiles de l'année 2020} = \text{prévisions du mois de janvier} + \text{février} + \text{mars} + \text{avril} + \text{mai} + \text{juin} + \text{juillet} + \text{aout} + \text{septembre} + \text{octobre} + \text{novembre} + \text{décembre}.$$

$$\text{Prévisions totales du condit huiles} = 659364 + 544693 + 630697 + 630697 + 602028 + 630697 + 659364 + 0 + 630697 + 630697 + 602028 + 659364 = \boxed{6880328 \text{ KDA.}}$$

5. Calcul des réalisations totales du condit huiles de l'année 2020:

$$\text{Réalizations totales du condit huiles de l'année 2020} = \text{réalisation du mois de janvier} + \text{février} + \text{mars} + \text{avril} + \text{mai} + \text{juin} + \text{juillet} + \text{aout} + \text{septembre} + \text{octobre} + \text{novembre} + \text{décembre}$$

$$\text{Réalizations totales du condit huiles de l'année 2020} = 549164 + 527033 + 575080 + 534142 + 533684 + 521184 + 524624 + 0 + 544921 + 585401 + 516253 + 551572 = \boxed{5963059 \text{ KDA}}$$

6. Calcul de l'écart global sur chiffre d'affaires du produit condit huiles pour l'année 2020 :

$$E/\text{chiffre d'affaires du condit huiles de l'année 2020} = 5963059 - 6880328 = \boxed{-917269 \text{ KDA.}}$$

$$\text{Taux de réalisation total du produit condit huiles} = 5963059 / 6880328 = \boxed{86,67\%}$$

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Interprétation

Après la comparaison entre les réalisations et les prévisions, on a pu constater que l'entreprise n'a réalisé aucun écart favorable pendant tous les mois de l'année 2020 car tous les taux de réalisation sont inférieurs à 100%. La production totale constatée est supérieure à la production réalisée soit un écart total défavorable avec un taux de réalisation de 86,67%. Cependant, les prévisions sont très proches des réalisations, l'écart le plus élevé que l'entreprise a réalisé est celui du mois de Juillet (-134740) avec un taux de réalisation de 79,57%. Le meilleur écart que l'entreprise a pu réaliser est celui du mois de février avec un taux de 96,76%.

Les causes potentielles des écarts sur chiffre d'affaires du produit condit huile

Le groupe CO.G.B labelle est une ancienne entreprise. Elle présente les mêmes produits sur le marché depuis des années et elle a des clients fidèles spécialement pour le produit condit huile qui est très demandé sur le marché. Malgré cela l'entreprise a enregistré des écarts sur chiffre d'affaire défavorables pour ce produit durant toute l'année 2020. On différentes raisons peuvent expliquer ce constat :

- la crise sanitaire COVID-19 a été une cause majeure des écarts défavorables pour de nombreuses entreprises.
- Cette entreprise comme toutes les entreprises qui produisent l'huile en Algérie ont connu un problème de pénurie de matières premières qu'elle importe de l'étranger à cause de la nouvelle politique du pays et la crise sanitaire qui a impacté les importations. L'entreprise a fait face à une situation où la demande était supérieure à la production.

Ces deux causes imprévues ont fait que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs prévus pour l'année 2020.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

2. Les Ecart sur chiffre d'affaires globales du produit margarine

Tableau N°05 : REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit margarine année 2020

Designation		JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
MARGARINE	Table 250 g pot	1 169	1 278	1 246	1 144	913	913	913	913	913	913	913	929	12 158
	Table 500g pot	0	0	0	0	398	358	342	213	302	256	0	0	1 869
	TOTAL MARGARINE	1 169	1 278	1 246	1 144	1 311	1 271	1 255	1 126	1 215	1 169	913	929	14 027
	Shortening	352	562	660	452	652	365	658	352	358	542	421	654	6 028

Source : documents interne à l'entreprise

Tableau N°06 : REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit margarine.

MARGARINE	Table 250 g pot	1 146	1 268	1 241	1 169	924	949	923	890	901	877	898	909	12 096
	Table 500g pot	0	0	0	0	428	370	362	183	291	236	0	0	1 870
	TOTAL MARGARINE	1 146	1 268	1 241	1 169	1 352	1 319	1 285	1 073	1 192	1 113	898	909	13 966
	Shortening	382	562	710	452	632	395	658	392	388	552	461	654	6 238

Source : documents interne à l'entreprise

A l'aide de ces deux tableaux et d'autres annexes fournies par l'entreprise nous avons pu réaliser ce présent tableau et les calculs nécessaires pour pouvoir évaluer et analyser l'écart sur chiffre d'affaires du produit margarine que l'entreprise labelle a réalisé en 2020.

On a calculé le prix de vente unitaire de ce produit qu'on a utilisé pour calculer le chiffre d'affaires réel qui nous a servi à calculer l'écart globale 2020 et pour tous les mois de cette année. Puis nous avons déduit le taux de réalisation du chiffre d'affaires pour voir si l'entreprise a pu atteindre ces objectifs.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labellée

Tableau N°07: les écarts globaux sur chiffre d'affaires mensuels pour le produit margarine en 2020

MOIS	Chiffre d'affaire prévu	Distribution prévisionnel	Prix de vente unitaire	Vente en quantité réalisé	Chiffre d'affaire réalisé	Ecart sur chiffre d'affaire	Taux de réalisation
Janvier	185202	1246	148,64	1146	170341,44	-14860,56	91,98%
Février	185202	1246	148,64	1268	188475,52	3273,52	101,77%
Mars	185202	1246	148,64	1241	184462,24	-739,76	99,60%
Avril	185202	1246	148,64	1169	173760,16	-11441,84	93,82%
Mai	185202	1246	148,64	1352	200961,28	15759,28	108,51%
Juin	185202	1246	148,64	1319	196056,16	10854,16	105,86%
Juillet	185202	1246	148,64	1285	191002,4	5800,4	103,13%
Aout	185202	1246	148,64	1073	159490,72	-25711,28	86,12%
Septembre	185202	1246	148,64	1192	177178,88	-8023,12	95,67%
Octobre	185202	1246	148,64	1113	165436,32	-19765,68	89,33%
Novembre	185202	1246	148,64	898	133478,72	-51723,28	72,07%
Décembre	187650	1262	148,64	909	135113,76	-52536,24	72%
Total	2224869	14968	148,64	13966	2075906,24	-148962,76	93,30%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

- **Calculs réalisés**

• **E/chiffre d'affaire = chiffre d'affaire réaliser – chiffre d'affaire constaté.**

1. Calcul du prix de vente unitaire :

• **PV u=chiffre d'affaires prévisionnel /la quantité vendue prévisionnelle**

PV u=chiffre d'affaires prévisionnel /la quantité vendue prévisionnelle

PV u= 185202 /1246= **148,64 DZD**

2. Calcule de chiffre d'affaire réalisé pour le mois de janvier : (nous avons procéder de la même manière pour le calcul des autre mois)

• **CA réalisé = vente en quantité réalisable * prix de vente unitaire**

CA réalisé = 1146*148,64 = **170341,44 KDA**

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

3. Calcul de l'écart du mois de janvier et le taux de réalisation

$$E / CA \text{ mois de janvier} = 170341,44 - 185202 = \boxed{-14860,56\text{KDA}}$$

$$\bullet \text{ Taux de réalisation} = (\text{réalisation} / \text{prévision}) * 100$$

$$\text{Taux de réalisation pour le mois de janvier} = (170341,44 / 185202) * 100 = \boxed{91,98 \%}$$

4. Calcule des prévisions totales de chiffre d'affaire dans le service margarine de l'année 2020 :

$$\text{Prévisions totales de la margarine de l'année 2020} = \text{janvier} + \text{février} + \text{mars} + \text{avril} + \text{mai} + \text{juin} + \text{juillet} + \text{aout} + \text{septembre} + \text{octobre} + \text{novembre} + \text{décembre}$$

$$\text{Prévisions totales de la margarine} = 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 185202 + 187650 = \boxed{2224872.}$$

5. Calcul des Réalisations totales de la margarine de l'année 2020 :

$$\text{Réalisations totales de la margarine de l'année 2020} = \text{réalisation du mois de janvier} + \text{février} + \text{mars} + \text{avril} + \text{mai} + \text{juin} + \text{juillet} + \text{aout} + \text{septembre} + \text{octobre} + \text{novembre} + \text{décembre.}$$

$$\text{Réalisations totales de la margarine de l'année 2020} = 170341,44 + 188475,52 + 184462,24 + 173760,16 + 200961,28 + 196056,16 + 191002,4 + 159490,72 + 177178,88 + 165436,32 + 133478,72 + 135113,76 = \boxed{2075906,24}$$

6. Calcule de l'écart global sur chiffre d'affaires et taux de réalisation de la margarine pour l'année 2020 :

$$E / \text{chiffre d'affaires de la margarine de l'année 2020} = 2075906,24 - 2224872 = \boxed{-148962,76\text{KDA}}$$

$$\text{Taux de réalisation globale du produit margarine} = 2075906,24 / 2224872 = \boxed{93,30\%}$$

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

- **Interprétation**

Après la comparaison entre les réalisations et les prévisions, on remarque que l'entreprise a réalisé des écarts favorables pour les mois de : février, mai, juin, juillet, car le chiffre d'affaires réalisé est supérieure au chiffre d'affaires prévu avec un taux de réalisation dans cet ordre (101,77%, 108,51%, 105,86%, 103,13%). Alors que pour le mois de janvier, mars, avril, aout, septembre, octobre, novembre, décembre nous avons constaté des écarts défavorables car le chiffre d'affaires prévu est supérieur au chiffre d'affaire réellement réalisé. L'entreprise n'a pas pu réaliser un écart totale favorable (-148962,76) les prévisions sont très proche des réalisations avec un taux de 93,30%.

- **Les causes potentielles des écarts sur chiffre d'affaire du produit margarine**

Les écarts dégagés par l'entreprise pour la margarine sont parfois favorables et parfois défavorables.

Les écarts favorables ont été difficilement réalisés en raison des facteurs contraignants que nous avons évoqués auparavant, en l'occurrence : l'avènement de la crise sanitaire, la crise économique- politique qu'ont subie les producteurs d'huiles .Ceci étant dit, l'entreprise étudiée a tout de même réussi, tant bien que mal, à arracher des résultats favorables ce qui constitue une performance pour celle-ci.

3. Les Ecarts sur chiffre d'affaire globaux du produit savon (en DZD)

Tableau N°08 : REALISATIONS DE PRODUCTION (EN TONNES) du produit savon

DESIGNATION		JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
SAVON	Savon de ménage	5 016	4 614	5 187	4 966	5 024	5 016	5 036	0	4 272	5 046	5 036	5 207	54 418
	Savon de Toilette	558	491	551	571	534	546	582	0	546	556	489	596	6 022
	TOTAL SAVON	5 574	5 105	5 738	5 537	5 558	5 562	5 618	0	4 818	5 602	5 525	5 803	60 440

Source : documents interne à l'entreprise.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Tableau N°09 : REALISATIONS DES VENTES (EN TONNES) du produit savon.

SAVON	Savon de ménage	5 036	4 626	5 192	5 029	5 074	4 974	5 026	0	4 252	5 034	5 008	5 267	54 516
	Savon de Toilette	578	429	521	551	522	486	537	0	526	616	519	616	5 903
	TOTAL SAVON	5 614	5 055	5 713	5 580	5 596	5 460	5 563	0	4 778	5 650	5 527	5 883	60 419

Source : documents interne à l'entreprise.

Pour ce produit on a procédé de la même manière et les mêmes calculs pour l'écart sur chiffre d'affaire et son taux de réalisation. la procédure suivie ainsi que les résultats dégagés sont résumés dans le tableau qui suit :

Tableau N°10 : les écarts globaux sur chiffre d'affaire mensuelle pour le service savon.

Mois	Chiffre d'affaire prévu	Distribut ion Prévision nel	Prix de vente unitaire	Vente en quantité réalisé	Chiffre d'affaire réalisé	Ecart sur chiffre d'affaire	Taux de réalisation
Janvier	485390	5684	85,05	5614	477470,7	-7919,3	98,36%
Février	440147	5215	85,05	5055	429927,75	-10219,25	97,68%
Mars	494556	5838	85,05	5713	485890,65	-8665,35	98,25%
Avril	480905	5657	85,05	5580	474579	-6326	98,68%
Mai	476420	5630	85,05	5596	475939,8	-480,2	99,89%
Juin	480905	5657	85,05	5460	464373	-16532	96,56%
Juillet	485390	5684	85,05	5563	473133,15	-12256,85	97,47%
Aout	0	0	0	0	0	0	0
Septembre	426300	4933	85,05	4778	406368,9	-19931,1	95,32%
Octobre	480905	5657	85,05	5650	480532,5	-372,5	99,92%
Novembre	476420	5630	85,05	5527	470237,16	-6182,84	98,70%
Décembre	499041	5865	85,05	5883	500525,64	1484,64	100,29%
Total	5226380	61450	85,05	60419	5138635,95	-87744,05	98,32%

Source : réalisé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

• Calculs réalisés

1. Calcul du prix de vente unitaire :

$$PV_u = 5226380 / 61450 = \boxed{85,05 \text{ DZD}}$$

2. Calcule de chiffre d'affaire réalisé pour le mois de janvier :(Nous avons procéder de la même manière pour le reste des mois).

$$CA \text{ réalisé} = 5614 * 85,05 = \boxed{477470,7\text{KDA.}}$$

3. Calcul de l'écart du mois de janvier et du taux de réalisation.

- E/CA mois de janvier = $477470,7 - 485390 = \boxed{-7919,3 \text{ KDA.}}$

- Taux de réalisation pour le mois de janvier = $(477470,7 / 485390) * 100 = \boxed{98,36\%}$

Nous avons procéder de la même manière pour le calcul du reste des mois.

4. Calculs des prévisions totales sur chiffre d'affaires dans le produit savon de l'année 2020 :

$$\text{Prévision total du produit savon} = 485390 + 440147 + 494556 + 480905 + 476420 + 480905 + 485390 + 0 + 426300 + 480905 + 476420 + 499041 = \boxed{5226380\text{KDA.}}$$

5. Calcul des réalisations totales de CA du produit savon de l'année 2020:

$$\text{Réalisation total du produit savon de l'année 2020} = 477470,7 + 429927,75 + 485890,65 + 474579 + 475939 + 464373 + 464373 + 0 + 406368,9 + 480532,5 + 470237,16 + 500525,64 = \boxed{5138635,95 \text{ KDA.}}$$

6. Calcul de l'écart global sur chiffre d'affaires et le taux de réalisation du produit savon pour l'année 2020 :

$$\text{E/chiffre d'affaires du produit savon de l'année 2020} = 5138635,95 - 5226380 = \boxed{-87744,05\text{KDA.}}$$

$$\text{Taux de réalisation du produit savon} = 5138635,95 / 5226380 = \boxed{98,32\%}$$

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

- **Interprétation**

Après la comparaison entre les prévisions et les réalisations on peut constater un écart global défavorable, mais le taux de réalisation du chiffre d'affaires est de 98,32% ce qui veut dire que les prévisions sont presque égale aux réalisations d'un écart de -87744,05KDA. Nous constatons également des écarts mensuels défavorables pendant tous les mois de l'année sauf le mois de décembre où l'entreprise a réalisé un écart favorable de 1484,64KDA avec un taux de 100,29% et le mois d'aout pendant lequel l'entreprise n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ,il faut l'écrire (en raison du congé annuel de l'entreprise)

- **Les causes potentielles des écarts sur chiffre d'affaire**

Comme on vient de le mentionner lors de l'interprétation des écarts de ce produit, on peut considérer que l'écart sur chiffres d'affaire est nul vu que le taux de réalisation durant l'année est entre 95% et 100% , ce qui veut dire que l'entreprise a plus ou moins atteint ses objectifs malgré les imprévus déjà cité (crise COVID-19) et crise politico économique des producteurs d'huiles.

4. Les Ecarts globaux annuels pour chaque famille de produit pour l'année 2020

Ce tableau récapitule tous les écarts et taux de réalisation de l'entreprise pour l'année 2020 déjà interprétés. Il nous permet de comparer les prévisions et réalisations de l'année 2020 relatifs à la production des 3 principaux produits ainsi que l'écart global réalisé pour l'année étudiée.

Tableau N°11 : les écarts globaux sur chiffre d'affaire annuel de l'entreprise pour 2020.

	Prévision 2020	Réalisation 2020	Ecart globale	Taux de réalisation
Condt huiles	6880328	5963059	-917269	86,67%
Margarine	2224869	2075906,24	-148962,76	93,30%
Savon	5226380	5138635,95	-87744,05	98,32%
Total	14331577	13177601,19	-1153975,81	91,94%

Source : réalisé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

- **Calculs réalisés**

1. Le calcul des prévisions de l'entreprise pour l'année 2020 :

Le CA prévisionnel de l'année 2020 = CA prévue de condit huiles + CA prévue de produit margarine + CA prévue du produit savon = 6880328 + 2224869 + 5226380

Le CA prévisionnel de l'année 2020 = **14331577 KDA**

2. Calcule du CA des réalisations de l'année 2020 :

Le CA totale de l'entreprise pour l'année 2020 = CA réaliser de condit huiles + CA réaliser du produit margarine + CA réaliser du produit savon = 5963059 + 2075906,24 + 5138635,95

Le CA totale de l'entreprise 2020 = **13177601,19 KDA.**

3. Calcul de l'écart global de l'année 2020 :

L'écart de l'entreprise pour l'année 2020 = l'écart global de condit huiles + l'écart global de margarine + écart de produit savon = -917269 + (-148962,76) + (-87744,05)

L'écart globale de l'année 2020 = **-1153975,81 KDA**

Le taux de réalisation de l'année 2020 = CA réaliser totale / CA prévu totale * 100

Le taux de réalisation de l'année 2020 = 13177601,19 / 14331577 * 100 = **91,94%.**

- **Interprétation**

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons que les 3 produits (condit huiles, margarine et savon) ont réalisé un taux globale défavorable, soit une réalisation de 91,94% des prévisions.

Nous constatons aussi que tous les écarts sur chiffre d'affaires global son négatif pour les Produits (Condit huile, margarine et savon) d'une valeur respective (-917269; -148962,76 ; -87744,05), car leur chiffre d'affaires réels est inférieur au chiffre d'affaires budgétisé.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Au final, l'écart entre les réalisations et les prévisions est globalement défavorable et faible, soit 8,06% .Ceci nous permet de conclure que l'entreprise étudiée n'a pas réussi à concrétiser les objectifs fixés pour l'exercice 2020.

- **Les causes potentielles des écarts sur chiffre d'affaire**

De manière générale, l'entreprise étudiée arrive à atteindre ses objectifs .Néanmoins, la situation qui' elle endure ces dernières années est exceptionnelle.

En effet, la survenue de la crise sanitaire de la COVID19, les restrictions aux importations ont eu des répercussions négatives sur l'entreprise étudiée à l'instar de beaucoup d'autres entreprises .Ceci a fait que l'entreprise a eu du mal a concrétisé ses objectifs ce qui a joué négativement sur sa performance globale.

5. Analyse de l'écart sur chiffre d'affaire

Pour approfondir tout contrôle et pour mieux comprendre les causes des écarts les contrôleurs décomposent l'écart global en deux sous- écarts qui sont écart sur quantités et l'écart sur prix qui sont calculés de la manière qui suit :

Écart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévue) x Prix unitaire

$$E/Q = (Q_r - Q_p) \times P_{Up}$$

Écart sur prix = (Prix unitaire réel – Prix unitaire prévu) x Quantité réelle
--

$$E/P = (P_{Ur} - P_{Up}) \times Q_r$$

L'entreprise CO.G.B LABELLE utilise le même prix unitaire pour les prévisions et les réalisations donc E/prix des produits de l'entreprise est systématiquement nul.

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

Tableau N°12 : la décomposition des écarts sur chiffre d'affaires.

	Condt huile	Margarine	Savon
E/prix	00	00	00
E/quantité	-917261,328	-149680,48	-87686,55
Ecart totale	-917261,328	-149680,48	-87686,55

Source : réalisé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

- Pour l'écart sur prix :

$$\text{E/prix condit huile} = (114,672 - 114,672) * 52001 = (0) * 52001 = \boxed{0}$$

$$\text{E/prix margarine} = (148,64 - 148,64) * 13966 = (0) * 13966 = \boxed{0}$$

$$\text{E/prix savon} = (85,05 - 85,05) * 60419 = (0) * 60419 = \boxed{0}$$

- Pour l'écart sur quantité :

$$\text{E/quantité condit huile} = (52001 - 60000) * 114,672 = \boxed{-917261.328.}$$

$$\text{E/quantité margarine} = (13966 - 14973) * 148,64 = \boxed{-149680.48.}$$

$$\text{E/quantité savon} = (60419 - 61450) * 85,05 = \boxed{-87686,55.}$$

- Pour l'écart total :

$$\text{Ecart totale condit huile} = 0 + (-917261,328) = \boxed{-917261,328.}$$

$$\text{Ecart totale margarine} = 0 + (-149680,48) = \boxed{-149680,48.}$$

$$\text{Ecart totale savon} = 0 + (-87686,55) = \boxed{-87686,55.}$$

Interprétation

- **Ecart sur prix** : la décomposition des écarts sur Prix nous a permis de constater des écarts nuls sur les trois produits étudiés (condit huile, margarine et savon). Ces écarts nuls sont dus au prix de vente constant enregistré durant l'exercice 2020, et c'est par rapport à la méthode de travail de cette entreprise (elle garde le même prix de vente unitaire pour les prévisions et les réalisations).

Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise labelle

- **Ecart sur quantités** : nous avons constaté des écarts défavorables pour les trois produits (condt huile, margarine et savon) respectivement (-917261,328 ; -149680,48 ; -87686,55). C'est-à-dire que les quantités vendues réellement sont inférieures aux quantités prévues, cela peut être du a la crise COVID-19...

Conclusion :

Ce cas pratique nous a aidés à mettre en pratique nos recherches théoriques. Nous tenons à souligner que ce stage réalisé au niveau de l'entreprise CO.G.B labelle nous a permis d'appliquer le processus du contrôle budgétaire sur les trois produit principaux de l'entreprise : condit huiles, margarine et savon.

Nous avons calculé et analysé les écarts sur le chiffre d'affaires pour chaque famille de produit et pour tous les mois de l'année 2020. Puis nous avons décomposé ces écarts en deux sous écarts : écart sur quantités et écart sur prix. Enfin on a interpréter les résultats obtenu, et on a pu constater que la crise sanitaire COVIDE-19 et la restriction des importations dans le pays ont affecté négativement les résultats de l'entreprise ce qui a eu des répercutions néfaste sur sa performance global.

Nous avons clairement constaté que le contrôle budgétaire est un outil indispensable à l'entreprise .En effet, c'est grâce au contrôle budgétaire que nous pouvons tirer des constats quant à la procédure de CO.G.B, l'entreprise peut envisages des actions correctives pour atténuer et améliorer les écarts dégagés.

CONCLUSION

Générale

Conclusion générale

Les entités économiques ne peuvent se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir au bon moment. La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décisions à l'intérieur de l'entreprise. Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il permet à l'entreprise d'améliorer sa performance et d'atteindre ses objectifs. Il nécessite la mise en place d'un certain nombre d'outils tels que la comptabilité analytique, comptabilité générale et le contrôle budgétaire. Ce dernier est l'étape de la gestion budgétaire qui consiste à comparer les réalisations avec les prévisions, pour ressortir les écarts significatifs et leur apporter des actions correctives.

Tout au long de notre travail, nous avons essayé de répondre à la question suivante, en quoi consiste la pratique du contrôle budgétaire et l'analyse du résultat, notamment dans le cas de l'entreprise Labelle ?

Le stage réalisé au sein de l'entreprise Labelle nous a permis de mettre en pratique nos connaissances théoriques et de tirer un certain nombre de constats sur la pratique de contrôle budgétaire. Nous avons comparé les réalisations du chiffre d'affaires de l'année 2020 avec les prévisions de cette même année pour les trois familles : huile, margarine et savon. Nous avons fait ressortir les écarts globaux sur chiffre d'affaires et les taux de réalisation, ensuite nous avons analysé ces écarts globaux en les décomposant en deux sous-écarts : écart sur quantités et écart sur prix.

Pour la première hypothèse concernant l'analyse des écarts qui est un élément basique, nous pouvons tirer une conclusion sur la situation de l'entreprise SPA COGB LABELLE de contrôle de gestion elle est fondamentalement vérifiée, car grâce à l'analyse des écarts, on a pu constater et interpréter les résultats obtenus et un constat majeur a été tiré sur la situation de l'entreprise. On a pu constater que la crise sanitaire COVID-19 et la restriction des importations dans le pays ont affecté négativement les résultats de l'entreprise ce qui a eu des répercussions néfastes sur sa performance globale.

Conclusion générale

Alors pour l'hypothèse du contrôle budgétaire, nous avons pu vérifier et confirmer que c'est un instrument fiable qui permet d'atteindre les objectifs fixés à savoir il occupe une place centrale au sein de l'entreprise labelle. Nous avons, par ailleurs, un constat quant à la procédure de contrôle de gestion dans l'entreprise CO.G.B. Ainsi, l'entreprise peut envisager des actions correctives pour atténuer et améliorer les écarts dégagés.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

1) Ouvrages

- ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion : manuel et applications », paris, 2emeédition, DUNOD.
- ALCOUFFE S, BOITTIER M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus « contrôle de gestion interactif », Dunod,Paris, 2013.
- Bernard Gumb , « Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle »,thèse de doctorat.
- Béatrice et Francis grand Guillot, « l'essentielle de contrôle de gestion », édition2018, 10édition.
- BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance »,3ième édition, DUNOD, Paris, 2007.
- Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », Pearson Education, 3ième édition.
- DORIATH B, « contrôle de gestion »,5ième édition, Dunod, paris, 2008.
- Dunod, Paris, 2008, « contrôle de gestion en 20 fiches », (5édition).
- Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition DUNOD, Paris, 2007.
- HUTIN Hervé, « Toute la finance », 4ème édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010.
- Georges LANGLOIS, Michel BRINGER, CAROLE BONNIER « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications »,4 édition.
- KHEMAKHEMEM Abdellatif, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, paris, 1971.
- Marie-Noëlle DÉSIRÉ-LUCIANI ; Daniel HIRSCH ; Nathalie KACHER ; Marc POLOSSAT, « Le grand livre de contrôle de gestion »groupe Eyrolles, 2013.
- Séminaire, «Initiation au Contrôle de Gestion et comptabilité analytique », Groupe licorne, 2012.

2) Mémoire

- DOUTI-LARE MAKIGNOIN Z, UNIVERSITE MOULOU MAMMERI DE TIZI-OUZOU, « ETUDE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTREPRISE PUBLIQUE : CAS Entreprise Publique Economique/ElectroIndustries/SPA- AZAZGA », Promotion : 2018-2019 ; mémoire : master 2.
- HADDADI El-Hocine, GUENNOUN Nassima, « La gestion budgétaire au sein d'une institution financière », UNIVERSITE MOULOU MAMMERI DE TIZI-OUZOU, Promotion : 2018 ; mémoire : master 2.

Bibliographie

- Ghenima BOUARAB; UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU ; « Le contrôle de gestion au service de la performance commerciale cas : ENIEM »promotion2018 ; mémoire : master 2.

3) Webographie

- <https://lesdefinitions.fr/gestion#:~:text=Du%20latin%20gest%C4%ADo%2C%20le%20concept,%2C%20diriger%2C%20ordonner%20ou%20organiser>. Consulté le 13/03/2023
- <https://www.cairn.info/le-contrôle-de-gestion--9782130557760-page-htm#:~:text=1Le%20plan%20comptable,la%20marche%20de%20l'entreprise> ouvrage, Sylvie Gerbaix, « le contrôle de gestion »,2006. consulté le 24/03/23
- <https://blog.hubspot.fr/sales/role-contrôle-de-gestion>, consulté le 30/03/23.
- <https://www.freddelacompta.com/ressources/lacomptabiliteanalytique/#:~:text=Un%20co%C3%BBt%20est%20d%C3%A9fini%20comme,et%20la%20m%C3%A9thode%20dite%20ABC> consulté le04/04/23.
- <https://www.manager-go.com/finance/calcul-des-couts.htm> consulté le 06/04/23.

ANNEXES

Annexes

Annexes N°01 : programme de production de l'entreprise Labelle pour l'année 2020.

	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
RAFFINAGE													
Soja	8 009	6 774	7 726	7 709	7 409	7 709	8 009	621	7 639	7 709	7 409	8 031	84 752
Tournesol	694	667	707	694	694	694	694	318	640	694	694	711	7 898
Palme	2 066	2 003	2 098	2 066	2 066	2 066	2 066	1 183	1 940	2 066	2 066	2 102	23 788
Stéarine	405	390	413	405	405	405	405	186	374	405	405	413	4 613
Total raffinage	11 174	9 833	10 944	10 874	10 574	10 874	11 174	2 307	10 593	10 874	10 574	11 258	121 051
Huiles hydrogénées	417	417	417	417	417	417	417	417	417	417	417	417	5 000
TOTAL HUILES RAFFINEES	11 590	10 250	11 361	11 290	10 990	11 290	11 590	2 724	11 009	11 290	10 990	11 674	126 051
CONDIT HUILES													
1L Pet	479	396	458	458	438	458	479	0	458	458	438	479	5 000
5L Pehd	1 438	1 188	1 375	1 375	1 313	1 375	1 438	0	1 375	1 375	1 313	1 438	15 000
5L Pet Béjala	2 875	2 375	2 750	2 750	2 625	2 750	2 875	0	2 750	2 750	2 625	2 875	30 000
2L pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2L pet	958	792	917	917	875	917	958	0	917	917	875	958	10 000
5L pet CGS Annaba	1 150	950	1 100	1 100	1 050	1 100	1 150	0	1 100	1 100	1 050	1 150	12 000
TOTAL HUILES CONDT	6 900	5 700	6 600	6 600	6 300	6 600	6 900	0	6 600	6 600	6 300	6 900	72 000
Huile en vrac soja	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P.Hydrog)	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	12 375
Recette blend	1 474	1 368	1 526	1 474	1 474	1 474	1 474	0	1 263	1 474	1 474	1 526	16 000
TOTAL HUILES	9 405	8 100	9 158	9 105	8 805	9 105	9 405	1 031	8 894	9 105	8 805	9 458	100 375
MARGARINES													
Table 250 g pot	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	10 973
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	4 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total margarines	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 262	14 973
Shortening	553	513	572	553	553	553	553	0	474	553	553	572	6 000
SAVONS													
250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
400g	5 066	4 704	5 247	5 066	5 066	5 066	5 066	0	4 342	5 066	5 066	5 247	55 000
Toilette	618	511	591	591	564	591	618	0	591	591	564	618	6 450
Copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	5 684	5 215	5 838	5 657	5 630	5 657	5 684	0	4 933	5 657	5 630	5 865	61 450
Glycérine	81	75	83	81	81	81	81	0	69	81	81	83	875
Huile Acide	327	304	339	327	327	327	327	0	281	327	327	339	3 555
TOTAL (hors raffinage)	17 296	15 453	17 237	16 969	16 642	16 969	17 296	2 278	15 898	16 969	16 642	17 580	187 228
TOTAL raffinage compris	28 886	25 703	28 597	28 259	27 633	28 259	28 886	5 002	26 907	28 259	27 633	29 254	313 279

Annexes

Annexes N°02 : programme des ventes de l'entreprise pour l'année 2020.

(En Tonnes)

HUILES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
1 l Pet	479	396	458	458	438	458	479	0	458	458	438	479	5 000
5 l Pehd	1 438	1 188	1 375	1 375	1 313	1 375	1 438	0	1 375	1 375	1 313	1 438	15 000
5 l Pet	2 875	2 375	2 750	2 750	2 625	2 750	2 875	0	2 750	2 750	2 625	2 875	30 000
2 l pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	958	792	917	917	875	917	958	0	917	917	875	958	10 000
5 l CGS Annaba	1 150	950	1 100	1 100	1 050	1 100	1 150	0	1 100	1 100	1 050	1 150	12 000
TOTAL HUILES CONDT	6 900	5 700	6 600	6 600	6 300	6 600	6 900	0	6 600	6 600	6 300	6 900	72 000
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P.Hydrog)	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	12 375
Recette blend	1 474	1 368	1 526	1 474	1 474	1 474	1 474	0	1 263	1 474	1 474	1 526	16 000
TOTAL HUILES	9 405	8 100	9 158	9 105	8 805	9 105	9 405	1 031	8 894	9 105	8 805	9 458	100 375
GRAISSES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Table 250 g pot	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	929	10 973
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	4 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL MARGARINE	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 246	1 262	14 973
Shortening	553	513	572	553	553	553	553	0	474	553	553	572	6 000
SAVON-SAVONNETTES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	5 066	4 704	5 247	5 066	5 066	5 066	5 066	0	4 342	5 066	5 066	5 247	55 000
Savon de toilette	618	511	591	591	564	591	618	0	591	591	564	618	6 450
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SAVONS	5 684	5 215	5 838	5 657	5 630	5 657	5 684	0	4 933	5 657	5 630	5 865	61 450
Glycérine	81	75	83	81	81	81	81	0	69	81	81	83	875
TOTAL	16 968	15 149	16 898	16 642	16 315	16 642	16 968	2 278	15 617	16 642	16 315	17 241	183 673

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion.....	5
Introduction.....	6
Section 1 : Concepts du contrôle de gestion.....	6
1. La définition du contrôle de gestion.....	6
2. Historique du contrôle de gestion.....	8
3. Les différents niveaux du contrôle de gestion.....	9
4. Rôle du contrôle de gestion.....	11
5. Mission du contrôle de gestion.....	12
6. Objectif du contrôle de gestion.....	12
Section 02 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.....	13
1. Définition de la performance globale.....	14
2. Les types de performance.....	16
3. La mesure et pilotage de la performance.....	17
4. Comment évaluer la performance.....	21
5. Le lien entre le contrôle de gestion et la performance.....	21
Section 03 : les outils du contrôle de gestion.....	22
1. La comptabilité générale.....	22
1.1. Définition de la comptabilité générale.....	22

Table des matières

1.2.	Les objectifs de la comptabilité générale.....	23
2.	La comptabilité analytique.....	23
2.1.	Définition de la comptabilité analytique.....	23
2.2.	Les différentes utilisations de la comptabilité analytique.....	23
2.3.	Les différentes méthodes de calcul des coûts.....	24
2.3.1.	La méthode des coûts complets et coûts partiels.....	24
2.3.2.	La méthode coûts directs et indirects.....	24
2.3.3.	La méthode des coûts variable.....	25
2.3.4.	La méthode des coûts spécifiques.....	25
2.3.5.	La méthode du coût marginal.....	25
3.	La gestion budgétaire.....	25
3.1.	Définition de la gestion budgétaire.....	26
3.2.	Budget	26
3.2.1.	Définition.....	26
3.2.2.	Les types de budgets.....	26
3.2.3.	A quoi sert le budget	28
3.2.4.	Rôle du budget	28
4.	Le tableau de bord.....	29
4.1.	Définition du tableau de bord.....	29
4.2.	La forme du tableau de bord.....	29
4.3.	Différents types de tableaux de bord.....	30
4.4.	Finalités du tableau de bord.....	30
4.5.	Rôle du tableau de bord	31
	Conclusion.....	31
	Chapitre II : Le contrôle budgétaire outils de gestion budgétaire.....	32

Table des matières

Introduction.....	33
Section 01 : La gestion budgétaire : Notions fondamentales.....	33
1. Définition de la gestion budgétaire.....	33
1.1. Définition du budget.....	34
1.2. Les types de budget	35
1.3. Rôle des budgets.....	38
1.4. Objectifs du dispositif budgétaire	38
2. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	38
3. Les principes de construction et de fonctionnement du système budgétaire	39
I. Le principe de l'annualité.....	39
II. Le principe d'équilibre.....	39
III. Le principe d'unité.....	39
IV. Le principe de non remise en cause de la politique générale de la banque.....	39
V. Principe de couverture de système budgétaire l'ensemble des activités	39
VI. Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité.....	40
4. La procédure budgétaire.....	40
5. La démarche budgétaire.....	41
5.1. La prévision : la première étape de la gestion budgétaire.....	42
5.2. La budgétisation : deuxième phase de la gestion budgétaire.....	42
5.3. Le contrôle : troisième phase.....	42
Section 2 : Le contrôle budgétaire.....	43
1. Définition et qualité d'un bon contrôle budgétaire.....	43
1.1. Définition du contrôle budgétaire.....	43
1.2. Objectifs du contrôle budgétaire.....	45
2. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....	45

Table des matières

3.	Principe du contrôle budgétaire	46
4.	Caractéristiques du contrôle budgétaire.....	46
5.	Fonctions et étapes du contrôle budgétaire.....	47
5.1.	Fonctions du contrôle budgétaire.....	47
5.2.	Les étapes du contrôle budgétaire	47
6.	Les outils de contrôle budgétaire	48
6.1.	Le tableau de bord	48
6.2.	BENCHMARKING.....	48
6.3.	LE REPORTING.....	49
6.4.	Les réunions du suivi budgétaire.....	49
7.	Les écarts.....	50
	Section 3 : Analyse des écarts du contrôle budgétaire.....	51
1.	Définition de l'écart.....	51
2.	Principes d'élaboration des écarts.....	51
3.	Objectifs d'analyse des écarts.....	52
4.	Le budget statique et le budget flexible	53
4.1.	Définition.....	53
4.2.	Étapes de l'établissement d'un budget flexible.....	53
5.	Écart de résultat.....	54
6.	Analyse des écarts sur charges directes.....	55
7.	L'analyse des écarts sur charges indirectes.....	56
8.	Analyse sur chiffre d'affaires et sur marge	57
8.1.	Écarts sur chiffre d'affaire	57
8.2.	Ecart sur marge	58
9.	Les actions correctives	59

Table des matières

Conclusion.....	59
Chapitre III: pratique du contrôle budgétaire au sein de CO.G.B	60
Introduction.....	61
Section 1 : Présentation de l'organise d'accueil et le service contrôle de gestion de spa 'CO.G.B' labelle	61
1. historique de l'entreprise (CO.G.B).....	61
2. l'unité de margarinerie	67
Section2 : le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise CO.G.B.'LABELLE'.....	70
1. les Ecart sur chiffre globaux du produit CONDT HUILES(EN DZD).....	72
2. les Ecart sur chiffre d'affaires globales du produit margarine	76
3. les Ecart sur chiffre d'affaire globaux du produit savon(en DZD).....	79
4. les Ecart globaux annuels pour chaque famille de produit pour l'année 2020.....	82
5. Analyse de l'écart sur chiffre d'affaire	84
Conclusion.....	86
Cnclusion générale.....	87
Les annexes	
Bibliographie	
Résumé	

Résumé

Maîtriser le pilotage d'une entreprise, c'est d'abord réussir en permanence à décliner sa stratégie à tous les niveaux de l'organisation, le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison, il doit la garantir en appuyant sur une structure de gestion et d'animation, et sur un système d'information de gestion et un processus de planification budgétaire ; la gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée de l'avenir. En effet, la prévision est la première phase de ce système qui consiste à prévoir objectivement l'avenir, la budgétisation permet aux gestionnaires de planifier l'avenir de leur structure et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible dans le but de réduire les écarts défavorables. Dans notre cas, au niveau de l'entreprise CO.G.B labelle, nous a permis d'appliquer le processus du contrôle budgétaire sur les trois produits principaux de l'entreprise et nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un élément très important pour l'entreprise labelle, car il contribue énormément à l'amélioration de sa performance.

Mots clés : contrôle de gestion ; prévisions ; écarts ; gestion budgétaire ; contrôle budgétaire ; performance ; entreprise CO.G.B LABELLE.

Abstract

Mastering the management of a company means first of all permanently succeeding in applying its strategy at all levels of the organization, management control is the privileged instrument of this application, it must guarantee it by relying on a management and facilitation structure, and on a management information system and a budget planning process; budget management is an integrating management steering system involving an anticipated vision of the future. Indeed, the forecast is the first phase of this system, which consists in objectively forecasting the future, budgeting allows managers to plan the future of their structure and finally budgetary control, which is the comparison of the real with the foreseeable in order to reduce unfavorable deviations. In our case, at the level of the company CO.G.B Labelle, allowed us to apply the process of budgetary control on the three main products of the company and we found that budgetary control is a very important element for the Labelle Company because it contributes enormously to the improvement of its performance.

Keywords : management control ; forecasts ; deviations ; budget management ; budget Control ; performance ; company CO.G.B LABELLE.