

**Université Abderrahmane Mira de Bejaia**

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

Département des sciences financières et comptabilité



**Mémoire de fin de cycle**

En vue l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

**Thème**

**La gestion budgétaire en tant qu'un outil de contrôle de gestion**

**Cas : Entreprise SPA CEVITAL (Bejaia)**



**Réalisé par :**

M<sup>elle</sup> HADDADI NABILA

M<sup>elle</sup> DERGUINI KHADIDJA

**Encadré par :**

M<sup>me</sup> BOUTARCHA FAHIMA

**Année universitaire 2022/2023**

## **Remerciements**

Nous tenons tout d'abord à remercier DIEU tout puissant, pour nous avoir donné le courage et détermination nécessaire pour finaliser ce travail de recherche qui compte tant

Pour nous.

Nous remercions, notre promoteur madame **BOUTARCHA FAHIMA** pour ses précieux conseils et orientations, afin de réaliser ce modeste travail.

Nous sincères remerciements, à tout le personnel de l'entreprise CEVITAL pour leur aide et précieuses d'explications et surtout le temps qui ont consacré pour nous durant la période

De stage pratique.

Nous exprimons également notre sincère gratitude à **M. ISAADI YOUNES**, notre encadreur chez CEVITAL, pour ses efforts considérables qui ont grandement contribué à la réalisation de notre étude de cas pratique.

Enfin notre profonde reconnaissance à tous **les enseignants du master** « audit et comptabilité » de la faculté des sciences économiques, gestion, commerciales et financières de BEJAÏA pour nous avoir permis d'achever ce travail dans d'excellentes conditions.

**NABILA, KHADIDJA**

## **Dédicace**

Avec l'expression de ma reconnaissance, je dédie ce modeste travail a ceux qui, quels que soient les termes embrassés, je n'arriverai jamais à leur exprimer mon amour sincère.

### **A ma très chère mère**

Quoi que je fasse ou que je dise, je ne saurai point te remercier comme il se doit. Ton affection me couvre, ta présence à mes côtés, tes sacrifices ont été toujours pour moi une source de force. Toi qui a souffert sans me laisser souffrir et qui n'a épargné aucun effort pour me rendre heureuse.

### **A mon très cher père**

Qui m'a doté d'une éducation sain et digne, et qui a toujours été à mes côtés pour me soutenir et m'encourager.

### **A mes chers frères**

Puisse dieu vous donne santé, bonheur, de prospérité, ainsi que beaucoup de réussite dans votre vie.

Enfin, je dédie ce travail à tous mes oncles et tantes maternelles(es) et paternel(es) ainsi qu'a tous mes cousins et cousines.

### **A mon binôme et amie Khadidja**

**Nabila**

## **Dédicace**

Je dédie ce modeste travail à  
Mes parents en particulier qui m'ont aidé et soutenu afin de me voir  
réussir

Mes frères et ma sœur,

A toute ma famille,

Tous mes amis

**Derguini Khadidja**

## Sommaire

Introduction Générale ..... **Erreur ! Signet non défini.**

### Chapitre 1

#### **généralité sur le contrôle de gestion**

Section 1 : les notions de base du contrôle de gestion .....	4
Section 2 : le contrôle de gestion dans l'organisation « l'entreprise » .....	15
Section 3 : les outils de contrôle de gestion .....	23
Conclusion .....	37

### Chapitre 2

#### **gestion budgétaire et le contrôle budgétaire d'une entreprise**

Section 01 : fondements de la gestion budgétaire .....	38
Section 2 : Techniques de prévisions et de budgétisations .....	48
Section 3 : le contrôle budgétaire .....	66
Conclusion .....	73

### Chapitre 3

#### **gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil .....	74
Section 2 : le budget de vente de la SPA CEVITAL .....	84
Conclusion générale .....	122
Bibliographie .....	124
annexes	
résumé	

## Liste des abréviations

**A** : Coefficient directeur (la pente droite)

**ABC** : Méthode des coûts par activité

**AMF** : Autorité des marchés financiers

**CA<sub>p</sub>** : Chiffre d'affaire prévisionnel

**CA<sub>r</sub>** : Chiffre d'affaire réel

**CL** : centilitre

**CLR** : Common de Language Runtime (commune de langage à long terme)

**CR** : Compte de résultat

**DFC** : direction financière et comptable

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

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

**E/M** : écart sur marge

**E/Mu** : écart sur marge unitaire

**E/Px** : écart sur prix

**E/Q** : écart sur quantité

**E/R** : écart sur résultat

**E/V** : écart sur volume

**E/VG** : écart sur volume global

**IAS** : International Accounting Standards (des normes comptables internationales)

**IFRS** : International Financial reporting standards (des normes sur les rapports financiers internationales)

**L** : litre

**ONG** : Organisation non gouvernementale

**M** : Marge

MDA : millions dinars

**Mp** : marge prévue

**MR** : marge réelle

**MRp** : Material requirement planning

**MCV** : Marge sur Cout variable

**MR** : Marge réelle

**MT** : Moyen Terme

**MUB** : Marge unitaire budgéter

**MUR** : Marge unitaire réelle

**ONG** : Organisation non gouvernementale

**pb** : prix de vente

**pr** : **prix réel**

**PUR** : Prix unitaire réel

**PUB** : Prix unitaire budgété

**PMB** : Prix Moyen budgété

**PMP** : Prix Moyen préétabli

**QM** : quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (**calcul à partir du « mix » prévu**)

**QR** : quantité réelle

**Qp** : quantité prévue

**Qr** : quantité réelle

**SPA** : Société par action

**SKU** : Stock Keeping Unite (unité de gestion)

**TxM** : Taux de marge

**VA** : Valeur Ajoutée

**X** : périodes de temps

**Y** : Ventes



## Liste des figures

<b>Numéro des figures</b>	<b>Significations</b>	<b>Pages</b>
<b>Figure n° 01</b>	Le processus du contrôle de gestion	<b>13</b>
<b>Figure n° 02</b>	Rôle de contrôleur de gestion	<b>16</b>
<b>Figure n° 03</b>	Rattachement à la direction générale	<b>25</b>
<b>Figure n° 04</b>	Fonctionnement du système d'information	<b>39</b>
<b>Figure n° 05</b>	Mécanisme de la gestion budgétaire	<b>44</b>
<b>Figure n° 06</b>	La gestion budgétaire	<b>49</b>
<b>Figure n° 07</b>	Ecarts sur chiffre d'affaires	<b>57</b>
<b>Figure n° 08</b>	Ecarts sur marge	<b>58</b>
<b>Figure n° 09</b>	Catégories de coûts engendrés par les stocks	<b>62</b>
<b>Figure n° 10</b>	La présentation générale du contrôle budgétaire (travail mensuelle, quelquefois journalier)	<b>64</b>
<b>Figure n° 11</b>	L'organigramme de la direction des finances et comptabilité	<b>69</b>
<b>Figure n° 12</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2022	<b>89</b>
<b>Figure n° 13</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en valeur pour l'année 2022	<b>89</b>
<b>Figure n° 14</b>	Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du résultat	<b>106</b>
<b>Figure n° 15</b>	Histogramme sur les réalisations de l'année 2021 en quantité	<b>108</b>
<b>Figure n° 16</b>	Histogramme représentant l'évolution des résultats réels 2021 et 2022	<b>113</b>

## Liste des tableaux

Numéro des tableaux	Significations	
<b>Tableau n° 01</b>	Les évolutions de l'environnement extérieur aux entreprises et mutations internes aux entreprises	<b>9</b>
<b>Tableau n° 02</b>	Les trois cycles du contrôle de gestion	<b>11</b>
<b>Tableau n°03</b>	La comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique	<b>34</b>
<b>Tableau n°04</b>	Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2022	<b>87</b>
<b>Tableau n°05</b>	Tableau récapitulatif de l'écart sur prix des produits 2022	<b>91</b>
<b>Tableau n°06</b>	Tableau récapitulatif de l'écart sur volume (quantité) des produits sur l'année 2022.	<b>92</b>
<b>Tableau n°07</b>	Tableau représentant le CA Préétabli pour l'année 2022	<b>94</b>
<b>Tableau n°08</b>	Tableau représentatif de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2022	<b>95</b>
<b>Tableau n°09</b>	La composition en % des quantités prévues pour l'année 2022	<b>95</b>
<b>Tableau n°10</b>	Adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et détermination des écarts composition pour l'année 2022	<b>96</b>
<b>Tableau n°11</b>	Tableau représentatif de l'écart sur	<b>97</b>

	volume global pour l'année 2022	
<b>Tableau n°12</b>	Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2022	<b>98</b>
<b>Tableau n°13</b>	Tableau représentatif de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2022	<b>100</b>
<b>Tableau n°14</b>	Tableau représentant l'écart sur quantité pour l'année 2022	<b>102</b>
<b>Tableau n°15</b>	Calcul du résultat réel pour les produits en année 2022	<b>102</b>
<b>Tableau n°16</b>	calcul du résultat prévisionnel pour les produits de 2022	<b>104</b>
<b>Tableau n°17</b>	Tableau comparatif entre les résultats réel et les résultats prévisionnels pour l'année 2022	<b>105</b>
<b>Tableau n°18</b>	Tableau comparatif entre les réalisations de l'année 2022 et 2021	<b>107</b>
<b>Tableau n°19</b>	Tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2021	<b>109</b>
<b>Tableau n°20</b>	Calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2021	<b>110</b>
<b>Tableau n°21</b>	Evolution des résultats réalisés des deux années 2021, 2022	<b>111</b>

## Introduction générale

Une entreprise est une entité économique qui vise à fournir des biens ou des services sur le marché en vue de réaliser des profits. Par conséquent, il est essentiel pour toute entreprise de se préoccuper de son développement interne et de son environnement externe afin de mieux gérer et contrôler ses activités.

La mise en place du système de contrôle de gestion s'avère être indispensable du fait qu'il améliore le potentiel de l'entité et de son développement. Que l'entreprise soit publique ou privée, le contrôle de gestion a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver pour atteindre les objectifs assignés qu'ils se fixent. Ainsi, les changements de la complexité de l'organisation et de son environnement contribuent d'une façon permanente à l'évolution de nouvelles pratiques du contrôle de gestion.

En effet, se référer à la définition du « contrôle de gestion » pour construire sa représentation du « contrôleur de gestion » ne met pas à l'abri du contresens. Selon Grenier .C « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations ». <sup>1</sup>

Cette définition met clairement en évidence les notions de pilotage, de maîtrise des opérations et autres processus de gestion indispensables à une évolution sereine et soutenue de l'entreprise.

De plus, les principes de contrôle de gestion fait appel à des solutions telle que la comptabilité analytique qui distingue entre les différents flux internes de l'entreprise en raison d'optimiser les consommateurs, il permet aussi, grâce à un tableau de bord, d'avoir toutes les informations nécessaires liées au fonctionnement de l'entreprise et sa gestion budgétaire.

La gestion budgétaire, quant à elle, est un outil spécifique du contrôle de gestion. Elle consiste à planifier, coordonner et contrôler les ressources financières d'une organisation en établissant des budgets. La gestion budgétaire permet de fixer des objectifs financiers, de prévoir les revenus et les dépenses, d'allouer les ressources de manière optimale et de suivre les résultats réels par rapport aux prévisions. Elle fournit un cadre de référence pour la prise de décisions, l'évaluation des performances et le contrôle des coûts. Cependant, la gestion budgétaire ne se limite pas à l'établissement de budgets. Elle est

---

<sup>1</sup> Patrick, B « Contrôle de gestion cours et application », DUNOD édition, paris, 2008, p.5.

également étroitement liée au processus de contrôle de gestion, qui englobe la collecte d'informations, l'analyse des performances, l'évaluation des écarts et la prise de décisions. Le contrôle de gestion utilise les budgets établis comme référence pour évaluer les performances réelles de l'entreprise, identifier les écarts entre les résultats prévus et réels, et prendre les mesures correctives appropriées.

L'objectif de notre travail, est d'explorer en profondeur la gestion budgétaire en tant qu'outil du contrôle de gestion. Nous examinerons aussi les concepts clés, les méthodologies et les pratiques associées à la gestion budgétaire, en mettant l'accent sur son rôle dans l'amélioration des performances des entreprises. De plus, nous analyserons les avantages, les limites et les défis liés à l'utilisation de la gestion budgétaire dans différents contextes organisationnels.

Enfin, nous présenterons des études de cas et des recommandations pour une mise en œuvre efficace de la gestion budgétaire au sein de l'SPA CEVITAL. la contribution que nous apportons par notre travail n'a pas ambition de répondre à toutes les questions posées, mais de réunir quelques éléments de réflexion sur la problématique de notre travail qui est la suivante :

Quel est l'impact de la gestion budgétaire en tant qu'outil de contrôle de gestion dans l'entreprise CEVITAL ?

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires :

- Quel rôle joue les outils et techniques de gestion budgétaire dans le contrôle de gestion de l'entreprise CEVITAL ?
- Quel est l'étape clé de la gestion budgétaire la plus bénéfique pour l'entreprise CEVITAL ?
- De quelle manière peut-elle établir des prévisions de budget des ventes au sein de l'entreprise CEVITAL ?

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

- **Hypothèse 01** : les outils et techniques de gestion budgétaire dans le contrôle de gestion fournissent des informations précieuses aux gestionnaires pour évaluer et améliorer les performances de l'entreprise CEVITAL.

- **Hypothèse 02** : le contrôle budgétaire des ventes constitue l'étape clé de la gestion budgétaire la plus avantageuse pour l'entreprise CEVITAL.
- **Hypothèse 03** : l'entreprise CEVITAL peut établir un budget des ventes en utilisant une méthode spécifique et adaptée à ses besoins.

Nous avons adopté une approche méthodologique en volets ;

Tout d'abord, nous avons effectué une revue bibliographie et documentaire approfondie pour développer une base théorique solide sur le sujet. Ensuite, dans le cadre de notre stage pratique au sein de l'entreprise CEVITAL, nous nous sommes engagés dans une analyse concrète des budgets des ventes de l'entreprise. Cette approche combinant la théorie et la pratique nous permet d'acquérir une compréhension approfondie et concrète du sujet.

Nous avons divisé notre travail de recherche en trois chapitres, qui sont présentés de la manière suivante :

Le premier chapitre de notre étude traite, dans la première section, des fondements théoriques du contrôle de gestion. La deuxième section se penche sur l'application de ces concepts à l'entreprise tandis que la troisième section aborde les principes et processus impliqués dans le développement d'outils relatifs au contrôle de gestion

Le deuxième chapitre de notre étude est dédié à l'investigation des connaissances théoriques au budget. La première section aborde les notions fondamentales du budget, tandis que la deuxième section traite des techniques de prévision budgétaire. Enfin, la troisième section examine le contrôle budgétaire.

Le troisième chapitre de notre démarche se concentre sur l'étude de cas pratique que nous avons mené au sein de l'entreprise CEVITAL à Bejaia. Cette étude de cas nous offre l'opportunité de confronter notre bagage théorique à la réalité concrète de l'environnement professionnels

## **Chapitre 01**

### **Généralité sur le contrôle de gestion**



L'entreprise nécessite la mise en place d'un contrôle de gestion afin d'assurer une performance optimale dans la gestion de son organisation interne et de son environnement externe. Le contrôle de gestion est un système d'information intégré à la structure interne de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des outils : gestion budgétaire, comptabilité analytique, comptabilité générale, tableau de bord, système d'information. Et un métier rétablit sur la vérification et la maîtrise. Le contrôleur de gestion c'est celui qui exerce le métier, il est en contact permanent avec les opérationnels mais tisse aussi des liens plus fort avec la direction générale.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer dans la première section les notions de bases du contrôle de gestion et dans la deuxième section nous présenterons les notions sur le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise, la troisième traite sur les outils du contrôle de gestion.

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

Le contrôle de gestion est une vérification dans le cadre d'une relation hiérarchique, que les plans d'action ont été correctement suivis et que les objectifs ont été atteints.

#### **1. Histoire de contrôle de gestion**

Il ya environ 100 ans que ce terme « histoire » est apparu aux Etats-Unis, il apprenait déjà à s'occuper des activités de production. Ensuite, en Europe en fonctions des besoins de l'entreprise (analyse Taylor) 1905, Sur le principe de produire au minimum coût. En revanche, saint Gobain 1935 traite les structures de division des tâches qui signifie séparation des exercices pour faciliter le contrôle. Il est devenu nécessaire de déléguer des tâches pour maîtriser les risques et aider à la prise de décision.<sup>2</sup>

1935, les premiers systèmes du contrôle de gestion ont pris à la forme des systèmes d'information comptable et financière. Afin de comparer entre un ensemble d'activités industrielles au sein de même entreprise.

Le début des années 1970, le contrôle de gestion reposait sur la planification de gestion budgétaire et de contrôle de gestion, une structure hiérarchique découpée

---

<sup>2</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 11<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, p.5, 6,7.

verticalement en centre responsable, et ils ont pris le système de pilotage pour fixer et réaliser les objectifs moyens. A partir des changements intérieurs et extérieurs aux organisations obligent à l'utilisation ce système par des outils.

En 1980, peut constituer du l'évolution des dominations des fonctions. Cela fait avec les profondes modifications des marchés financiers, la fonction de finance apparait comme prédominante pour assurer les performances des entreprises.<sup>3</sup>

Les années 1990, apparaitre une approche systémique mettant en évidence les influences réciproque, multiples et permanents de toutes les dimensions de gestion.

De nos jours, le contrôle de gestion présent dans la majeure partie des entreprises et organisations qu'elle que soit l'intermédiation entre public et privée, il est devenu multifonctionnel et multisectoriel est un système de pilotage et d'information dans les différents fonctionnes de l'entreprise.

## 2. Définition du contrôle de gestion

- Contrôler : « faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux » est la maîtrise de la gestion en obtention de finalité et la sanction l'un des moyens permettant de contraindre selon les résultats obtenus.
- Gestion c'est l'action ou la manière de gérer, d'administrer, d'organiser quelque chose.

C'est l'ensemble des connaissances empruntées aux sciences exactes et humaines permettant de conduire une entreprise correctement.<sup>4</sup>

Selon **Anthony R.N** le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.<sup>5</sup>

Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise.

---

<sup>3</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2018, p.4.

<sup>4</sup> Mme Ricci, <http://Pieven.Com> consulté 15/03/2023.

<sup>5</sup> ARNAUD. H, « Le contrôle de gestion en action », 2<sup>ème</sup> édition Liaisons, Paris, 2001, p.8.

Contrôle de gestion met en relation trois notions importantes liées au domaine qui sont : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

- ✓ L'efficacité est un système qui permet d'atteindre les résultats les plus proches des objectifs tracés. C'est à dire la réalisation des objectifs ;
- ✓ L'efficience est un système plus rationnel qui sert à minimiser les coûts en maximise les résultats ;
- ✓ Pertinence : les objectifs et les moyens sont cohérence, ça veut dire il existe des moyens qui doivent être en rapport avec les objectifs.

En effet, l'objectif de cette définition est d'assurer la performance financière en utilisant efficacement les ressources pour atteindre les objectifs souhaités.

**Bouquin. H** définit le contrôle de gestion comme les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes.<sup>6</sup>

### **3. L'objectif du contrôle de gestion**

- Aider le management dans la réalisation de ses objectifs par une action permanente d'apprentissage ;
- Définir et mettre en place une organisation apte à soutenir la stratégie ;
- Garantir la fiabilité de l'information de gestion et développer un système d'information enrichi appréhendant des éléments non financiers ;
- Promouvoir un comportement éthique et véhiculer les valeurs de l'entreprise à tous les niveaux ;
- Assurer le pilotage de performance financière de l'entreprise.

---

<sup>6</sup> BOUQUIN. H, « Les fondements de management », Presse Universitaire de France édition, Paris, 1994, p.10.

**Le tableau n° 01 :** les évolutions de l'environnement extérieur aux entreprises et mutations internes aux entreprises

Évolutions de l'environnement extérieur aux entreprises	Mutations internes aux entreprises
Mondialisation et émergence des pays asiatiques	Évolution sociologique et de l'attitude des acteurs face au travail
Développement d'internet et des moyens de communication et d'information	Pression des parties prenantes pour le gouvernement d'entreprise
Groupes de pression, ONG et altermondialistes	Nécessité de prendre en compte et de maîtriser de nombreux risques
Bulle spéculative sur internet et scandes financiers	Contraintes des normes comptables, de la SEC de l'AMF, l'RNE

**Source :** ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, manuel et applications », 11<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, p.19, 20.

### 3.1. L'utilité du contrôle de gestion permet à :

- Valoriser des objectifs ;
- Contrôler des plans d'actions ;
- Suivre leur exécution ;
- Analyser les écarts entre les prévisions et réalisations ;
- Aider à définir des indicateurs de pilotage.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> KERVILER ISABELLE, KERVILER LOIC, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000. P.10.

## 4. Les cycles du contrôle de gestion

Ils existent trois cycles du contrôle de gestion qui sont :

### 4.1. Contrôle exécution (opérationnel)

Correspond une démarche à court terme, il sert à contrôler la réalisation des actions, déterminer des écarts par rapport à des objectifs fixés ;<sup>8</sup>

- ✓ Le calcul des coûts de production permet d'orienter les actions futures pour les opérations de transformation, de production.
- ✓ Le contrôle d'exécution doit permettre de réguler les processus répétitifs en vérifiant que les réglementations sont respectées.

### 4.2. Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

- ✓ Il est comme un outil de maîtrise de gestion qui Consiste à définir la meilleure route à suivre avec le maximum de précision pour atteindre le but poursuivi.
- ✓ Il comme un outil de vérification qui consiste à rapprocher un fait ou état avec une autorisation. Toute déviation constatée devient sources de sanctions.

### 4.3. Contrôle stratégique

C'est le processus qui touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise.

La gestion stratégique oriente les activités de l'entreprise sur long terme, et le contrôle stratégique doit aider à la prise des décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futurs en fonctions d'un diagnostic interne et externe.

## Le tableau n° 2 : les trois cycles du contrôle de gestion

---

<sup>8</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2010, p.7, 8, 10,11.

Niveau de décision Processus De contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
Finalisation Pilotage Evaluation	Contrôle Stratégique	Contrôle De gestion	Contrôle D'exécution
Le temps	Long terme Stratégie Planification	Moyen terme Interface	Court terme Gestion quotidienne

Les sources : ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « contrôle de gestion et manuelle d'application », 11<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2007, p.9.

#### 4.4. Audit interne

##### 4.4.1. Histoire de l'audit interne

C'est apparu dans les années 1930 aux USA que la crise économique a conduit un certain nombre de grandes entreprises. Ces derniers ont atteint un double objectif :<sup>9</sup>

- Réduire le montant de la facture des cabinets d'audit puisque ce personnel détaché accomplissait des tâches subalternes.
- Conserver malgré tous des personnels dont on ne souhaitait pas se séparer en attendant des résultats.
- **Audit interne** : selon institut français des auditeurs et des contrôleurs internes : l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le mangement pour le contrôle de l'ensemble de ses activités.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> JACQUES RENARD, Nussbaumer Sophie, « Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration », Eyrolles édition, Paris, 2011, P.6.

<sup>10</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit, p.7. (2018)

C'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation « entreprise » une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

#### **4.4.2. Rôle d'audit interne**

- ✓ Il aide L'entreprise à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise pour renforcer son efficacité.
- ✓ Elle attribue à un rôle important de conseil dans l'organisation.

### **5. Le processus du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a différents phases : <sup>11</sup>

#### **5.1. Phase de prévision**

C'est un aspect dépendant de la stratégie dans l'organisation et de la direction qui prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés dans la limite d'un horizon temporel (les trois premiers mois).

Les résultats attendus représentent comme un modèle des objectifs à court terme.

#### **5.2. Phase d'exécution**

C'est une étape qui se déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système doit être compris et accepté par les responsables d'entités.

#### **5.3. Phase d'évaluation**

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à

---

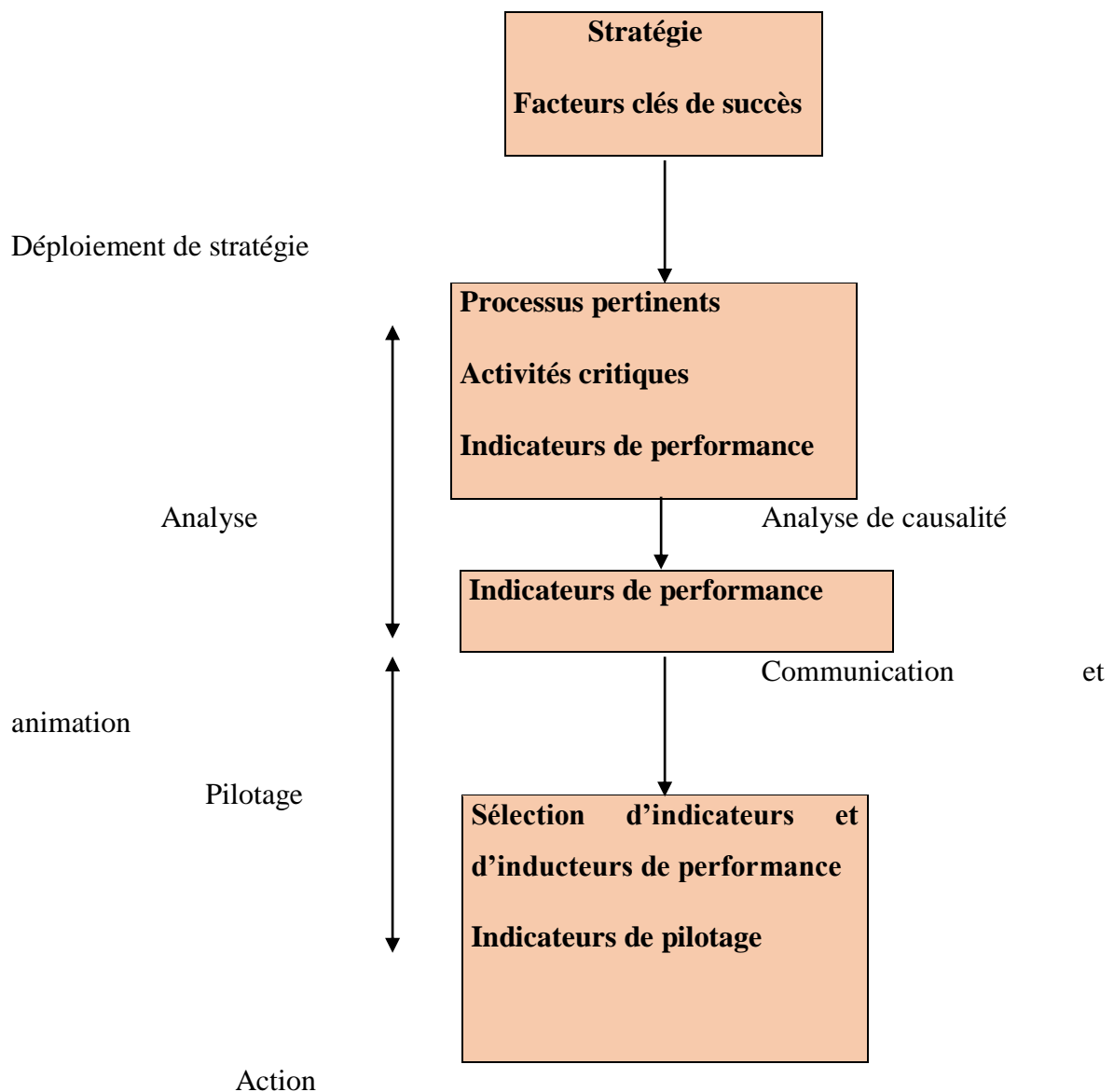
<sup>11</sup> LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher édition, paris, 2006, P.18, 19.

prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est régulièrement au niveau des entités.

### 5.4. Phase d'apprentissage

C'est l'analyse des écarts qui permet de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue de futur provisions.

Figure n° 01 : le processus du contrôle de gestion



Source : DAF platform, www.tifawt.com, consulter 17/03/2023.



## 6. La place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est toujours aux centres de tous les flux d'information de l'entreprise. Il reçoit, il traite et il collecte les informations.<sup>12</sup>

En effet, sa place est devenue incontournable et sa situation exacte dans l'organigramme constitue ce problème qui se prête mal à des généralisations.

La place du contrôle de gestion dépendant :

- Taille de l'entreprise, Son mode de fonctionnement, des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale ;
- Pour construire un système de contrôle de gestion, la clarification des objectifs est primordiale pour un pilotage de la performance, si une réflexion sérieuse a déjà été menée dans le passé, il convient de lutter contre son obsolescence en réintégrant régulièrement la pertinence des objectifs pour l'avenir, afin de rester en phase avec les solutions de l'environnement. Situer les enjeux majeurs de l'entreprise permettra également d'arbitrer certains choix opérationnels dans la construction des outils de gestion.

## 7. Les limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites sur le contrôle :<sup>13</sup>

- Il n'est pas possible de tout mesurer les frais de produits à un coût raisonnable ; tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée. Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations ;
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système du contrôle de gestion ;
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis. Les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.

---

<sup>12</sup> KERVILER ISABELLE, KERVILER LOIC, Op.cit., p.12, 13.

<sup>13</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit, p.689, 690. (2010)

## 8. Le contrôleur de gestion

Ce sont des cadres désignés dans une entreprise ou toute autre organisation, pour créer, animer, faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion. <sup>14</sup>

Effectivement c'est un métier fait par un cadre au bien un responsable de l'entreprise, il aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évaluer les performances, met en place des indicateurs de qualité.

### 8.1. L'influence du contrôle de gestion

En principe le contrôleur de gestion dispose d'un pouvoir limiter dans sa nature fonctionnelle et sa position dans l'organigramme que le contrôleur de gestion à un réel pouvoir de décisions pour améliorer la situation de l'entreprise.

### 8.2. Les missions du contrôleur de gestion

Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion. Ils doivent :

- Contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- Apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise ;
- Les contrôleurs de gestion servent à prévoir, mesurer l'action et agir.

En effet, les missions suivantes ont été citées par tous les contrôleurs :

- Elaborer le budget et le suivre ;
- Apporter son expertise auprès de différents acteurs. <sup>15</sup>

Les contrôleurs de gestion doivent aussi :

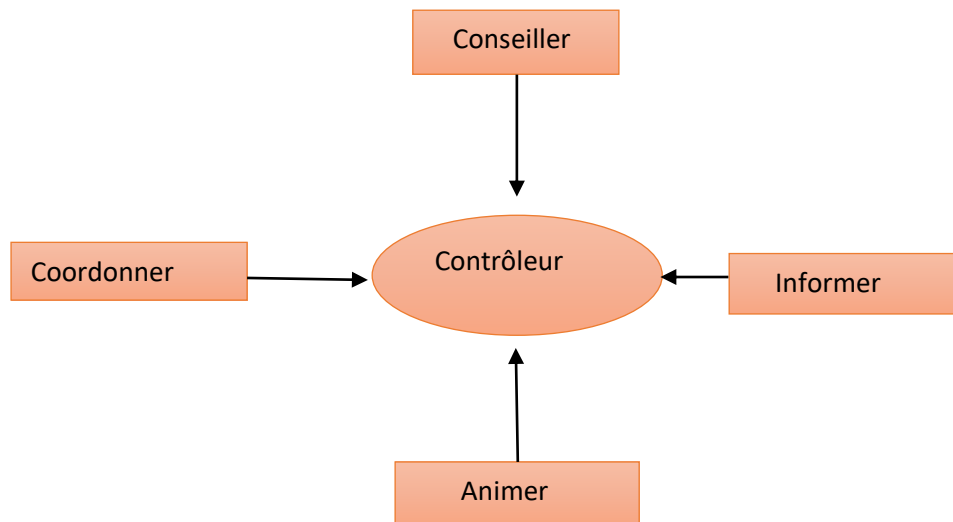
- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabilités.

## Figure n° 02 : rôle de contrôleur de gestion

---

<sup>14</sup> JACQUES GUEM. Y, JEAN CLAUDE GUIRIEC, « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6<sup>ème</sup> édition, paris, 1998, p.197.

<sup>15</sup> MARIE NOELLE, HIRSC DANIEL, KACHER Nathalie, POLOSSAT MARK, « Le grand livre de contrôle de gestion », Eyrolles édition, paris, 1992, p.55 ,56.



**La source :** Claude. A, Sépari. S, « contrôle de gestion et manuelle d’application », 5<sup>é</sup>édition, DUNOD, paris, 2018, p.24.

- ✓ La figure n° 2 montre et explique les principes actes de rôle de contrôleur de gestion, donc le contrôleur de gestion sert à informer, animer, coordonner et conseiller.

## Section 2 : le contrôle de gestion dans l'organisation « l'entreprise »

L'analyse de l'organisation de l'entreprise également très révélatrice de sa performance économique. Dans un diagnostic économique, il est indispensable d'intégrer dans l'environnement économique direct de l'entreprise à évaluer. L'évolution du secteur dans lequel elle se situe, tant en termes de réglementation que de vigueur de développement sont autant d'aspect à considérer.

### 1. Définition de l'entreprise

C'est une forme de production au sein d'un même patrimoine combinant les prix des divers facteurs de production apportés par des agents distincts du propriétaire de l'entreprise.<sup>16</sup>

#### 1.1. Objectif de l'entreprise

L'objectif de l'entreprise est de vendre sur un marché un bien ou un service à fin d'obtenir un revenu monétaire.<sup>17</sup>

### 2. Les théories de l'organisation de l'entreprise

#### 2.1. Notion sur l'organisation

C'est progressivement constitué en intégrant une dimension sociale, humaine, politique, à la première dimension technique productive.

✓ **Toute entreprise est une organisation finalisée est structurée :**

- Sociotechnique ;
- Réunissent dans acteurs aux compétences et aux objectifs différents ;
- Système ouvrir sur l'environnement ;
- Lieu de décision dans un texte contingent et de la rationalité limitée.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> CONSO PIERRE, HEMICI FAROUK, « L'entreprise en 20 Leçons », 4<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2006, p.15.

<sup>17</sup> Idem.

<sup>18</sup> GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, « Evaluation des entreprises », Dareios édition, paris, 2009, p.28.

### 3. Les approches d'organisation du contrôle de gestion

#### 3. 1. Le contrôle de gestion et l'approche rationnelle de l'organisation

##### 3.1. 1. Les premières formalisations de l'organisation

**Taylor** induit l'organisation scientifique du travail, bedeaux (employés laïques préposés aux services matériel dans une église) compose les mouvements et mesure les temps d'opération pour diviser les tâches et argumenter les rendements. **Weber** analyse la bureaucratie comme l'établissement de norme et de règles imposées à des exécutants. **Fayol** délimite les fonctions essentielles pour gouverner une entreprise dont la fonction de contrôle.<sup>19</sup>

- Toutes les démarches et analyses cherchent une plus grande rationalité dans la production, dans la structure, et dans la direction :
  - ✓ **Les économies d'échelle** : fabrication par lot de grande taille pour augmenter la productivité et réduire les coûts unitaires en répartissant les frais fixes sur des quantités importantes.
  - ✓ **La standardisation** : homogénéité des produits sans différenciation.
  - ✓ **La division du travail, spécialisation** : décomposition et segmentation des tâches.
  - ✓ **L'exécution et contrôle** : mesure de l'activité et du rendement des postes, comparaison aux normes établies.

##### 3.1. 2. Le contrôle de gestion à travers de ces formalisations

Le contrôle de gestion dans l'approche classique est une mesure quantitative des écarts entre réalisations et prévisions pour sanctionner les exécutants.

Le contrôle est une des fondements de cette vision de l'organisation. Principalement quantitatif, il est nécessaire à tous les niveaux de l'entreprise.

- Il s'insère tout à fait dans les principaux concepts cités :
  - ✓ La séparation des coûts directs et indirects souvent fixes, le calcul des coûts unitaires ;
  - ✓ Le calcul et l'analyse des écarts permettant de contrôler l'exécution des tâches.

---

<sup>19</sup> GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, Op.cit, p.30.

### 3. 2. Le contrôle de gestion et l'approche sociale de l'organisation

#### 3.2.1. L'approche sociologique et psychologique

Le contrôle s'en trouve modifié, dans son objectif et dans ses moyens. Il n'est plus seulement ressenti comme une vérification du supérieur hiérarchique sur l'exécutant. Le subordonné plus responsable peut s'autocontrôler, au moins pour les tâches les plus courantes.

L'école des relations humaines a profondément modifié les conceptions sur l'intégration des individus dans l'entreprise. Différentes études ont mis en évidence les motivations affectives et l'importance de la participation des acteurs de l'entreprise.

- **L'approche behavioriste** : « l'homme : main + cœur » (Mayo, Herzberg, M)
- La réaction à l'école classique prend plusieurs aspects.

**Mayo** met en évidence à la Western Electric que les salaires et les conditions de travail ne suffisent pas à motiver les acteurs de l'entreprise. La productivité augmente en revanche avec l'attention qui leur portée et les motivations sont plus fortes avec un degré de responsabilité plus élevé.

**Herzberg** analyse les facteurs de satisfaction au travail et démontre l'importance et nécessité d'enrichir et d'élargir les tâches et les responsabilités des acteurs de l'organisation.

#### 3.2.2. L'approche socio-économique : « L'homme : Main+ Cœur +tête »

Les études menées depuis une trentaine d'années tout en corroborant l'analyse behavioriste (études de l'organisation sociotechnique et des comportements des acteurs dans l'entreprise), ajoutent une dimension supplémentaire en accordant des capacités d'initiative, de créativité aux participants à l'organisation.<sup>20</sup>

- **Emery** et **Trist** mettant en évidence la double dimension de l'organisation technique et sociale et cette analyse socio- technique privilégie les groupes de travail autonomes ou semi-autonomes.
- **Cyert** et **March** dans leur théorie comportementale de la firme montrant que les individus ont des objectifs et que les buts de l'organisation dépendent des coalitions des acteurs.

---

<sup>20</sup> Ibid. P.30.

### 3.2.3. Le contrôle de gestion après l'école des relations humaines

Le contrôle de gestion dans l'approche des relations humaines est un moyen pour stimuler des acteurs de l'organisation.<sup>21</sup>

## 3.3. Le contrôle de gestion et l'approche système de l'organisation

### 3\_3\_1\_ L'approche systémique

C'est une structure organisée réunissant plusieurs éléments différents mais qui fonctionnent en interaction pour atteindre un objectif commun.

La théorie des systèmes essaie donc de modéliser dans sa globalité l'ensemble d'éléments en interaction qui composent un système dynamique, ouvert sur environnement qui cherche à lutter contre l'entreprise en mettant en place des processus de régulation.<sup>22</sup>

- **L'entreprise système**

Si on applique cette démarche système à l'entreprise il ressort que :

- ✓ **Les éléments différenciés sont :** les fonctions et services de l'entreprise qui ont chacun des objectifs, des moyens, des structures spécifiques mais doivent pourtant travailler ensemble.
- ✓ **La frontière est :** la structure de l'entreprise, son organisation interne.
- ✓ **L'environnement est :** les partenaires obligés de l'entreprise, clients, fournisseurs, concurrents, état, banque, syndicats.
- ✓ **L'objectif est :** la suivre de l'entreprise à long terme et des objectifs économiques et sociaux évolutifs sur le moyen terme.
- ✓ **Les processus de régulation sont :** les décisions et les actions de pilotage pour recentrer l'organisation vers ses objectifs.

## 3.4. Le contrôle de gestion et l'approche décisionnelle de l'organisation

### 3.4.1. La décision et la rationalité limitée

- **Définition**

---

<sup>21</sup> GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, op.cit, p.31.

<sup>22</sup> Ibid, p.32, 33.

La décision peut être définie comme un choix délibéré parmi plusieurs possibilités, dans le but de résoudre un problème.

### 3.4.2. Les théories de la décision

Trois théories ont étudié la décision en y apportant successivement une dimension supplémentaire : <sup>23</sup>

- ✓ **Théorie classique** : la théorie de l'acteur rationnel. La décision est linéaire, unique et optimale.
- ✓ **Théorie du processus politique** : la rationalité est limitée et de la décision est incertain. Les acteurs tentent d'influencer la décision.
- ✓ **Théorie du processus psychologique** : dans le contexte contemporain la décision ne peut être que contingente. La décision « satisfaisante » à un moment donné dans un contexte précis à remplacer la décision optimale, unique et standard, quel que soit le cadre de processus.

### 3.4.3. L'organisation est un système social

**L'analyse sociotechnique** : montre l'interdépendance du système technique avec ses critères quantitatifs et du système social avec ses implications psychologiques et ses contraintes sociales. La gestion des structures, des procédures de travail, des contrôles et surtout de l'information, de sa circulation, de la communication s'en trouve également modifiée. <sup>24</sup>

En effet, Ansoff et Drucker ont largement contribué à élargir l'approche de l'organisation pour aboutir à :

- Un système dont les éléments en interdépendance doivent coopérer et communiquer (socio technique) ;
- Ouvert sur l'environnement incertain et perturbateur ;
- Et finalisé, avec des objectifs qui évoluent et des mécanismes régulateurs pour piloter l'ensemble de l'organisation.

## 3.5. Le contrôle de gestion et l'approche contingente de l'organisation

### 3.5.1. L'approche de la contingence

---

<sup>23</sup> GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, Op.cit. p. 36.

<sup>24</sup> Ibid. p.37.



L'organisation est soumise à des facteurs de contingence, c'est-à-dire des éléments propres à une entreprise, qui évoluent avec elle et qui influencent ses choix et ses actions. Ainsi que, l'environnement et ses caractéristiques sont des facteurs discriminants pour structurer l'organisation.<sup>25</sup>

**Plusieurs facteurs de contingence sont repérables :**

- **La technologie** : selon J. Woodward, le choix de la structure est déterminé, « Contingent » à la technologie utilisée dans le système de production de l'entreprise.
- **La taille, l'âge et le pouvoir de l'entreprise** : Lawrence et Lorsch, Mintzberg analysent ainsi les structures les plus adéquates en fonction de ces facteurs et de leur évolution.
- **L'environnement** : l'activité, les offreurs et les demandeurs, toutes les dimensions de l'environnement influencent également les choix structurels.

### 3.6. Le contrôle de gestion et les approches contractuelles de l'organisation

- **L'organisation, lieu de contrats**

Cette approche provient des formalisations de la théorie de la firme. Trois courants peuvent apporter un éclairage sur l'organisation et son contrôle :<sup>26</sup>

#### 3.6.1. Théorie des coûts de transaction

Les coûts de transaction expliquent l'existence des firmes mais, à l'inverse, les coûts organisationnels de fonctionnement de la structure de la firme limitent la substitution complète du marché par les organisations.

---

<sup>25</sup> Ibid. p.38

<sup>26</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « contrôle de gestion, manuel applications », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2001, p. 39.

### **3.6.2. Théories des droits de propriété**

L'entreprise « managériale » qui apparaît dans les années 2005 en Algérie fait apparaître une séparation entre le propriétaire de la firme (actionnaire) et le dirigeant managère qui gère l'organisation. Le propriétaire délègue au gestionnaire un mandat de gestion de ses droits de propriétés.

### **3.6.3. Théorie de l'agence**

Une relation d'agence est un contrat par lequel une personne (la principale) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent.

Cette réalité apparaît dans les organisations avec la diversification des activités et donc la nécessaire spécialité des tâches ; un seul acteur ne peut maîtriser tous les domaines de la gestion.

## **3.7. Le contrôle de gestion et l'approche évolutionniste de l'organisation**

### **3.7.1. L'approche évolutionniste (1980)**

Se fondant sur des modèles biologiques et sur les principes de la sélection naturelle, des analyses montrent que les organisations évoluent et se transforment pour répondre aux sollicitations et modifications externes et internes.<sup>27</sup>

### **3.7.2. Le contrôle de gestion comme un moyen de routines ou d'apprentissage**

En fixant des procédures de mesure et de contrôle, des démarches de résolution de problème et d'amélioration de processus, le contrôle de gestion peut être considéré comme ensemble des routines d'apprentissage de l'organisation.

## **4. Le contrôleur de gestion dans l'organisation de l'entreprise**

### **4.1. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation**

Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps.<sup>28</sup>

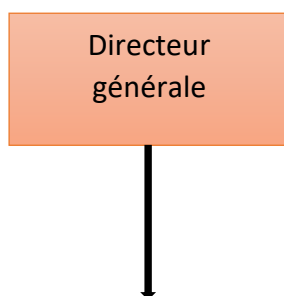
---

<sup>27</sup> GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, Op.cit. p. 40.

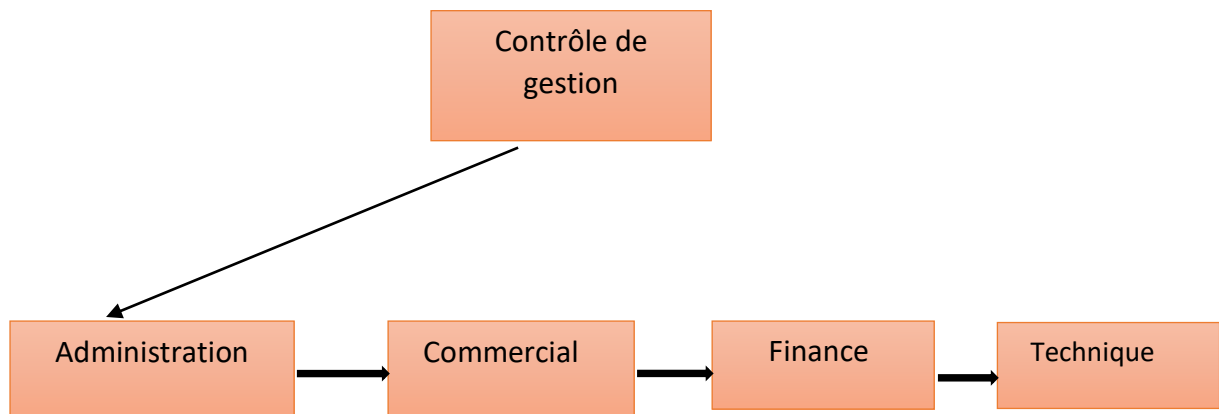
Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles :

- ✓ **Au directeur général :** c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier.
- ✓ **Au directeur financier :** cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles.
- ✓ **Au même niveau que d'autres directions :** Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

**Figure n° 03 :** Rattachement à la direction générale



<sup>28</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.24 ,25. (2018)



**Source :** Bouquin-x, F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2009, p.50.

Ainsi, les fonctions de prévision et d'organisation figure le système de contrôle organisationnelle va permettre de délimiter les champs respectifs du contrôle interne, de l'audit interne et du contrôle de gestion, le système de gestion de l'entreprise est un outil qui permet les fonctions précédentes, et le contrôle est une mission qui relève de la responsabilité de celui qui gère.

L'organisation du contrôle de gestion récolte le bon fonctionnement interne et assurent la performance dans l'entreprise.

### Section 3 : les outils de contrôle de gestion

Pour réussir la démarche de suivi de la performance, les parties prenantes impliquées doivent se servir des techniques et des outils de contrôle de gestion.

#### 1. Définition de la gestion budgétaire

**C'est un élément clé pour atteindre l'objectif, et sa définition est comme se ci :**

La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budgets », les décisions prise par la direction avec la participation des responsables.

- ✓ La gestion budgétaire planifie à long terme les recettes et les dépenses prévus sur une période. Elle repose sur trois concepts (Prévision, budgétisation et contrôle budgétaire).

### **1.1. Les principales objectives de gestion budgétaire**

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

### **1.2. La procédure de mise en œuvre des budgets**

Chaque responsable de centre, à partir des prévisions et objectifs sur l'année, en devra établir son budget. La comparaison entre les budgets de l'année N et l'année N-1, celui-ci est ensuite généralement soumis à une négociation et un arbitrage avec la direction, à cette base accordera une enveloppe budgétaire au responsable. Le contrôleur de gestion est garant de la procédure budgétaire, c'est lui fixe le calendrier et définit les différents stades de la procédure de mise en œuvre des budgets.

## 2. Comptabilité financière

La comptabilité financière est protéiforme, elle apparaît sous la forme de divers systèmes d'information poursuivant des objectifs différents donc le système d'information est ensemble d'information qui permettant à construire un effet.<sup>29</sup>

### 2.1. Type de système d'information

- **De système d'information subjectif :** la qualitatif subjectif, ne signifie pas que la comptabilité ne puisse pas se rapprocher d'une représentation correcte de la réalité, il signifie que cette représentation de la réalité est faite pour le compte d'un sujet.
- **De système d'information objective :** pour déterminer les moyens et les résultats d'une entreprise, la comptabilité est obligée de sommer des objets différents. Cette sommation ne peut s'effectuer en quantité et doit s'exprimer l'objective d'information.

### 2.2. Le rôle de la comptabilité financière

Le pilotage de l'entreprise consiste à faire des choix, à prendre des décisions, dans le but de réaliser des objectifs.<sup>30</sup>

- **Le rôle économique de la comptabilité ;** pour que l'entreprise puisse s'assurer que ses dépenses n'excèdent pas ses recettes, elle doit calculer son résultat à la fin de chaque exercice comptable. L'exercice comptable est une période qui commence généralement en 1 janvier et se terminer en 31 décembre.
- **Le rôle juridique de la comptabilité ;** la comptabilité permet de déterminer les montants des impôts à payer par les entreprises. Aussi, la comptabilité peut servir de preuves en cas de litige. En effet, la comptabilité générale permet à ;
- Traiter les états financiers et élaborer les fiches de paies ;
- Permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité.

<sup>29</sup> JACQUES.R, CHRISTINE C, « Comptabilité générale », 8<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2008, P.4, 5.

<sup>30</sup> WISLON MAKAYA, « Comptabilité générale de l'entreprise », publico édition, paris, 2009, P.17.

### 2.3. Les états financiers

Ce sont des documents structurés qui représentent de manière financière les événements et les transactions qui ont un impact sur une entreprise.

**L'objectif des états financiers** est de fournir une information sur la situation financière, et la performance et les flux de trésorerie d'une entreprise, information utile à une gamme variée d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

- **Bilan**

C'est un tableau qui présente la situation patrimoniale de l'entreprise (actif, passif).

- **Le journal**

Les opérations sont enregistrées dans le journal sous forme d'articles. Un article est un ensemble comprenant une date, des références, le nom et le montant des comptes débiteurs et créditeurs, un libellé, c'est-à-dire une brève justification de l'opération. Autrefois le journal était un livre relié à feuilles cousues, tenu jour par jour et opération (date par date).

- **Le grand livre**

C'est un registre dans lequel sont présentés individuellement tous les comptes ouverts dans le journal, il permet de tirer le solde de n'importe quel compte à tout moment.

- **La balance de vérification**

Les rapports des enregistrements du journal aux comptes du grand livre génèrent de nombreuses erreurs, lorsque on n'utilise pas un logiciel de comptabilité mais dans tous les cas. Il est prudent de faire des vérifications. La fonction de vérification est essentiellement dévolue à la balance, la balance est un tableau de comportant une colonne de numéro de code des comptes, une colonne pour les sommes crédit, une colonne pour les soldes débiteurs et une colonne pour les soldes créditeurs.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> JEAN GUY DEGOS, OUVRARD STEPHONE, Op.cit., p. 21.

### ▪ **Compte de résultat**

Le compte de résultat (ou CR) est un document comptable présentant l'ensemble des produits et des charges d'une société durant un exercice comptable. Comme le bilan et les annexes, il fait partie des états financiers des entreprises. Le compte de résultat a pour vocation d'informer sur les performances réalisées par une entreprise. En se focalisant sur ses variables de patrimoine (gains et pertes), il permet de dégager son résultat net (bénéfice ou déficit).

### ▪ **Tableau des flux de trésorerie**

Le bilan donne la situation patrimoniale de l'entreprise, mais pas la variation de la situation de trésorerie par rapport à l'année précédente. Et pour calculer cette variation on utilise un tableau de flux de trésorerie ou un tableau de financement.

### ▪ **Le tableau de financement**

De même que le tableau des flux de trésorerie donne les variations de trésorerie d'une période à l'autre, le tableau de financement donne les variations ressources et les variations d'emplois d'une période à l'autre.

## **3. Comptabilité analytique**

### **3.1. Notion sur comptabilité analytique**

C'est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.<sup>32</sup>

### **3.2. Objectifs de la comptabilité analytique**

Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique. Bien que la liste de soit exhaustive, il est possible de retenir les objectifs figurant dans le tableau suivant ;<sup>33</sup>

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants ;

---

<sup>32</sup> RAIMBOURG PHILLIPE, « Comptabilité analytique », 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013, p.8.

<sup>33</sup> Ibid. p. 9, 14, 15.



- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels.

### 3.3. Les principes de la comptabilité analytique

**Principe** : préalablement à l'étude des différentes méthodes de calcul des coûts, il convient de définir certains termes utilisés par la comptabilité analytique :

- ✓ **Le prix** ; est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction : ce terme s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur. Le prix fait donc implicitement référence à la notion de marché. On oppose fréquemment le prix d'achat au prix de vente.
- ✓ **Le prix d'achat** ; est pour l'acquéreur, la quantité de monnaie qu'il est nécessaire de déboursier pour l'acquisition d'un bien.
- ✓ **Le prix de vente** ; est pour le vendeur, la même quantité de monnaie qui, dans son patrimoine, vient remplacer le bien vendu.
- ✓ **Les produits** ; lorsque les produits sont sortis du cycle d'exploitation, les expressions produites vendus ou produits créés par l'entreprise pour elle-même doivent être retenues.
- ✓ **Les charges** ; cette expression recouvre la même réalité tant en comptabilité général qu'en comptabilité analytique. Une charge correspond à une fact d'appauvrissement pour l'entreprise. Elle contribue à diminuer le résultat de l'exercice.

Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement.

- **Type des charges**
- ✓ **Les charges non incorporables**

Ces charges sont enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité analytique car elles ne concernent pas les conditions normales et courants du fonctionnement de l'entreprise. Il s'agit essentiellement de charges exceptionnelles et de charges hors exploitation.

- ✓ **Les charges incorporables**

Les charges incorporables sont constituées de l'ensemble des charges de la comptabilité générale diminué des charges non incorporables.

**✓ Les charges de substitution**

Dans le but de déterminer un coût économique, certaines charges sont incorporées des coûts pour des montants différents de ceux enregistrés en comptabilité générale. Ces charges, qualifiées de charges de substitution, concernent les amortissements, les dépréciations, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement.

**✓ Les charges supplétives**

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

**Deux catégories de charges supplétives sont en général retenues par la comptabilité analytique :<sup>34</sup>**

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

**✓ Charges directes**

Ce sont les charges qu'il est possible d'affecter « immédiatement » c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé grâce à un moyen. Ces charges peuvent concerner le coût d'un produit ou d'une commande.

**✓ Charges indirectes**

Ce sont les charges qu'il n'est pas possible d'affecter « immédiatement » à un coût particulier. Elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé. Ces charges concernant plusieurs produits ou activités.

---

<sup>34</sup> RAIMBOUR G PHILLIPE, Op.cit, p.25.

**✓ Une charge variable**

Dépend du niveau d'activité, par exemple du nombre de produits fabriqués. Ainsi, les consommations de matières premières pour la fabrication des produits finis représentent un poste variable du coût de production.

**✓ Une Charge fixe**

Ne dépend pas de niveau d'activité. L'amortissement du mobilier qui se trouve dans les services commerciaux ne dépend pas du nombre de produits vendu pendant la période.

35

**✓ Les coûts**

Un coût est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé. Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise.<sup>36</sup>

En effet le terme coût ne s'applique pas qu'aux produits mais toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et d'en faire total.

**▪ La hiérarchie des coûts**

Selon le stade d'élaboration du produit, divers coûts peuvent être déterminés. Il est en effet possible de calculer un coût à chaque phase du cycle d'exploitation de l'entreprise.

- **Coût complet**
- **Définition**

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation.<sup>37</sup>

- **Objectif**

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique. Différentes raisons peuvent expliquer cette position :

- ✓ Elle est la méthode de base des plans comptable antérieurs au plan comptable général ;

---

<sup>35</sup> DIDIER LACERE, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 5 édition, paris, 2011, P.23.

<sup>36</sup> RAIMBOURG PHILLIPE, Op.cit, p.10, 11.

<sup>37</sup> Ibid. p.24.

- ✓ Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes d'actif.
- **Les Coûts partiels**

L'analyse de comportement des charges vise à déterminer la nature opérationnelle ou fixe des charges supportées par l'entreprise. Cette distinction est indispensable pour le gestionnaire qui souhaite recourir à des méthodes de gestion n'incorporant qu'une partie des charges dans le calcul des coûts.

Ces méthodes qualifiées de méthodes de coûts partiels visent à exclure de l'analyse la part des charges dont l'affectation aux coûts présente une difficulté, soit qu'il s'agisse de charges de structure. Le reste des charges est envisagé globalement sans analyse particulière.

- **Les différentes méthodes des coûts partiels**

Il existe différents types de coûts partiels au croisement des charges (directes/indirectes), (fixe/variable). Au lieu d'acheminer vers les coûts recherchés la totalité des charges de l'entreprise, il est possible d'acheminer que certains entre elle ou une partie de chacune d'elles, les autres étant constituées en une ou plusieurs masses convenablement choisies.<sup>38</sup>

- **Le coût direct et coût indirect**

- ✓ **Le coût direct**

**Launois. R** note que « le coût direct est constitué des charges qui, étant propres à un produit ou à une activité, peuvent lui être affectées directement sans discussion ni arbitraire ou qui peuvent lui être rattachés sans ambiguïté même si elles transitent par des sections auxiliaires, dès lors instrument de mesure permet d'en opérer la décompte ». Les coûts directs sont les frais spécifiques liés à l'entreprise d'une manière interne et externe.

- ✓ **Le coût indirect**

**Launois. R** note que « le coût indirect est constitué des charges qui sont communes à plusieurs produits et qui restent indivisés au niveau de la saisie ». Le coût indirect désigne les ressources qui sont consommées en commun par plusieurs objets des

---

<sup>38</sup> RAIMBOURG PHILLIPE, Op.cit, p.130.

coûts et qui doivent faire l'objet de calcul préalable avant d'être déversées sur les objets concernés.<sup>39</sup>

### 3.4. La comparaison entre comptabilité générale et analytique

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

**Tableau n° 3 : la comparaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique**

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

**Source :** Dubrulle L, Jourdain D, « comptabilité analytique de gestion », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2007, P.9.

Ce tableau montre la différence entre comptabilité générale et la comptabilité analytique pour distinguer le rôle de chacun dans l'entreprise.

<sup>39</sup> Launois R. Typologie des coûts en comptabilité, contrôle de gestion, p .7, disponible sur le site : [http://www.rees-France.Com/IMG/pdf/ART- 804\\_ comptabilite\\_analytique.pdf](http://www.rees-France.Com/IMG/pdf/ART- 804_ comptabilite_analytique.pdf).

## 4. Tableau de bord

### 4.1. Définition de tableau de bord

**Gervais M** précise que « le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître, le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler le marché de l'entreprise à court terme et faciliter dans celles-ci l'exercice des responsabilités ». <sup>40</sup>

### 4.2. Objectif de tableau de bord

Le tableau de bord remplir trois objectifs essentiel :

- Un outil de pilotage de suivi des objectifs d'une organisation ;
- Un outil de management permettant de développer un dialogue et une réflexion collective autour des objectifs à atteindre ;
- Un outil d'aide à la décision par la vision régulière de l'évolution de l'évolution de la situation. <sup>41</sup>

### 4.3. Les type de tableau de bord

On distingue trois types de tableaux de bord : <sup>42</sup>

#### ✓ **Tableaux de bord d'activité**

Servant au suivi d'une activité sur les résultats obtenus et dialoguer entre niveaux hiérarchiques. Il contient l'ensemble des indicateurs stratégique ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

#### ✓ **Tableaux de bord de pilotage**

Permettant de suivre l'avancement des plans d'actions et résultats obtenus. Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. Ce type correspond pourtant à une préoccupation des décideurs pour atteindre des objectifs avec des moyens limités, implique de piloter, à pour obligation de clarifier, convaincre le plan

---

<sup>40</sup> GERVAIS.M, « contrôle de gestion par système », 6<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, paris, 1997, p.593.

<sup>41</sup> CAPPELLETI LAURANT, BARON PHILIPPE, GERARD DESMAISON, RIBIOLLET FRANCOIS-XAVIER, « contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2014, p.60.

<sup>42</sup> SAULOUJ.Y, « le tableau de bord du décideur », organisation édition, paris, 1982, p30, 31, 32.

diffuser, faire partager l'essence même de son métier : de définir le plan d'action stratégique un pour attendre un objectif.

✓ **Tableaux de bord de projet**

Spécifique de la direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects : techniques, qualités, coûts et délais.<sup>43</sup>

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

Commençons par un préalable sur la place de l'information : une information isolée ne présente rien, la prise de décision doit résulter de rapprochement d'informations de nature parfois variée. Ce rapprochement se fait parfois dans l'esprit dans dirigeants de manière empirique.<sup>44</sup>

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

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants et les commentaires :<sup>45</sup>

- ✓ **Les écarts** ; le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui qui présente un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- ✓ **Les ratios** ; une ration est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux éléments, il est exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans l'espace est mise en évidence.
- ✓ **Les graphiques** ; les graphiques attirent davantage l'attention que les écrits ou les tableaux de chiffre. Un graphique permet de visualiser rapidement et directement les évolutions et Ils mettent en évidence les changements de rythme ou de tendance.
- ✓ **Les clignotants** ; ce sont des seuils limites définis par l'entreprise, ils doivent attirer l'attention de l'utilisateur sur l'information essentiel. Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel, il peut s'agir d'un indice d'une valeur ou d'un pictogramme faisant ressortir un montant ou un écart significatif.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> 43 Ibid. P. 33.

<sup>44</sup> FRANCOIS RIEU-JEAN, RIGOLLET PIERRE, « Tableaux de bord », DUNOD, Paris, 2014, p11, 12.

<sup>45</sup> ALAZARD CLAUD, SEPARI SABINE, Op.cit, p.558. (2010)

<sup>46</sup> Ibid, p.559. (2010)

- ✓ **Les commentaires** ; le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires sur une même page au début du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés.<sup>47</sup>

## 5. Le reporting et le tableau de bord

### 5.1. Explication de reporting

C'est plutôt un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées, qu'un support de l'action. Le tableau de bord sert à suivre, voire à anticiper des actions. Le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limite à rendre compte de résultats passés, alors que le tableau de bord s'adressera également aux responsables opérationnels.<sup>48</sup>

### 5.2. Le rôle du reporting

- Focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués aux responsables ;
- Synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques ;
- Permet de vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'évaluer la performance des responsables.

Le reporting est essentiellement constitué d'indicateurs financiers, le plus souvent déterminés après l'action.

## 6. Le système d'information

### 6.1. Définition

Le système d'information est l'ensemble des informations formelles circulant dans l'entreprise, procédures et moyens utilisés pour rechercher et traiter ces informations.<sup>49</sup>

### 6.2. Le système d'information remplit quatre fonctions essentielles

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

---

<sup>47</sup> SELEMER. C, « Concevoir le tableau de bord », DUNOD, Paris, 1998, p.81.

<sup>48</sup> SELEMER. KAROLINE, « Concevoir le tableau de bord », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2011, P.48.

<sup>49</sup> GOUTIER F, PEST A, « Contrôle de gestion, gestion appliquée », DERIOS édition, Paris, 2006, p.188.

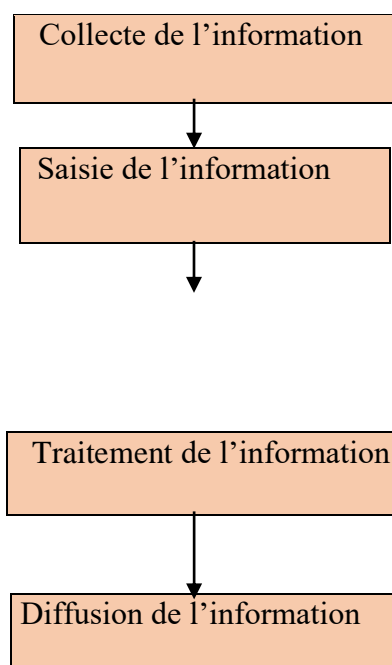


Mémorisation de l'information : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte, il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.

- ✓ **Mémorisation de l'information** : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte, il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.
- ✓ **Traitement d'information** : il s'agit de transformer les données en informations utiles. Reposant sur des opérations de tri, de classement et de calcul, il peut être manuel ou automatisé.
- ✓ **Diffusion d'information** : la transmission des informations peut être verticale (descendante sous forme d'ordres et directives ou ascendante sous formes des comptes rendus), ou horizontale.<sup>50</sup>

(Circulation des informations entre services à des fins de coordination)

**Figure n° 4** : fonctionnement du système d'information



**Les sources** : Lahdin norredine, saada amar, « contrôle de gestion : analyse des coûts et la mise en œuvre de la méthode abc au sein de l'entreprise Danone Djurdjura », comptabilité et audit, univ-Bejaia, Algérie, 2019.

<sup>50</sup> MADI .M, KENNOUCHE.Z, « La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion », comptabilité et audit, univ-bejaia, Algérie, 2021/2022, P.26.

### 6.3. Les sources d'informations pour le contrôle de gestion

Les premières informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans la comptabilité financière et dans l'organisation en général.<sup>51</sup>

✓ **La comptabilité financière**

Le contrôle de gestion étant apparu historiquement après la comptabilité financière et se voulant être une « loupe » sur les charges d'une entreprise, il est logique que la comptabilité soit une source d'information pour le contrôle de gestion.

✓ **La comptabilité de gestion**

Organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle présente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

### Conclusion

Le contrôle de gestion vise principalement à concevoir et mettre en place des outils de pilotage afin d'assurer la cohérence globale entre les objectifs, les ressources et les performances financières. Pour atteindre cet objectif, il est essentiel que ces outils soient alimentés par des informations de qualité, permettant ainsi leur bon fonctionnement.

Dans ce chapitre, nous pouvons conclure que, le but de contrôle de gestion est de rassurer les responsables « les contrôleurs de gestion », de les aider et de les motiver en appliquant les outils nécessaires afin qu'il réponde à plusieurs objectifs stratégiques et opérationnels, il n'est pas seulement un système de pilotage qui permet de l'analyse et d'optimisation des différents écarts, mais il permet aussi d'informer les décideurs et les aider à prendre différentes décisions.

---

<sup>51</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.20, 21. (2018)

## **Chapitre 02 : Gestion budgétaire et le contrôle budgétaire d'une entreprise**

La gestion budgétaire est un outil du contrôle de gestion son objectif est d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité de l'entreprise et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants.

La gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et les techniques de prévision sont piliers de la gestion financière et du contrôle de gestion. Ils permettent aux entreprises de planifier leurs activités, d'allouer efficacement les ressources, de surveiller et d'évaluer leurs performances financières, et de prendre des mesures appropriées pour atteindre leurs objectifs stratégiques.

Ce chapitre sera subdivisé en trois sections, dans la première section nous présenterons les généralités sur la gestion budgétaire dans la deuxième section en va étudier les techniques de prévision et dans la troisième section en va élaborer la démarche budgétaire.

### **Section 01 : fondements de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

#### **1. Historique et l'évolution de la gestion budgétaire**

Le mot budget vient d'un vieux mot français « bougette » ou « petit bouge », la bouge ou encore la bourse dans laquelle il serait ses écus. Un long voyage ne s'improvise pas, il faut prévoir, programmer les étapes à l'auberge, et disposer de la somme nécessaire.

Le terme a été ensuite repris par les anglais, à l'issue de la deuxième guerre mondiale, à l'époque où naissent les institutions parlementaires. Le budget devient une notion de droit public, pour désigner la somme allouée par un vote du parlement à une entité administrative pour son fonctionnement, chaque ministre dispose ainsi d'un petit budget « enveloppe budgétaire » dans laquelle il peut puiser (on parle aussi de « portefeuille ministériel » qui donne la même image).

Ce mécanisme d'allocation budgétaire permet à l'Etat de résoudre un problème de gestion délicat : Le vote de budget permet de régler « la relation d'agence » entre l'Etat et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

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

En effet, Tout simplement en centralisant la réflexion stratégique, en décentralisant la gestion opérationnelle et en contrôlant le système par une procédure d'allocation budgétaire des ressources en particulier financières.

On peut donc dire que les entreprises ont copié les administrations et le fonctionnement de la comptabilité publique, ce qui mérite d'être souligné, à une époque où le discours dominant consiste à critiquer « la bureaucratie » et à donner l'efficacité de la gestion privée en exemples aux administrations.

## **2. la définition de la gestion budgétaire**

Il existe plusieurs définitions pour la gestion budgétaire selon les auteurs, on va citer quelques définitions :

Pour l'expert-comptable et selon le docteur en management Forget Jack La gestion budgétaire ; « Suppose la définition d'objectifs ex ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaires ». <sup>52</sup>

Les deux auteurs C. Alazard et S. Séparai, ont défini ce mode de gestion comme « une gestion qui conduit la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de divergences et initier des actions correctrices ». <sup>53</sup>

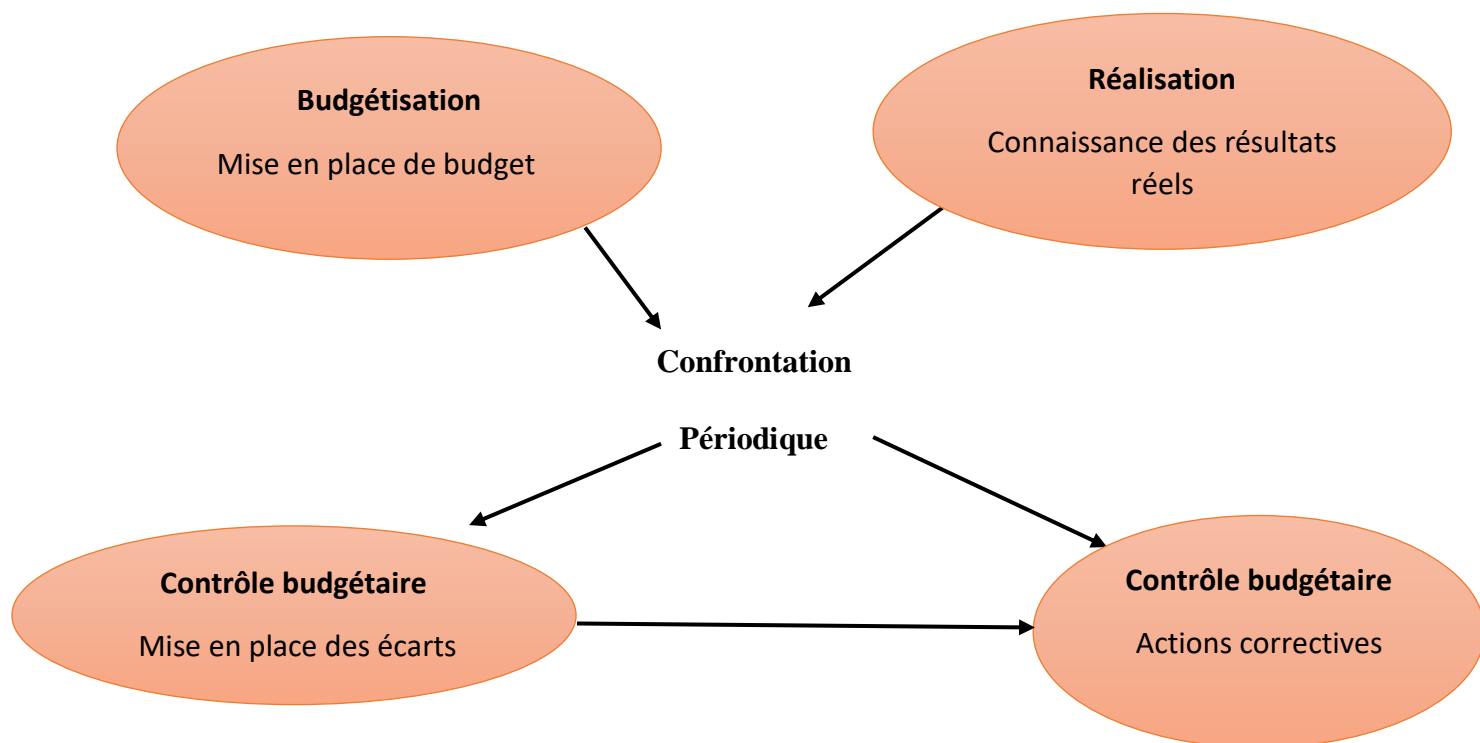
Le mécanisme de la gestion budgétaire est illustré dans le schéma suivant :

---

<sup>52</sup> FORGET JACK, « Gestion budgétaire », Organisation édition, paris, 2005, p.21.

<sup>53</sup> ALAZARD CLAUDE et SEPARI SABINE, Op.cit., p.218. (2010)

Figure n° 05 : Mécanisme de la gestion budgétaire



**Source** : ALAZARD.C et SEPARIS, « Contrôle de gestion ; manuel application », DUNOD, Paris, 2010, p.225.

La gestion budgétaire est un mécanisme qui permet de faire les prévisions à court terme des recettes et des dépenses de l'entreprise. C'est un outil de gestion qui permet de faire une analyse comparative entre les prévisions et les résultats.

### 3. définition du budget

Pour Brigitte Doriath, Christian Goujet (en 2007 P.100) : « le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources que lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc).<sup>54</sup>

<sup>54</sup> DORIATH BRIGITTE, GOUJET CHRISTAIN, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, 2007, P. 100.

Le budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise.

### 3.1. Le rôle du budget

D'après Bouquin H(en 2013 P.442), les budgets sont à la fois des instruments de prévision ,de coordination entre les différentes fonctions ,des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs, le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir :<sup>55</sup>

- **Un instrument de coordination et de communication** : le processus budgétaire (élaboration d'un ensemble de budgets cohérent), bien mené, est l'occasion de s'assurer que les diverses fonctions ont l'intention d'agir en harmonie si non en synergie, et de conduire les différents services à se coordonner.
- **Un outil essentiel de gestion prévisionnelle** : il doit en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des manœuvres disponible, ainsi que des zones majeurs d'incertitude.
- **Un outil de délégation et de motivation** : dans la mesure où il apparait comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de moyen et/ou de résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable, ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction. Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation formelle, le respect des objectifs de moyens ou de résultats qui sont fixés par leur budget est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées. Ainsi, le budget garantit la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégique de l'entreprise.
- **Un outil d'apprentissage au management** : la performance de l'entreprise ne se mesure pas par référence au budget, qui décrit une situation hypothétique, mais par référence au réel, donc le budget est une occasion privilégiée

---

<sup>55</sup> BOUQUIN .H, « Le contrôle de gestion », Gestion PUF édition, paris, 2013, P.442.

d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont fait, il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

### 3.2. Les limite du budget

« Le budget est violemment critiqué par les consultations et les chercheurs, moins par les praticiens. Les critiques adressées au budget sont multiples. Elles reposent généralement sur une inadaptation du dispositif aux nouvelles conditions de la concurrence ». <sup>56</sup>

Sont ainsi cités :

- Le changement rapide de la conception des produits ;
- Le rétrécissement du cycle de vie des produits ;
- L'élargissement des gammes ;
- La multiplication des lots fabriqués sur spécification des clients ;
- Le changement rapide des prix des matières.

Plus synthétiquement, les grandes critiques que l'on adresse généralement au budget sont de trois ordres :

- **Ses fonctions sont multiples est souvent contradictoire** : outil de prévision, aussi d'évaluation voire de sanction ; outil d'allocation des ressources, mais aussi coordination, etc ;
- **Sa vision est rétrospective plus que prospective** : le budget et surtout le contrôle budgétaire offrent une vision rétrospective sur une base conçue en année N-1, dont l'obsolescence s'accroît de mois en mois ;
- **Sa composition est essentiellement financière** : si les données commerciales, techniques ou humaines transparaissent dans son élaboration, le produit final (synthèse) est une traduction purement financière de la réalisation économique. Par ailleurs, la source principale d'alimentation des systèmes budgétaires est la comptabilité, qui ne peut leur offrir que des données purement financières. Dernières ne permettent pas toujours de piloter l'activité dans ses moindres détails à démarche budget.

### 4. Les objectifs de la gestion budgétaire

---

<sup>56</sup> GOUTIER.F, PEST.A, op.cit. P.66.



- Assurer une certaine sécurité, des prévisions à court terme et améliorer la rentabilité en augmentent 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 ». <sup>57</sup>

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période, méthode de gestion économique de l'entreprise qui consiste à contrôler la réalisation d'objectifs déterminés en quantité et en valeur dans le cycle d'une programmation à court terme.

## **5. les étapes de la gestion budgétaire**

La définition de la gestion budgétaire fait apparaître trois phases dans le processus budgétaire : la prévision, la budgétisation et le contrôle.

### **5.1. La prévision**

C'est prévoir en quelque sorte ou connaître d'avance. On définit la prévision comme une attitude volontariste (politique de choix ou d'un engagement pour l'avenir), scientifique (statistique) et collective face à l'action future.

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

---

<sup>57</sup> GUEDJ. N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation édition, Paris, 2000, p. 246.

## **5.2. La budgétisation**

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

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

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

## **5.3. Le contrôle budgétaire**

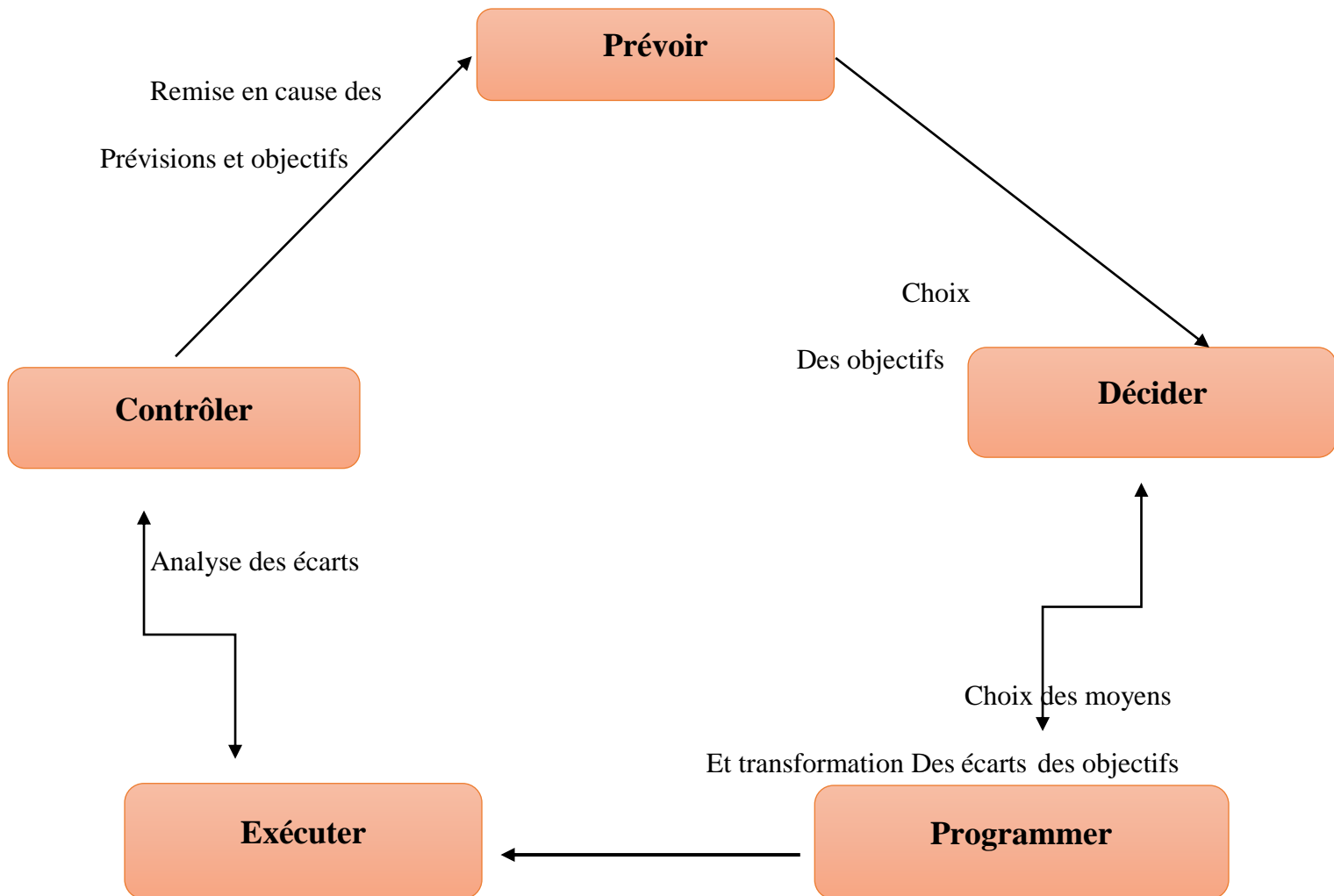
Il constitue la dernière étape de la gestion budgétaire (il est utilisé pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en terme financier). Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et dépenses budgétés. Pour cela il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts qui montrera mois après mois, dans quels domaines les dépenses sont trop élevées, à quels domaines ou à quels projets n'a pas été consacré suffisamment d'argent.

Afin de pouvoir réaliser un rapport d'analyses des écarts et les projections des marges brutes d'autofinancement, il faudra détailler le budget général en budget mensuel.

Il consiste aussi à un suivi des budgets et une comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrées, afin de rechercher les causes des écarts et d'informer les différents niveaux hiérarchiques pour prendre les mesures correctives nécessaires et apprécier l'activité des responsables.

Figure n° 06 : La gestion budgétaire

La gestion budgétaire peut être schématisée comme :



Source : Abdenacer KHERRI, cours : « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011/2012, P.2.

La gestion budget à des tâches principales qui sont prévoir, contrôler, exécuter, programmer et décider.

## 6. les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.<sup>58</sup>

- **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.
- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais, son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.
- **Contrôle** : s'il y'a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts

## 7. Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire

### 7.1. Les intérêts de la gestion budgétaire

Les intérêts de la gestion budgétaire : <sup>59</sup>

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

---

<sup>58</sup> SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert édition, Paris, 2008, P128.

<sup>59</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion et manuel d'application », DUNOD, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1996, p.3.

## 7.2. Les limites de la gestion budgétaire

Parmi les limites existent nous citons :

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

## Section 2 : Techniques de prévision et de budgétisations

L'élaboration d'un budget des prévisions permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce, au moindre coût.

### 1. Les principes de la gestion budgétaire des prévisions : l'optimisation

La gestion prévisionnelle des prévisions répond à un double objectif :

- Minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (la recherche des stocks minimum) ;
- Assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture (recherche d'un stock suffisant) ;
- Cette analyse, qui gère deux s'opposent, peut être enrichie par une étude probabiliste.<sup>60</sup>

### 2. Le budget des prévisions

La prévision aboutit à l'élaboration de plusieurs budgets dont la variété dépend de la structure organisationnelle de l'entreprise et du réseau d'analyse comptable :

- Le budget des achats exprime, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix ;
- Le budget des charges d'approvisionnement et de stockage sont définis en fonction des centres d'analyse : magasin, centre approvisionnement, etc. ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes.<sup>61</sup>

### 3. Les techniques de la prévision de gestion budgétaire

Il existe plusieurs techniques de prévision quels sont :

#### 3.1. La prévision commerciale (Budget des ventes)

C'est le « budget pivot » qui permet la coordination des autres budgets.

- Objectifs de ce budget :
  - Déterminer nature et qualité de ce que l'on veut vendre ;
  - Définir la cible à atteindre et le calendrier.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> DORIATH BRIGITTE, GOUJET CHRISTAIN, « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2004, p. 18.

<sup>61</sup> Ibid. p.28. (2004)

### 3.1.1. Principe

- Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son établissement dans le temps.
- La prévision des ventes définit également l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (volume et prix) par produit. <sup>63</sup>

### 3.1.2. Méthodologie de la prévision

La formulation d'une prévision des ventes s'ordonne généralement autour des étapes suivantes :

- **Etude de la conjoncture globale**

Il est difficile de faire abstraction du climat économique dans lequel les ventes se déroulent car ce climat influe :

- Sur les possibilités d'achat (en période de récession, les revenus des particuliers et des entreprises tendent à s'amointrer) ;
- Et sur les désirs d'achat (il existe des périodes d'euphorie propices à la vente : périodes de montée du chômage...)
- Pour prévoir la conjoncture des pays dans lesquels la firme est implantée, on dispose généralement.

- **Prévision du niveau des marchés de l'entreprise**

Il s'agit là de prévoir le niveau d'activité futur des secteurs dans lesquels l'entreprise opère. Pour ce faire, on recourra à une ou plusieurs des techniques de prévision :

- La conjoncture obtenue sera ensuite comparée aux prévisions réalisées par des organismes extérieurs à la firme et/ou à des données éparses recueillies d'une façon plus ou moins informelle (lecteurs des journaux spécialisés, avis d'experts, renseignements sur les intentions de la concurrence...).

---

<sup>62</sup> GERVAIS. M, « contrôle de gestion par système », Vuibert Entreprise édition, ECONOMICA, paris, 1987, p.266.

<sup>63</sup> DORIATH.B, op.cit., p.8.

- Si les informations externes font apparaître une modification notable des secteurs considérés, il conviendra d'infléchir en conséquence les tendances prévues.<sup>64</sup>

- **Prévision des ventes par produit : calcul de la « prévision-zéro »**

A l'aide toujours d'une ou plusieurs des techniques, il s'agit, cette fois, d'obtenir une conjecture par produit. Disposant ici de statistiques généralement abondantes (l'histoire des ventes), on sera fortement tenté, (du moins pour les produits déjà existants) de privilégier l'extrapolation :

- ✓ Dans un contexte d'incertitude toutefois, l'extrapolation du passé dans le futur ne peut être assimilée à une prévision : elle fournit simplement une base de référence pour effectuer la prévision ;
- ✓ Partant de cette base, il conviendra donc de chercher, dans l'environnement général et spécifique de la firme, tout ce qui va rendre le futur différent du passé.

- **Confrontation de la « prévision-zéro » aux objectifs de la firme**

Cette étape consiste à traduire le niveau d'activité résultant de la prévision-zéro en temps d'objectifs (parts de marché atteintes, masses de profits obtenue, etc., avec ce niveau d'activité) et à calculer, objectif par objectif, l'écart entre ce qui est souhaité et ce qui est pour l'instant prévu.

- **Ajustements pour combler les écarts**

Dans le cadre d'une procédure budgétaire, l'action volontariste de l'entreprise est relativement limitée. La structure et la stratégie commerciales ont été normalement déterminées dans le cadre d'un plan à long terme et celles constituent en principe des données à courte terme.

- Cependant, sans remettre en cause ces invariants, il reste toujours possible de développer des tactiques qui permettront d'améliorer ce qui existe. Ces améliorations tactiques seront obtenues en jouant le plus souvent :

---

<sup>64</sup> GERVAIS M, op.cit., p.38, 39. (1987)



- Sur la répartition et le niveau des frais de publicité promotion (campagnes d'annonce, de soutien ou de relance d'un produit) ;
  - Sur le niveau des prix de vente pratiqués, mais quelque fois aussi ;
  - Sur les autres frais de distribution (frais concernant la force de vente, le service après-vente, le service emballages-expéditions-livraisons, l'administration,). Ces derniers dépendent certes, d'avantage de la structure et de la stratégie adoptée. <sup>65</sup>
- **Evaluation du budget des ventes**

Cette phase consiste à intégrer les ajustements choisis dans la prévision-zéro, de façon à déterminer les quantités que l'on prévoit de vendre.<sup>66</sup>

Pour obtenir le budget, il faudra enfin valoriser, c'est-à-dire multiplier les quantités prévues par un prix. Le plus souvent, le prix standard utilisé correspondra au dernier prix unitaire connu multiplié par un taux d'évolution tenant compte des effets de l'inflation, des conditions de marché et des intentions tarifaires de la firme

---

<sup>65</sup> GERVAIS M, op.cit., p. 40, 41. (1987)

<sup>66</sup> Ibid. p. 42. (1987)

### 3.1.3. Les techniques de prévision des ventes

La construction d'un budget commercial se réalise en deux techniques :

- **Les techniques de prévision des ventes d'une façon quantitative**

La prévision des ventes consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeurs en tenant compte :

- Des tendances et des contraintes composées par l'environnement (externe et interne) de l'entreprise ;
- Des objectifs et de la politique commerciale que la firme entend suivre.

- **Les techniques quantitatives**

Les méthodes quantitatives sont ensembles des outils d'analyse mathématiques et statistiques dans le but de décrire et d'expliquer des phénomènes qui reposent sous forme de variables mesurables.

- **La méthode des points extrêmes**

La méthode des points extrêmes, la plus simple à utiliser, peut s'appliquer lorsque les variables considérées évoluent de manière très régulière et linéaire. Cette méthode consiste à déterminer l'équation de la droite de type :

$$Y = a x + b$$

- **La méthode des points moyens**

La méthode des points moyens, ou méthode de Mayer, peut s'appliquer lorsque les variables considérées volent de manière assez régulière et linéaire. De la même manière que pour la méthode des points extrêmes, elle consiste à résoudre l'équation de la droite d'ajustement linéaire.

- **Les méthodes des moindres carrés**

La méthode des moindres carrés est la méthode d'ajustement linéaire la plus précise et la plus adaptée pour les données plus dispersées, c'est-à-dire lorsque l'évolution de l'activité de l'entreprise n'est pas stable.

- **La méthode des moyennes mobiles**

Pour calculer la moyenne mobile d'une série de données chronologiques, il faut d'abord disposer des moyens de ventes ou chiffre d'affaires de chaque période

(année, trimestres ou mois). Ensuite, la période considérée doit être divisée en plusieurs périodes (quelques mois ou un trimestre). Il suffit de calculer la moyenne pour chaque période, en fonction des moyennes des périodes précédentes. A partir des moyennes mobiles obtenues, il est possible de mettre en avant la saisonnalité de la série de données par le calcul des coefficients saisonniers. Le calcul de ces coefficients saisonniers est plus intéressant lorsque l'entreprise souhaite prévoir la vente mensuelle de ses produits ou services.<sup>67</sup>

- **Les techniques qualitatives du budget des ventes**

C'est des méthodes qui consistent à demander aux représentants ou à des experts extérieurs à la firme, leur avis sur volume des ventes à venir ;

- **Prise en compte de données externe**

Les ventes de l'entreprise sont largement dépendantes de la situation de son environnement :<sup>68</sup>

- **L'environnement macroéconomique** ; certaines variables macroéconomiques ont un impact sur l'activité de l'entreprise : évolution du pouvoir d'achat des ménages, situation du marché de l'emploi, investissement des entreprises.
- **L'étude de la concurrence** : une bonne connaissance de la concurrence est indissociable, tant pour prévoir les ventes de l'entreprise que pour adapter son action commerciale.
- **La prise en compte de données internes** : l'évolution des ventes de l'entreprise est avant tout liée à sa propre action commerciale. Les choix qu'elle est amenée à faire en matière de prix, de budget publicitaire, de réseau de distribution ont une incidence directe sur ses ventes actuelles et futures.

### 3.1.4. Le contrôle budgétaire des ventes

<sup>67</sup> <https://www.com/comment-calculer-prévision-vente> consulter le 30/03/2023.

<sup>68</sup> KHANOUCHE. CH, MOUSSAOULI.M, « la gestion budgétaire au service de la performance financière des entreprises : cas de la SARL SPC GB Toudja », Comptabilité et contrôle audit, univ-béjaia, Algérie, 2022.

Le contrôle budgétaire des ventes consiste en comparaison entre les réelles et les ventes prévisionnelles, cette comparaison permet de calculer différents écarts qui nécessitent des analyses et des interprétations.

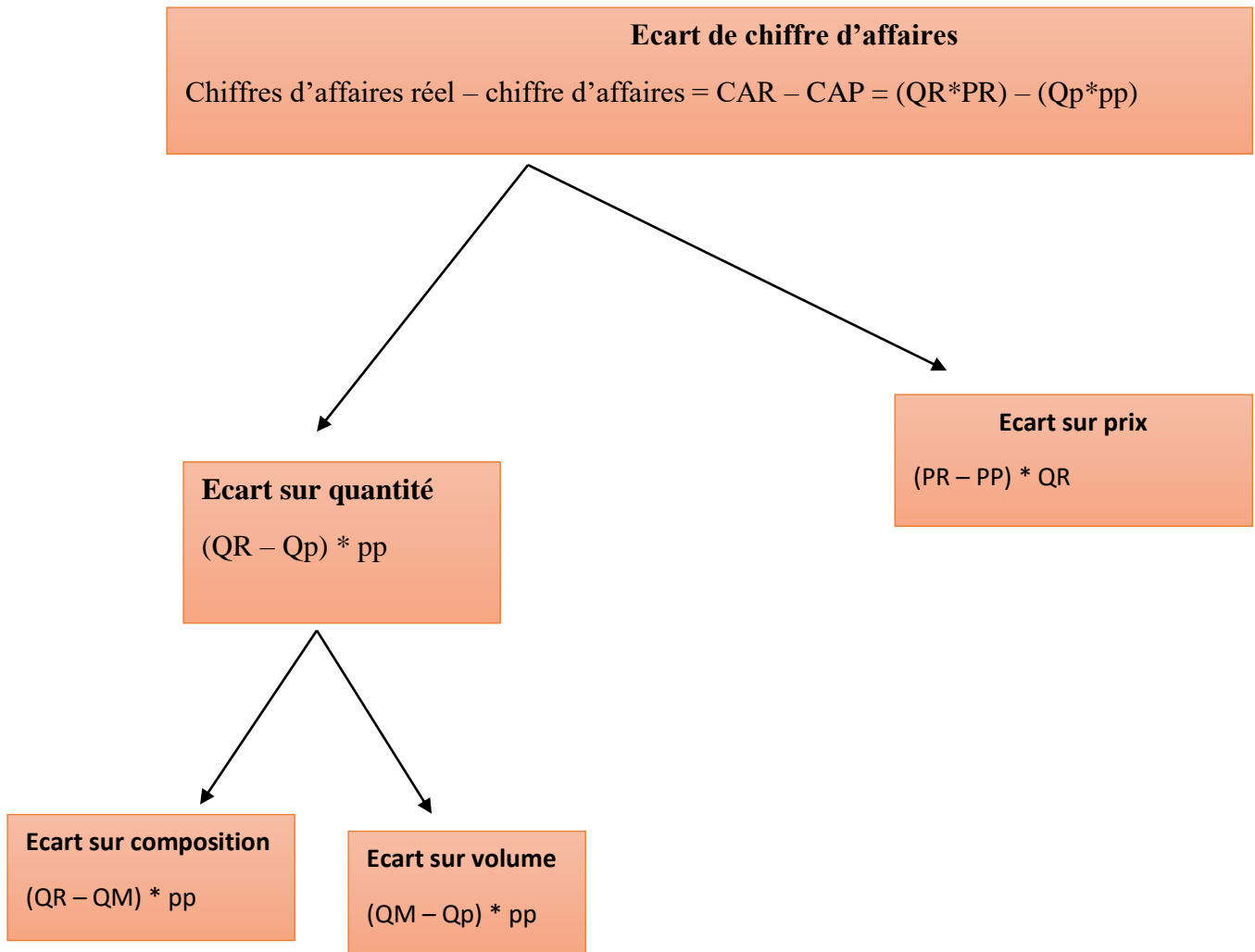
Le contrôle de gestion des ventes doit faire apparaître le respect des objectifs assignés aux commerciaux à savoir :

Des objectifs de quantités, des objectifs de prix, et des objectifs de structure entre les différentes ventes.

- **L'analyse des écarts de chiffres d'affaires**

L'écart de chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu.

**Figure n° 7** : Ecarts sur chiffre d'affaires

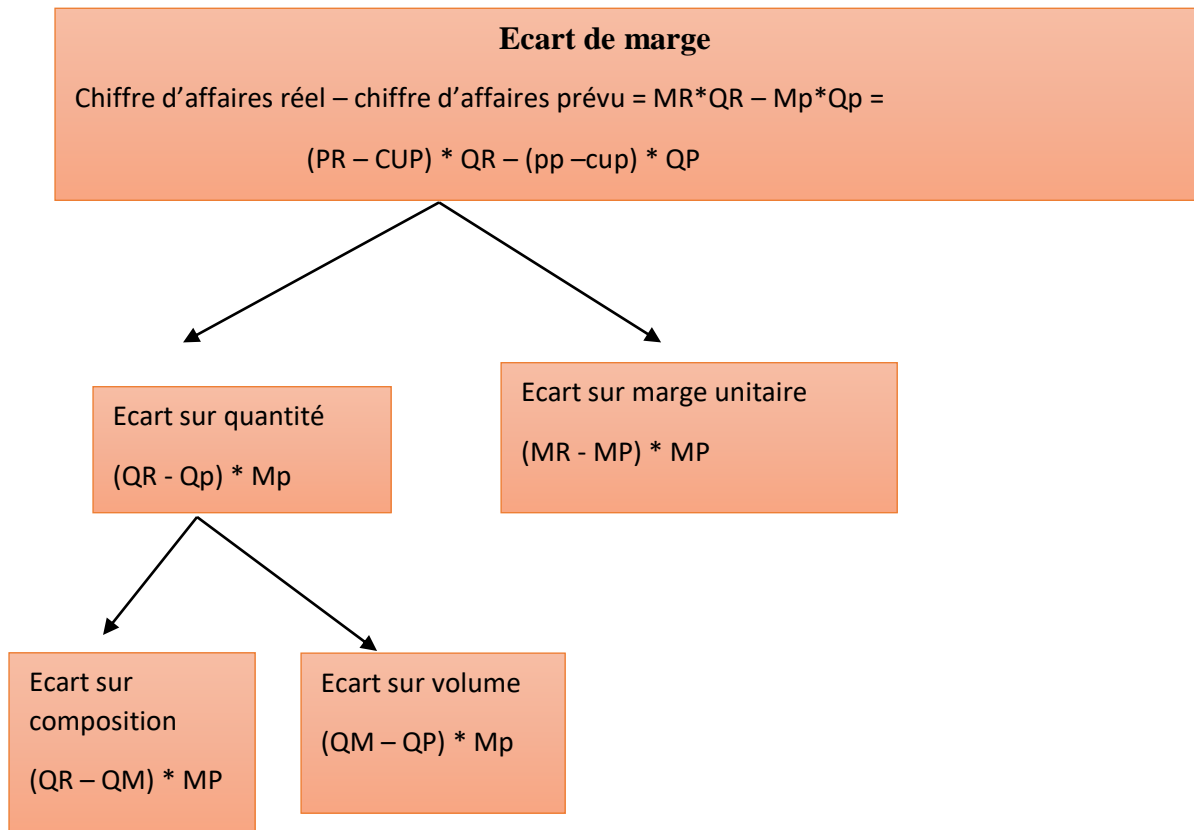


**Source** : B. Doriath, « contrôle de gestion en 20 fiches », DUNOD, 5 éditions, paris, 2008, P.77.

**L'analyse des écarts de marge**

L'écart de marge est la différence entre la marge réelle et la marge préétabli

**Figure n° 08 : Ecart sur marge**



- **Interprétation des écarts**

Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation.

### 3.2. Gestion budgétaire de la production

#### 3.2.1. Le programme de production

Définit l'exercice budgétaire dans les conditions optimales, les rythmes de production : « ce programme n'en découle cependant pas de manière direct, il prend en comptes les prévisions des ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système productif ». <sup>69</sup>

#### 3.2.2. Principes

<sup>69</sup> GOUCHER.F, PEST.A, op.cit., P.48.

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales, les rythmes de production, compte tenu des prévisions de ventes et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacités productives, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

Le budget de production établit, dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centre de frais).<sup>70</sup>

### 3.2.3. Les techniques de gestion de la production

Dans le cadre d'une organisation taylorienne de la production, il existe trois techniques :

- Les méthodes de programmation linéaire ;
- Le calcul des besoins en composants donne la réponse (méthode de MRP) ;
- Les méthodes de changement gèrent les goulots d'étranglements.

#### 3.2.3.1. La programmation linéaire

La programmation linéaire est une technique qui permet de répondre à l'interrogation suivante : le programme des ventes déterminé en amont par les services commerciaux.<sup>71</sup>

Sous cette forme, le problème à deux aspects qui seront envisagés successivement :

- ✓ Assurer, si possible, le plein emploi des capacités productives ;
  - ✓ Choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité.
- **Les données prévisionnelles spécifiques à la production : notion de standards**

Il s'agit de comprendre la nature des travaux prévisionnels élaborés pour prévoir la production et en contrôler de la réalisation. Les objectifs de mise en place des standards explicités, nous étudierons la nature de ces normes et leurs procédures d'élaboration.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> DORIATH.B, Op.cit., p.11. (2004)

<sup>71</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.397. (2001)

<sup>72</sup> Ibid. p.344.

### 3.2.3.2. Les objectifs initiaux

La mise en place de standards traduit une volonté de maîtrise de la productivité de la main-d'œuvre mais la richesse de la base de données ainsi constituée autorise d'autres utilisations.

- **Le contrôle de la productivité de la main-d'œuvre**

Cette préoccupation est constante dans toutes les entreprises qu'il s'agisse d'une multinationale ou d'un artisan mais elle se résout différemment suivant la taille de l'entreprise. Ce contrôle a donc évolué avec le temps.

Le taylorisme généralise le phénomène de division de travail puisqu'il s'appuie sur les principes suivants :

- ✓ Distinction entre tâches intellectuelles et d'exécution de l'entreprise ;
- ✓ Amélioration des rendements par la parcellisation des tâches ;
- ✓ Cette organisation laisse peu de place à l'initiative de l'ouvrier et le contraint à respecter des rendements prédéterminés.

Dans cette première approche, la méthode des coûts standards est un moyen contraignant de productivité de la main-d'œuvre. Cet aspect tend à disparaître, aujourd'hui au profit d'une conception plus globale de la productivité.<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.345. (2001)



- **Notions de coûts standards**

La base de tous les calculs de coûts prévisionnels en matière de production est l'établissement de standards. Il faut donc bien délimiter et assimiler cette notion pour comprendre la démarche d'élaboration des coûts préétablis.<sup>74</sup>

- ✓ **Terminologie**

La méthode des coûts standards est apparue aux Etats-Unis les années 20. Elle s'est rapidement étendue aux grandes entreprises américaines, puis après-guerre, aux entreprises françaises.

« C'est un coût évalué a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ».

### **3.2.3.4. Détermination des standards**

En comptabilité analytique classique, le coût d'un produit est constitué de trois éléments de base : des matières, de la main-d'œuvre directe et des frais indirects. Pour déterminer les standards relatifs :

- ✓ **Une analyse du produit**

Cette étude est plus le fait des services techniques de production que des services comptables :

- ✓ **Standards de charges directes**

Qu'il s'agisse de la consommation matières ou de la main-d'œuvre directe. Ces informations seront regroupées au sein d'un document récapitulatif : la fiche de coût standard étudiée plus loin.

- ✓ **Standards de charges indirectes**

Il est défini un standard de charges indirectes pour chacun des centres d'analyse. Ces trois données sont constitutives d'un budget. Elles sont élaborées principalement par services comptable sur la base :<sup>75</sup>

- ✓ De facteurs objectifs fournis par les études techniques de la production ;
- ✓ De projections sur l'avenir dont les directives sont données par la direction générale ;

---

<sup>74</sup> Ibid. 346. (2001)

<sup>75</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.350. (2001)

✓ D'études statistiques sur les périodes antérieures.

✓ **Méthode de matériel requirement planning (MRP)**

Le matériel requirement planning ou planification des besoins en composants en français, est une méthode de gestion de la production et des stocks. Elle prévoit le calendrier d'utilisation des produits du stock à partir de données techniques et commerciales.<sup>76</sup>

✓ **Les méthodes de changement gèrent les goulots d'étranglements**

Le goulot d'étranglement du flux de travail peut être un ordinateur, un individu, un service ou stade de travail complet.<sup>77</sup>

✓ **L'analyse de l'écart économique sur charges directes**

L'écart économique est la différence entre :<sup>78</sup>

- ✓ Le coût réel ou constaté ;
- ✓ Le coût préétabli adapté à la production réelle ;
- ✓ Comme les deux bornes de l'écart sont évaluées en référence à la production réelle, seules des variations de coûts ou de quantités peuvent expliquer cet écart.

### 3.3. Gestion de stock

#### 3.3.1. Définition de Stock

Un article (ou Produit) représente tout objet manufacturé clairement identifiable dans l'entreprise.

Le stock est alors l'ensemble des articles détenus par l'entreprise.

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

- Une phase de prévision des approvisionnements nécessaires compte tenu des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau des consommations ;

---

<sup>76</sup> [Http : //www.appvizer.fr](http://www.appvizer.fr) consulter le 01/04/2023.

<sup>77</sup> [Https:// kanbize. Com](https://kanbize.com) consulté le 01/04/2023.

<sup>78</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.358. (2001)

- Une phase de valorisation qui induit à l'élaboration des budgets proprement dits.

### 3.3.2. Les fondements économiques de la gestion des stocks

Le rôle de la fonction de prévision peut être défini comme l'obligation de fournir matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible.

Pour autant, constituer et conserver un stock entraîne des coûts « techniques » dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction.<sup>79</sup>

### 3.3.3. Catégories de coûts engendrés par les stocks

Ils sont nombreux mais nous les regrouperons en trois grands types :

#### ✓ Les coûts liés à la commande

L'ensemble de ces charges forment le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commande.

#### ✓ Les coûts liés à la possession du stock

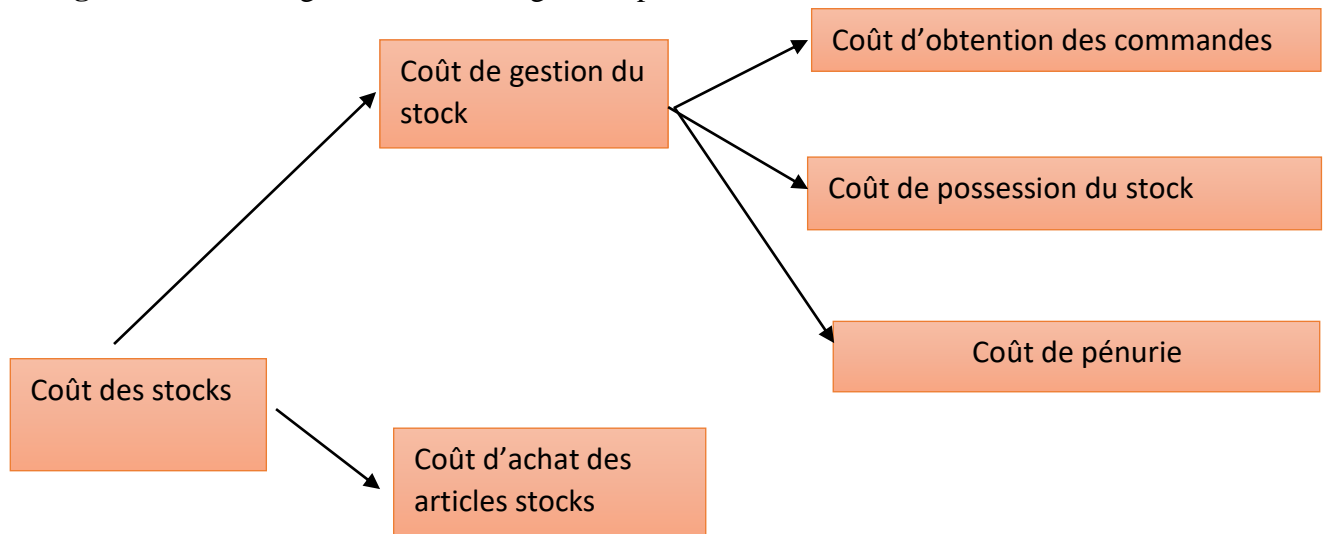
C'est l'ensemble de ces coûts forme le coût de possession du stock qui s'exprime comme un taux annuel de possession appliqué sur la valeur du stock moyen.

#### • Les coûts liés à l'insuffisance des stocks

Il s'agit de l'ensemble des frais résultant pour l'entreprise, du manque de disponibilité d'un article. En dehors des coûts administratifs pour informer de cette indisponibilité, ces coûts peuvent, parfois, être calculés comme des pénalités prévues dans les contrats d'approvisionnement.

---

<sup>79</sup> Alazard Claude, Sépari Sabine, Op.cit., p.420. (2001)

**Figure n° 09** : Catégories de coûts engendrés par les stocks

**La source :** ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « contrôle de gestion et manuelle d'application », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2001, p.422.

### 3.3.4. Méthodes de suivi administratif des stocks

Le but de ces méthodes est de déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi précis de la part des services de prévision. Il s'agit de classer les articles par valeur décroissante exprimée en pourcentage :

✓ **Méthode des 20/80**

Vingt pour cent des articles en nombre représente 80% des articles en valeur ; ces références seront suivies de façon approfondie afin de limiter le coût de gestion de ces stocks. Les autres subiront une gestion plus souple.<sup>80</sup>

✓ **Méthode activité de base des calculs (ABC)**

La méthode des coûts à base d'activités est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts

<sup>80</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, Op.cit., p.422. (2001)

par fonctions. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : coûts d'activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits.<sup>81</sup>

### 3.4. Budget de trésorerie

#### 3.4.1. Définition

Le budget de trésorerie récapitule l'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses pour la période budgétaire.<sup>82</sup>

L'élaboration du budget de trésorerie commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements).

Ces deux budgets sont ensuite regroupés dans un budget général de trésorerie.

#### 3.4.2. Description

- **Budget des encaissements**

- ✓ **Encaissements d'exploitation**

Le budget des encaissements est issu du budget des ventes auquel il intègre le délai de règlement des clients. Il est évalué toutes taxes comprises puisque les encaissements sur les ventes comprennent la TVA.

Il comprend aussi les encaissements encore à venir sur les ventes à crédit réalisées au cours de l'exercice précédent.

- ✓ **Encaissement hors exploitation**

Le budget des encaissements comprend :

- ✓ Les ressources de financement stable ;
- ✓ Les ressources résultant indirectement de la politique d'investissement de l'entreprise.

---

<sup>81</sup> GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, « Essentiel de la comptabilité de gestion », LEXETENO édition, France, 2015, p.61.

<sup>82</sup> LANGOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, op.cit., p. 287.

- **Budget des décaissements**
  - ✓ **Décaissements d'exploitation**

Le budget des décaissements est issu du budget des approvisionnements. Il intègre le délai de règlement des fournisseurs. Les dépenses y figurent toutes taxes comprises les paiements comprennent la TVA :

- ✓ Il comprend aussi les décaissements à venir sur les achats réalisés au cours de l'exercice précédent et qui n'ont pas encore été réglés ;
- ✓ Le budget des frais de distribution ainsi que le budget des charges de production informent sur les dépenses d'exploitation autres que les achats et la TVA.<sup>83</sup>

### 3.5. Budget d'investissement

#### 3.5.1. Notion sur investissement

L'investissement fait partie de la vie de l'entreprise depuis le jour de sa création. La naissance d'une entreprise est elle-même, la conséquence d'une décision d'investissement prise dans le cadre d'un projet qui, un jour, se concrétise, pour exister une entreprise a mobilisé des capitaux, du temps, et des individus autour d'un même.<sup>84</sup>

Dans le cadre d'une procédure budgétaire, la construction d'un budget d'investissements consiste donc à traduire en termes financières, la partie de programme que plan a prévu de mettre en œuvre pour l'année future.

#### 3.5.2. Les méthodes de choix des investissements

Les pulsions et les motivations conduisant à l'investissement peuvent être très diverses : conquête de parts de marché importantes, volonté de dissuader des documents potentiels de s'implanter dans le secteur, souci de prestige, attirance pour une technique, prise en compte d'aspects sociaux (écologiques), recherche de profits, etc.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Ibid. p.287.

<sup>84</sup> KERVILER ISABELLE, KERVILER LOIC, op.cit, p.91.

<sup>85</sup> GERVAIS M, « contrôle de gestion par système », Vuibert Entreprise édition, ECONOMICA, paris, 2000, P.8.

Pourtant, la plupart des méthodes traitant des problèmes de choix ne retiennent qu'un seul critère : la rentabilité.

- **Analyse de rentabilité sans actualisation**
- **Le taux moyen de rentabilité (ou taux de rendement comptable moyen) :**  
Cette méthode revient à déterminer le projet d'investissement qui dégage le ratio :

Résultat net moyen après impôt / capital moyen investi le plus élevé

Avec

Résultat net moyen après les impôts =  $\sum$  (résultat net après impôt annuel) / n

« n » étant nombre d'année d'exercice de l'investissement, et

Capital moyen investi résiduelle correspondant = capital engagé initialement – valeur résiduelle de l'investissement en l'année N / 2

La façon de déterminer le capital moyen investi suppose également que la dépréciation des équipements soit régulière (amortissement linéaire).

- **Le délai de récupération de la dépense d'investissement**

Le critère du « délai de récupération » recherche au bout de combien de temps les flux nets de liquidités (ou cash-flow nets) générés par l'investissement permettant de récupérer le capital investi.

Cette méthode, simple dans sa mise en œuvre, convient bien, lorsque l'investissement doit fournir des résultats rapidement (activité sujette à la mode, investissement de réduction de coût), lorsqu'ils s'agissent d'investissements à haut risque (pays politiquement instable) ou lorsque l'entreprise a une trésorerie fragile.

- **La rentabilité avec l'actualisation**

Le taux d'actualisation est nécessaire pour évaluer si un investissement financier est rentable. Pour le connaître, il faut être capable de déterminer les flux financiers futurs d'une entreprise, en prenant en compte différents paramètres : coût des capitaux propres, valeur des dettes, coût de la dette et taux d'impôts des sociétés.

- **Le rôle de taux d'actualisation**

Taux d'actualisation permet de calculer la valeur actuelle des futurs flux financiers d'une entreprise. Celui-ci permet d'évaluer les coûts et les bénéfices d'un projet pour un futur investissement. Autrement dit, il s'agit du coût du capital destiné à financer un projet et qui permet de procéder à sa valorisation.<sup>86</sup>

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

Le contrôle budgétaire est une phase du système budgétaire, consistant à une comparaison permanente entre les prévisions et réalisations d'une entreprise.

Aussi, Le contrôle budgétaire aide l'administration à planifier, à contrôler et coordonner les opérations de l'entreprise.

#### **1. Histoire de contrôle budgétaire**

Pour **Court. H et Leurion** (1982), le contrôle budgétaire est un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets.

Au fil du temps, le concept du contrôle budgétaire a évolué et serait défini par Gervaise (1994) comme « une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables ». <sup>87</sup>

#### **2. Définition du contrôle budgétaire**

Selon **Gervaise Michel** le contrôle de gestion est défini comme « une procédure permettant de dégager des écarts entre les résultats réels et les résultats prévues, d'où chercher les mesures correctives jugées souhaitable ».

- **Le contrôle budgétaire sert à :**
  - ✓ Chercher les causes d'écarts :
  - ✓ Informer les différents niveaux hiérarchiques ;

---

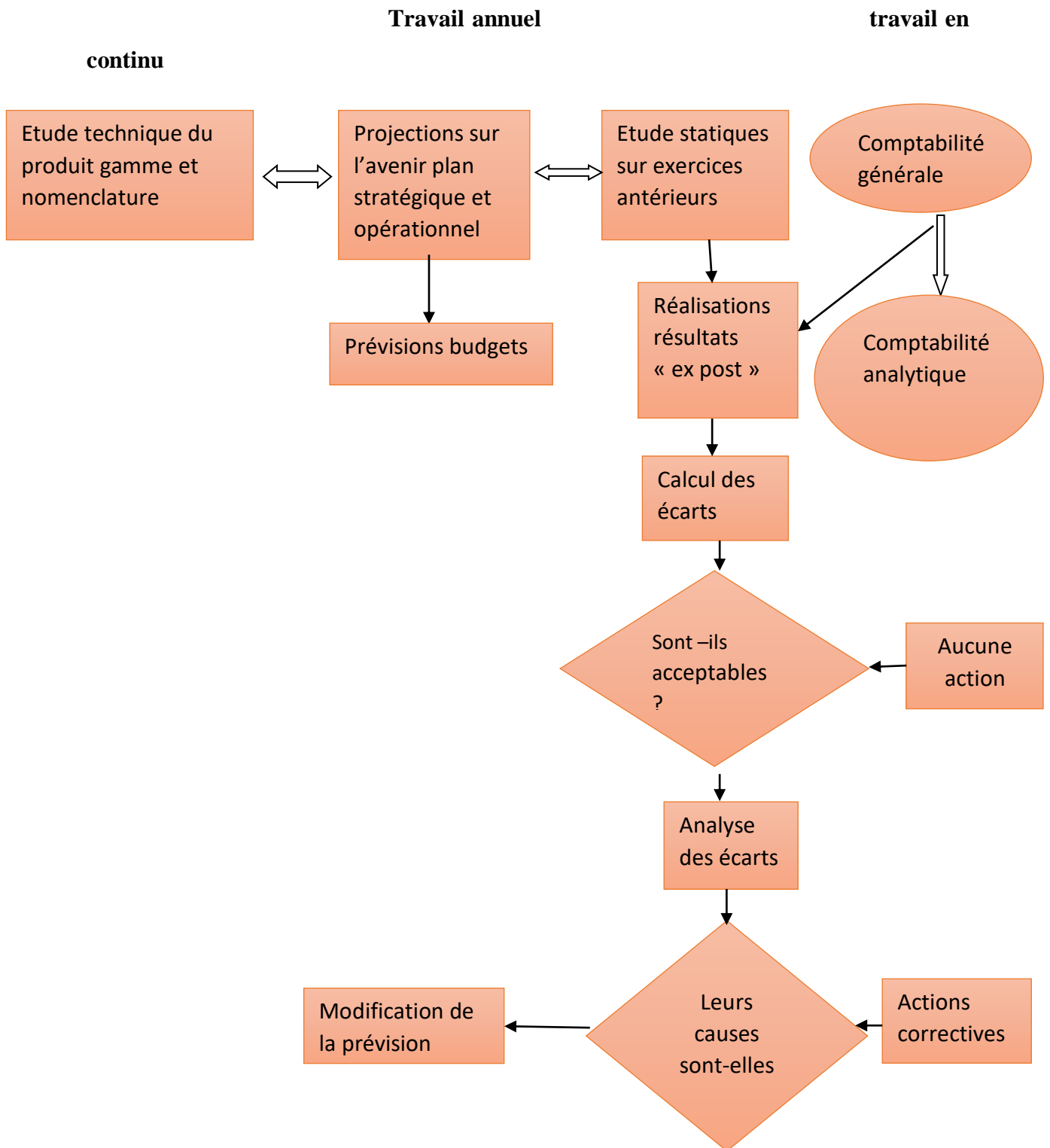
<sup>86</sup> Blog. Hubspot.Fr consulter le 05 / 04 / 2023.

<sup>87</sup> GERVAIS M, op.cit., p. 286. (1997)



- ✓ Prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ✓ Apprécier l'activité des responsables budgétaire.

Figure n° 10 : La présentation générale du contrôle budgétaire (travail mensuelle, quelquefois journalier)



**La source :** ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « contrôle de gestion et manuelle d'application », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2001, p.31.

D'abord la gestion budgétaire met leur prévision afin de déterminer le coût de produit, après que l'entreprise commence le produit doit appliquer la comptabilité générale et analytique, ce dernier détermine les résultats réalisés. Puis une analyse des écarts pour corriger les erreurs.

### **3. Rôle de contrôle de budgétaire**

Le contrôle budgétaire incitera au dialogue et à la communication de l'information budgétaire : <sup>88</sup>

#### **3.1. Un rôle de coordination des différents sous-systèmes**

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

#### **3.2. Le plan opérationnel**

Défini comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

#### **3.3. Un rôle de simulation**

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

L'informatique permet une gestion prévisionnelle en temps réel et un réajustement possible des budgets en cas de besoin.

#### **3. 4. Un rôle de pilotage**

À court terme en cas des prévisions pour suivre les étapes et atteint l'objective et à long terme avec les résultats réels de budget.

---

<sup>88</sup> ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, contrôle de gestion, DUNOD, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1998, p. 274.

#### 4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion. Il participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts, entre les prévisions et les réalisations, en identifiant les causes de ces écarts.<sup>89</sup>

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

- ✓ Il a une dominante financière. Le contrôle budgétaire s'appuie sur une proche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unité monétaires).
- ✓ Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets.

#### 5. Les principes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une démarche qui consiste à comparer les réalisations aux prévisions, aux différents échelons jugés convenable, il est pour d'analyser et contrôler les écarts constatés afin de provoquer des mesures correctives qui s'imposent. L'idée centrale est qu'il faut mettre en évidence partout où on le peut, les responsabilités de gestion, il convient donc de distinguer :<sup>90</sup>

- ✓ Les écarts sur quantités qui mettent en cause les notions de rendement et de productivité ;
- ✓ Les écarts sur prix qui intéressent les relations de l'entreprise avec son environnement ;
- ✓ Les écarts provenant des variations dans le taux d'emploi des moyens de productions et dont les causes peuvent être soit d'ordre interne, soit d'ordre externe.

#### 6. L'utilité de contrôle budgétaire

- ✓ Les budgets obligent à planifier et à exécuter le plan opérationnel ;
- ✓ Ils donnent des critères d'évaluation des résultats ;
- ✓ Ils contribuent à la communication et à la coordination ;

---

<sup>89</sup> DORIATH B, GOUJET C, op.cit., P.199.

<sup>90</sup> LAUZEL.P, TELLER.R, « Contrôle de gestion et budget », 7<sup>ème</sup> édition, Dalloz, paris, 1994, p.250.

- ✓ Ils modifient les procédures et les relations dans l'organisation. <sup>91</sup>

## **7. Les conditions de réussite du contrôle budgétaire**

Si l'on veut que le contrôle budgétaire présente tous les avantages énumérés dans la section précédente, il faut que les conditions suivantes soient réunies : <sup>92</sup>

- ✓ Ne pas considérer les budgets comme fin de soi ;
- ✓ Faire participer tous les personnes responsables ;
- ✓ Fixer des objectifs et des politiques réalistes compte tenu de la conjoncture et des ressources détenues par l'entreprise ;
- ✓ Ne pas pécher par excès de détails ;
- ✓ S'assurer que les budgets ne soient pas perçus comme des moyens de répression.

## **8. Les étapes du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit : <sup>93</sup>

- ✓ Le contrôle avant l'action
- ✓ Le contrôle pendant l'action
- ✓ Le contrôle après l'action

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

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

---

<sup>91</sup> LANGOIS GEORGES, op.cit., p.172.

<sup>92</sup> LAUZON Leo- PAUL, BERNARD MICHEL, FRANCINE GELINES, « Contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, canada, 1980, p.80.

<sup>93</sup> HERVE HUTIN, « Toute finance d'entreprise », 2<sup>ème</sup> édition, organisation, France, 2002, p.679.

## 8.2. Le contrôle pendant l'action

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

## 8.3. Contrôle après l'action

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

Ce bilan final permet :

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

## 9. Les fonctions de contrôle budgétaire

contrôle budgétaire assume une double fonction ; une fonction de contrôle et une fonction de régulation : <sup>94</sup>

### 9.1. Fonction de contrôle

Il faut contrôler tout au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs :

- ✓ Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité ;
- ✓ Le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget.

### 9.2. Fonction de régulation

Les écarts significatifs étant détectés, il faut alors alerter les responsables et mettre en œuvre des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, permettant de repositionner le centre de responsabilité sur sa trajectoire d'objectifs, soit par une révision des objectifs.

---

<sup>94</sup> HERVE HUTIN, op.cit, p. 678.

## 10. Les supports de contrôle budgétaire

Toutes les données et informations collectées et utilisées par l'organisation sont mises en forme dans le tableau de bord et des rapports de contrôle, elles font également débat lors des réunions périodique et suivi budgétaire : <sup>95</sup>

### 10.1. Le tableau de bord budgétaire

Le tableau de bord budgétaire est l'une des instruments de contrôle budgétaire, qui permet aux responsables d'effectuer des opérations de contrôle sur les recettes et dépenses, liées aux différentes zones d'investigations de chaque département. Il donne au responsable les informations qui lui sont indispensable pour agir à court terme, en attirant son attention sur des points clés et en fusant ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise.

### 10.2. Les rapports de contrôle

Le rapport de contrôle correspond à un compte rendu d'activités, qui sera transmis aux supérieurs hiérarchiques, ce rapport indique les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, les résultats obtenus pour chaque variable contrôlée et l'analyse des écarts qui a été faite et les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la ligne de l'objectif.

## 11. Limites du contrôle budgétaire

Malgré tous les avantages énumérés au préalable, les budgets comportent certaines limites dont on devra être toujours conscient :<sup>96</sup>

- ✓ Les budgets sont basés sur des prévisions ; leur qualité est la même que celle des prévisions. Des facteurs de raisonnement, d'incertitude et de subjectivité imposent des limites aux budgets ;
- ✓ Les budgets doivent toujours demeurer souples. Cet nécessite un examen constant des renseignements et des méthodes dont on dispose et une adaptation aux changements.

Les budgets ne constituent pas un contrôle qui se fait automatiquement. Ils ne font pas le travail des dirigeants et demandent des efforts constants et dynamiques de leur part.

---

<sup>95</sup> GERVAIS .M, op.cit. p.164, 165. (1987)

<sup>96</sup> LAUZON Leo- PAUL, BERNARD MICHEL, FRANCINE GELINES, op.cit., p.80, 81.

- ✓ Les budgets sont souvent difficiles et coûteux à introduire et à maintenir ;
- ✓ Les budgets ne constituent pas une fin en soi mais seulement un guide pour aider les administrateurs à mieux gérer.

**Conclusion**

La gestion budgétaire, les techniques de prévisions et de budgétisations, ainsi que le contrôle budgétaire joue un rôle crucial dans la performance financière d'une entreprise, en veillant à ce que les ressources soient utilisées de manière optimale pour atteindre les objectifs réglés.

## **Chapitre 03**

### **Gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL**



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

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

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

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

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

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

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

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

Elle a été créée en Mai 1998 avec un capital social qui fixait 68,760 milliards de DA.

Elle se situe dans le nouveau quai de port de Bejaia et s'étend sur une superficie de 76 156 M<sup>2</sup>.

- 1999 : entrée en production de la raffinerie d'huile de 570000 T/An et lancement de la première marque d'huile de table de haute qualité, 100% tournesol « FLEURIAL ».
- 2001 : entrée en production de la margarine de 180000 T/An et lancement de la première marque de margarine de table « FLEURIAL ».
- 2003 : entrée en production de la raffinerie de sucre (650000 T/An de sucre blanc et 25000 T/An de sucre liquide). Lancement de la margarine de feuillage « la parisienne » pour boulangeries pâtisseries.
- En avril 2005 : lancement de trois nouveaux projets dont deux sur le site LAARBA (verre plat, fabrication industrielle des produits manufacturés en béton) ; et l'acquisition des eaux minérales de LALLA KHEDIDJA (ex ETK) sise à l'est de la wilaya de Tizi-Ouzou.

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

CEVITAL agro-industrie est passe de 500 salariés en 1999 à 4300 salariés en 2010.

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

## **2. Situation géographique**

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

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

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

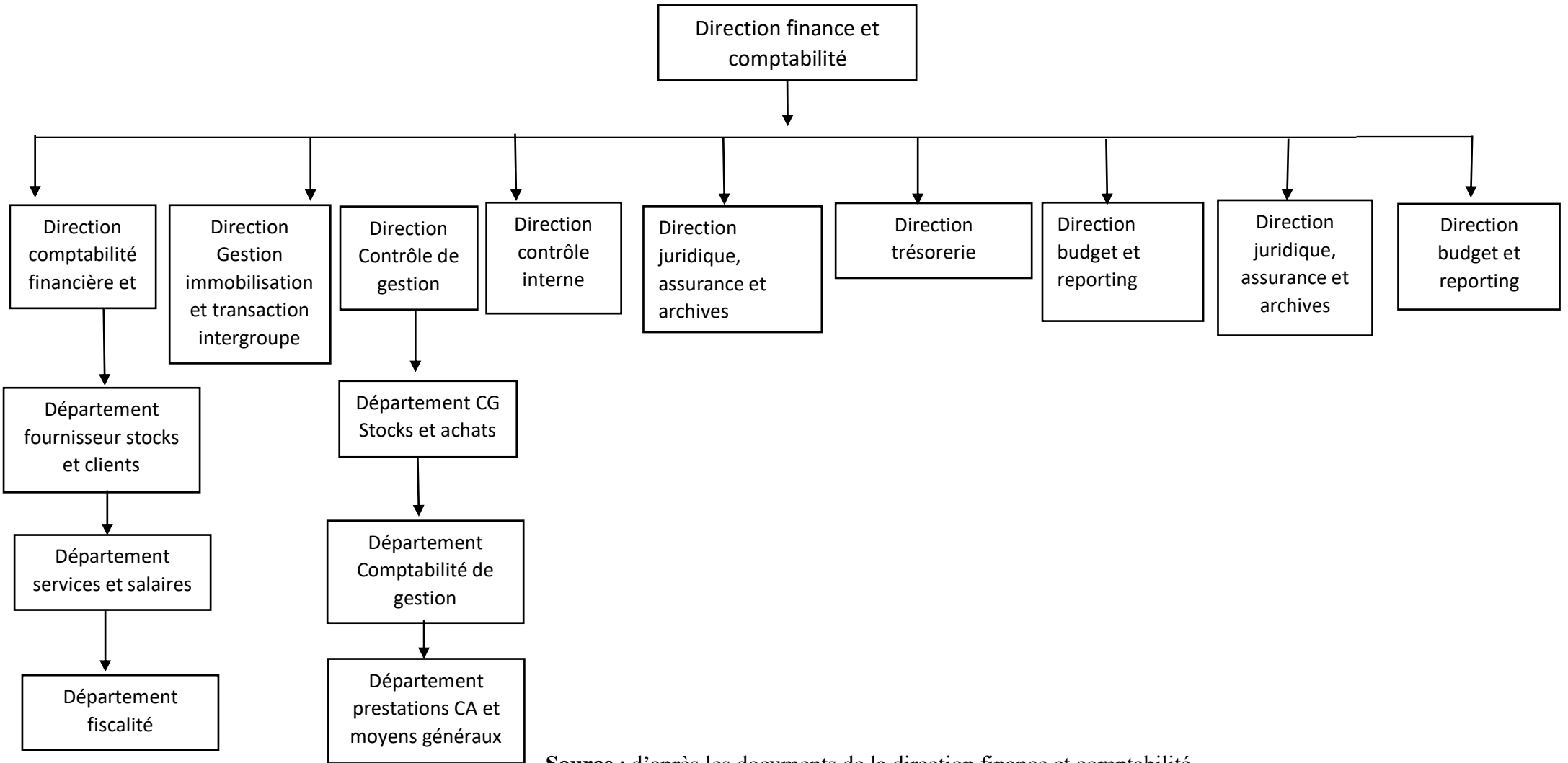
La direction des finances et comptabilité : sa mission et la détermination et la distribution des budgets financiers (enfocement des opérations faites à chaque direction),

et de comptabiliser les différentes opérations afin de réaliser les soldes comptables par rapport aux autres directions, elle se compose de quatre responsables :

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

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

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



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

### 3.1. Direction comptabilité et finance

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

- **Département fournisseur stocks et clients**

CEVITAL S'intéresse à la capacité de stock, afin d'assurer la performance économique de l'entreprise.

CEVITAL commercialise ses produits pour deux types de clients : les clients hors CLR et les clients CL :

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

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

- **Département fiscalité**

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

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

### 3.2. Direction Gestion immobilisation et transaction intergroupe

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

- ✓ **Pilotage** ; cycle de vie chaque immobilisation, plans d'amortissement, de révision et inventaires physiques des actifs.

- ✓ **Gain de temps** ; gestion d'une base de données des immobilisations, intégration automatique des écritures comptables et génération automatique des évaluations.
- ✓ **Simplification** ; état des immobilisations et des amortissements, état préparatoires à la laisse fiscale et état comparatif comptabilité/ immobilisations.
- ✓ **Conformité aux normes** ; comptables françaises, fiscales françaises et internationales IAS/IFRS.

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

### 3.3. Direction Contrôle de gestion

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

- **Département contrôle de gestion des stocks et achats**

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

- ✓ Le suivit des transferts ;
  - ✓ La gestion des stocks du CLR ;
  - ✓ La mise à jour des mouvements du stock (entrée, sortie physique et théorique) ;
  - ✓ L'établissement des inventaires chaque fin du mois, en collaboration avec NUMILOG entreposage, pour un rapprochement mensuel des quantités reçues, transférées et vendues.
- **Les étapes à suivre dans le département achat** :
    - ✓ Découvrez dont votre entreprise a besoin ;
    - ✓ Obtenez des informations sur les différents fournisseurs ;
    - ✓ Vérifiez les informations sur les fournisseurs ;
    - ✓ Contactez les fournisseurs pour les devis ;
    - ✓ Négociez les termes et de choisissez les meilleurs fournisseurs ;

- ✓ Signez le contrat et passez la commande ;
- ✓ Recevez et vérifiez les marchandises immédiatement ;
- ✓ Vérifiez la facture et effectuez le paiement.

- **Département Comptabilité de gestion**

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

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

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

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

### 3.4. Direction contrôle interne

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

### 3.5. Direction trésorerie

Ce dernier s'occupe de différentes tâches :

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

- ✓ Suivi des domiciliations import/export ;
- ✓ Suivie de la trésorerie ;

- ✓ Règlement des frais de missions ;
- ✓ Suivi des placements (taux, intérêts, date d'échéance) ;
- ✓ Etablissement des ordres de virement ;
- ✓ Etablissement des bons de caisse.

### 3.6. Direction juridique, assurance et archives

- **Service juridique** : il s'occupe de :
  - ✓ La gestion de contentieux (litige avec les fournisseurs, clients, salariés) ;
  - ✓ Représentation la société auprès des administrations judiciaires
  - ✓ Assister la DFC Lors de l'établissement des contrats de conventions afin de les analyser et de les interpréter.
- **Service assurance** : ses principales missions sont :
  - ✓ Assurer tous les biens de l'entreprise CEVITAL auprès de la CAAT contre les risques auxquels ils exposés ;
  - ✓ Suivre tous les sinistres déclarés et établir une fiche de suivi ;
  - ✓ Mettre à jour avec les services comptabilité les valeurs des biens et marchandises à assurer ;
  - ✓ Faire des statistiques en ce qui concerne les accidents et en mesure l'évolution.
- **Archiviste**

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

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

### 3.7. Direction budget et reporting

- **La direction budget** s'occupe une place importante dans le processus d'élaboration du budget d'équipement de l'état, dont elle a la charge d'organiser et



d'établir les documents budgétaires nécessaires et de servir de cadre de négociation, elle est également de :

- ✓ De participer, en relation avec les structures et institutions concernées, à l'élaboration de la politique budgétaire ;
- ✓ D'initier tout texte législatif ou réglementaire relevant de son domaine de compétence ;
- ✓ D'étudier et de proposer toute mesure nécessaire à la normalisation des dépenses de l'état et à l'amélioration des dépenses de l'état et à l'amélioration de leur efficacité ;
- ✓ D'élaborer le projet de budget ;
- ✓ D'assurer la mise en œuvre et en le suivi de l'exécution du budget, de son contrôle et de son évaluation.

- **Direction reporting**

Le reporting constitué d'un système de données vérifiées et vérifiables. Il contient des données réelles qui auront préalablement été récoltées et triées.

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

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

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

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

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

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

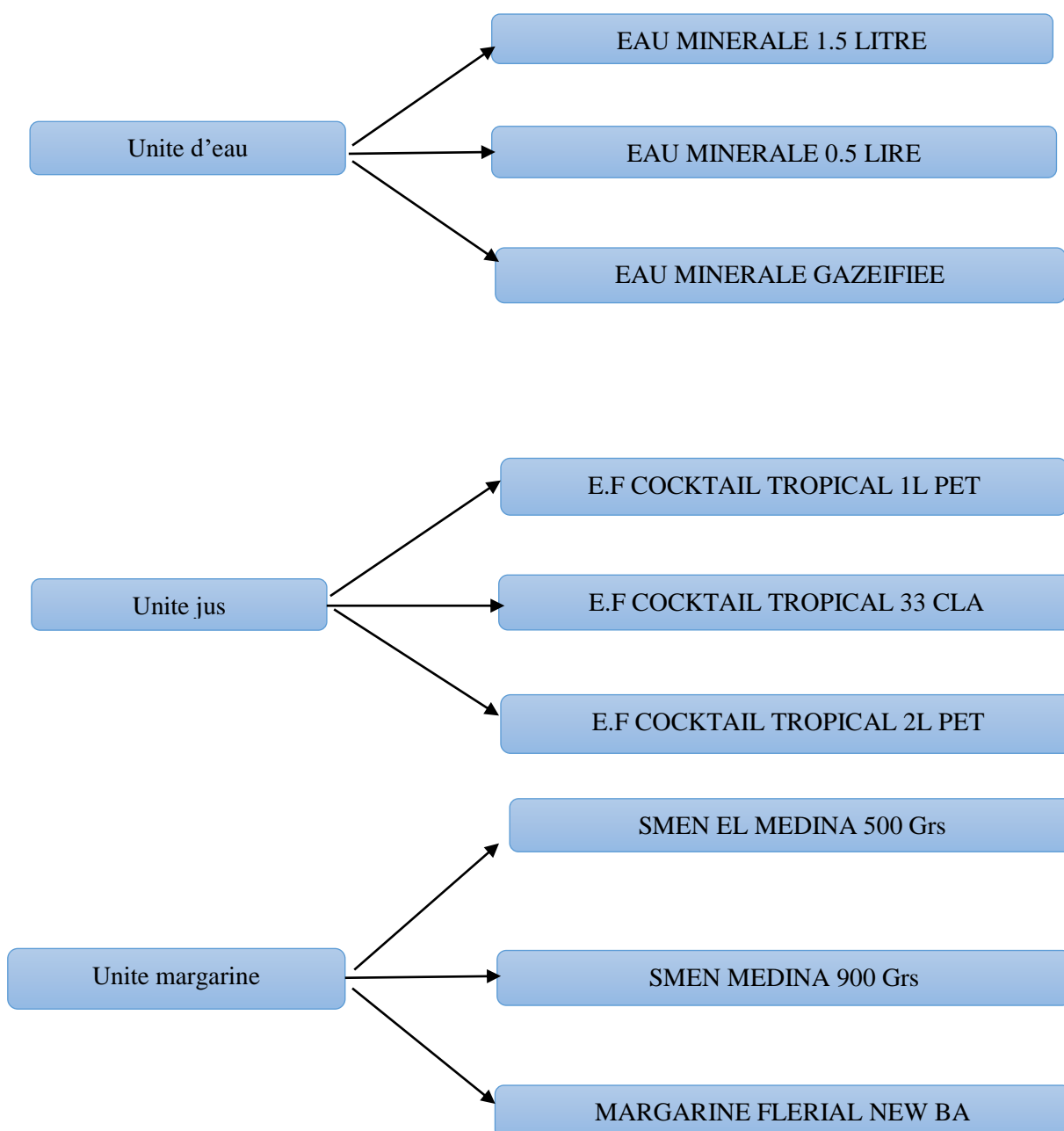
- ✓ La première concerne les normes standards qui permettent de calculer les besoins de consommation en relation avec l'activité ;
- ✓ La seconde série consacrée les données qui doivent être combinées avec les précédentes, et qui consiste à la prévision des charges de l'activité qui se déroulera autour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

**Section 2 : le budget de vente de la SPA CEVITAL**

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

**1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2022**

Il s'agit de la comparaison des réalisations aux prévisions pour l'année 2022 au sein de CEVITAL et la détermination des différents écarts sur les ventes en million de dinar. Nous avons choisi pour notre étude les produits suivants :



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

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

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

$$CAr = Qr * PU$$

$$Cap = QP * PU$$

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

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

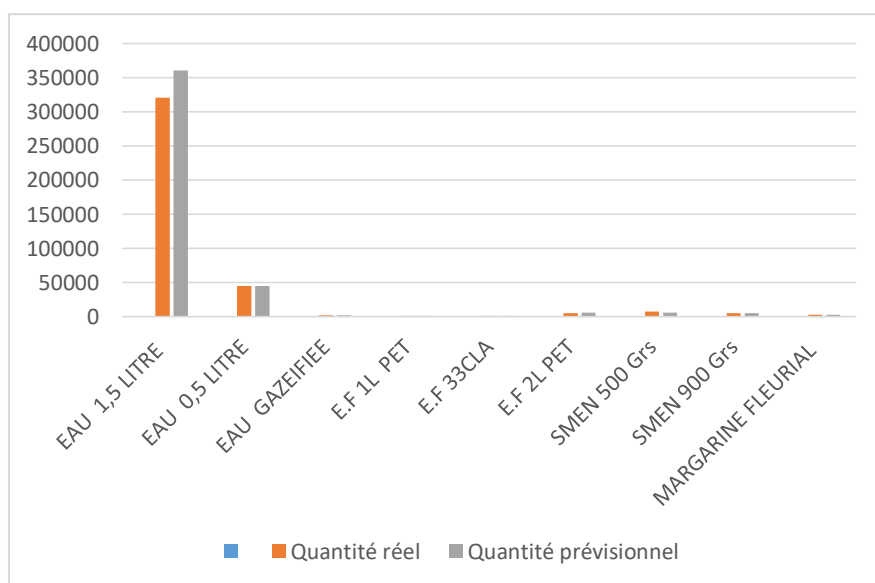
Tableau n° 4 : tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2022 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	Réalizations			Prévisions			Ecart global	% Ecart
	Qr	PU	Car	Qp	PU	Cap		
<b>EAUM 1.5 LITRE</b>	320 000	23	7 360 000	360 000	22	7 920 000	-7 920 000	-8%
<b>EAUM 0.5 LITRE</b>	45 000	32,56	1 465 200	45 000	30,8	138 6000	1 386 000	5%
<b>EAUM GAZEIFIEE</b>	2 100	39,85	83 685	2 000	37,4	74 800	74 800	11%
<b>Unité Eau Minérale</b>								
<b>Total</b>							-471 915	8%
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	75	37 500	450	73.7	33 165	33 165	12%
<b>E.F COCKTAIL 33 CLA</b>	520	53	27 560	450	50	22 500	22 500	18%
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5 000	93	465 000	5 500	90,02	495 110	-495 110	-6%
<b>Unité Jus tropical</b>								
<b>Total</b>							-20 715	24%
<b>SMEN 500 Grs</b>	7 500	339,01	2 542 575	5 730	336,6	1 928 718	1 928 718	24%
<b>SMEN 900 Grs</b>	5 135	376	1 930 760	4 730	374	1 769 020	1 769 020	8%

MARGARINE.	2 436,28	335	816153,80	2 367,65	330	78 1324,5	34 829,30	4%
<b>F</b>								
<b>Unité</b> <b>Margarine</b>								
<b>Total</b>							810 426,30	36%
<b>Total</b>	395 691,28	1366,42	14728433,80	426227,65	1344,52	14410637,5	317 796,30	-

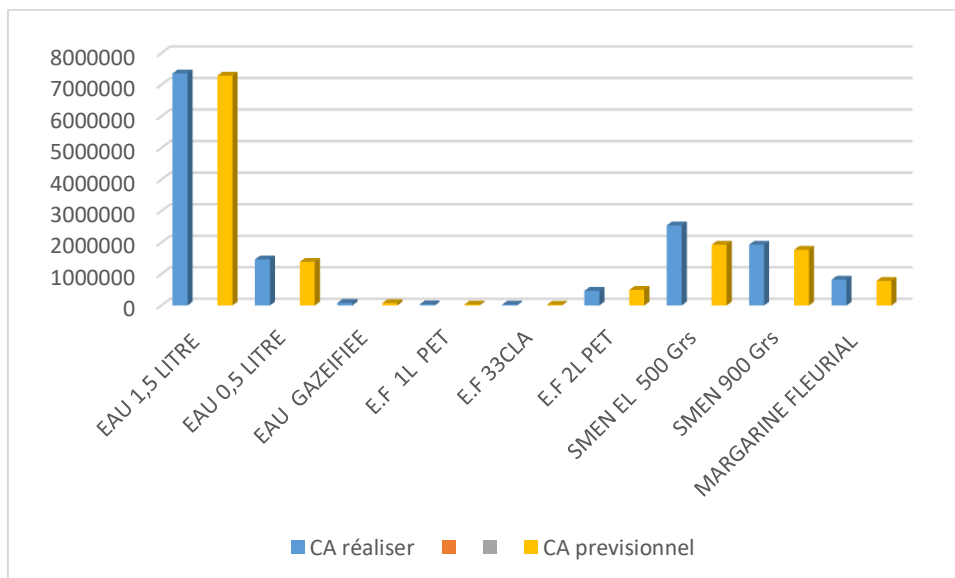
Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments de CEVITA

Figure 12 : Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2022 (en million de dinar)



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

**Figure 13** : Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du CA en valeur pour l'année 2022 (en million de dinar)



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

- **Interprétation**
- **Unité eau minérale LALA KHEDIDJA**

D'après les données présentées dans le tableau n°4 et les graphiques ci-dessus, il est constaté que la somme des écarts de revenus liés aux produits d'eau est révélée, avec une valeur de - **471 915 MDA**. Cette situation est principalement due à l'impact négatif de la vente d'eau minérale en bouteille de 1,5 litre, qui a enregistré une diminution de **8%** par rapport aux risques, entraînant ainsi une baisse du chiffre d'affaires réalisé. Cependant, il convient de noter que les autres produits d'eau, tels que l'eau gazeuse en bouteille de 0.5 litre, ont affiché des écarts favorables, car les quantités vendues ont dépassé les prévues.

- **Unité des jus el Kseur**

Après une analyse approfondie, il observé un écart réduit sur le chiffre d'affaires pour cette unité, atteignant une valeur globale de - **20 715 MDA**. Ce résultat est principalement dû à une diminution de **6%** de la quantité vendue de jus en bouteille de 2 litres représentant une valeur de - **495 110 MDA**, en raison de pénuries de matières premières. En revanche, les ventes de jus en formats plus

petits, tels que les bouteilles d'un litre et 0.33 cl avec des augmentations de **12%** et **18%**.

- **Unité margarine**

Le secteur GCS (Corps Gras Solide) présente une situation favorable avec un chiffre d'affaires réalisé de **810 426,30 MDA**. Cette performance est principalement due à une augmentation significative des ventes de Smen de 500 g (**24%**), de Smen de 900 g (**8%**) et de margarine (**4%**) par rapport aux consommateurs. Ces résultats positifs témoignent d'une demande pour ces produits spécifiques au sein du marché. Il est important de souligner que la question efficace des stocks et une stratégie de commercialisation adaptée ont bénéficié à ces résultats encouragés. Des efforts supplémentaires doivent être déployés pour maintenir cette tendance positive et exploiter le potentiel de vente de ces produits spécifiques.

- **Analyse globale**

Malgré la situation constatée dans les unités « eau » et « jus », l'activité dans son ensemble enregistré une augmentation significative de la valeur, s'élève à **317 796,30 MDA**.

Cette hausse est principalement due à la vente de l'unité « margarine », qui a connu une forte augmentation suite à la réouverture des différents commerces après une longue période de fermeture due à la pandémie de COVID-19. Cette reprise a permis de stimuler la demande pour la margarine, entraînant ainsi une augmentation des ventes et une contribution positive au chiffre d'affaire global. Cet événement souligne l'importance de surveiller attentivement les tendances du marché et d'adapter les stratégies de vente en fonction des conditions changeantes.

Pour mieux comprendre les causes des différents écarts constatés, il est nécessaire de décomposer l'écart sur le chiffre d'affaire en écart de prix et de quantité.

Décomposition de l'écart sur le CA : la décomposition de l'écart sur le CA nous permet de calculer un écart sur le prix (E/P) et un écart sur le volume (E/V).

### 2.1. Ecart sur le prix

$$E/P = (Pr - Pp) * Qr$$

$$E/Q = E/V = (Qr - Qp) * Pp$$



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

**Tableau n°5 : tableau récapitulatif de l'écart sur prix des produits 2022 (en million de dinar)**

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

<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>				40 526,4	
<b>Total Global</b>				461 981,4	<b>Favorable</b>

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

- **Analyse des écarts**

L'analyse du tableau n° 5 relève une tendance globale à la hausse des prix de vente, largement autorisée par l'augmentation des prix des matières premières sur les marchés internationaux. Cette augmentation des coûts des Mp a un impact direct sur le prix de vente des produits finis. De plus, une hausse significative du prix du fret ainsi qu'une pénurie de conteneurs disponibles à l'emplacement ont également récupéré à cette augmentation du prix de vente. Ces facteurs externes ont exercé une pression supplémentaire sur la structure des coûts de l'entreprise, nécessitant ainsi une révision des prix pour maintenir la rentabilité.

- **. Unité minérale**

Suite aux multiples pénuries mondiales de matières premières plastiques, l'unité ULLK a été contrainte de revoir à la hausse ses prix, ce qui a généré une augmentation de la valeur de ses prix, ce qui a généré une augmentation de la valeur de ses produits de **404 345 MDA**. Cette situation découle directement de la forte hausse des prix des matières premières « plastiques » sur le marché, provoquée par une offre insuffisante en raison des pénuries. Face à cette réalité, l'unité ULLK a dû s'adapter en ajustant ses prix pour les coûts plus élevés des matières premières. Cette décision vise à maintenir la rentabilité de l'entreprise malgré les contraintes du marché.

- **Unité des jus el kseur**

En raison des nouvelles conditions d'importation de concentrés et de la rareté de ces derniers sur le marchés, les industriels ont été confrontés à des défis importants. En particulier, la hausse des prix du fret a exercé une pression significative sur les coûts de production, entraînant une augmentation globale de **404 345 MDA**. Cette situation a contraint les industriels à revoir leurs prix de production pour les produits à base de concentrés de jus.

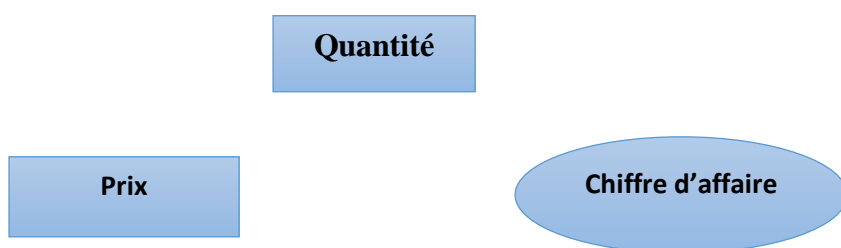
La rareté des concentrés de jus sur le marché a créé une demande croissante et une offre limitée, ce qui a entraîné une augmentation des prix. Les industriels ont dû faire face à des coûts de transport plus élevés en raison de la hausse des prix du fret, ce qui a ajouté une pression supplémentaire sur leurs marges.

- **Unité margarine**

L'unité margarine a enregistré un chiffre d'affaires de **40 526,4 MDA**, dépassant ainsi les estimations initiales cela grâce à une demande soutenue sur le marché. Cette réalisation remarquable peut être attribuée directement à l'influence de la demande sur le prix des produits.

La forte demande s'est traduite pour les produits de cette unité par une pression exercée sur les prix. Les consommateurs ont exprimé leur volonté de payer un prix plus élevé pour ces produits en raison de leur popularité et de leur valeur perçue. Cette dynamique a permis à l'unité de générer des ventes supérieures à celles qui avaient été anticipées, entraînant ainsi une augmentation significative du chiffre d'affaires.

**Important :** le calcul d'écart de CA nécessite le prix ainsi la quantité ;



2.2. Ecart sur la quantité

Tableau n° 6 : tableau récapitulatif de l'écart sur le volume (quantité) des produits pour l'année 2022 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	Qr	Qb	Pb	E/V	Qualification
EAU.M 1.5 L	320 000	360 000	22	-880 000	Défavorable
EAU M 0.5 L	45 000	45 000	30,80	0	Favorable
EAU.M GAZEIFIEE	2 100	2 000	37,4	3 740	Favorable
Unité Eau Minérale					
Total				-876 260	
E.F COCKTAIL 1L	500	450	73,7	3 685	Favorable
E.F COCKTAIL 33 CL	520	450	50	3 500	Favorable
E.F COCKTAIL 2L	5 000	5 500	90,02	-45 010	Défavorable
Unite jus					
Total				-37 825	
SMEN 500 Grs	7 500	5 730	336,6	595 782	Favorable
SMEN 900 Grs	5 135	4 730	374	151 470	Favorable

<b>MARGARINE.F</b>	2 436,28	2 367,65	330	22 647,9	<b>Favorable</b>
<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>				769 899,9	
<b>Total global</b>				-144 185,1	<b>Défavorable</b>

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

- **Analyse des écarts**

A prés voir examiné le tableau n°6, nous pouvons observer un écart global réduit sur la quantité d'une valeur totale de **-144 185,1 MDA**, ce qui indique que le volume des ventes est inférieur aux initiales.

Cet écart dégradé peut être attribué à plusieurs facteurs. Tout d'abord, il est possible que la demande sur le marché ait été plus faible que prévu, ce qui a entraîné une baisse des ventes. Cela peut être dû à des facteurs externes tels que la concurrence accrue, les conditions économiques défavorables ou les préférences changeantes des consommateurs.

- **Unité eau minérale**

D'après les données du tableau, nous observons un écart réduit entre les consommateurs et les ventes réelles d'eau, atteignant **-876 270 MDA**. Ce résultat est principalement attribué à un écart de quantité de **-880 000 MDA** pour le format de 1.5 litre d'eau, qui a eu l'influence la plus significative.

La diminution de la quantité d'eau prélevée à la source est le principal facteur expliquant cette différence. Cette situation a directement impacté la production réelle, ce qui a eu un effet négatif sur les ventes réalisées. Il est important de noter que le prélèvement d'eau à la source est un élément clé du processus de production d'eau embouteillée, et toute variation dans cette étape peut avoir des répercussions importantes sur la disponibilité du produit final.

- **Unité des jus el Kseur**

Le tableau n° 6 relève un écart négatif de **- 37 825 MDA**, le manque de matières premières pour la production de jus a eu un impact significatif sur les

performances de l'entreprise. Lors plusieurs facteurs peuvent contribuer à ces mauvaises récoltes, tels que les conditions climatiques décrites, les maladies des cultures, les fluctuations saisonnières, ou pour réduire l'impact de cet écart négatif et améliorer la situation, des actions correctives sont nécessaires.

▪ **Unité margarine**

L'unité de margarine a enregistré un écart favorable de **769 899,9 MDA** en termes de quantité, ce qui témoigne d'une performance exceptionnelle. Cette performance est principalement attribuée à la levée des restrictions liées à la pandémie de Covid-19, qui a permis la reprise des activités commerciales et une augmentation significative de la demande pour les produits de l'unité de margarine.

La fin de la pandémie a été un facteur déterminant dans la reprise des commerces qui dépend des opérations de l'unité de margarine. Avec la réouverture des restaurants, cafés et autres établissements, la demande pour les produits de la margarine a augmenté de manière significative. Les consommateurs ont pu retrouver leur rythme de vie habituel et ont montré un intérêt accru pour les produits alimentaires, y compris la margarine.

**L'écart en volume peut être décomposé en deux sous écarts : un écart sur la composition des ventes (E/CV) et un écart sur le volume global (E/VG).**

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

$$PMP = \sum (Qr * pb) / \sum Qr = \sum (Cap/Qr)$$

$$PMB = \sum (Qb * Pb) / \sum Qb = \sum (CAb/Qr)$$

Nous allons tout d'abord calculer CA préétabli :

$$CAp = \sum (Qr * P)$$

Tableau n° 7 : tableau représentant le CA Préétabli pour l'année 2022 (en million de dinar)

Libelle des produits commercial	Qr	Pb	CA préétabli
EAU.M 1.5 L	320 000	22	7 040 000

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

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

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

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

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

Tableau n° 8 : tableau représentatif de l'écart sur la composition des ventes pour l'année 2022 (en million de dinar)

PMP	PMB	Qr total	E/CV	Qualification
36,75	33,81	388 191,28	114 1813,92	Favorable

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

Nous pouvons analyser la composition des ventes pour chaque produit, nous recherchons d'abord en pourcentage (%) de la composition (prévue) de portefeuille produit puis nous adaptions ces % de la composition (prévue), aux quantités réelles et nous déterminons des écarts sur la composition.

### 2.3. Ecart sur la composition

Tableau n° 9 : la composition en % des quantités prévues pour l'année 2022 (en million de dinar)

$$\% \text{ de la composition} = Qb / \sum Qb$$

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

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

Pour calculer l'écart sur la composition, nous doit calculer la quantité qui respect la composition :

$$\text{Qté si respect de la composition} = \sum Q_r * \% \text{ de la composition}$$

Tableau n° 10 : adaptation des % de la composition (prévue) aux quantités réelles et la détermination des écarts sur la composition pour l'année 2022 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	Qr	Qté si respect de la composition	E/Q	Pb	Ecart en Tonnes
EAU.M 1.5 L	320 000	327 873,76	-7 873,76	22	-173 222,65



<b>EAU.M 0.5 L</b>	45 000	40 984,22	4 015,78	30,8	123 686,04
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	2 100	1 821,52	278,48	37,4	10 415,12
<b>Unité Eau Minérale</b>					
<b>Total</b>					-39 121,49
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	385,3018205	90,16	73,7	6 644,93
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	520	385,3018205	110,16	50	5 507,89
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	5000	4 709,244473	-9,18	90,02	-826,6
<b>Unite jus</b>					
<b>Total</b>					11 326,22
<b>SMEN 500 Grs</b>	7 500	4 906,176515	2 281,34	336,6	767 899,95
<b>SMEN 900 Grs</b>	5 135	4 049,950247	827,10	374	309 336,57
<b>MARGARINE FLERIAL</b>	2 436,28	2 027,244123	279,92	330	92 372,96
<b>Unité Margarine</b>					
<b>Total</b>					1 169 609,48
<b>Total</b>	364 947,31	364 947,31	0		1 141 813,92

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

- **Analyse des écarts**

Après analyse, nous pouvons observer une composition des ventes qui se distingue par une performance exceptionnelle, dépassant largement les attentes. En effet, la différence de composition globale affiche un résultat positif significatif,

atteignant la valeur remarquable de **1 141 813,29 MDA**. Cette situation favorable peut être attribuée à plusieurs facteurs, tels que la diversification des produits, la mise en place de stratégies de marketing efficaces et une demande soutenue sur le marché.

- **Unité d'eau**

L'analyse des données relève un écart de composition d'une valeur de - **39 121,49 MDA** pour cette marque en particulier. Cette situation est principalement due à la pression concurrentielle intense qui règne sur le marché, ce qui entraîne une baisse des prix pratiqués par cette marque. En raison de la forte concurrence, cette marque est contrainte de réduire ses prix afin de rester compétitif et d'attirer les consommateurs.

- **Unité des jus el Kseur**

L'analyse des données relève un écart favorable sur la composition d'une valeur de **11 326,22 MDA** pour les jus de 1 litre et de 0,33 litre. Cette performance exceptionnelle est due à la combinaison d'un prix attractif et d'une demande dépassé.

En revanche, l'unité de jus de 2 litres a enregistré un écart réduit sur la composition d'une valeur de - **826,6 MDA**. Ce résultat s'explique principalement par un prix élevé pour ce format de jus, ce qui a eu un impact négatif sur les ventes. Ce résultat s'explique principalement par prix élevé pour ce format de jus, ce qui a eu un impact négatif sur les ventes. La demande pour les jus de 2 litres était inférieure aux consommés, ce qui a économisé à cet écart défavorable sur la composition.

- **Unité margarine**

La différence favorable dans la composition des produits d'une valeur de **1 169 609,48 MDA** reflète l'importance de ces produits dans la vie quotidienne des consommateurs. Cette performance positive souligne la pertinence et l'attrait de ces

produits sur le marché. Pour maintenir cette dynamique, il est crucial de rester attentif aux besoins des consommateurs, de suivre les tendances du marché et d'adapter en permanence la composition des produits pour répondre aux demandes changeantes.

**2.4. Écart en volume global**

$$E/VG = (\sum Q_r - \sum Q_b) * PMB$$

**Tableau n° 11 : tableau représentatif de l'écart sur le volume global pour l'année 2022 (en million de dinar)**

Qr Total	Qb total	PMB	E/VG	Qualification
388 191,28	426 228	33,81	-1 286 010,85	<b>Défavorable</b>

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

**2.4. Ecart sur la marge**

La SPA CEVITAL opère avec des marges bénéficiaires variables pour ses différents produits. Plus précisément, les eaux minérales affichent un taux de marge de 10%, les jus un taux de marge de 8%, tandis que le Smen et la margarine bénéficient d'un taux de marge de 4%. Ces taux de marge sont constants pour les années 2021 et 2022 ;

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

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

$$\text{Marge prévisionnelle} = CA \text{ prévisionnel} * \text{marge bénéficiaire}$$

**Tableau n° 12 : tableau représentant l'écart sur la marge pour l'année 2022 (en million de dinar)**

Libelle des produits commerciaux	CAR	TxM	MR	CAP	TxM	MB

<b>EAU.M 1.5 L</b>	7 360 000	10%	736 000	7 920 000	10%	79 2000
<b>EAU.M 0.5 L</b>	1 465 200	10%	146 520	1 386 000	10%	138 600
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	83 685	10%	83 68,5	74 800	10%	7 480
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	37 500	8%	3000	33 165	8%	2 653,2
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	27 650	8%	2204,8	22 500	8%	1 800
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	46 5000	8%	37 200	495 110	8%	39 608,8
<b>SMEN 500 Grs</b>	2 542 575	4%	101 703	1 928 718	4%	77 148,72
<b>SMEN 900 Grs</b>	1 930 760	4%	62 711,38	1 769 020	4%	70 760,8
<b>MARGARINE. F</b>	816 153	4%	297 21,64	781 324,5	4%	31 252,98
<b>Total</b>	16 659 193			1429362,5		

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

Suite de tableau n° 12 :

<b>Libelle des produits commerciaux</b>	<b>E/M</b>	<b>Qualification</b>
<b>EAU.M 1.5 L</b>	-56 000	<b>Défavorable</b>
<b>EAU.M 0.5 L</b>	7 920	<b>Favorable</b>
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	888,5	<b>Favorable</b>
<b>Unité Eau Minérale</b>		
<b>Total</b>	-47 191,5	
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	346,8	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	404,8	<b>Favorable</b>
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	-2 408,8	<b>Défavorable</b>
<b>Unité Jus</b>		
<b>Total</b>	-1 657,2	
<b>SMEN 500 Grs</b>	24 554,28	<b>Favorable</b>
<b>SMEN 900 Grs</b>	6 469,6	<b>Favorable</b>
<b>MARGARINE.F</b>	1 393,14	<b>Favorable</b>
<b>Unité Margarine</b>		
<b>Total</b>	32 417,02	
<b>Total global</b>	-16 431,68	<b>Défavorable</b>

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

- **Analyse des écarts**

Il est remarqué un écart défavorable au niveau de la marge, d'une valeur de - **16 431,68 MDA**, ce qui indique une sous-estimation des résultats réalisés par rapport aux prévisions initiales. Cette différence de marge défavorable met en

évidence des erreurs dans l'estimation des revenus et des coûts associés aux produits.

Plusieurs facteurs peuvent expliquer cet écart défavorable. Tout d'abord, des variations dans les coûts des matières premières, des frais de production et des coûts logistiques peuvent avoir un impact sur la marge réalisée. Des fluctuations imprévues de ces coûts peuvent entraîner une diminution de la marge prévue.

Nous constatons un écart sur une marge défavorable de **-16 431,68 MDA**, ce que signifie une mauvaise estimation des résultats réalisés par rapport aux prévisions.

- **Unité d'eau**

Une sous-estimation des quantités de produits à vendre a entraîné une diminution de la marge, avec un écart réduit de **-47 191,5 MDA**. En particulier, l'écart négatif de **-56 000 MDA** sur les ventes d'eau en bouteille de 1,5 litre a eu un impact significatif sur les résultats de cette unité.

Cette baisse de la marge s'explique par plusieurs facteurs. Tout d'abord, la sous-estimation des ventes d'eau en bouteille de 1,5 litre peut être due à une demande plus faible que prévue ou à une concurrence accrue sur le marché, ce qui a entraîné une diminution des ventes réelles par rapport aux exportateurs.

De plus, des fluctuations dans les coûts de production, tels que les matières premières et les frais de fabrication, peuvent également avoir subi la baisse de la marge. Si les coûts réels sont les élevés que les consommés, cela peut réduire la marge sur chaque unité vendue.

- **Unité des jus el Kseur**

L'unité a enregistré un écart inférieur sur sa marge de **-1 657,2 MDA**, ce qui indique une mauvaise estimation des quantités à vendre. La raison principale de cet écart est attribuée au produit phare de l'unité, à savoir le jus de 2 litres, qui a connu une baisse significative de **- 2 408,8 MDA** par rapport aux chiffres attendus. Cette situation est directement liée à la rareté des matières premières nécessaires à la production de ce produit.

La rareté des matières premières a eu un impact négatif sur la capacité de l'unité à produire suffisamment de jus de 2 litres pour répondre à la demande du marché.

- **Unité margarine**

L'enregistrement d'un écart favorable sur la marge de **32 417,02 MDA** témoigne de la pertinence de l'étude préalable du projet. La forte demande pour les produits a conduit à une quantité vendue supérieure aux consommateurs,

principalement en raison de la fin de la pandémie. Cette évolution positive a été favorisée par la réouverture des cafétérias et des pizzerias, qui ont favorisé la demande et généré des ventes supérieures aux attentes.

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

$$E/Mu = (Mru-Mpu) * Qr$$

$$E/Q = (Qr-Qp) * Mpu$$

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

**Tableau n° 13 : tableau représentatif de l'écart sur la marge unitaire pour l'année 2022 (en million de dinar)**

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

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

La suite de tableau n° 13 ;

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

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



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

Tableau 14 : tableau représentant l'écart sur quantité pour l'année 2022 (en million de dinar)

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

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

Il s'agit d'une comparaison entre le résultat effectivement réalisé et le résultat prévu des produits de SPA CEVITAL.

## 2.5. Résultat réel

Tableau n°15 : calcul du résultat réel pour les produits en année 2022 (en million de dinar)

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

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

Résultat réel = CA- coût de revient réel

Sachant que :

CA = coût de revient + marge bénéficiaire

Coût de revient = CA - marge bénéficiaire

## 1. EAU MINERALE 1.5 LITRE

**Coût de revient** = 7 360 000 - 736 000 = 6 624 000 MDA.

L'effet de l'eau minérale en bouteille de 1.5 litre sur le coût de revient de **6 624 000 MDA** peut être expliqué par plusieurs facteurs. Le coût de production de l'eau minérale premières, tels que l'eau, les bouteilles en plastique, les étiquettes, les bouchons, etc. Si le prix de l'une de ces matières premières a augmenté, cela pourrait avoir un impact sur le coût de revient.

## **2. EAU MINERALE 0.5 LIRE**

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

L'impact sur le coût de revient de l'eau minérale en bouteille de 0.5 litre de **1 318 680 MDA** peut être attribué à divers facteurs, notamment les coûts des matières premières, les coûts de production, la demande du marché et les facteurs externes.

## **3. EAU MINERALE GAZEIFIEE**

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

L'augmentation de **75 316,5 MDA** sur le coût de revient de l'eau minérale en bouteille de 33 cl peut être expliquée par divers facteurs qui interagissent entre eux. Parmi ces facteurs définissant les coûts des matières premières, les coûts de production, la demande du marché et les influences externes. Ces éléments contribuent à l'augmentation des coûts de production, ce qui se répercute sur le coût de revient finale de l'eau minérale en bouteille de 33 cl.

## **4. E.F COCKTAIL TROPICAL 1L PET**

**Coût de revient** = 37500 - 3 000 = 34 500 MDA.

Le coût de revient de **34 500 MDA** pour une bouteille de 1 litre de jus peut être expliqué par différents éléments qui contribuent à la formation du coût total de production. Parmi ces éléments, on retrouve les coûts des matières premières, tels que les fruits utilisés pour la fabrication des coûts de transformation et de conditionnement du produit.

## **5. E.F COCKTAIL TROPICAL 33 CLA**

**Coût de revient** = 27 560 - 2 204,8 = 25 355,2 MDA.

Le coût de revient de **25 355,2 MDA** pour un jus en bouteille de 33 cl peut être expliqué par les coûts des matières premières représentent une partie importante du coût de revient.

Dans le cas de jus, cela inclut les fruits utilisés pour la production. Le prix des fruits peut varier en fonction de la saisonnalité, de l'offre et la demande, ainsi que la qualité des fruits utilisés. Si le prix des fruits augmente, cela peut entraîner une augmentation du coût de revient du jus.

#### **6. E.F COCKTAIL TROPICAL 2L PET**

**Coût de revient** = 465 000 - 37 200 = 427 800 MDA.

Le coût de revient de **427 800 MDA** pour un jus en bouteille de 2 litres s'explique par plusieurs éléments qui impactent l'ensemble du processus de production. Parmi ces éléments, on retrouve les dépenses liées aux matières premières nécessaires à la fabrication du jus, les coûts de transformation pour convertir ces matières premières en produit fini, les frais d'emballage pour conditionner le jus dans des bouteilles de 2 litres, ainsi que les divers frais supplémentaires associés à la production et à la distribution du produit. Tous ces facteurs combinés contribuent à déterminer le coût total de production du jus en question.

#### **7. SMEN EL MEDINA 500 GRS**

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

Le coût de **2 440 872 MDA** pour le Smen de 500 grammes peut être expliqué par plusieurs raisons. Tout d'abord, le coût des matières premières utilisées pour la fabrication du Smen, telles que le lait, le sel et les cultures bactériennes, peut avoir une influence significative sur le coût final. De plus, les coûts de transformation, comprenant la pasteurisation, le malaxage et le conditionnement du produit, contribuent également à la formation du coût de production, qui peuvent influencer le coût de revient de Smen de 500 grammes.

#### **8. SMEN MEDINA 900 GRS**

**Coût de revient** = 1 930 760 - 62 711,38 = 1 853 529,6 MDA.

Le coût de revient de **1 853 529,6 MDA** pour le Smen medina de 900 grammes peut être attribué à plusieurs raisons. Tout d'abord, le coût de matières premières utilisées dans la production de Smen, notamment le lait, le sel et les cultures bactériennes, joue un rôle important dans la formation du coût total. Des fluctuations des prix de ces matières premières peuvent influencer le coût de revient.

#### **9. MARGARINE FLERIAL NEW BA**

**Coût de revient** = 816 153,8 - 297 21,64 = 783 507,68 MDA.

Le coût de revient de **783 507,68 MDA** pour la margarine peut être expliqué par différents raisons. Tout d'abord, le coût des matières premières utilisées dans la fabrication de la margarine tels que les huiles végétales joue un rôle important dans la formation du coût total. Les fluctuations des prix de ces matières premières peuvent influencer le coût de revient.

- **L'analyse global de coût de revient**

A partir de Tableau n° 15 relève une augmentation des résultats sur les trois années (eau, jus, margarine), totalisant **1 144 872,82 DA**. Cette constatation met en évidence une estimation précise des études préalables au projet.

**2.6. Résultat prévisionnel**

**Tableau n°16 : calcul du résultat prévisionnel pour les produits de 2022**

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

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

- **Analyse des écarts**

Après avoir analysé le tableau n°16, il est clair que les trois unités (eau, jus, margarine) affichent une tendance favorable, avec un écart total de **1 161 304,50 MDA** par rapport aux prévisions. Cette situation témoigne d'une estimation précise et rigoureuse des études réalisées.

La bonne estimation des études préalables est également le résultat d'une analyse approfondie des tendances du marché, des comportements des consommateurs et des facteurs économiques. Cela a permis de déterminer avec précision les volumes de vente attendus et d'ajuster les prévisions en conséquence.

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

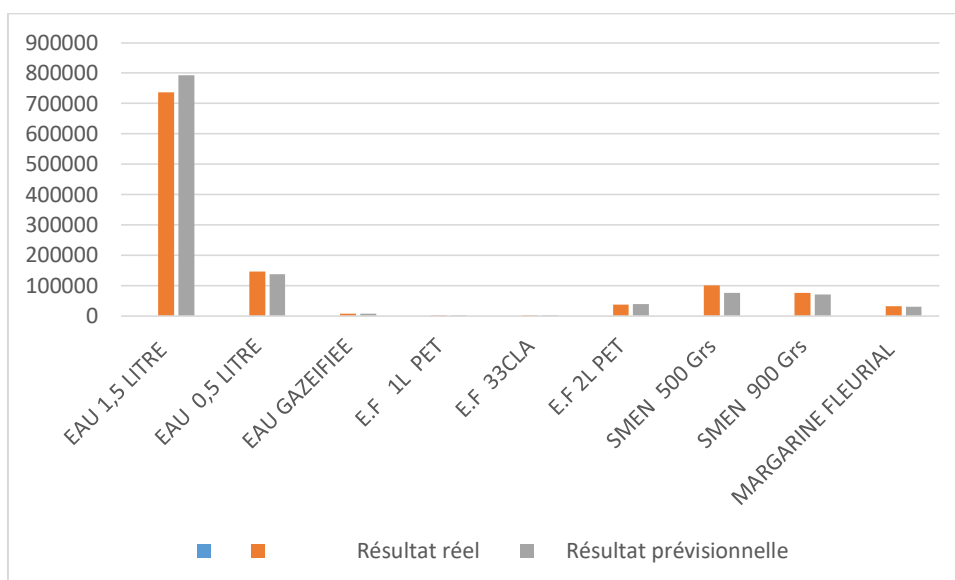
**Tableau n° 17 : tableau comparatif entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2022 (en million en dinar)**

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

<b>Unité Margarine</b>				
<b>Total</b>			32417,02	36%
<b>Total Global</b>				69%

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

Figure n°14 : Histogramme représentant les réalisations et les prévisions du résultat 2022(en million de dinar)



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

- **Interprétation**

- **Unité Eau minérale**

Nous observons un écart défavorable sur le résultat de **- 54 391,5 MDA (8%)**, ce qui indique que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs de vente prévus et réalisé des ventes inférieures aux attentes.

Cet écart défavorable peut être attribué à plusieurs facteurs, tels que des fluctuations du marché, une concurrence accrue, des stratégies de vente inefficace ou des problèmes liés à la chaîne de prévision.

- **Unité jus el Kseur**

Nous observons un écart sur résultat négatif de **-1 657,2 MDA (24%)**. En particulier, le produit d'eau en bouteille de 1,5 litre, avec une valeur spécifique de **- 56000 MDA (-8%)**. Cette situation a un impact négatif sur l'activité liée à ce

produit. Ce qu'indique que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs (une baisse de la demande : une demande plus faible que prévu pour les jus de l'entreprise peut être due à divers facteurs tels qu'une baisse de la popularité des jus, des préférences changeantes des consommateurs ou une concurrence accrue sur le marché des boissons).

▪ **Unité margarine**

Un écart sur résultat favorable de **32417,02 MDA (36%)** a été enregistré, ce qui témoigne d'une bonne estimation des résultats de vente. Dans ce cas, l'entreprise a réussi à atteindre son objectif ; (la concurrence maîtrisée : que l'entreprise gère efficacement la concurrence dans le secteur margarine, cela peut contribuer à maintenir et à renforcer sa part de marché).

Bien que les unités d'eau et de jus aient enregistré des écarts défavorables, l'activité dans son ensemble présente une situation favorable grâce à l'unité margarine, ce qui prouve que l'entreprise a atteint ses objectifs principaux.

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

**La comparaison entre le CA réel 2022 et le CA réel 2021 pour les produits**

**Tableau n° 18 : tableau comparatif entre les réalisations de l'année 2022 et 2021 (en million de dinar)**

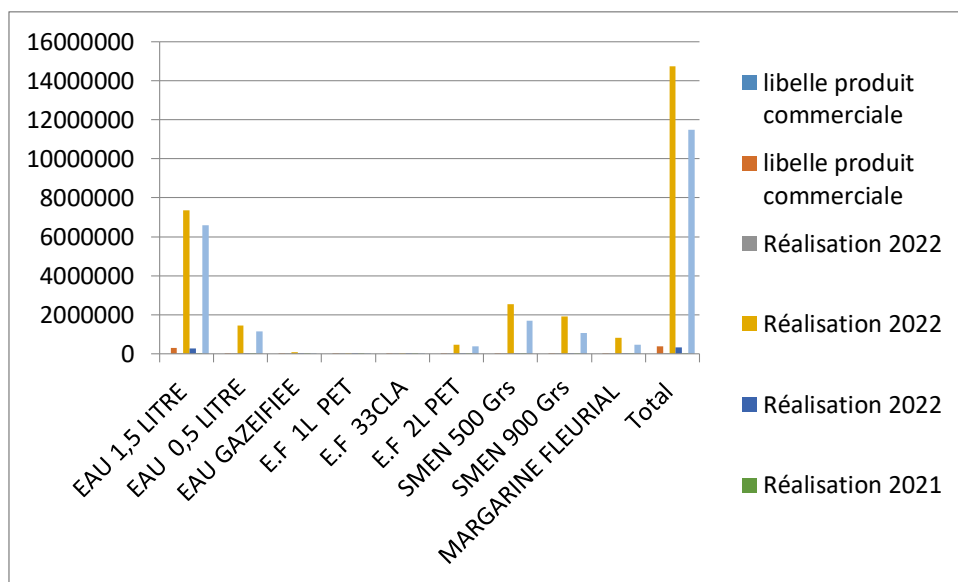
Libelle des produits commerciaux	Réalisation 2022			Réalisation 2021			Ecart Global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
<b>EAU.M 1.5 L</b>	320 000	23	7 360 000	274 659,89	24	6 591 837, 36	768 162,64
<b>EAU.M 0.5 LIRE</b>	45 000	32,56	1 465 200	34 165,22	33,65	11 496 59,65	315 540,35
<b>EAU. M GAZEIFIEE</b>	2 100	39,85	83 685	1 100	40,02	44 022	39 663



<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	500	75	37 500	363,4	80	29 072	8 428
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	520	53	27 560	358,69	67,98	24 383,75	3 176,25
<b>E.F COCKTAIL TROPICAL 2L PET</b>	5000	93	465 000	4 131,86	97,52	402 938,99	62 061,01
<b>SMEN 500 Grs</b>	7 500	339,01	2 542 575	5 447	310	1 688 421,2 0	854 153,80
<b>SMEN 900 Grs</b>	5 135	376	1 930 760	4 274,73	253,04	1 081 677,68	849 082,32
<b>MARGARINE.F</b>	2 436,28	335	816 153,80	2 041,1	225,94	461 172,9	354 980,89
<b>Total</b>	388 191,2 8	1 366,4 2	14 728 433,8 0	326 541,4 4	1 132,1 5	11 473 185, 54	3 255 248, 26

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

Figure n° 15 : Histogramme sur les réalisations de l'année 2021 et 2022 (en million de dinar)



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

- **Analyse des écarts**

En analysant les chiffres, nous remarquons un écart positif de **3 255 248,26 MDA** pour tous les produits (eau, jus, margarine). Cela indique une augmentation de

quantité réalisée en 2022 par rapport à celle réalisée en 2021. Cette amélioration est attribuée à la réouverture de nombreux commerces après la période de la pandémie, ainsi qu'à une hausse des prix par rapport à 2021.

- **Unité eau**

La hausse des prix est influencée par la sécheresse (les ressources en eau limitées), ce qui limite la capacité de production. Cela se traduit par une augmentation des prix.

- **Unité des jus El Ksuer**

Le prix est affecté par la non-disponibilité des matières premières dans les pays étrangers tels que la France et la Belgique peut varier la fonction de la dépendance spécifique de l'unité de jus.

- **Unité margarine**

La demande croissante sur le marché entraîne une augmentation des prix, ce qui encourage l'entreprise à augmenter ses tarifs.

- **Ecart sur la marge**

- **La SPA CEVITAL réalise une marge bénéficiaire différente pour ces produits. Pour les produits choisis, nous avons un taux de marge de 10% pour « les eaux minérales », 8% pour « les jus » et 4% pour « SMEN et la MARGARINE » et**

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

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

**Ecart sur marge = marge réel – marge prévisionnelle**

## 3.1. L'écart sur la marge

Tableau n° 19 : tableau représentant l'écart sur marge pour l'année 2021 (en million de dinar)

Libelle des produits commerciaux	CAr 2022	TxM	MR 2022	CAr 2021	TxM	MR 2021
<b>EAU.M 1.5 L</b>	7 360 000	10%	7 360 000	6 591 837,36	10%	659 183,74
<b>EAU.M 0.5 L</b>	1 465 200	10%	146 520	1149659,65	10%	114 965,97
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	83 685	10%	83 68,5	44 022	10%	4 402,2
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	37500	8%	3 000	29 072	8%	2 325,76
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	27 560	8%	2 204,8	24 383,75	8%	1 950,70
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	465 000	8%	37 200	402 938,99	8%	32 235,12
<b>SMEN 500 Grs</b>	2 542 575	4%	101 703	1 688 412,2	4%	67 536,49
<b>SMEN 900 Grs</b>	1930760	4%	77 230,4	1 081 677,68	4%	43 267,11
<b>MARGARINE. F</b>	816153,8	4%	32 646,15	461 172,91	4%	18 446,92
<b>Total</b>	14728433,8			11 473 172,91		

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

La suite de tableau n° 19 ;

MR 2022	MR 2021	E/M	Qualification
<b>736 000</b>	659 183,74	76 816,26	<b>Favorable</b>
<b>146 520</b>	114 965,97	31 554,03	<b>Favorable</b>
<b>8 368,5</b>	4 402,2	3 966,30	<b>Favorable</b>
<b>Total</b>		112 336,59	
<b>3 000</b>	2 325,76	674,24	<b>Favorable</b>
<b>2 204,8</b>	1 950,70	254,10	<b>Favorable</b>
<b>37 200</b>	32 235,12	4 964,88	<b>Favorable</b>
<b>Total</b>		5 893,22	
<b>101 703</b>	67 536,49	34 166,51	<b>Favorable</b>
<b>77 230,4</b>	4 3 267,11	33 963,29	<b>Favorable</b>
<b>32 646,15</b>	18 446,92	14 199,24	<b>Favorable</b>
<b>Total</b>		82 329,04	

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

- **Analyse des écarts**

L'entreprise a enregistré des écarts favorables pour les produits de l'unité eau, l'unité de jus et l'unité margarine, avec des valeurs respectives de **112 336,59 MDA**, **5 893,22 MDA** et **82 329,04 MDA**. Cette performance est le résultat d'une bonne estimation des quantités à vendre et satisfaction des clients. Ces écarts favorables dans les trois unités présentent la bonne gestion des opérations de l'entreprise, ainsi que sa capacité à s'adapter aux besoins du marché. En atteignant les objectifs de vente prévus, l'entreprise renforce sa position concurrentielle et garantit sa croissance future.

3.2. Ecart sur le résultat

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

Tableau n° 20 : calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2021 (en million de dinar)

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

Source : élaboré par nos mêmes à partir des éléments CEVITAL

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

Sachant que :

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

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

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

Nous allons étudier la variation du résultat réel des produits, entre les deux années 2021 et 2022, ainsi que la détermination du taux de cette variation.

**Tableau n° 21 : Evolution des résultats réalisés des deux années 2021, 2022 (en million de dinar)**

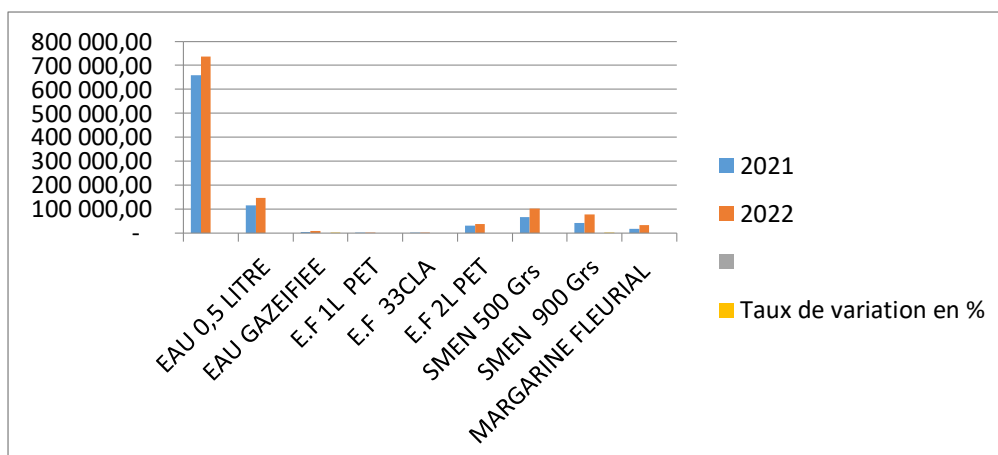
<b>Libelle des Produits commerciaux</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Taux de variation%</b>
<b>EAU.M 1.5 L</b>	659 183,736	736 000	10%
<b>EAU. M 0.5 L</b>	114 965,97	146 520	22%
<b>EAU.M GAZEIFIEE</b>	4 402,20	8 368,5	47%
<b>Unité eau Minérales</b>			
<b>Total</b>			79%
<b>E.F COCKTAIL 1L</b>	2 325,76	3 000	22%
<b>E.F COCKTAIL 33 CL</b>	1950,70	2204,8	12%
<b>E.F COCKTAIL 2L</b>	32 235,12	37200	13%
<b>Unité Jus</b>			
<b>Total</b>			47%
<b>SMEN 500 Grs</b>	67 536,49	101 703	34%
<b>SMEN 900 Grs</b>	43 267,11	77 230,4	44%
<b>MARGARINE.F</b>	18 446,92	32 646,12	43%
<b>Unité Margarine</b>			
<b>Total</b>			121%

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

$$\text{Taux de variation} = (\text{résultat 2022} - \text{résultat 2021}) / \text{résultat 2022}$$

Traduction du tableau ci-dessus en histogramme

Figure 16 : histogramme représentant l'évolution des résultats réels 2021 et 2022 (en million de dinar)



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

▪ **Interprétation**

En observant les résultats des trois unités (eau, jus et margarine), nous constatons une augmentation du pourcentage de résultats réels pour chaque unité (respectivement **79%,47%** et **121%**) lors de l'exercice 2022 par rapport à l'exercice 2021. Cette amélioration des résultats réels des trois unités lors de l'exercice 2022 par rapport à l'exercice précédent est le fruit de la réouverture des commerces après la difficile de la pandémie de COVID-19. Cette économie a repris une demande stimulée pour les produits de l'entreprise, ce qui s'est traduit par une croissance significative des ventes et des résultats. L'entreprise a su saisir les opportunités offertes par cette période de reprise et a renforcé des performances exceptionnelles dans ses différentes unités.

**Conclusion**

L'étude effectuée au sein de CEVITAL nous a permis de prendre de connaissance sur la mise en place de contrôle budgétaire des ventes par l'analyse des écarts pour l'amélioration de sa gestion et nous avons pu vérifier l'importance du contrôle budgétaire est un instrument de pilotage pour l'entreprise, il aide à la réalisation des objectifs fixés.

Le CEVITAL réalise deux types d'écarts : favorable et défavorable, extrêmement ce n'est pas performant, et pour éviter de tomber de cet échec, il faudrait assurer une relation de qualité avec les clients et de minimiser les coûts pour baisser le prix, afin d'augmenter les flux de ventes des produits.

En effet, nous avons constaté que le contrôleur de gestion est un agent essentiel dans le processus budgétaire qui veille à la bonne pratique et prendre des décisions éclairées.



## **Conclusion Générale**

Nous parvenons à la conclusion de notre travail intitulé « gestion budgétaire : un outil de contrôle de gestion ». A travers notre travail, nous observons que le contrôle de gestion de la performance organisationnelle. Et les décisions prises dans le cadre de ce processus sont en accord avec les orientations de la planification stratégique. Ce processus systématique comprend différentes étapes telles que la programmation, l'élaboration des budgets, leur mise en œuvre et en l'évaluation des résultats. Cela synthétise l'approche de la gestion budgétaire.

Ainsi, la gestion budgétaire est traduite par l'élaboration de dépenses à moyen ou à long terme des revenus et des dépenses sur la période déterminée. Cette approche offre à l'entreprise une vision plus claire de ses atouts et de ses faiblesses.

Notre objectif principal est de saisir l'importance de la fonction des outils et techniques de contrôle de gestion, principalement l'application de la méthode de gestion budgétaire au sein de CEVITAL SPA.

L'importance de ces outils et techniques réside dans plusieurs aspects. Tout d'abord, ils permettent à CEVITAL SPA d'évaluer et de mesurer sa performance financière et opérationnelle. Ensuite, la gestion budgétaire offre à l'entreprise la possibilité de planifier efficacement ses ressources et ses dépenses.

Ce stage au sein de l'entreprise CEVITAL nous a offert une compréhension approfondie de la réalité de l'entreprise et nous a permis de confronter nos connaissances théoriques à des situations concrètes. Au terme de notre travail, nous souhaitons faire une synthèse sur sa contribution théorique et pratique. Rappelons, tout d'abord, l'origine et les objectifs de notre recherche.

En outre, en se basant sur les études empiriques que nous avons révélées dans le cas pratique, il est évident que l'intégration de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire permet aux entreprises d'optimiser leur gestion financière en définissant des objectifs précis et clairement définis.

Dans notre travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous avons jugés essentiels, à la question « Dans quelle mesure la gestion budgétaire peut-elle être considérée comme un outil efficace de contrôle de gestion dans les entreprises ? »

Afin de répondre à cette question, nous avons essayé de présenter la fonction de contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL ainsi, que son système budgétaire en suivant la démarche de gestion budgétaire de cette entreprise.

Notre travail se compose de trois chapitres distincts. Les deux premiers chapitres se concentrent sur une introduction approfondie au contrôle de gestion budgétaire, fournissant une vue d'ensemble des concepts, objectifs et outils clés. Le troisième chapitre est dédié à l'application de la méthode des ventes de l'entreprise CEVITAL, en mettant l'accent sur le calcul et l'analyse des écarts.

À la suite de cette analyse, nous avons pu tirer les conclusions suivantes :

- CEVITAL a réalisé deux types d'écarts : favorable ce qui signifie que l'entreprise a atteint ses objectifs fixés à priori et défavorable pour lesquels l'entreprise doit chercher les causes et apporter des actions correctives afin d'améliorer sa performance.
- En analysant les résultats des trois unités (eau, jus, margarine), il est notable que le pourcentage de résultats réels a connu une augmentation significative pour chacun d'entre elle (79% pour l'eau, 47% pour le jus et 121% pour la margarine) au cours de l'exercice 2022 par rapport à l'exercice précédent. Cette avancée remarquable est directement liée à la réouverture de nombreux commerces après la période de la pandémie de COVID-19.

Après avoir mené notre recherche et examiné les résultats obtenus, nous pouvons conclure que nos hypothèses sont confirmées. Nous constatons que la gestion budgétaire est considérée comme un outil d'amélioration de la performance par la SPA CEVITAL, ce qui explique sa mise en œuvre par cette entreprise.

## **Bibliographie**

**Ouvrages**

- ALAZARD CLAUDE, SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2018.
- ARNAUD. H, « Le contrôle de gestion en action », 2<sup>ème</sup> édition Liaisons, Paris, 2001.
- BOUQUIN. H, « Les fondements de mangement », Presse Universitaire de France édition, Paris, 1994.
- BOUQUIN .H, « Le contrôle de gestion », Gestion PUF édition, paris, 2013.
- CONSO PIERRE, HEMICI FAROUK, « L'entreprise en 20 Leçons »,4<sup>ème</sup> édition, DANUD, paris, 2006.
- CAPPELLETI LAURANT, BARON PHILIPPE, GERARD DESMAISON, RIBIOLLET FRANCOIS-XAVIER, « Contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2014.
- DIDIER LACERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique »,5 édition, paris, 2011.
- DORIATH BRIGITTE, GOUJET CHRISTAIN, « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2004.
- DORIATH BRIGITTE, GOUJET CHRISTAIN, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007.
- FRANCOIS RIEU-JEAN, RIGOLLET PIERRE, « Tableaux de bord », DUNOD, Paris, 2014.
- FORGET JACK, « Gestion budgétaire », Organisation édition, paris, 2005.
- GERVAIS. M, « Contrôle de gestion par système », Vuibert Entreprise édition, ECONOMICA, paris, 1987.
- GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système », 6<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, paris, 1997.
- GERVAIS M, « Contrôle de gestion par système », Vuibert Entreprise édition, ECONOMICA, paris, 2000.
- GUEDJ. N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation édition, Paris, 2000.

- GOUTIER F, PEST A, « Contrôle de gestion, gestion appliquée », DERIOS édition, Paris, 2006.
- GIRAUDON PHILIPPE, ONNEE STEPHONE, « Evaluation des entreprises », Dareios édition, paris, 2009.
- GUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, « Essentiel de la comptabilité de gestion », LEXETENO édition, France, 2015.
- HERVE HUTIN, « Toute finance d'entreprise », 2<sup>ème</sup> édition, organisation, France, 2002.
- JACQUES GUEM. Y, JEAN CLAUDE GUIRIEC, « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6<sup>ème</sup> édition, paris, 1998.
- JACQUES RENARD, Nussbaumer Sophie, « Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration », Eyrolles édition, Paris, 2011.
- JEAN GUY DEGOS, OUVRARD STEPHONE, « La comptabilité général en 1000 fiches », PTIMUM édition, paris, 2011.
- KERVILER ISABELLE, KERVILER LOIC, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
- LAUZON Leo- PAUL, BERNARD MICHEL, FRANCINE GELINES, « contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, canada, 1980.
- LAUZEL.P, TELLER. R, « Contrôle de gestion et budget », 7<sup>ème</sup> édition, Dallez, paris, 1994.
- LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher édition, paris, 2006.
- LANGOIS GEORGES, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation France, paris, 2006.
- MARIE NOELLE, HIRSC DANIEL, KACHER Nathalie, POLOSSAT MARK, « Le grand livre de contrôle de gestion », Eyrolles édition, paris, 1992.
- RAIMBOURG PHILLIPE, « Comptabilité analytique », 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2013.
- SAULOUJ.Y, « Le tableau de bord du décideur », organisation édition, paris, 1982.
- SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert édition, Paris, 2008.
- SELEMER. C, « Concevoir le tableau de bord », DUNOD, Paris, 1998.

- SELEMER. KAROLINE, « Concevoir le tableau de bord », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2011.
- WISLON MAKAYA, « Comptabilité générale de l'entreprise », publico édition, paris, 2009.

### Mémoires

- KHANOUCHE. CH, MOUSSAOUI.M, « La gestion budgétaire au service de la performance financière des entreprises : cas de la SARL SPC GB Toudja », Comptabilité et contrôle audit, univ-béjaia, Algérie, 2022.
- MADIM, KENNOUCHE. Z, « La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion », comptabilité et audit, univ-bejaia, Algérie, 2021.

### Sites internet

- Blog. Hubspot.Fr consulter le 05 / 04 / 2023.
- <https://www.com/comment-calculer-prévision-vente> consulter le 30/03/2023.
- <https://www.appvizer.fr> consulter le 01/04/2023.
- [Htts:// kanbize. Com](https://kanbize.com) consulter le 01/04/2023.
- Launois R. Typologie des coûts en comptabilité, contrôle de gestion, p .7, disponible sur le site :[http://www.rees- France.Com/IMG/pdf/ART- 804\\_ comptabilite\\_analytique.pdf](http://www.rees-france.com/IMG/pdf/ART-804_comptabilite_analytique.pdf).
- Mme Ricci, [http://Pieven.Com](http://Pieven.com) consulté 15/03/2023.

## **Annexes**



## Annexe n° 01 : Prévion au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2022

		Prévion 2022			
Libelle	Produit	Tonnage	Qté	CAHT	Px/Unitaire
<b>Commercial</b>					
EAU MINERALE	1.5 LITRE	Tonne	360 000,00	7 920 000,00	22,00
EAU MINERALE	0.5 LITRE	Tonne	45 000,00	1 386 000,00	30,80
EAU MINERALE	GAZEIFIEE	Tonne	2 000,00	74 800,00	37,40

E.F COCKTAIL TROPICAL 1L PET	Tonne	450,00	33 165,00	73,70
E.F COCKTAIL TROPICAL 33 CL PET	Tonne	450,00	22 500,00	50,00
E.F COCKTAIL TROPICAL 2L PET	Tonne	5 500,00	495 110,00	90,02

SMEN EL MEDINA	Tonne	5 730,00	1 928 718,00	336,60
SMEN MEDINA 900Grs	Tonne	4 730,00	1 769 020,00	374,00
MARGARINE FLEURIAL NEW BARQ. 500 GRS	Tonne	2 367,65	781 323,53	330,00

**Annexe n° 02 : Réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2022**

<b>Réalisation 2022</b>		
<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
320 000,00	7 360 000,00	23,00
45 000,00	1 465 200,00	32,56
2 100,00	83 685,00	39,85

500,00	37 500,00	75,00
520,00	27 560,00	53,00
5 000,00	465 000,00	93,00

7 500,00	2 542 607,29	339,01
5 135,00	1 930 760,00	376,00
2 436,28	816 153,13	335,00

**Annexe n° 03 : Taux de prévision et de réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2022**

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

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

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

**Annexe n° 04 : Réalisation au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2021**

<b>Réalisation 2021</b>		
<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
274 659,89	6 591 837,46	24,00
34 165,22	1 149 659,79	33,65
1 100,00	44 022,00	40,02

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

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

**Annexe n° 05 : Variation des réalisations au sein de l'entreprise CEVITAL pour l'année 2021/2022**

<b>Réalisation 2022 VS Réalisation 2021</b>		
<b>Qté</b>	<b>CAHT</b>	<b>Px/Unitaire</b>
22%	10%	-4%
24%	22%	-3%
48%	47%	0%

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

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

## **Table des matières**

Introduction Générale .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Chapitre 01 : généralité sur le contrôle de gestion .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 1 : les notions de base du contrôle de gestion .....	4
1. Histoire de contrôle de gestion .....	4
2. Définition du contrôle de gestion .....	5
3. L'objectif du contrôle de gestion .....	6
3.1. L'utilité du contrôle de gestion permet à : .....	7
4. Les cycles du contrôle de gestion .....	8
4.1. Contrôle exécution (opérationnel) .....	8
4.2. Contrôle de gestion .....	8
4.3. Contrôle stratégique .....	8
4.4. Audit interne .....	9
4.4.1. Histoire de l'audit interne .....	9
4.4.2. Rôle d'audit interne .....	10
5. Le processus du contrôle de gestion .....	10
5.1. Phase de prévision .....	10
5.2. Phase d'exécution .....	10
5.3. Phase d'évaluation .....	10
5.4. Phase d'apprentissage .....	11
6. La place du contrôle de gestion .....	12
7. Les limites du contrôle de gestion .....	12
8. Le contrôleur de gestion .....	13
8.1. L'influence du contrôle de gestion .....	13
8.2. Les missions du contrôleur de gestion .....	13
Section 2 : le contrôle de gestion dans l'organisation « l'entreprise » .....	15
1. Définition de l'entreprise : .....	15
1.1. Objectif de l'entreprise .....	15

2. Les théories de l'organisation de l'entreprise .....	15
2.1. Notion sur l'organisation : .....	15
3. Les approches d'organisation du contrôle de gestion .....	16
3. 1. Le contrôle de gestion et l'approche rationnelle de l'organisation .....	16
3.1. 1. Les premières formalisations de l'organisation .....	16
3.1. 2. Le contrôle de gestion à travers de ces formalisations .....	16
3. 2. Le contrôle de gestion et l'approche sociale de l'organisation .....	17
3.2.1. L'approche sociologique et psychologique .....	17
3.2.2. L'approche socio-économique : .....	17
3.2.3. Le contrôle de gestion après l'école des relations humaines .....	18
3.3. Le contrôle de gestion et l'approche système de l'organisation.....	18
3_3_1_ L'approche systémique .....	18
3.4. Le contrôle de gestion et l'approche décisionnelle de l'organisation .....	18
3.4.1. La décision et la rationalité limitée .....	18
3.4.2. Les théories de la décision .....	19
3.4.3. L'organisation est un système social .....	19
3.5. Le contrôle de gestion et l'approche contingente de l'organisation .....	19
3.5.1. L'approche de la contingence .....	19
3.6. Le contrôle de gestion et les approches contractuelles de l'organisation.....	20
3.6.1. Théorie des coûts de transaction .....	20
3.6.2. Théories des droits de propriété.....	21
3.6.3. Théorie de l'agence.....	21
3.7. Le contrôle de gestion et l'approche évolutionniste de l'organisation .....	21
3.7. 1. L'approche évolutionniste (1980).....	21
3.7.2. Le contrôle de gestion comme un moyen de routines ou d'apprentissage .	21
4. Le contrôleur de gestion dans l'organisation de l'entreprise .....	21
4. 1. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation.....	21

---

Section 3 : les outils de contrôle de gestion .....	23
1. Définition de la gestion budgétaire : .....	23
1.1. Les principales objectives de gestion budgétaire .....	24
1.2. La procédure de mise en œuvre des budgets .....	24
2. Comptabilité général .....	25
2.1. Type de système d'information .....	25
2.2. Le rôle de la comptabilité .....	25
2.3. Les états financiers .....	26
3. Comptabilité analytique .....	27
3. 1. Notion sur comptabilité analytique .....	27
3.2. Objectifs de la comptabilité analytique .....	27
3.3. Les principes de la comptabilité analytique .....	28
3.4. La comparaison entre comptabilité générale et analytique .....	32
4. Tableau de bord.....	32
4.1. Définition de tableau de bord .....	33
4.2. Objectif de tableau de bord.....	33
4.3. Les type de tableau de bord .....	33
4.4. La place du tableau de bord dans la stratégie .....	34
4.5. Les instruments de tableau de bord .....	34
5. Le reporting et le tableau de bord .....	35
5.1. Explication de reporting .....	35
5.2. Le rôle du reporting .....	35
6. Le système d'information .....	35
6.1. Définition.....	35
6.2. Le système d'information remplit quatre fonctions essentielles .....	35
6.3. Les sources d'informations pour le contrôle de gestion .....	37
Conclusion .....	37



Chapitre 2 : gestion budgétaire et le contrôle budgétaire de l'entreprise ..... **Erreur ! Signet non défini.**

Section 01 : généralité sur la gestion budgétaire .....	38
1. Historique et l'évolution de la gestion budgétaire .....	38
2. la définition de la gestion budgétaire .....	39
3. définition du budget .....	40
3.1. Le rôle du budget.....	41
3.2. Les limite du budget .....	42
4. Les objectifs de la gestion budgétaire .....	42
5. les étapes de la gestion budgétaire .....	43
5.1. La prévision .....	43
5.2. La budgétisation .....	44
5.3. Le contrôle budgétaire .....	44
6. les fonctions de la gestion budgétaire .....	46
7. Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire .....	46
7.1. Les intérêts de la gestion budgétaire .....	46
7.2. Les limites de la gestion budgétaire .....	47
Section 2 : Techniques de provision et de budgétisations .....	48
1. Les principes de la gestion de budgétaire des approvisionnements : l'optimisation	48
2. Le budget des approvisionnements .....	48
3. Les techniques de la prévision de gestion budgétaire .....	48
3.1. La prévision commerciale (Budget des ventes).....	48
3.1.1. Principe .....	49
3.1.2. Méthodologie de la prévision .....	49
3.1.4. Le contrôle budgétaire des ventes.....	53
3.2. Gestion budgétaire de la production.....	56
3.2.1. Le programme de production.....	56

3.2.2. Principes.....	56
3.2.3. Les techniques de gestion de la production .....	57
3.3. Gestion de stock .....	60
3.3.1. Définition de Stock .....	60
3.3.2. Les fondements économiques de la gestion des stocks .....	61
3.3.3. Catégories de coûts engendrés par les stocks .....	61
3.3.4. Méthodes de suivi administratif des stocks .....	62
3.4. Budget de trésorerie.....	63
3.4.1. Définition.....	63
3.4.2. Description.....	63
3.5. Budget d'investissement.....	64
3.5.1. Notion sur investissement.....	64
3.5.2. Les méthodes de choix des investissements .....	64
Section 3 : le contrôle budgétaire .....	66
1. Histoire de contrôle budgétaire .....	66
2. Définition du contrôle budgétaire .....	66
3. Rôle de contrôle de budgétaire.....	68
3.1. Un rôle de coordination des différents sous-systèmes.....	68
3.2. Le plan opérationnel .....	68
3.3. Un rôle de simulation .....	68
3. 4. Un rôle de pilotage .....	68
4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire .....	69
5. Les principes du contrôle budgétaire .....	69
6. L'utilité de contrôle budgétaire .....	69
7. Les conditions de réussite du contrôle budgétaire .....	70
8. Les étapes du contrôle budgétaire .....	70
8.1. Le contrôle avant l'action.....	70

8.2. Le contrôle pendant l'action .....	71
8.3. Contrôle après l'action .....	71
9. Les fonctions de contrôle budgétaire .....	71
9.1. Fonction de contrôle .....	71
9.2. Fonction de régulation.....	71
10. Les supports de contrôle budgétaire.....	72
10.1. Le tableau de bord budgétaire .....	72
10.2. Les rapports de contrôle .....	72
11. Limites du contrôle budgétaire.....	72
Conclusion .....	73
Chapitre 03 : gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL.....	74
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil .....	74
1. Histoire de CEVITAL.....	74
2. Situation géographique.....	75
3. Organigramme de la direction finance et comptabilité .....	75
3.1. Direction comptabilité et finance .....	78
3.2. Direction Gestion immobilisation et transaction intergroupe .....	78
3.3. Direction Contrôle de gestion.....	79
3.4. Direction contrôle interne.....	80
3.5. Direction trésorerie .....	80
3.6. Direction juridique, assurance et archives .....	81
3.7. Direction budget et reporting.....	81
4. La gestion budgétaire des approvisionnements au sein de l'entreprise CEVITAL .	82
4.1. Présentation de la gestion budgétaire .....	82
Section 2 : le budget de vente de la SPA CEVITAL.....	84
1. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2022 .....	84
2. Ecart sur chiffre d'affaires (E/CA).....	85

2.1. Ecart sur prix .....	89
2.2. Ecart de quantité .....	93
2.3. Ecart sur composition .....	96
2.4. Ecart sur marge .....	100
2.5. Résultat réel .....	107
2.6. Résultat prévisionnel .....	110
2.7. La comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels .....	111
3. Ecart sur chiffre d'affaires réel (E/CA) .....	113
3.1. L'écart sur marge .....	116
3.2. Ecart sur résultat .....	118
Conclusion .....	121
Conclusion générale .....	122
Bibliographie .....	124
Annexes .....	127

## **Résumé**

Le contrôle de gestion vise à assurer la performance d'une entreprise en mettant en place un ensemble d'outils, parmi lesquels la gestion budgétaire est la plus couramment utilisée. Dans notre travail, nous nous concentrons sur l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVILAL, en mettant en avant son utilisation dans une étude en contrôle budgétaire des ventes, nous avons identifié deux types d'écarts : favorable et défavorable. L'écart positif, en termes d'estimation d'étude, traduit une bonne anticipation et engendre ainsi une augmentation du rendement économique de ladite entreprise. Et l'écart négatif est principalement dû à une mauvaise estimation des coûts, ce qui a incité les responsables de l'entreprise CEVITAL à prendre des mesures correctives après avoir analysé les causes de cet écart. L'objectif est d'améliorer la performance de l'entreprise. Un écart positif, en termes d'estimation d'étude, traduit une bonne anticipation et engendre ainsi une augmentation du rendement économique de ladite entreprise.

**Mots clé :** la gestion budgétaire, performances, prévision, contrôle budgétaire, favorable et défavorable.

## **Abstract**

Management control aims to ensure the performance of a company by implementing a set tools, with budget management being the most commonly used. In our work, we focus on the application of budget management within a company of CEVITAL, highlighting its use in a study of sales budget control. We have identified types of variances: favorable and unfavorable. A positive variance, in terms of study estimation, reflects good anticipation and results in an increase in the economic yield of the company. On the other hand, a negative variance is mainly due to poor cost estimation, prompting the managers of CEVITAL to take corrective measures after analyzing the causes of the variance.

**Keywords:** management control, performance, budget management, budgetary control, favorable and unfavorable.