

*Université Abderrahmane Mira Bejaia*  
*Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion*  
*Département des Sciences Financières et Comptabilité*

## *Mémoire de fin de cycle*

*En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences financières et comptabilité*  
*Option : Comptabilité. Contrôle. Audit*

*Thème*

**Dispositifs et outils du contrôle de gestion :  
Analyse par la gestion budgétaire. Cas CEVITAL**



*Réalisé par*

RAMTANI Nadjat

MADI Yasmine

*Membre du jury*

Mme/Mr----- *Président*

Dr. REZKI Djalal----- *rapporteur*

Mme/Mr----- *Examineur*

Année universitaire : 2023/2024

## *Remerciements*

*Avant tout, nous remercions Dieu le tout puissant qui nous a donné le courage, la volonté et la patience pour réaliser cet humble travail.*

*Un gros merci à tous ceux et celles qui se procureront ce mémoire et qui prendront le temps de le consulter et de l'étudier afin de bien l'évaluer.*

*Nos vifs remerciements s'adressent également à notre promoteur Monsieur REZKI, de nous avoir fait l'honneur d'assurer l'encadrement de notre travail, pour son soutien, sa disponibilité et sa patience, son aide dans notre recherche de stage, son écoute et ses conseils précieux nous ont bien permis de cibler notre recherche.*

*A Mr TAGZOUT Halim De nous avoir accueilli dans l'entreprise « SPA CEVITAL » et nous apporté toute l'assistance nécessaire pendant notre stage.*

*Un gros merci à tout le personnel de l'entreprise CEVITAL d'avoir accepté de nous accueillir en tant que stagiaires au sein de leur entreprise.*

*Un immense merci à nos familles qui nous ont toujours soutenues.*

*Merci à tous*

## *Dédicaces*

Je dédie le fruit de ce modeste travail à :

A mes parents, vous êtes le pilier de ma vie vos conseils et votre amour incondicional m'ont guidé chaque jour de ma vie. Merci pour tout ce que vous avez fait et continuez de faire pour moi. Je vous aime de tout mon cœur.

A mes sœurs Meriem, Ryma, Samira, Farah et Hanane vous êtes mes fidèles confidentes merci d'être les meilleures sœurs que l'on puisse rêver d'avoir.

A mes nièces Raghada, Amina, Basma, Elyne et Imane. Et mes neveux Idris et Ilyes je vous aime.

A mon bien aimé Madjid pour son soutien, ses encouragements et sa patience merci d'être toujours là, tu es mon partenaire et mon confident.

A mes copines Imane, Imene et Kahina votre amitié est une source constante de joie et de réconfort. Merci pour les moments partagés, les rires et les larmes.

A ma famille mes tantes, oncles, cousines et cousins.

*Nadjet*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail accompagné d'un profond amour à mes parents, pour leur soutien inébranlable, leur amour infini et leurs encouragements constants tout au long de mon parcours. Vous avez toujours cru en moi et m'avez inspiré à donner le meilleur de moi-même.*

*A mes sœurs, Nesrine et Melissa qui ont toujours été à mes côtés, offrant leur soutien et leurs conseils précieux. Votre présence dans ma vie a été une source de force et de motivation.*

*A mon mari, pour son amour, sa patience et son soutien sans faille. Merci de m'avoir soutenue dans les moments difficiles et d'avoir partagé avec moi les joies et les défis de cette aventure académique.*

*Yasmine*

# *Sommaire*

**Liste des abréviations**

**Liste des tableaux**

**Liste des graphes**

**Liste des schémas**

<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre 01 : Les généralités sur le contrôle de gestion .....</b>	<b>6</b>
<b>Section 01 : Le concept théorique du contrôle de gestion.....</b>	<b>6</b>
<b>Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'entreprise.....</b>	<b>14</b>
<b>Chapitre 02 : Les outils de contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.....</b>	<b>30</b>
<b>Section 01 : L'analyse et l'évaluation de la performance .....</b>	<b>30</b>
<b>Section 02 : Les outils de contrôle de gestion .....</b>	<b>36</b>
<b>Chapitre 03 : La gestion budgétaire .....</b>	<b>60</b>
<b>Section 01 : Généralité sur la gestion budgétaire .....</b>	<b>60</b>
<b>Section 02 : Notion du contrôle budgétaire .....</b>	<b>67</b>
<b>Chapitre 04 : L'application du contrôle budgétaire au sein de Cevital .....</b>	<b>89</b>
<b>Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>89</b>
<b>Section 02 : Le budget de vente au sein de l'entreprise Cevital.....</b>	<b>93</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>123</b>

**Références bibliographiques**

**Annexes**

**Table des matières**

**Résumé**

## *Liste des abréviations*

<b>Abréviation</b>	<b>Signification</b>
<b>ABC</b>	Activity-based Costing (coût par activité)
<b>AMF</b>	Autorité des marchés financiers (en France)
<b>CA</b>	Chiffre d'affaires
<b>CAr</b>	Chiffre d'affaires réel
<b>CAp</b>	Chiffre d'affaires prévisionnel
<b>CAp</b>	Chiffre d'affaires préétabli
<b>CAM</b>	Contrôle automatique de la modulation
<b>CDG</b>	Caisse de Dépôt et de Gestion
<b>COSO</b>	Committee of sponsoring organisations of the Treadway commission, (Une commission à but non lucrative)
<b>E/P</b>	Ecart sur prix
<b>E/Q</b>	Ecart sur quantité
<b>E/V</b>	Ecart sur volume
<b>EBE</b>	Excédent brut d'exploitation
<b>EG</b>	Ecart global
<b>ERP</b>	Entreprise Resource planning (Progiciel de gestion Intégré)
<b>ET</b>	Ecart total
<b>FIFO</b>	First in, First out (premier entré, premier sorti)
<b>IFACI</b>	Institut français de l'Audit et du contrôle Internes
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>LIFO</b>	Last in, First out (Dernier entré, premier sorti)
<b>M</b>	Matière
<b>MO</b>	Module opérationnel
<b>MP</b>	Module pilote
<b>NRE</b>	Nouvelles règles économiques
<b>ONG</b>	Organisation non gouvernementale
<b>P</b>	Prix
<b>PMB</b>	Prix moyen budgété
<b>PME</b>	Petit, moyen entreprise
<b>PMP</b>	Prix moyen préétabli
<b>Q</b>	Quantité
<b>SCF</b>	Système comptable financier
<b>SEC</b>	Securities and exchange commission (Commission des opérations bourse aux Etats-Unis)
<b>SPA</b>	Société par action
<b>SR</b>	Seuil de rentabilité
<b>TBG</b>	Tableau de bord de gestion
<b>VA</b>	Valeur ajoutée

### *Liste des tableaux*

	<b>Titre du tableau</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Les compétences du contrôleur de gestion	22
<b>02</b>	Représente les qualités du contrôleur de gestion qui sont dressé par BOUIN et SIMON	23
<b>03</b>	Représente les éléments composants d'un système	45
<b>04</b>	Calcul des écarts	75
<b>05</b>	Représentation récapitulative des écarts sur matière	81
<b>06</b>	Représentation récapitulative des écarts sur main-d'œuvre	82
<b>07</b>	Représentation récapitulative des écarts sur charges indirectes	84
<b>08</b>	Comparaison entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2022	94
<b>09</b>	Représentation des écarts sur prix de l'ensemble des produits pour l'année 2022	96
<b>10</b>	Représentation des écarts sur volume de l'ensemble des produits pour l'année 2022	97
<b>11</b>	Représentation de CA préétabli pour l'année 2022	98
<b>12</b>	Représentation de l'écart sur composition des ventes	99
<b>13</b>	La composition en % des quantités prévus pour l'année 2022	99
<b>14</b>	Adaptation des % de la composition prévu aux quantités réelles et détermination des écarts sur compositions pour l'année 2022	100
<b>15</b>	Représentation de l'écart sur volume global pour l'année 2022	100
<b>16</b>	Représentation de l'écart sur marge pour l'année 2022	101
<b>17</b>	Représentation de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2022	103
<b>18</b>	Représentation de l'écart sur quantité pour l'année 2022	104
<b>19</b>	Calcul du résultat réel pour tous les produits pour l'année 2022	104
<b>20</b>	Calcul du résultat prévisionnel pour tous les produits pour l'année 2022	105
<b>21</b>	Comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2022	105
<b>22</b>	Comparaison entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2023	107
<b>23</b>	Tableau récapitulatif de l'écart sur prix de tous les produits pour l'année 2023	109
<b>24</b>	Tableau récapitulatif de l'écart sur volume de tous les produits pour l'année 2023	110
<b>25</b>	Représentation de CA préétabli pour l'année 2023	111
<b>26</b>	Représentation de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2023	111
<b>27</b>	La composition en % des quantités (en tonne) prévues pour l'année 2023	112

<b>28</b>	Adaptation des % de la composition prévu aux quantités réelles et détermination des écarts sur compositions pour l'année	112
<b>29</b>	Représentation de l'écart sur volume global pour l'année 2023	113
<b>30</b>	Représentation de l'écart sur marge pour l'année 2023	114
<b>31</b>	Représentation de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2023	115
<b>32</b>	Représentation de l'écart sur quantité (en tonne) pour l'année 2023	116
<b>33</b>	Calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2023	117
<b>34</b>	Calcul du résultat prévisionnel pour chaque produit pour l'année 2023	117
<b>35</b>	Comparaison entre le résultat réel et prévisionnel pour l'année 2023	118
<b>36</b>	Evolution des résultats réalisés des deux années 2022 et 2023	119



### *Liste des graphes*

	<b>Titre du graphe</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Représentation de la réalisation et les prévisions du chiffre d'affaires en quantités (en tonne) pour l'année 2022	95
<b>02</b>	Représentation de la réalisation et les prévisions du chiffre d'affaires en valeur pour l'année 2022	95
<b>03</b>	Représentation la réalisation et les prévisions du résultat.	106
<b>04</b>	Représentation de la réalisation et prévisions de CA en valeur pour l'année 2023	107
<b>05</b>	Représentation de la réalisation et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2023	108
<b>06</b>	Comparaison entre le résultat réel et prévisionnel des produits.	118
<b>07</b>	Représentation de l'évolution du résultat réel de 2022 et 2023	119

### *Liste des schémas*

<b>Titre du schéma</b>		<b>Page</b>
<b>01</b>	Les différents niveaux du contrôle.	13
<b>02</b>	La place du contrôle de gestion dans l'entreprise.	15
<b>03</b>	Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale.	16
<b>04</b>	Rattachement au directeur financier et administratif	17
<b>05</b>	Rattachement en râteau.	18
<b>06</b>	Le rôle du contrôleur de gestion.	23
<b>07</b>	Organisation générale de la fonction contrôleur de gestion	25
<b>08</b>	Phase de la gestion budgétaire.	62
<b>09</b>	La procédure budgétaire	65
<b>10</b>	Représentation de l'évolution de contrôle budgétaire.	68
<b>11</b>	Représentation du fonctionnement du contrôle budgétaire.	70
<b>12</b>	Représentation du processus du contrôle budgétaire.	73
<b>13</b>	Représentation du l'ensemble des analyses des écarts.	74
<b>14</b>	Présentation de l'écart sur le résultat.	76
<b>15</b>	Présentation de l'écart sur le coût	80

## *Introduction générale*

### Introduction générale

Longtemps perçu comme une valeur stratégique en raison de son importance cruciale, le contrôle de gestion est devenu l'élément central du progrès et de l'amélioration continue pour toutes les entreprises. Face à un environnement incertain et à une concurrence de plus en plus acharnée, il est impératif pour les entreprises de maximiser l'utilisation de leurs ressources pour demeurer performantes et compétitives.

Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables les données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leurs comparaisons avec des données passées ou prévues permettent aux dirigeants de déclencher rapidement des mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôle de gestion<sup>1</sup>.

En règle générale, le contrôle de gestion constitue une réponse aux défis auxquels sont confrontés les entreprises, tels que : la hausse des coûts et la désorganisation des services internes. Il procure de nombreux avantages, notamment la maîtrise des coûts et l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience. Son importance s'est accrue au sein des entreprises, devenant de plus en plus recherché pour identifier les risques potentiels liés à l'activité et évaluer leur impact.

Le système budgétaire implique la planification à court ou long terme des recettes et dépenses prévues sur une période donnée. Il repose sur trois étapes principales : la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire. *« Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance par la comparaison systématique des écarts des résultats avec les prévisions, les entreprises doivent, par conséquent, mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur sont assignés par la direction. Cependant, pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité dans l'organisme »*<sup>2</sup>.

D'abord, la première étape implique l'utilisation de données historiques pour élaborer un plan global du budget pour la période suivante. Ensuite, la deuxième étape consiste à établir une corrélation entre les objectifs visés et les ressources disponibles pour les atteindre. Enfin, la troisième étape vise à définir des critères pour évaluer si les objectifs ont été atteints ou non.

Notre recherche se focalisera donc sur la gestion budgétaire, qui implique la comparaison entre les prévisions et les résultats réels. L'objectif est d'identifier les écarts et d'analyser

---

<sup>1</sup>LOCHARD.J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris 1998, P49.

<sup>2</sup>MEHEUT. B, « Gestion budgétaire de l'entreprise : Plan, Budget, Contrôle », Editions Hommes et Techniques, France, 1982, P56.

leur nature et leur origine pour améliorer le processus de prévision de l'entreprise, permettant ainsi aux décideurs de prendre des mesures correctives appropriées.

L'objectif de notre recherche est de mettre l'accent sur les apports de la gestion budgétaire dans la maîtrise des risques et l'amélioration du système budgétaire des entreprises, tout en identifiant les écarts entre les objectifs de planification visés, et les résultats effectivement atteignables. Cela permet d'identifier rapidement les points faibles et d'introduire les contre-mesures, sur lesquelles les responsables s'appuient dans la prise de décision.

Dans une quête perpétuelle d'efficacité et d'efficience, la fonction du contrôle de gestion s'engage à évoluer et à se perfectionner pour renforcer le système budgétaire de l'entreprise, conférant ainsi un avantage compétitif sur le marché.

À la lumière de cette observation, notre recherche se concentre sur le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration du système budgétaire de la SPA CEVITAL.

Fondée en 1998 par Issad Rebrab, Cevital est le plus grand groupe privé d'Algérie. Actif dans l'agro-industrie, la distribution et l'industrie manufacturière, le groupe est réputé pour sa raffinerie de sucre et ses investissements internationaux. L'innovation et la diversification sont au cœur de sa stratégie, faisant de Cevital un acteur clé de l'économie algérienne et mondiale.

Ainsi, notre travail vise à démontrer que le contrôle de gestion, et plus spécifiquement le contrôle budgétaire, ne se limitent plus à la simple production de données chiffrées. Ils constituent désormais des instruments essentiels pour améliorer et piloter la performance globale de l'entreprise.

Ce travail de recherche vise à fournir des éléments susceptibles de répondre à cette problématique :

***Est-ce que la gestion budgétaire présente une efficacité avérée en tant qu'outil pour l'entreprise CEVITAL ?***

Avant d'entreprendre une analyse approfondie de notre problématique, nous allons essayer de répondre aux questions suivantes :

- Comment la gestion budgétaire peut-elle améliorer la transparence et la responsabilité financière chez Cevital ?
- Quels sont les principaux écarts identifiés entre les prévisions budgétaires et les résultats réels chez Cevital ?

- Quelles sont les principales causes des écarts budgétaires dans l'entreprise Cevital ?

Pour répondre aux questions posées, nous avons établi les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 01 :** En établissant des budgets clairs et en surveillant leur exécution, la gestion budgétaire renforce la transparence et la responsabilité financière au sein de Cevital.

**Hypothèse 02 :** Les principaux écarts identifiés entre les prévisions budgétaires et les résultats réels chez Cevital se situent dans les ventes, les coûts de production et les dépenses opérationnelles.

**Hypothèse 03 :** Les principales causes des écarts budgétaires chez Cevital sont des prévisions initiales imprécises, des fluctuations imprévues du marché, et des inefficacités opérationnelles.

Le choix du traitement de la problématique sur dispositifs et outils de contrôle de gestion : cas pratique gestion budgétaire au sein de Cevital n'est pas un choix aléatoire. Les objectifs et les raisons recherchés à travers cette problématique sont divers. Nous pouvons soulever les points suivants :

- Nous jugeons qu'un thème comme le contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire est un sujet qui a un lien direct avec notre spécialité : Comptabilité, contrôle et audit. Ceci contribuera à nous donner une première courte expérience dans le domaine professionnel.
- Nous envisageons de vérifier la conformité de la théorie relative au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire acquise tout au long de notre parcours étude sur le terrain pratique. Ceci nous permettra de montrer l'importance de ces outils dans une entreprise.
- Réaliser une étude sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire d'une entreprise pour contribuer à apprécier l'efficacité de ces outils dans la réduction des écarts budgétaires et l'amélioration de la performance financière de Cevital.

La démarche méthodologie adoptée pour répondre à la problématique posée et de vérifier les hypothèses formulées repose sur une analyse théorique et une analyse pratique basée sur les techniques et les méthodes que nous offre le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

- L'analyse théorique : Elle porte sur la recherche bibliographique où divers documents sur le sujet de recherche (ouvrages, revues, articles mémoires...etc.)

ont été consultés qui permettent d'explorer le cadre théorique relatif à notre objet de recherche.

- L'analyse empirique : Elle a pour but principal le traitement de notre cas pratique pour une période de deux ans qui va de 2022 à 2023. Pour ce faire, nous ferons appel à la méthode analytique, la méthode statistique et la méthode comparative.
- Méthode analytique : Cette méthode a pour objet de traiter et d'analyser l'ensemble des données budgétaires et opérationnelles de Cevital, notamment en comparant les prévisions budgétaires initiales aux résultats financiers réels pour identifier les causes des écarts budgétaires.
- Méthode comparative : Elle nous permettra de suivre l'évolution des performances financières de Cevital, en comparant les données budgétaires des deux dernières années. Cette comparaison mettra en lumière les écarts et les tendances, facilitants ainsi l'identification des domaines nécessitant des améliorations de l'entreprise durant la période étudiée pour pouvoir faire une appréciation.
- Méthode statistique : Elle nous permettra de traduire les chiffres sous forme de graphes, et de figure pour faciliter la compréhension et l'interprétation des résultats

Afin de répondre à la problématique, nous avons structurés notre travail de recherche en quatre chapitres.

- Le premier chapitre est intitulé : Généralités sur le contrôle de gestion. Il portera sur les notions de bases et le concept théorique du contrôle de gestion ainsi qu'un aperçu sur le métier du contrôleur de gestion dans l'entreprise.
- Le deuxième chapitre est intitulé : Les outils de contrôle de gestion et la performance de l'entreprise. Il consistera à l'analyse et à l'évaluation de la performance et sur les outils du contrôle de gestion.
- Le troisième chapitre est intitulé : La gestion budgétaire. Il sera consacré à la présentation de la gestion budgétaire comme étant un des outils indispensables du contrôle de gestion.
- Le quatrième chapitre est intitulé l'application du contrôle budgétaire au sein de Cevital. Il sera réservé à la présentation de l'entreprise CEVITAL et au cas pratique portant sur le calcul des prévisions et à l'analyse des écarts.

## ***Chapitre 01 : Les généralités sur le contrôle de gestion***



## **Chapitre 01 : Les généralités sur le contrôle de gestion**

### **Introduction**

Le contrôle de gestion représente le pilier stratégique sur lequel s'appuient les organisations pour garantir leurs performances et leurs pérennités.

En tant que processus dynamique, il englobe la planification, le suivi et l'ajustement des activités afin d'atteindre les objectifs fixés.

Ce système intègre des outils et des méthodes permettant d'évaluer la performance, d'anticiper les évolutions du marché et de prendre des décisions éclairées.

A travers cette introduction, nous explorerons c'est quoi le contrôle de gestion ? Son rôle crucial dans la gouvernance d'entreprise, son impact sur la prise de décision et sa contribution à l'optimisation des ressources et à la création de valeur.

Ce chapitre sera divisé en deux sections. La première se focalise sur les concepts théoriques du contrôle de gestion ; et dans la deuxième section nous présenterons les outils de contrôle de gestion.

### **Section 01 : Le concept théorique du contrôle de gestion**

Pour comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons présenter quelques définitions citées par de nombreux auteurs, et déterminer son historique dans le monde des entreprises, son rôle, ses objectifs et les missions qui lui sont attribués, ainsi que les fonctions associées au contrôle de gestion.<sup>3</sup>

#### **1. La notion de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est considéré comme étant une pratique courante et essentielle dans de nombreuses organisations, pour mieux éclairer la notion de contrôle de gestion il est nécessaire de définir ses composantes : le contrôle et la gestion.

#### **2. Définition du concept contrôle / gestion**

##### **2.1. Le contrôle**

Dans un premier sens il fait penser à une vérification, sens que lui accorde la langue française mais il dépasse cette signification. Au sens anglo-saxon, le contrôle doit être entendu comme la maîtrise d'une situation, le fait de dominer ou d'avoir une

---

<sup>3</sup>Hervé. A ; « le contrôle de gestion .... En action » ; édition liaison 2001 ; p8, 9

certaine emprise sur un système. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, ainsi il s'agit d'un acte de management.<sup>4</sup>

## 2.2. La gestion

C'est l'utilisation au mieux, de façon optimale des ressources rares dont dispose un responsable pour atteindre les objectifs fixés.

Le contrôle de gestion est un processus qui, au-delà d'une vérification des normes, il implique un réel pilotage de l'entreprise pour l'atteinte des objectifs fixés.

Le processus de la gestion peut être résumé de la manière suivante :  
Information → Décision → Action → Contrôle.<sup>5</sup>

## 3. Les définitions du contrôle de gestion retenues par quelques auteurs

### Définition de R. Anthony

Selon R. Anthony (1965) « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources s'obtiennent et s'utilisent avec efficace et efficiente, afin d'atteindre les objectifs de l'organisation* ».

Il ajoute une autre définition en 1980 selon laquelle il indique un lien clair entre le contrôle de gestion et la stratégie. Dans cette définition il indique que « le contrôle de gestion devient un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, de façon à mettre en œuvre les stratégies de cette organisation. ».<sup>6</sup>

Cette définition insiste sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus ;
- Elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ;
- Enfin elle met en valeur la démentions incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables.

---

<sup>4</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2010, P7.

<sup>5</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, Paris, 2010, Op.cit. P8.

<sup>6</sup>ANTHONY, « la fonction du contrôle de gestion », publication, 1993, P209.

**Définition de A. Khemakhem**

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. ».<sup>7</sup>

**Définition de B. DORIATH**

Le contrôle de gestion est Un élément fondamental *du pilotage de l'entreprise (ou d'autres types d'organisations)* ». <sup>8</sup>Les définitions présentées ci-dessus permettent d'approcher la richesse et la complexité de ce domaine de la gestion

- Le contrôle de gestion, est le système de pilotage de la performance ;
- Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, efficace ou efficiente.

**4. Évolution à travers l'histoire**

C'est entre les 2 guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise.

En effet la création de « Contrôleurs Institute of America » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises.

La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

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

---

<sup>7</sup>KHEMAKHEM.A, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, 1971, P10.

<sup>8</sup>DORIATH. B, GOUJET. C, « gestion prévisionnel et mesure de la performance » 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, paris, 2007, P196.

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

En 1949 l'institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis publia sa « conception du contrôle de gestion moderne ». On y trouve sept fonctions. On remarque ici une évolution de la fonction du contrôle de gestion, tout en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle. Cela s'illustre bien dans l'addition révisée de DAVID.R. ANDERSON en 1961 qui indique que le contrôle de gestion doit entrer autre.

- Garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliquée et grandissante de l'organisation.
- Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

Il doit aussi s'assurer de la performance adéquate de système de collecte de l'information cette évolution constatée dans les Etats Unis dans le domaine de contrôle de gestion s'explique par la volonté d'Etats fédéral, soucieux de mener son effort de guerre (1941-1945) au moindre coût, mobiliser contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques et contribue par ce biais à la diffusion de ces méthodes.

Justement après 1945, ce souci se manifeste par des techniques, elle-même tirées de la guerre (recherche opérationnelle) et une volonté plus grande de maîtriser l'avenir. Actuellement on remarque un élargissement du domaine de contrôle de gestion et un abandon de la stratégie de ce domaine, en plus que l'apparition du PPBS (planning programming budgeting system).

En ce qui concerne l'Europe, l'idée existait déjà mais peu ou mal utilisée, la crise de 1929 enclenchera un protectionnisme défensif, lequel sera consacré par la 2ème guerre mondiale, la reconstitution après 1945 sans perpétuer, cette situation n'apportera pas le renversement favorable à l'implication du contrôle de gestion on produit à n'importe quel prix et pour une demande excédentaire. Cet état de chose va se modifier à partir de 1950 sous l'effet de plusieurs facteurs dont les plus importants :

- Le retour d'une certaine abondance, laquelle donne au marché sa fonction de sélection.
- Le marché commun réalise l'intégration des Économies Européennes
- Le redéploiement du commerce international.

Face à ces situations plus compétitives et grisées par l'expérience américaine, l'entreprise européenne adopte le contrôle de gestion de façon plus ou moins systématique.

Après ce bref aperçu historique sur les conditions logiques de la récente croissance du contrôle de gestion, on peut dire que ce dernier est le résultat d'un contexte socio-économique.<sup>9</sup>

## **5. Les objectifs actuels du contrôle de gestion**

### **5.1. Évolution de l'environnement**

Les caractéristiques actuelles de l'environnement des entreprises et les mutations au sein des organisations permettent de mieux mettre en évidence les évolutions des objectifs du contrôle de gestion<sup>10</sup> :

### **5.2. Évolution de l'environnement extérieur aux entreprises**

L'environnement externe dans lequel évoluent les entreprises subit constamment des transformations majeures qui influencent leurs opérations et leurs stratégies.

Tout d'abord la mondialisation et l'émergence des pays asiatiques ont radicalement modifié le paysage économique mondial, offrant de nouvelles opportunités de marché tout en intensifiant la concurrence.

Ensuite, le développement rapide de l'internet et des moyens de communications a révolutionné la manière dont les entreprises interagissent avec leurs clients, leurs partenaires et leurs employés, ouvrant de nouvelles voies pour le commerce électronique, le marketing numérique et la collaboration à distance.

L'émergence de groupe de pression, d'ONG et d'altermondialistes à amplifier les attentes sociales et environnementales à l'égard des entreprises, les poussant à adopter des pratiques plus durables et socialement responsable.

Enfin, les bulles spéculatives sur internet et les scandales financiers ont mis en lumière les risques inhérents à l'innovation technologique et à la complexité financière, incitant les entreprises à adopter une gestion plus prudente des risques et une transparence accrue dans leurs opérations.

---

<sup>9</sup>ARAB. Z, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Bejaïa », thèse magister, université de Bejaïa, 2012

<sup>10</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S., « Contrôle de gestion : manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.19

Ces évolutions externes obligent les entreprises à être agiles, à anticiper les changements et à s'adapter rapidement pour prospérer dans un environnement en constante évolution.

### **5.3. Mutation interne aux entreprises**

Premièrement, l'évolution sociologique des attitudes des employés envers le travail, marqué par une demande croissante de flexibilité, d'équilibre entre vie professionnelle et vie privée, et de reconnaissance du bien-être au travail, oblige les entreprises à repenser leurs politiques de gestion des ressources humaines pour attirer et fidéliser les talents.

La pression croissante des parties prenantes, notamment des actionnaires, des régulateurs, et de la société civile, exerce une influence accrue sur la gouvernance de l'entreprise, en poussant des entreprises à adopter des pratiques plus transparentes, éthiques et durables.

La nécessité de prendre en compte et de maîtriser de nombreux risques tel que des risques opérationnels, financiers et environnementaux, incite les entreprises à renforcer leurs capacités de gestion des risques et leurs systèmes de contrôle interne pour assurer leurs résiliences et leurs pérennités.

Les contraintes des normes comptables, des régulateurs financiers telles que l'un SEC et l'AMF ainsi que des réglementations comme la NRE, impose aux entreprises une conformité stricte et une transparence accrue dans leurs reportings financiers et leurs pratiques commerciales, renforçant ainsi la confiance des investisseurs et du publique.

Ces mutations internes obligent les entreprises à adopter une approche proactive, agile et axée sur la responsabilité pour s'adapter aux nouveaux défis et saisir les opportunités dans un environnement en constante évolution.

### **5.4. Les conséquences sur les objectifs**

Dans ce contexte, il est possible de repérer de nouveaux champs d'action pour le contrôle de gestion que nous regroupons autour de trois pôles : performance, organisation et risque<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, Dunod, Paris, 2007, Op.cit. P20

### **5.5. La performance de l'entreprise**

Dans un environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problèmes tels que l'analyse des processus, les outils de gestion de la qualité. Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

### **5.6. L'amélioration permanente de l'organisation**

Pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique : la structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance. Il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnel et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et levier d'accroissement possible de la valeur ajoutée.

### **5.7. La prise en compte des risques**

Dans le pilotage de la performance, le gouvernement de l'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes en intégrant les risques liés.

## **6. Les missions du contrôle de gestion**

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon **H. Bouquin**<sup>12</sup>:

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

---

<sup>12</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, Dunod, Paris, 2010, op.cit. P159

- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressource et de résultat).

## 7. Les typologies du contrôle de gestion

Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveau » : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme).

### 7.1. Contrôle stratégique

Orienté les activités sur le long terme de l'entreprise, il doit aider les prises de décision stratégique par la planification stratégique, l'intégration des données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

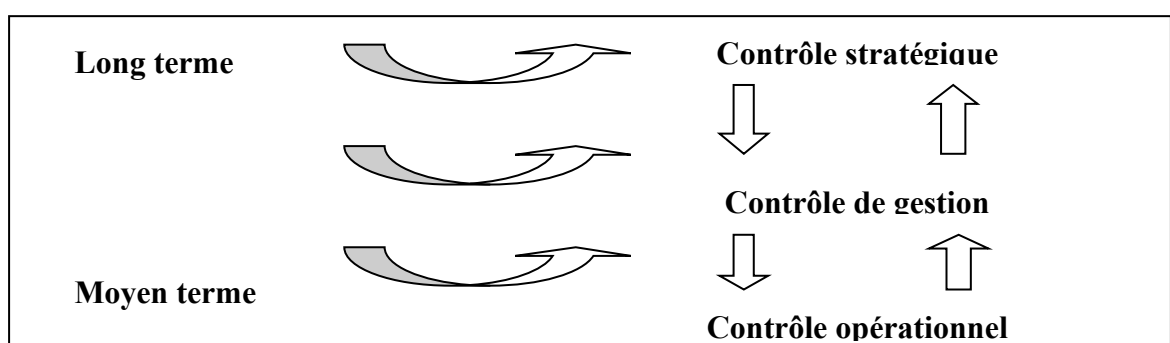
### 7.2. Contrôle opérationnel

Il suit les actions à court terme (un an) et très court terme (moins d'un an), c'est alors un contrôle d'exécution ou la gestion quotidienne qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.<sup>13</sup>

### 7.3. Contrôle de gestion

Qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.<sup>14</sup>

**Schéma N° 01 : Les différents niveaux du contrôle**



**Source :** Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, Paris 2007, P 9.

<sup>13</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S., « Contrôle de gestion : manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P9.

<sup>14</sup>LONING H, PESQUEUX Y, and all « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008, P 6.



## 8. Limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites liées au contrôle de gestion à savoir <sup>15</sup>:

- Tout n'est pas mesurable à un cout raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système.
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les multiplications. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, ect). Cela produit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et se mettent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans des unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en directs des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise.
- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturber.

### *Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'entreprise*

Le contrôle de gestion occupe une place essentielle et joue un rôle primordial pour que l'entreprise atteigne ses objectifs au sein de l'organisation.

#### 1. La position du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner le rôle du contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation par car le contrôle de gestion est intégré dans toutes les organisations, de l'hôpital public aux banques, aux firmes multinationales et jusqu'aux PME donc il y a de nombreux facteur de contingence<sup>16</sup>.

La place du contrôle de gestion dans l'entreprise dépend de :

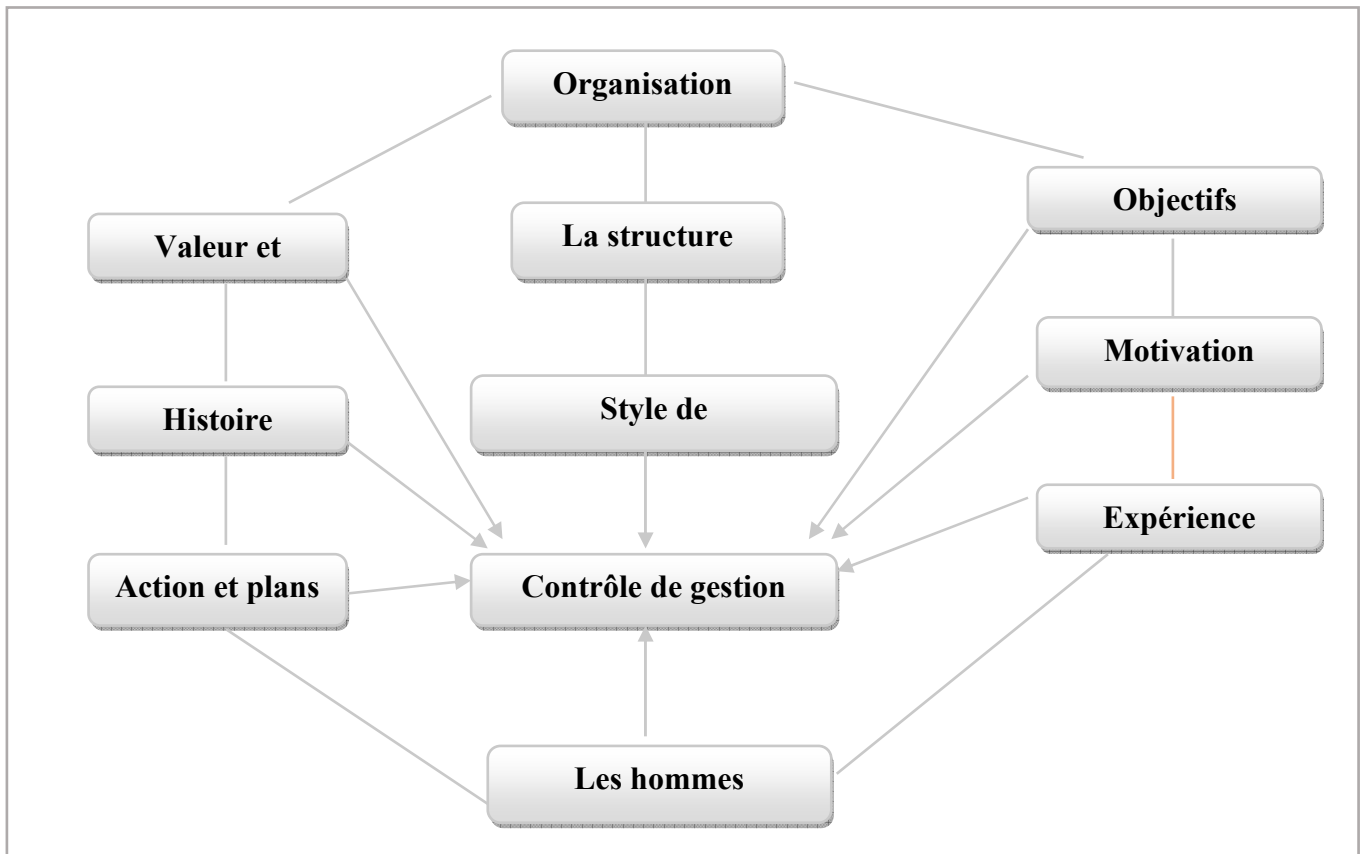
---

<sup>15</sup>DURAND.X et HELLUY.A, « les fondamentaux du contrôle de gestion » ; Edition d'organisation, paris, 2009 P 60.

<sup>16</sup>KERVILER.L, KERVILER.I «le contrôle de gestion à la portée de tous », 3ème édition, ECONOMICA, Paris, 2000, P 12

- Sa taille ; Son statut ; son activité ; son mode de fonctionnement ; ses moyens disponibles ; ses objectifs poursuivis par la direction générale.

**Schéma N° 02 : La place du contrôle de gestion dans l'entreprise**



Source : KERVILER.L, KERVILER.I « le contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000, P 13.

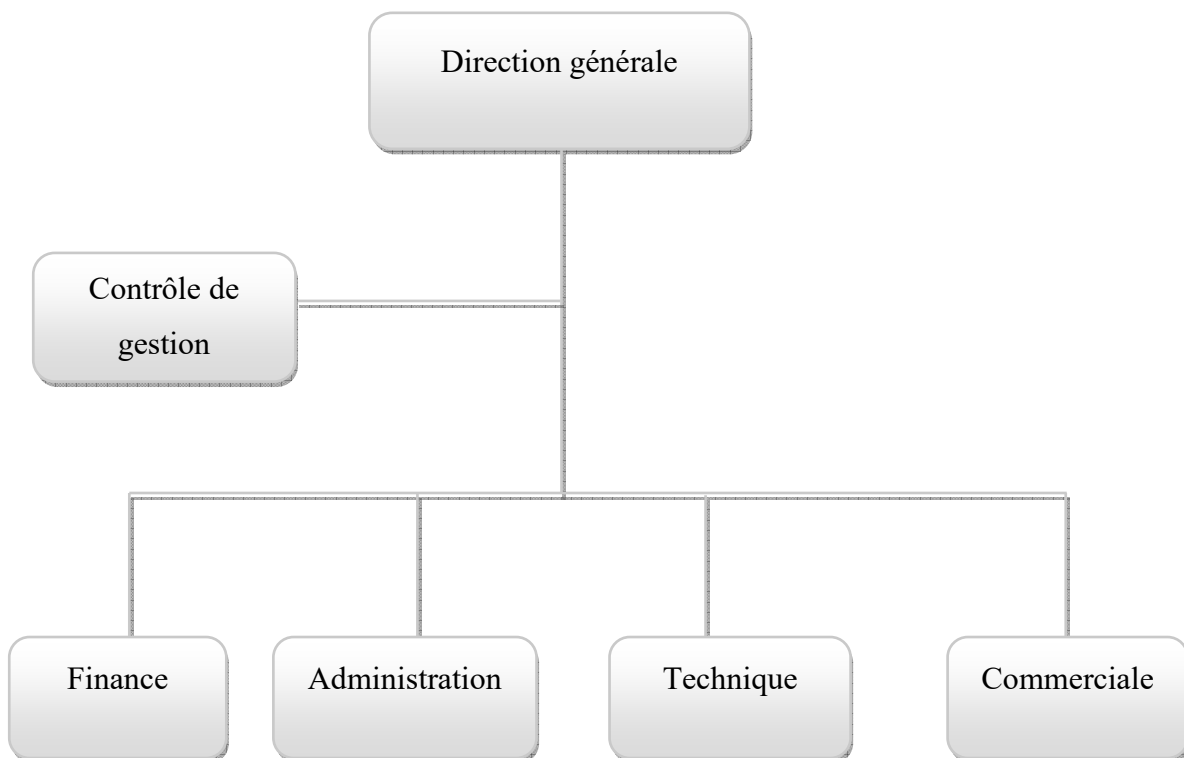
## 2. Rattachement de la fonction de contrôle de gestion

Les entreprises attribuent trois places différentes pour le contrôle de gestion. Il peut être rattaché à la direction générale ou au directeur financier, tout comme il peut ainsi être placé à la même position que les autres responsables.

Donc les trois rattachements de la fonction de contrôle de gestion est comme suit :

### 2.1. Rattachement à la direction générale

Le domaine d'activité du contrôleur de gestion couvre l'ensemble de l'activité de l'entreprise. Sa mission consiste à assister l'ensemble des membres de l'entreprise, depuis le directeur général jusqu'à l'échelon plus bas de la hiérarchie. Par conséquent, il remplit très efficacement la position de staff auprès de la direction générale.

**Schéma N° 03** : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale.

**Source** : BOUIN. X et SIMON. F : les nouveaux visages du contrôle de gestion, 3e édition Dunod, Paris, 2009, p.50.

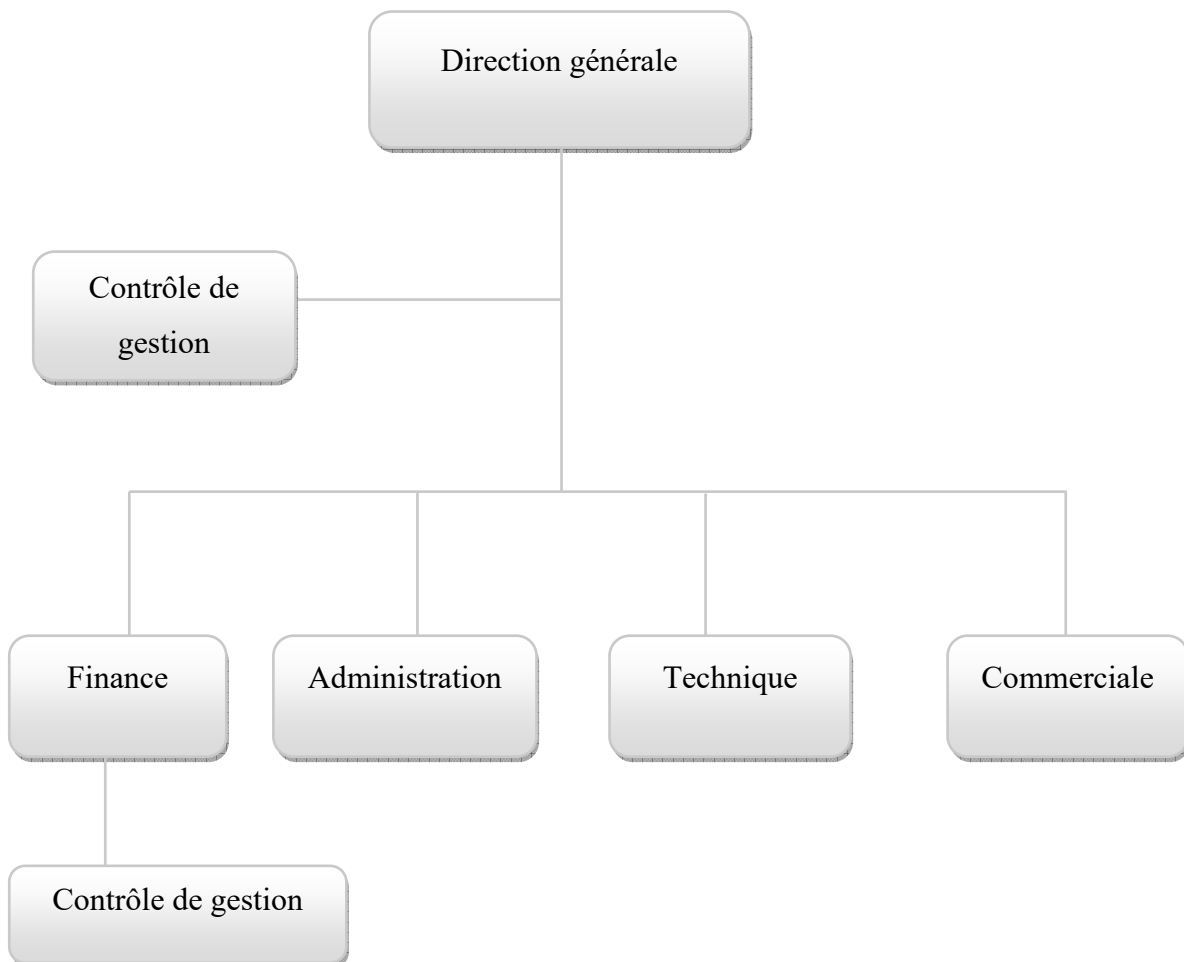
Donc d'après l'auteur X, BOUIN et X, SIMON, « La légitimité du contrôleur de gestion, qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique, est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation et les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier ».<sup>17</sup>

Cette position facilite le travail du contrôleur de gestion pour animer et coordonner le système de contrôle de gestion.

## 2.2. Rattachement au directeur financier

Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi à postériori.

<sup>17</sup>BOUIN. X, SIMON. F, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3e édition DUNOD, Paris, 2009, P50.

**Schéma N° 04** : Rattachement au directeur financier et administratif.

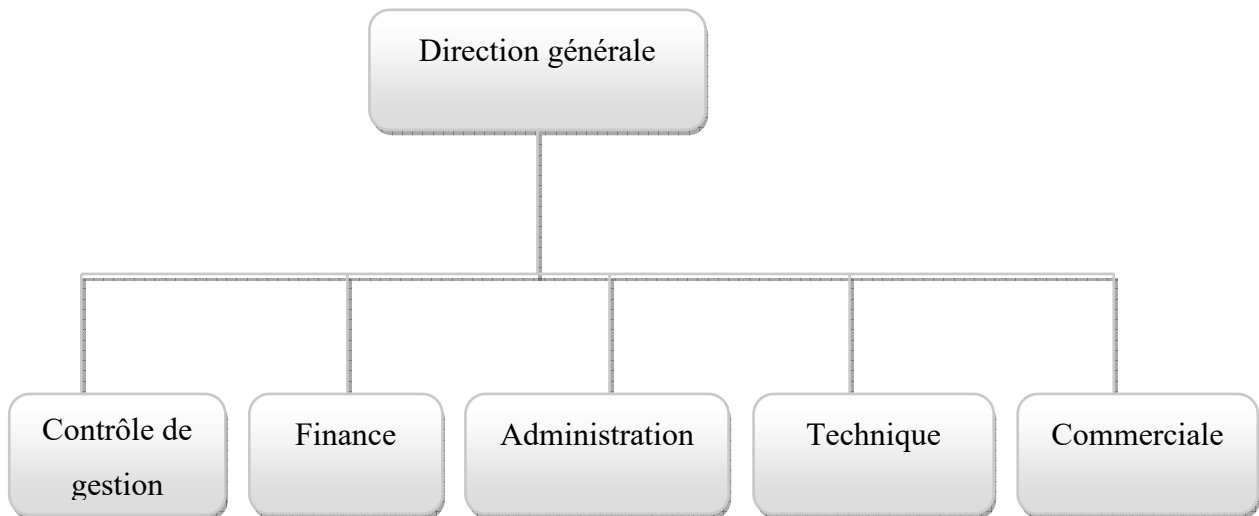
**Source** : BOUIN, (X) et SIMON (F) : les nouveaux visages du contrôle de gestion, 3e édition Dunod, Paris, 2009, P .52.

Certains entreprises (organisations) ont placé la fonction de contrôle de gestion au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise ce qui peut faciliter les communications et il s'appelle le rattachement au râteau (position fonctionnelle) et selon Bouquin, « un facteur essentiel du succès du contrôleur de gestion local est qu'il amène les opérationnels à l'accepter, à tenir compte de ses opinions »<sup>18</sup>.

### 2.3. Rattachement au râteau (position fonctionnelle)

Dans certaines entreprises le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables, ce qui peut faciliter la communication.

<sup>18</sup>BOUQUIN. H,« Le contrôle de gestion », 2e édition PUF, Paris, 1997, p 113

**Schéma N° 05 : Rattachement en râteau**

**Source :** BOUIN.X, SIMON. F : les nouveaux visages du contrôle de gestion, 3e édition Dunod, Paris, 2009, P .57.

Cette position donne un espace égal dans toutes les directions en dessous de la direction, ce qui, engendre une relation perpétuelle, favorisent la communication entre eux et accorder au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Le contrôleur de gestion est rattaché aux directions des fonctions administratives, comptables et financières. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale ne correspondent pas à la définition du contrôle de gestion<sup>19</sup>.

### **3. Les concepts clés associés au contrôle de gestion**

Dans ce contexte, nous aborderons plusieurs concepts associés à la discipline du contrôle de gestion, notamment le contrôle organisationnel, le contrôle interne, l'audit interne.

#### **3.1. Le contrôle organisationnel**

Il est essentiel pour piloter efficacement la performance d'une entreprise. En plus de réguler les actions et les résultats, le gestionnaire doit surveiller la fiabilité et la

<sup>19</sup>GERVAIS, M « le contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », 4e édition Economica, Paris, 1991, P.86

qualité du fonctionnement global de l'organisation, en particulier ses processus décisionnels.

Pour cela, l'entreprise doit s'assurer que ses ressources internes sont bien gérées et opérationnelles en permanence, afin de poursuivre efficacement ses objectifs.

Il vise à assurer un suivi en temps réel et une amélioration continue des processus décisionnels. Cela comprend l'optimisation des règles et des procédures qui guident les décideurs dans leurs actions, ainsi que l'optimisation des systèmes d'information et de prise de décision. Il englobe un large éventail de domaines et ne se limite pas uniquement aux aspects techniques du contrôle.<sup>20</sup>

### 3.2. Contrôle interne

**Selon COSO (1992) :** Un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

**Selon l'IFACI :** Est un dispositif permanent mis en œuvre par les responsables d'une organisation pour s'assurer que ses activités sont convenablement maîtrisées à tous les niveaux en vue de lui permettre d'atteindre ses objectifs.<sup>21</sup>

### 3.3. L'audit interne

**Selon l'IIA (The Institute of Internal Auditors) :** l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.<sup>22</sup>

### 3.4. Audit financier

L'audit financier a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes. Il nécessite la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles établies, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels.

---

<sup>20</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S., « Contrôle de gestion : manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P10

<sup>21</sup>JACQUES. R, NUSSBAUMER. S, « audit interne et contrôle de gestion », Edition organisation, paris, 2011, P10

<sup>22</sup>Idem. p6

L'auditeur financier doit mettre en œuvre les diligences qu'il juge nécessaires pour pouvoir certifier. En cela, il a une obligation des moyens<sup>23</sup>.

### **3.5. Audit opérationnel**

L'audit opérationnel contribue à améliorer les performances de l'entreprise dans tous les domaines de la gestion. Sa mission consiste à :

- Élaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
- Faire des recommandations ou des propositions pour la mise en place des procédés ou des outils de gestion.

L'auditeur opérationnel est consulté donc pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, réduire les coûts et aussi améliorer la performance<sup>24</sup>.

## **4. Relation de contrôle de gestion avec les multiples fonctions de l'entreprise**

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise, telle que : la direction générale, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines<sup>25</sup>.

### **4.1. Le contrôle de gestion stratégique**

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

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

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur.

Le marketing détermine sa politique par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par le contrôle de gestion.

---

<sup>23</sup>LANGLOIS.L, and all « contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006, P 15.

<sup>24</sup>LANGLOIS.L, and all, Paris, 2006, Op.cit. P 15.

<sup>25</sup>ALAZARD C, SEPARI S, 2007, Op.cit. P10.

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

#### **4.3. Le contrôle de gestion et finances**

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

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

#### **4.4. Le contrôle de gestion et GRH**

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

### **5. Les fonctions de contrôleur de gestion**

Les missions de contrôle de gestion doivent être remplies par un contrôleur de gestion, qui consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise.



## 5.1. Définition de contrôleur de gestion

Il est chargé notamment de la conception et de la mise en œuvre des procédures, d'indicateurs et des tableaux de bord destinés à aider au pilotage de l'organisation. Il peut également conduire des études sur les principaux postes de dépenses du budget de l'organisation et proposer des solutions pour maîtriser les dépenses et accroître les recettes. Il a toujours le souci d'optimiser l'emploi des ressources disponibles en fonction d'objectifs<sup>26</sup>.

## 5.2. Les compétences du contrôleur de gestion

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

1. Compétences indispensables ;
2. Compétences souhaitées ;
3. Compétences à acquérir.

Les compétences du contrôleur de gestion peuvent être résumées par le tableau suivant

**Tableau N°01 : Les compétences du contrôleur de gestion**

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

**Source :** ARAB, Zoubir, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Bejaïa », thèse magister, université de Bejaïa, 2012, p 113

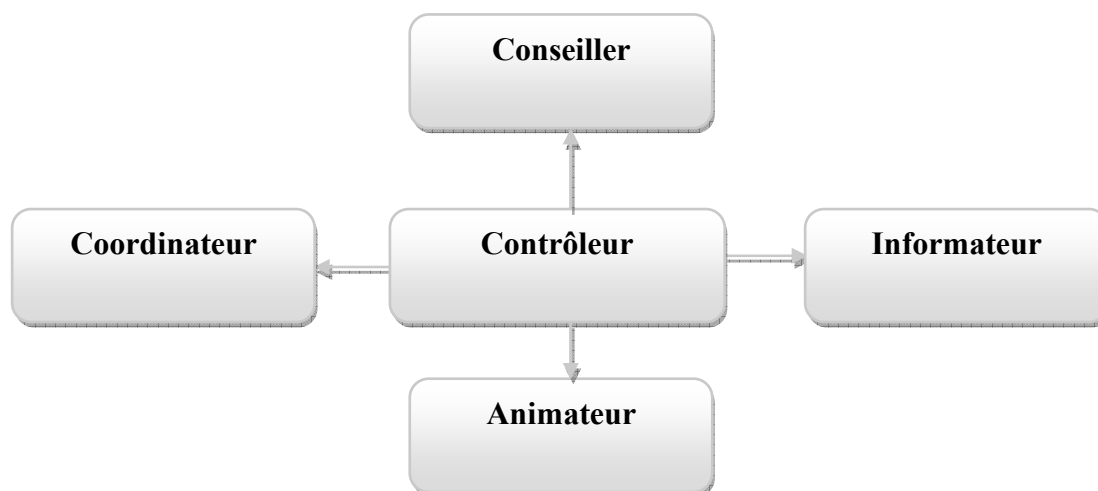
<sup>26</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, 2007, op.cit. P 33.

### 5.3. Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise ainsi qu'avec chacune des autres directions. « Le contrôleur ne contrôle plus, mais il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité ». <sup>27</sup>

Son rôle sera élaboré dans ce schéma :

**Schéma N° 06** : Le rôle du contrôleur de gestion



**Source** : Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010, P.34.

**Tableau N° 02** : La représentation des qualités du contrôleur de gestion qui sont dressé par BOUIN et SIMON

Qualité techniques	Qualité humain
Rigoureux, méthodique, organisé Fiable, claire Cohérent Capable de synthèse Faisant circuler l'information sélectionnée Maitrisant les délais Connaissant les outils	Morale : honnêteté Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion Mentales : ouverture, critique, créativité Collective : écoute, accompagnement, implication Sociales : gestion de conflit Entrepreneurials : esprit d'entreprise

**Source** : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion : manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P34.

<sup>27</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S, Paris 2007, Op.cit, P34.

## **5.4. La place du contrôleur de gestion**

En fonction de son rattachement hiérarchique, le contrôleur de gestion est très souvent lié à la direction générale ou à la direction financière, et même avec d'autres directions<sup>28</sup>.

### **5.4.1. La direction générale**

C'est un signal fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie afin de 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.

### **5.4.2. La direction financière**

Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion vis-à-vis du directeur financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles.

### **5.4.3. 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.

## **5.5. Fonction et mission du contrôleur de gestion**

En fonction son niveau hiérarchique, le contrôleur de gestion assure plusieurs fonctions et des missions dans une organisation.

### **5.5.1. Fonction du contrôleur de gestion**

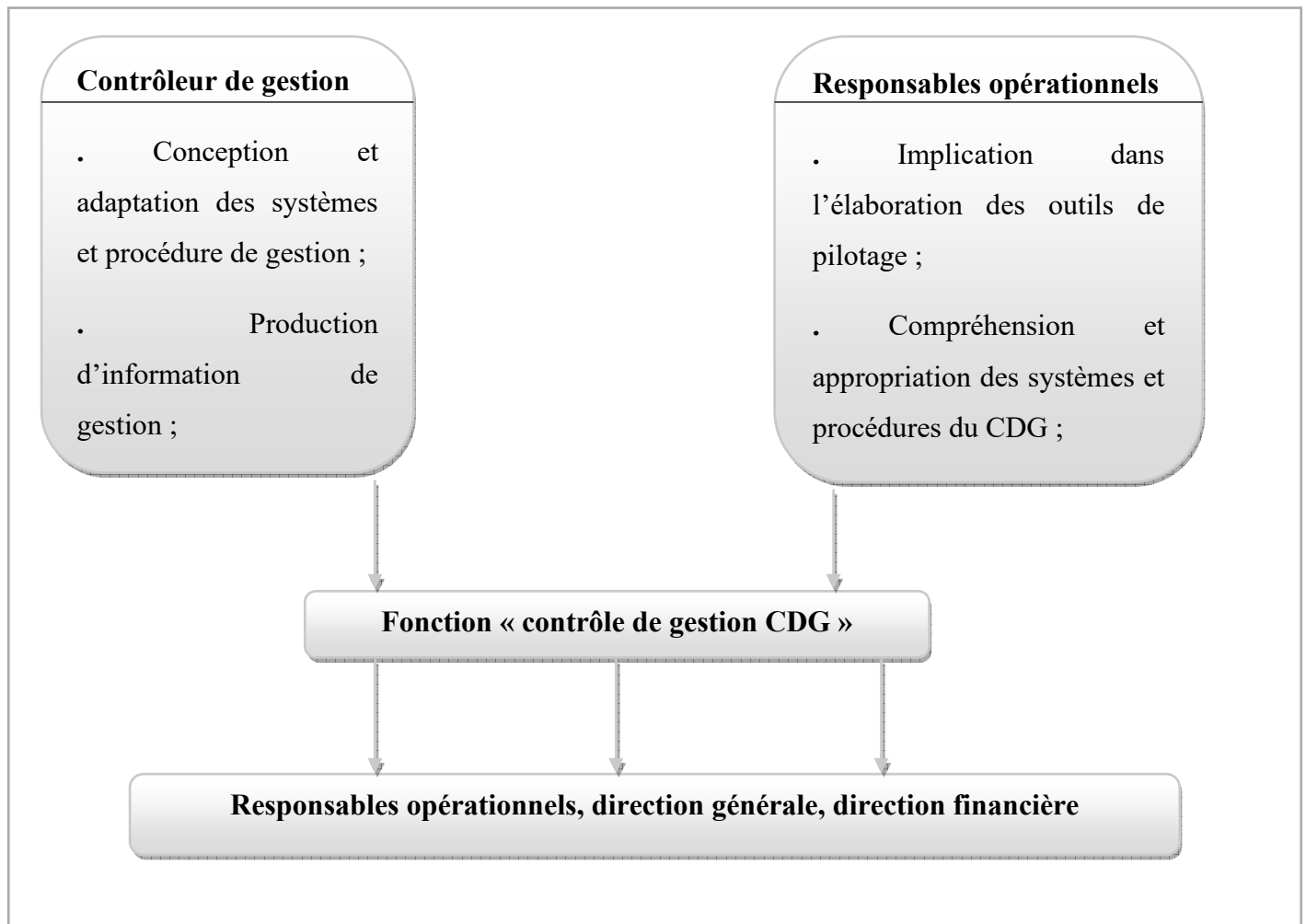
Les éléments de la fonction spécifiquement dévolus aux contrôleurs de gestion concernent la conception des systèmes d'informations de gestion (par exemple les budgets) et les études de rentabilité, tandis que les différents niveaux de responsabilité opérationnels effectuent l'analyse des informations pour préparer leurs décisions et leurs arbitrages économiques. Ainsi, le contrôleur de gestion s'attachera tout particulièrement à l'établissement des résultats mensuels ainsi qu'aux analyses des

---

<sup>28</sup>ALAZARD. C, SEPARI. S., Op.cit. 2010, P 31.

écarts, tandis que son responsable hiérarchique pourra se concentrer sur les décisions à prendre en fonction de ces informations<sup>29</sup>.

**Schéma N° 07 : Organisation générale de la fonction contrôleur de gestion**



**Source :** GIRAUD.F, SUPLIC.O, and all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Paris 2004, P 385.

### 5.5.2. Mission du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour des trois axes<sup>30</sup> :

<sup>29</sup>GIRAUD.F, SUPLIC.O, and all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Paris 2004, P 144.

<sup>30</sup>GIRAUD.F, SUPLIC.O, and all, Paris 2004, Op.cit, P 385

- Premièrement, **retraiter** un certain nombre d'informations et de conseiller à ce titre la direction générale et les opérationnels sur le choix de retraitement et leur impact ;
- Deuxièmement, **suivre** et **comparer** les résultats des différentes sources de création de valeur ;
- Troisièmement, **expliquer** et de faire agir l'ensemble des acteurs de l'entreprise concernés.

## 5.6. Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a deux rôles importants dans l'entreprise, qui sont les suivant : attribution classique et rôle de novateur du contrôleur de gestion<sup>31</sup>.

### 5.6.1. Attribution classique du contrôleur de gestion

Il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins.

Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.

Enfin, il assure le reporting, c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial...ect.

### 5.6.2. Rôle novateur du contrôleur de gestion

A ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur des problèmes de gestion courante.

Cette activité de conseil auprès des opérationnels l'invite à concevoir des indicateurs non financiers plus pertinents tels que les indicateurs de qualité, les indicateurs commerciaux, la sécurité et la satisfaction de clientèle.

---

<sup>31</sup>LANGLOIS.L, and all, Paris, 2006, Op.Cit P 29.

Le conseil auprès de la direction se traduit par une réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs.

Le contrôleur de gestion consacre une partie de son temps à communiquer et à former les opérationnels des processus et des outils et aussi de leur faire accepter les divers changements et les nouveaux outils.

### **5.7. Les activités de contrôleur de gestion**

La mission de contrôleur de gestion consiste à <sup>32</sup>:

- Clarifier à tous les niveaux de l'entreprise, la complexité croissante qui relève de la mondialisation, de l'accélération des flux, de la dématérialisation des échanges, et de l'accroissement exponentiel du nombre de segment de marché ;
- Faire face à des changements permanents d'organisation ;
- Aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les segments de progrès, tant par connaissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problèmes, au service des quels il se mettra pour quantifier et constater les économies au niveau du compte de résultat et du bilan ;
- Être le garant d'information fiables dans les processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information à tous les niveaux de l'entreprise ;
- Confronté à une situation de rupture quasi permanente, le contrôleur de gestion doit faire preuve de flexibilité et d'adaptabilité afin d'apporter aux hommes et aux organisations visibilité et réactivité.

---

<sup>32</sup>BOUIN. X, SIMON. F.X, Paris, 2009, op.cit., P 17.

***Conclusion***

Le contrôle de gestion, en tant que discipline, se fonde sur un ensemble de concepts théoriques qui guident sa pratique dans les entreprises. L'application de ces concepts dans le contexte organisationnel permet de mettre en place des systèmes de contrôle adaptés, favorisant la surveillance et l'évaluation des performances, ainsi que la prise de décisions stratégiques éclairées. Dans l'entreprise, le contrôle de gestion se concrétise par l'utilisation de divers outils et techniques visant à mesurer, analyser et améliorer la performance opérationnelle et financière. En combinant ces éléments, les entreprises peuvent renforcer leur capacité à s'adapter aux changements du marché et à atteindre leurs objectifs à long terme. En somme, l'application des concepts théoriques du contrôle de gestion dans l'entreprise est essentielle pour assurer sa pérennité et sa compétitivité dans un environnement commercial dynamique.

***Chapitre 02 : Les outils de contrôle de gestion et  
la performance de l'entreprise***



## **Chapitre 02 : Les outils de contrôle de gestion et la performance de l'entreprise**

### **Introduction**

Le contrôle de gestion est un pilier fondamental de la gestion d'entreprise, visant à assurer et à maîtriser la performance, la pérennité et la croissance de l'organisation.

Pour ce fait, les gestionnaires s'appuient sur une gamme d'outils et de méthodes conçus pour surveiller, évaluer et optimiser les activités de l'entreprise. Ces outils et méthodes de contrôle de gestion sont indispensables pour comprendre et adapter les décisions stratégiques et opérationnelles en réponse aux défis du marché et de l'environnement concurrentiel.

Ce chapitre est divisé en deux sections, la première sera consacrée à l'analyse et à l'évaluation de la performance. La deuxième section traitera les différents outils de contrôle de gestion.

### **Section 01 : L'analyse et l'évaluation de la performance**

La performance est l'objectif visé par toute entreprise, d'où la nécessité de s'interroger sur celle-ci. Cette section sera consacrée à étudier la performance de l'entreprise dans sa globalité (définition, indicateurs et domaines).

#### **1. Définition de la performance de l'entreprise**

La performance peut être définie par plusieurs manières. Nous allons retenir la définition de quelques auteurs ci-dessous :

**Selon DORIATH**, « *La performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation. Elle a pour objectif la prise de décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance* »<sup>33</sup>

**Selon KHEMAKHEM**, « *La performance d'un centre de productivité (atelier, unité, service, entreprise, branche etc.) Désigne l'efficacité et la production dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés* ».<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> DORIATH.B, « le contrôle de gestion 20 fiches », 5ème édition, DUNOD, Paris 2008, P 129.

<sup>34</sup> KHEMAKHEM.A, « La dynamique du contrôle de gestion ». 2ème édition, DUNOD. 1976, P 310.

## 2. Les principaux critères de la performance

Maîtriser la performance est complexe car cela regroupe plusieurs dimensions. Pour l'atteindre, il faut apprécier un certain nombre de critères, qui sont :<sup>35</sup>

### 2.1. L'efficacité

L'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance. Ainsi, L'efficacité d'une organisation est mesurée par sa capacité à atteindre les objectifs fixés. L'efficacité est définie comme « *le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés. Donc, plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On exprimera donc le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système* ». <sup>36</sup>

$$\text{Efficacités} = \text{résultats atteint} / \text{objectifs visés}$$

### 2.2. L'efficience

L'efficience consiste à maximiser la quantité obtenue de produits ou de services, à partir d'une quantité donnée de ressource (rentabilité, productivité).

« *L'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre* ». <sup>37</sup>

$$\text{Efficience} = \text{résultat} / \text{moyens mis en œuvre}$$

### 2.3. La pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la performance est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent, c'est atteindre efficacement de manière efficace et efficiente l'objectif fixé.

### 2.4. L'économie

La notion d'économie peut être définie comme suit : « *L'économie étudie la manière dont les individus, les groupes, les sociétés utilisent des ressources rares en vue de satisfaire au mieux leurs besoins* ». <sup>38</sup>

<sup>35</sup> BOISLANDELLE.H.M, « gestion de ressources humaines dans les PME », 2ème édition, Edition Economica, paris, 1998, P 139.

<sup>36</sup> Idem, P139.

<sup>37</sup> Idem, P 142.

On peut ajouter que la performance oblige à avoir la vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, qu'ils soient quantitatifs et qualitatifs, techniques ou humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluations :<sup>39</sup>

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

### **3. Typologie de la performance**

La performance d'une entreprise peut être évaluée à travers différentes typologies. Nous pouvons distinguer quelques exemples de la typologie de la performance, à savoir :<sup>40</sup>

#### **3.1. La performance économique**

Correspond aux résultats présentés par les comptes. Il s'agit essentiellement de soldes intermédiaires de gestion (EBE, VA, la marge bénéficiaire, R.net, R. exceptionnel, etc.).

#### **3.2. La performance stratégique**

Dans laquelle une entreprise, afin d'assurer la continuité des opérations, est tenue de se démarquer de ses concurrents et de se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits ou l'adoption d'une technologie pour communiquer ses objectifs stratégiques aux employés et assurer leur transformation en objectifs opérationnels de performance à long terme.

#### **3.3. La performance organisationnelle**

Il s'agit de savoir comment l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et comment elle parvient à atteindre ses objectifs.

---

<sup>38</sup>IBRAHIMA.S, « introduction aux sciences économiques », Doctorat, introduction à l'économie générale, France, 2014.

<sup>39</sup> MOLHO.D, POISSON.D. F, « la performance globale de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2003, P 29.

<sup>40</sup> VILLARMOIS.O « le concept de la performance et sa mesure : un état de l'art », édition L'argus, Paris, 2001, P. 55.

### **3.4. La performance sociale**

Au niveau de l'entreprise, elle est souvent définie comme la relation entre ses efforts sociaux et les attitudes des employés. Cependant, il est difficile de mesurer quantitativement cet aspect de la performance. Elle peut également être définie comme la satisfaction atteinte par ceux qui participent à la vie de l'entreprise.

### **3.5. La performance technologique**

Cela peut être défini comme le degré d'innovation dans les systèmes de gestion, les processus de production et les biens et services que l'entreprise produit.

### **3.6. La performance commerciale**

Se définit comme la capacité d'une entreprise à satisfaire ses clients en fournissant des produits et des services de haute qualité qui répondent aux attentes des consommateurs. Les entreprises à la recherche de la performance commerciale doivent tenir compte des besoins des clients et des stratégies des concurrents afin de maintenir ou d'augmenter leur part de marché. Plusieurs indicateurs nous permettent de mesurer la performance commerciale, notamment :

- La part de marché ;
- La fidélisation des clients ;
- L'attrait de nouveaux clients ;
- La satisfaction de la clientèle ;
- La rentabilité par segment, par client, par produit et par marché.

### **3.7. La performance managériale**

Elle se définit comme la capacité du dirigeant et de l'équipe de direction à atteindre les objectifs fixés.

### **3.8. La performance financière**

Premièrement, la performance financière semble facile à présenter, puisque la finance est fondamentalement quantitative plutôt que qualitative, une mesure plus facile à développer. Sans oublier en second lieu que la performance financière reproduit indirectement les résultats des différents services. Elle représente donc une part perceptible de l'entreprise. Les qualités des dirigeants et des propriétaires seront focalisées sur un problème méthodologique simple :

La notion de rentabilité et des indicateurs qui semblent faciles à créer, tel que la capacité d'autofinancement et la croissance du chiffre d'affaires, doivent être considérés à long terme comme le seul moyen d'assurer l'autonomie et la continuité de l'entreprise.

#### 4. Les indicateurs de la performance

Un indicateur de performance se définit comme : « *une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif déterminé et accepté, dans le cadre d'une stratégie d'entreprise* ». <sup>41</sup>

Nous trouvons aussi la définition présentée par **P. LORINO**, « *un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer les résultats* ». <sup>42</sup>

Les indicateurs de performances sont des outils d'aide à la prise de décision pour toutes les personnes qui ont en charge la responsabilité d'un processus. En effet, ils jouent le rôle d'alerte qui prévient le chef d'entreprise en temps réel pour prendre des meilleures décisions, et qu'elles soient correctives. Ainsi, ces indicateurs prévoient les éventuels risques afin d'améliorer la performance. Les bons indicateurs de performance doivent être « pertinents, accessibles, ponctuels, lisibles, contrôlables et finalisés ». <sup>43</sup>

##### 4.1. Les critères d'élaboration des indicateurs

Parmi critères d'élaboration des indicateurs on distingue : <sup>44</sup>

**Les acteurs** est un indicateur s'établit lors d'une négociation entre le responsable hiérarchique, l'intéressé et le contrôle de gestion qui chiffre et entérine. L'intérêt de l'indicateur doit être évident pour toutes les parties : celle qui a délégué, comme celle qui l'utilise.

**Triangle coût-qualité-délai** veut dire que Les indicateurs se rattachent toujours directement ou indirectement à trois critères : les spécifications (la qualité requise), les délais et les coûts.

---

<sup>41</sup> BERLAND.N « le contrôle budgétaire », édition LA DEOUVERTE, Paris, 2004, P 119.120.

<sup>42</sup> LORINO P, « Méthode et pratique de la performance », 3ème édition d'organisation, Paris, 2003, P131.

<sup>43</sup> MOTTIS. N, « contrôle de gestion », 2ème édition EMS, France, 2007, P108.

<sup>44</sup> HONORAT. P, « le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords », 2ème édition, édition d'organisation, Paris, France, 2005, P59.

**Les facteurs clé de succès** veulent dire que La détermination d'un indicateur a lieu en deux temps : le choix de l'indicateur, la détermination de la valeur à atteindre pour chaque indicateur sélectionné.

#### 4.2. Les types d'indicateurs :

Les types d'indicateurs sont :<sup>45</sup>

- A. Les indicateurs particuliers (ratios) :** Un ratio est un rapport entre deux données comme CA et l'effectif, production et l'effectif, on l'utilise couramment pour établir un pré-budget.
- B. Les indicateurs financiers :** Les indicateurs financiers n'ont pas à apparaître là où la réalité est plus facile et plus rapide à appréhender sous forme d'indicateurs physiques. Ce dernier est le premier niveau de mesure de l'activité. Il fait souvent référence à une unité d'œuvre.
- C. Les indicateurs simples :** Ils rendent compte de l'évolution d'un élément. Par exemple, le nombre d'heures passées par les techniciens sur tel projet par rapport au budget, le nombre de pièces x en stock par rapport à un objectif de y.
- D. Les indicateurs synthétiques :** Ils rendent compte de plusieurs évolutions en même temps. Exemples : La valeur du stock, c'est un volume multiplié par des coûts unitaires. C'est l'augmentation à la fois de la quantité en stock et du coût unitaire de chaque produit.

### 5. Les domaines de la performance

La performance s'applique aux domaines suivants :<sup>46</sup>

#### 5.1. La position de l'entreprise sur le marché

Cela inclut la part de marché, la gamme de produits et services sur les marchés, la distribution, la tarification, la fidélisation et la satisfaction.

#### 5.2. L'innovation

Cela comprend les innovations pour atteindre les objectifs de la stratégie ; l'évolution résultant des progrès technologiques ; de nouveaux processus et des améliorations dans les principaux domaines d'activité de l'organisation.

---

<sup>45</sup>HONORAT.P, Op.cit, P62.

<sup>46</sup> LUDRUC.M, « capital-compétence dans l'entreprise », Edition ESF, Paris, 2007, P 47.

### **5.3. La productivité**

L'utilisation optimale des ressources et des techniques telles que la recherche opérationnelle pour aider à choisir d'autres plans d'action, comprendre le ratio « valeur contributive » sur « l'ensemble des recettes ».

### **5.4. Les ressources financières et autres**

Les installations physiques telles que : les machines, les bureaux et le remplacement des installations, l'obtention des capitaux et la mise en place d'un système de budgétisation, la planification de l'argent et l'achat de matériel.

### **5.5. La rentabilité**

Les prévisions de la rentabilité et les délais prévus ; ainsi que les politiques d'investissement en capital, élément essentiel de la mesure de la rentabilité.

### **5.6. La performance du manger et son développement**

Le choix des propriétaires d'entreprises et la mise en place des emplois. La structure de gestion, le développement des futurs managers.

### **5.7. La performance des travailleurs et leur attitude**

Les relations avec les syndicats, l'organisation du travail et les relations avec les autres employés.

### **5.8. La responsabilité publique**

Les responsabilités envers la société et l'intérêt public ainsi que la loi.

## ***Section 02 : Les outils de contrôle de gestion***

Le contrôle de gestion dispose de nombreux outils pour exercer ses différentes missions, à savoir : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, système d'information, la gestion budgétaire, tableau de bord, Reporting et le Benchmarking.

Dans cette section, nous allons présenter les outils les plus importante et essentiel tel que la comptabilité analytique, système d'information, gestion budgétaire, tableau de bord et le Reporting.

Nous avons fait le choix stratégique d'adopter la gestion budgétaire comme principal outil d'analyse et d'étude de cas dans notre mémoire. Vous trouverez plus de

détails concernant cet outil dans le chapitre trois et la partie pratique dans le chapitre quatre.

## **1. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un outil essentiel d'aide à la prise de décision dans une entreprise, et l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes, moyennes entreprises et même les petites (PME).

### **1.1. Définition de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

La comptabilité analytique permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire des informations pertinentes : connaître les résultats par produits, par ateliers, déterminer si le coût de revient du produit fabriqué est inférieur au prix de vente, faut-il continuer la fabrication directe d'un produit ou faire de la sous-traitance etc.

Contrairement à la comptabilité générale, « la comptabilité analytique n'a pas pour vocation d'être un système formel et universel car elle doit s'adapter à chaque situation. La liberté dont on bénéficie s'accompagne cependant de contraintes : la validité de l'outil impose que l'on observe une grande rigueur dans le raisonnement et que l'on accepte la discipline d'un vocabulaire précis. C'est à ces conditions qu'on pourra mesurer la fiabilité ou les limites des éléments d'information qu'elle fournit ».<sup>47</sup>

### **1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique a pour mission de concrétiser un certain nombre d'objectifs :<sup>48</sup>

#### **1.2.1. Calculer le coût de production**

Cet objectif constitue le premier historiquement fixé à la comptabilité analytique. Il permet :

---

<sup>47</sup><https://univ.education.com> consulter le 28/02/2024 à 14 :40

<sup>48</sup><https://www.ummo.dz> consulter le 28/02/2024 à 14 :55



- D'établir la stratégie commerciale à travers la fixation des prix de vente, l'établissement des devis, etc. ;
- De connaître les économies d'échelle qu'entraînent par l'augmentation de la production ;
- D'évaluer la position de l'entreprise vis-à-vis de la concurrence ;
- Enfin le calcul des coûts des produits fournit à la comptabilité financière les bases d'évaluation de certains éléments d'actif (ex : en-cours de production).

### **1.2.2. La maîtrise des coûts**

Cet objectif s'appuie sur la division de l'entreprise en centres d'analyse, Ce qui permet :

- D'établir des prévisions plus précises parce qu'élaborées au niveau même de l'engagement des coûts ;
- D'apprécier séparément les politiques d'approvisionnement, de production, de marketing, etc. ;
- D'isoler et de contrôler les coûts administratifs ;
- De mettre en place des programmes de réduction des coûts.

### **1.2.3. La préparation des décisions**

La comptabilité analytique moderne permet de répondre à des questions variées du type :

- Doit-on recourir à la sous-traitance pour telle opération ?
- Doit-on acquérir, prendre en location, ou en crédit-bail tel équipement ?
- Doit-on accepter de prendre une commande à telles conditions par le client ?
- En présence d'un goulet d'étranglement qui limite la capacité de production, quels sont les produits à développer au détriment de quels autres produits ?

## **1.3. La notion des charges**

### **1.3.1. Définition de la charge**

Le mot « charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire, essentiellement pour ses besoins d'exploitation ou ses objectifs de production et de vente de bien et service.

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente ». <sup>49</sup>

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et des services destinés à la vente ou pas (production pour lui-même).

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toutes charges correspondent à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, comme les dotations aux amortissements, par exemple ». <sup>50</sup>

### 1.3.2. Typologie de la charge

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées en comptabilité générale, on distingue :

- **Les charges incorporables :** « Ce sont celles qui constituent le coût de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente » <sup>51</sup>. Elles ont pour effet de diminuer le résultat de la période sont enregistrées en comptabilité générale dans un compte de la classe 06 (ex : la matière première et l'électricité). Elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F (système comptable financier).
- **Les charges non incorporables :** Elles représentent les charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 06 ; sont « des charges effectives, donc prises en compte par la comptabilité générale, mais dans la comptabilité analytique fait abstraction » <sup>52</sup>.
- **Les charges supplétives :** Ce sont « des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité générale, mais la recherche des coûts normaux et économiques comptables pour le même type d'activité exige de les considérer. (par exemple : les rémunérations du travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnelles des capitaux propres) » <sup>53</sup>.

Donc, nous allons présenter les relations entre les charges selon la formule suivante :

---

<sup>49</sup>CULLMANN.H, « DICTIONNAIRE DE LA COMPTABILITE », LA VILLE GUERIN, PARIS, 2007, P11

<sup>50</sup>Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001, P27

<sup>51</sup> Idem

<sup>52</sup> Idem

<sup>53</sup>Margotteau E, op.cit, Paris, 2001, P27.

**Les charges de la comptabilité analytique = les charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables+ les charges supplémentives**

#### 1.4. Les différentes méthodes de calcul des couts :

##### 1.4.1. Les méthodes de valorisation des sorties de stocks :

La valorisation des sorties de stock nécessite donc le choix d'une méthode de gestion comptable des inventaires permanents. Parmi les techniques les plus courantes, on peut citer :

- **La méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) :** Elle consiste à calculer pour chaque nature de matières le coût moyen unitaire pondéré en divisant le coût total des entrées successives par leur quantité totale et à appliquer ce coût ainsi déterminé aux sorties de la période considérée.

Les deux principales variantes de cette méthode sont :

- a) Le coût moyen pondéré de la période calculé en une seule opération au dernier jour de la période. Cette variante implique que la détermination de la valeur unitaire des sorties ne peut avoir lieu qu'en fin de période.
- b) Le coût moyen pondéré mobile recalculé après chaque nouvelle entrée.<sup>54</sup>

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{Entrée en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{Entrée en quantité}}$$

- **La méthode du premier entré – premier sorti (FIFO) :** Cette méthode considère que les matières entrées les premières doivent sortir les premières et qui évalue donc les sorties au coût des entrées les plus anciennes.<sup>55</sup>

<sup>54</sup><https://www.ummtto.dz> consulter le 23/04/2024 à 14 :22.

<sup>55</sup><https://www.ummtto.dz> consulter le 23/04/2024 à 14 :22.

- **La méthode du dernier entré – dernier sorti (LIFO) :** Cette méthode considère que les sorties doivent être valorisées au coût des entrées les plus récentes.

Quelle que soit la méthode retenue, le travail strictement comptable consiste à :

- Tenir un journal chronologique des sorties à partir des bons de sortie ;
- Mettre à jour les fiches d'inventaire permanent.<sup>56</sup>

#### 1.4.2. La méthode de coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de la méthode des coûts complets est d'obtenir le coût des produits élaborés contenant toutes les charges, c'est-à-dire un coût dit de revient. Selon **C. ALAZARD** « *la méthode des coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes, et préconise pour les charges indirectes un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse* »<sup>57</sup>.

La manière de répartir l'ensemble des coûts, et notamment ceux qui n'ont qu'un rapport lointain avec les produits, posera des problèmes complexes. La méthode de coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes. Les charges directes sont des charges qu'on peut affecter sans ambiguïté et sans calcul préalable au coût d'un produit, ce sont des charges pouvant s'imputer naturellement aux produits et services concernés. Les charges indirectes nécessitent des calculs au préalable car elles concernent plusieurs produits en même temps. Ces charges vont être réparties selon des clés de répartition comme le nombre d'heures de main-d'œuvre directe ou le kilo de matière première utilisée, etc.

Les charges indirectes dans la méthode de coûts complets suivent un traitement en plusieurs étapes :

- **Répartition des charges indirectes en centres d'analyse :** On distingue des centres principaux et des centres auxiliaires<sup>58</sup> :

**Les centres principaux :** correspondant aux fonctions liées directement à la chaîne de création de valeur, notamment tout centre faisant partie de la chaîne de production (approvisionnement ; production ; distribution).

<sup>56</sup><https://www.ummtto.dz> consulter le 23/04/2024 à 14 :22.

<sup>57</sup> Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998, P.162

<sup>58</sup>Alazard C, Sépari S, op.cit. 2007, P 210.

**Les centres auxiliaires** : Ce sont des fonctions de supports qui ne participent pas directement au processus de production (entretien ; transport ; administration etc.).

- **Calcul du coût de l'unité d'œuvre** : Les charges indirectes de production qui ont été affectées aux centres auxiliaires vont être réparties entre les centres principaux, au prorata d'un critère appelé unité d'œuvre.

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, elle explique le mieux la consommation de ressources. C'est l'unité qui, par son coût, permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Il est nécessaire de définir une unité d'œuvre pour chaque centre principal. Cette unité d'œuvre est choisie par le contrôleur de gestion et doit être pertinente avec la façon dont sont réalisés les coûts. Parmi les unités d'œuvre, on peut citer : l'heure machine ; l'heure de main- d'œuvre directes, etc ;

Le coût de l'unité d'œuvre se calcule en divisant coût total du centre par le nombre d'unité d'œuvre.

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \text{coût total du centre} / \text{nombre d'unité d'œuvre produite}$$

Dans cette étape, le calcul du coût d'unité d'œuvre de chacun des centres à partir du nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque produit permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits.

Après la répartition des charges indirectes en centres d'analyse et le calcul du coût d'unité d'œuvre nous allons procéder au calcul du coût de revient.

- **Calcul du coût de revient complet du produit** : est composé des éléments suivants :
  - Le coût de production (ou de sortie des produits) qui s'obtient additionnant le coût d'achat des matières premières consommées, les charges directes de production (main- d'œuvre etc.) et les charges indirectes.
  - Les charges directes de distribution (dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;
  - Les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.)

Coût de revient des produits vendus = coût de production des produits fabriqués vendus + Coût de distribution (charges directes et indirects)

### 1.4.3. La méthode des coûts à base d'activité ou, ABC

La méthode de la comptabilité à base d'activité ou méthode ABC a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certain pratique simpliste de calcul des coûts ;

Et selon la définition proposée par la coopération Industrielle Américaine (CAM) :

La méthode ABC est conçue pour : « *mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de cout (notamment les produit). Les couts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les couts sont affectés aux objets générateurs de cout en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifié les relations causales entre facteur de cout et d'activité* »<sup>59</sup>.

« *Une activité est définie comme un ensemble de taches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaine de valeur et consommateur de ressources* »<sup>60</sup>.

### 1.4.4. La méthode du cout variable

La méthode du cout variable a été développée aux Etats-Unis dans les années 1950 sous le nom de « *direct Costing* ». Elle est la méthode de base de calcul des couts partiel. Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur couts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise. « *La méthode des couts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le cout des produits* »<sup>61</sup>.

### 1.4.5. La méthode du cout directe

« *La méthode des couts directes intègre dans les couts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes* ».

<sup>59</sup>Langlois.G, Bringer.M, Bonnier.C, « contrôle de gestion : manuel et application », 4eme édition, Sup FOUCHER, Vanves, 2010, P79

<sup>60</sup>Alazard C, Sépari S, op.cit. 2007, P 315.

<sup>61</sup>Alazard C, Separi S, op.cit, 2007, P 252

Ces charges indirectes sont imputées globalement sur la somme des marges sur couts directes générées par chaque produit.<sup>62</sup>

### 1.5. La relation entre la comptabilité analytique et le contrôle de gestion

La comptabilité analytique joue une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase « *contrôle* » de ce processus. Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponible afin d'atteindre les objectifs de cette entités<sup>63</sup>.

Dans une entreprise, l'objectifs de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre les objectifs, il faut prendre des décisions des décisions et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés, ce qui peut être présenté par la séquence suivante : **objectifs, décisions, actions, résultats.**

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est-à-dire un ensemble d'autres agents socio-économiques, qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs (les entreprises concurrentes par exemples)<sup>64</sup>.

## 2. Système d'information

Le système d'information est le cœur numérique des organisations modernes. Il regroupe un ensemble de ressources technologiques, de processus et de données utilisé pour traiter des informations essentielles à la prise de décision et à la gestion de l'entreprise.

### 2.1. L'approche systémique

*« L'approche systémique définit comme un ensemble d'éléments interdépendant agencés de manière à former un tout cohérent ».*<sup>65</sup>

Selon LUDWING Von Bertalanffy : *« l'approche systémique consiste à considérer le système comme un tout, dont les propriétés ne sont pas réductibles à celles de ses parties constituantes, mais qui émergent de leurs interactions »*<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup>Alazard C, Separi S, op.cit, 2007, P 253

<sup>63</sup> MAKHELOUF, F, « Comptabilité Analytique », ED PAGE BLEU, collection gestion, Alger, 2006

<sup>64</sup>Norbort. G, and all, « contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2000, P130.

<sup>65</sup> STEPHEN. R, DeCenzo. D, « management l'essentiel des concepts et pratique », 4ème édition. Edition Pearson Education. France, 2004, page 17.

<sup>66</sup>LUDWIG Von B, and all, « théorie générale des systèmes », Dunod, 1993, P312.

Selon STEPHEN Robbins et DAVID DeCenzo il existe deux grands types de systèmes :

« Les systèmes ouverts et les systèmes fermés n'interagissent jamais avec leur environnement et n'en subissent aucune influence. A l'inverse, une approche sous l'ongle des systèmes ouverts reconnaît l'existence d'interactions dynamiques entre le système et son environnement ». <sup>67</sup>

## 2.2. Définition des systèmes d'information

Un système est constitué d'un objet ; lorsque nous modélisons cet objet, il est crucial de garder à l'esprit qu'il existe dans le monde réel. La capacité du système à simuler des comportements est essentielle pour sa compréhension.

L'interaction entre un système et son environnement revêt une importance cruciale pour la gestion des organisations. Une organisation, considérée comme un système, interagit constamment avec un environnement complexe composé d'autres systèmes. Plutôt que de se focaliser exclusivement sur son fonctionnement interne, elle doit porter une attention particulière à ces interactions externes. C'est à travers cette dynamique que l'organisation peut s'adapter, évoluer et atteindre ses objectifs d'une manière efficace. En comprenant les implications de ces interactions, les responsables peuvent prendre des décisions éclairées et garantir la pérennité de l'organisation dans un monde en perpétuel évolution. <sup>68</sup>

**Tableau N° 03** : représente les éléments composants d'un système

Éléments composants un système dans la définition dite « trivial »	
Quelques choses	Un objet.
Dans quelque chose	Son environnement composé d'autres objets.
Pour quelque chose	Cet objet a un but qu'il poursuit.
Fait quelques choses	L'objet mène des activités pour atteindre son but.
Par quelque chose	L'objet possède une structure sur laquelle repose le déroulement de ses activités
Qui se transforme dans le temps	L'évolution de l'objet est génétique.

**Source** : Gillet. M, Gillet. P, management des systèmes d'informations, 2008, page 09.

<sup>67</sup>STEPHEN. R, DeCenzo. D, op.cit, 2004, P 19.

<sup>68</sup>Gillet. M, Gillet. P, « management des systèmes d'information », Edition DUNOT, 2008, page 09.



### 2.3. Les systèmes peuvent être classés en fonction de leur degré <sup>69</sup>

- De complexité (ou de variété).
- D'ouverture sur l'extérieur.
- D'adaptabilité.
- De détermination.

#### a. La complexité

Un système peut revêtir plusieurs états, chacun étant repéré, par exemple, par la valeur des intrants et la valeur correspondante des extrants. Plus le nombre d'états possibles est grand, plus le système est complexe, difficile à connaître et à contrôler.

#### b. L'ouverture d'un système

Un système fermé est un système qui ne tire aucun ou peu d'éléments de l'environnement externe. Un système ouvert est un système qui puise de l'énergie ou des surplus dans l'univers extérieur.

#### c. L'adaptation du système

Un système ne peut survivre dans un contexte mouvant que s'il est capable d'évolution, c'est-à-dire d'adaptation aux modifications de son environnement externe ou de sa structure interne.

#### d. La détermination d'un système

Un système est déterminé lorsqu'on peut repérer tous les états de toutes les variables. Il est indéterminé quand on n'a pas une telle connaissance. Un système déterminé suppose donc d'avoir une connaissance parfaite des relations à l'intérieur du système, mais aussi de prévoir l'évolution de l'environnement avec certitude ou de le contrôler totalement.

### 2.4. Caractéristiques de système d'un système d'information <sup>70</sup>

- **Dynamique** : il connaît des changements d'état ;
- **Ouvert** : il a un environnement, des entrées et des sorties ;
- **Actif** : il réagit par rapport à son état et à celui de son environnement ;
- **Adaptatif** : il s'adapte à son comportement, à ses objectifs ;
- **Contrôler** : il possède un ou des sous-système(s) de contrôle.

---

<sup>69</sup>Gervais. M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Aubin imprimeur, France, 1989, page 13.

<sup>70</sup>DJERROUD. A, MOURAH. K, « Analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion, cas de la SARL IBRAHIM ET FILS », université de Bejaïa, 2019. Page 38.

## 2.5. Les principales sources d'information d'un système <sup>71</sup>

- **Données** : sous des formes variées (chiffre, texte, image...), ces ressources matérialisent essentiellement l'information détenue par l'organisation. Elles sont la matière première sur laquelle le système d'information agit, elles sont traitées à l'aide de modèles qui expriment des connaissances et permettent de déduire un résultat ou une action.
- **Personnes** : il n'y a pas de système d'information sans personne, sans acteur : se sont soit des utilisateurs du système, des employés, des cadres qui, pour la réalisation de leurs tâches, utilisent l'information produite par le système et ses possibilités d'automatisation, ou qui alimentent le système.
- **Logiciel et procédure** : ils constituent la description formelle des opérations effectuées. Les logiciels comprennent les programmes tels que les systèmes d'exploitation, les logiciels de traitement de texte, les logiciels de gestion de la paie. Les procédures incluent les processus de saisie, de correction d'erreurs et de distribution des chèques de paie.
- **Matériel** : le système d'information repose des technologies numériques de l'information (réseaux ordinateur, unité périphériques, station de travail, papier...).

## 2.6. Les types et fonctionnement d'un système d'information

### 2.6.1. Les types des systèmes d'information

Selon LAUDON. K et LAUDON. L, un système d'information peut être de différents types :<sup>72</sup>

- **Manuel** : reposant sur l'utilisation de papier et de crayon ;
- **Parallèle** : Représentant la communication verbale ou informelle ;
- **Informatisé** : reposant sur des technologies informatiques, des logiciels et du matériel. Lorsque nous parlerons de système d'information au cours de ce mémoire, nous ferons référence à ce dernier type : le système d'information informatisé.

---

<sup>71</sup>REIX Robert « système d'information et management des organisations », 4<sup>ème</sup> édition, PARIS, 2002, page 09.

<sup>72</sup>LAUDON. K, LAUDON. J, op.cit, P 22. 2GILLET M. GILLET P, op.cit, P3-10 Ophélie CASTILLO, mémoire de fin d'étude « le système d'information des ressources humaine aux seins de petites et moyen entreprise », Université du Reims Champagne-Ardenne.

### **2.6.2. Fonctionnement du système d'information**

Le système d'information est en quelque sorte la mémoire de l'entreprise. Selon l'approche systémique, l'entreprise peut se décomposer en trois sous-systèmes qui sont en perpétuelle interaction :<sup>73</sup>

### **2.6.3. Le système d'opération (module opérationnel MO)**

C'est là où s'effectuent les processus de production (action pour la transformation de ressources en produit ou service).

### **2.6.4. Le système de décision ou de pilotage (module pilotes MP)**

C'est ce système qui exerce un contrôle, une régulation, décision pour assurer la cohérence entre l'objectif et les actions.

### **2.6.5. Système d'information et Model Organisationnel (MO)**

C'est l'interface entre le module pilotes et les modules opérationnels, il enregistre, mémoriser et traite les informations en prévenance MO, afin d'informer les MP. Ces derniers vont utiliser ces informations pour prendre décision d'action. Enfin le système d'information revoie ces décisions aux MO.

## **2.7. Le rôle et les qualités d'un système d'information**

### **2.7.1. Le rôle d'un système d'information**

Il ressort que le système d'information constitue :<sup>74</sup>

- L'instrument du couplage entre module opérationnels et module pilotes au sein de l'organisation ;
- La mémoire de l'organisation ;
- L'instrument de la mise en forme des données.

### **➤ L'instrument du couplage entre module opérationnels et module pilote au sein de l'organisation**

L'efficacité de la prise de décision et la rapidité de la réaction aux modifications des conditions de l'environnement, dans tous les domaines, dépendent de la qualité de ce couplage en terme :

---

<sup>73</sup>DJERROUD A, MOURAH K, op.cit, université de Bejaïa, 2019. Page 39.

<sup>74</sup>Gillet. M, Gillet. P, op.cit, Edition DUNOT, 2008, page 30.

- De rapidité de transmission de l'information ;
- De fiabilité des informations transmises, non-déformation par des bruits parasites ;
- De complétude de l'information. Il ne doit pas y avoir d'omission dans la transmission de données ;
- D'adéquation de l'information transmise, par rapport aux besoins du destinataire. Chaque destinataire de l'information aura des besoins caractérisés par sa position hiérarchique et son rôle fonctionnel dans l'organisation.

➤ **La mémoire de l'organisation**

Une entreprise qui perd sa mémoire perd son histoire, son savoir et son savoir-faire. L'amnésie est aussi désastreuse chez un être social que chez un être humain. La créativité, permettant de résoudre les problèmes étant fondée sur le raisonnement analogique, il est très important de capitaliser ses connaissances, pour accroître son potentiel, comme le fait le cerveau humain. Malheureusement de nombreuses organisations ne sont pas structurées pour prendre en main correctement cette fonction de mémorisation, qui nécessite le stockage des informations, mais également leur mise à disposition en cas besoin.

➤ **L'instrument de la mise en forme des données**

Pour que chacun dans l'entreprise possède l'information adéquate au bon moment, le système d'information doit non seulement faire circuler les données, mais les mettre en forme, conformément aux besoins de chaque destinataire. L'adéquation de l'information au destinataire doit prendre en compte sa position et son rôle dans l'organisation. Cela permettra à chaque acteur de répondre aux types de questions qu'il rencontre dans l'exercice de son poste de travail au bon moment.

La relation complexe entre information et organisation apparaît donc fondée sur un rapport dialectique. L'information permet d'informer l'organisation. L'organisation progresse et apprend. Elle va formuler de nouvelles demandes, qui vont permettre d'organiser l'information et d'approfondir le système d'information.

### 2.7.2. Les qualités d'un système d'information <sup>75</sup>

- **Fiabilité** : le système d'information doit fournir des informations provenant de sources connues et identifiables, les données doivent être précises et exemptes d'erreurs.

---

<sup>75</sup>Les qualités d'un système d'information, <http://maxicours.com>, consulter le 05/03/2024 à 12 :50.

- **Pertinence** : les informations fournies par le système d'information doivent répondre aux besoins spécifiques de l'organisation, elles doivent être utiles pour la prise de décision et la gestion des activités.
- **Actualité** : les renseignements doivent être à jour et régulièrement mis à jour. Cela garantit que les informations sont pertinentes et reflètent la réalité actuelle.
- **Efficacité** : le rapport entre la qualité des informations fournies et le coût du système doit être optimal, le système d'information doit ajouter de la valeur aux activités de l'organisation.
- **Adaptabilité** : le système d'information doit être adapté à la taille et à la structure de l'entreprise, il doit évoluer en fonction des besoins changeants de l'organisation.

### 3. Tableau de bord

Les tableaux de bord sont venus compléter les premiers instruments de gestion, qui étaient essentiellement financiers, et qui reflétaient les résultats du compte de résultat comptable avec des préoccupations de suivi budgétaire.

#### 3.1. Définition de tableau de bord

Selon **Norbert GUEDJ** : « *Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise* ». <sup>76</sup>

Selon **BOISSELIER Patrick** : « *Le tableau de bord est un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs* ». <sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Norbert. G, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2005, P285.

<sup>77</sup> BOISSELIERP, « contrôle de gestion, cours et application », édition Vuibert, Paris, 1999, P40.

### **3.2. Rôle de tableau de bord**

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles : <sup>78</sup>

#### **3.2.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

#### **3.2.2. Le tableau de bord, aide à la décision**

Il donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devait aider :

- Pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

#### **3.2.3. Tableau de bord, outils de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

---

<sup>78</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit, édition Dunod, France, 2007. P 634.

Il doit permettre à la subordonnée de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

### **3.3. Objectifs de tableau de bord**

Le tableau de bord est un instrument qui permet au chef d'entreprise et les autres services d'être réactif en cas de problème et de prendre des bonnes décisions rapidement et efficacement en s'appuyant sur les éléments de l'objectif. Tous les services peuvent réaliser un tableau de bord donc il répond à une multitude d'objectifs que nous allons résumer ci-dessous : <sup>79</sup>

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives et de mettre en place des bonnes actions aussi ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnées ;
- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objectif d'une responsabilité partagée entre différents départements ;
- Favorise la communication entre les différents dirigeants ;
- Fournir des informations essentielles comme étant un outil de pilotage, significatives et rapides et qui synthétise ces informations propres à chaque responsable pour faciliter la prise de décision des responsables ;
- Mettre en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements de contrôle de gestion ;
- Est un support de communication entre responsable ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;

---

<sup>79</sup> DIANE O, NIANG M, « Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise pharmaceutique Cas de SAIDAL », 2019/2020. Page 61.

- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

### **3.4. Les types de tableau de bord**

Il existe trois types de tableau de bord :

- Tableau de bord orientés stratégie (appelés tableaux de bord stratégiques ou balance score card) ;
- Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableau de bord budgétaire) ;
- Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels).

#### **3.4.1. Le tableau de bord stratégique (balance score card)**

Le tableau de bord stratégique est Conçu comme un outil de management stratégique, de communication et un système de mesure des performances, il décline la stratégie d'une entreprise à un ensemble d'indicateur de performance afin de permettre aux dirigeants de la piloter. La performance est ainsi mesurée sur quatre axes ou dimensions : financière, clients, processus et apprentissage organisationnel.

Ce type de tableau de bord permet de clarifier la vision stratégique d'une entreprise et d'identifier les leviers d'action de la performance. Sa fréquence de réalisation est généralement annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle, donc on peut dire que c'est un outil de pilotage à long terme.

#### **3.4.2. Le tableau de bord de gestion**

Le tableau de bord de gestion (portant également le nom de tableau de bord budgétaire) a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité. Son objectif est financier mais il doit également permettre d'analyser les causes de ces écarts et ce afin de mettre en place des actions correctives en temps réel.

Ce type de tableau de bord est établi de manière assez régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. Donc on peut dire que c'est un outil de pilotage à moyen terme.

#### **3.4.3. Tableau de bord opérationnel**

Le tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi la performance des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour



atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles. Il présente, la plupart du temps, les informations en temps réels sur l'état des performances purement opérationnelles.

Ce type de tableau de bord est réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle est considéré comme un outil de pilotage à court terme, et contient deux types d'indicateur : des indicateurs de pilotage et des indicateurs de performance.<sup>80</sup>

### 3.5. Instruments ou indicateurs du tableau de bord

Les indicateurs sont des données quantifiées qui permettent de mesurer l'efficacité et l'efficience d'un processus ou d'un objectif. Les indicateurs, les plus utilisés, qui composent les tableaux de bord peuvent ainsi se présenter sous différentes formes :

- **Les écarts** : ils se calculent le plus souvent entre un objectif et un résultat réel (ou entre prévu et réalisé), pour connaître la différence entre ces deux afin de réagir dans le cas où le résultat est néfaste pour l'entreprise.
- **Les clignotants ou seuils limites** : ils sont destinés à attirer l'attention des responsables, lorsqu'ils sont atteints, le responsable est tenu d'intervenir en mettant en œuvre des actions correctives à temps.
- **Des graphiques** : ce sont des traces qui nous permettent de voir carrément les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. A titre d'exemple on peut énumérer un histogramme.
- **Des données relatives sous formes des ratios et pourcentage** : il s'agit de, rapports entre deux grandeurs significatives. Ces derniers doivent être définis de sorte qu'une augmentation du ratio soit un signe d'amélioration de situation. A titre d'exemple : **un ratio de non-qualité = (nombre de pièces défectueuses/nombre total de pièce fabriquées).**
- **Des données brutes** : comme tels qu'un coût, un tonnage de production, un nombre de pièces défectueuses, des jours de délais de livraison etc.<sup>81</sup>

**Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires, la qualité de leur mesure dépend aussi de ces principes ci-dessous**<sup>82</sup>

<sup>80</sup>Les différents types de tableaux de bord, [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com), consulter le 07/3/2024 à 10 :44.

<sup>81</sup> AUGÉ. B, NARO. G, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011, Page 199.

<sup>82</sup> AUGÉ. B, NARO. G, op.cit. 2011, Page 200.

- **Fiable** : les données qui servent au calcul doivent être parfaitement contrôlées pour avoir un degré élevé de confiance dans l'information et dans la mesure des produites ;
- **Pertinent** : il doit être utile et adapté au contexte particulier de l'utilisateur du tableau de bord pour lui permettre de prendre des bonnes décisions ;
- **Cohérent** : un indicateur ne doit pas être contradictoire aux autres indicateurs de l'entreprise, il doit être défini partout de la même façon dans un ou plusieurs tableaux de bord ;
- **Actualisé** : Ils doivent être fondés sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines.

Il est important de veiller au respect de ces principes pour l'élaboration des différents types de tableau de bord.

## 4. Le Reporting

### 4.1. Définition

Le reporting est défini dans divers ouvrages de manière différente mais qui converge vers le même sens pratiquement :

*« Le reporting de gestion est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre de profil) »<sup>83</sup>*

*« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »<sup>84</sup>*

### 4.2. Les objectifs du reporting

Au début considéré comme un instrument de contrôle qui se base sur des indicateurs essentiellement quantitatifs, mais au fur et à mesure il est devenu aussi un véritable instrument de dialogue et un outil d'aide à la décision.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup>CAPPELLETTI L, and all, « Contrôle de gestion, toute la fonction », Dunod, Paris, 2014, Page 52.

<sup>84</sup>Norbert G, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2005, Page 319.

<sup>85</sup> CAPPELLETTI L, BARON P, op.cit. 2014. Page 53.

### **4.2.1. Le reporting comme outil de contrôle**

Généralement le reporting est trimestriel s'il n'y a pas de pressions financières exercent sur l'entité qui va leur pousser à réaliser chaque mois, il a d'abord pour objectif de contrôler les résultats financiers par rapport à des objectifs (en général, le budget). La maison- mère va s'assurer que les résultats financiers réalisés par des unités opérationnelles conviennent aux attentes. Le reporting permet à son utilisateur de se renseigner de manière exhaustive sur l'activité de l'entreprise et fournit des données brutes, à titre d'exemple le chiffre d'affaires et marge par produit, par vendeur etc.

### **4.2.2. Le reporting comme outil de dialogue**

Le reporting est un document qui permet d'évaluer la performance comptable surtout financière des divers centres de responsabilités sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Dans une réunion devant tous les directeurs de l'entité autour d'une revue de performance, si les résultats sont fortement négatifs le reporting permettra au responsable de s'expliquer devant sa hiérarchie. Le reporting procède d'une remontée régulière d'informations depuis les unités opérationnelles jusqu'au sommet stratégique, c'est un point de référence et son avantage est qu'il donne un langage commun à des différents centres de responsabilités.

### **4.2.3. Le reporting comme outil d'aide à la décision**

Le reporting joue un rôle d'alerte, il informe rapidement l'utilisateur sur les dysfonctionnements (ou un écart budgétaire) et devient le point de départ d'analyses. A partir de ces analyses les dirigeants vont mettre généralement en œuvre une nouvelle prévision ou un plan d'action pour diminuer les risques, exploiter les opportunités et éviter les erreurs déjà produits.<sup>86</sup>

## **4.3. Types de reporting**

### **4.3.1. Le reporting financier**

Le reporting financier s'intéresse à la description financière des événements économiques spécifiques concernant une organisation ou une entité comptable définie afin de fournir des informations à des utilisateurs divers. C'est une opération qui permet de faciliter la collecte, le stockage, l'analyse, l'exploitation et le partage des informations sur les activités financières d'une entreprise. Grâce à cet outil le directeur financier et le contrôleur de gestion sont en mesure d'exercer un contrôle et un suivi des indicateurs financiers de manière plus autonome. Le reporting financier est idéal

---

<sup>86</sup> . DIANE O, NIANG M, op.cit, 2019/2020. Page 67.

pour avoir un rapport détaillé et fiable de la situation financière de l'entreprise : ces informations sont précieuses pour les activités internes, mais aussi pour la communication externe, notamment avec les investisseurs. Grâce à la production d'un analytique financier, la présentation d'un budget et l'élaboration d'un rapport deviennent plus simple. L'utilisation du reporting peut permettre à l'entreprise de ne pas s'éloigner des buts que l'entreprise s'est fixé avec une rapidité de traitement et l'intégrité des données.

### 4.3.2. Le reporting social et environnemental

Au-delà du reporting financier nous pouvons retenir le reporting social et environnemental. Selon certain, le terme reporting est généralement rattaché à la comptabilité financière. Le reporting social et environnemental traite les différents événements sociaux et environnementaux et ne se limite pas aux événements économiques. C'est un outil de dialogue entre l'organisation et la Société, il doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés. Le reporting social et environnemental permet d'évaluer la performance de la société et de communique ces informations aux groupes concernes à l'intérieur et à l'extérieur de la firme. Les organismes utilisent ce mécanisme pour protéger leurs propres intérêts et détourne l'attention et l'intervention des autorités publiques, selon GUTHRIE et PARKER. On peut mesure de deux façons les informations concernant la pratique de reporting social et environnemental, à travers le nombre des communications et les volumes des communications. La deuxième méthode est généralement la plus utilisée. Elle offre plus de richesse à l'analyse du discours social et environnemental et inclut parfois la première méthode.<sup>87</sup>

### 4.4. Les conditions de base pour que le reporting soit efficace et utilisé

*« Le reporting doit répondre à une certaine condition de base pour être utilisable et efficace comme tels que : La fiabilité des données, la confidentialité des données financières sensible et la rapidité de production et de diffusion d'un reporting ».*<sup>88</sup>

#### 4.4.1. La fiabilité des données

C'est le point le plus risqué au moment du lancement d'un nouveau reporting, car si les données fournissent sont fausses dès le début les opérationnels vont douter de cet outil et l'abandonner. Ça sera difficile de refaire confiance et utiliser de nouveau le reporting même si cette dernière retrouve de nouveau sa fiabilité.

<sup>87</sup>DIANE O, NIANG M, op.cit.2019/2020, Page 68.

<sup>88</sup> CAPPELLETTI L, and all, Op.cit., 2014 Page 55.

#### 4.4.2. La confidentialité des données financières sensibles

Le contrôleur de gestion doit être capable de protéger les données financières sensibles en utilisant des bases de données multidimensionnelles, d'ERP ou d'autre d'outil spécifique. La mise en place d'un système de gestion et d'approbation des accès et des listes des destinataires sont nécessaires.

#### 4.4.3. La rapidité de production et de diffusion

On peut situer ce point à deux niveaux essentiels :

- Dans un premier point on doit avoir une idée sur la date de diffusion du reporting vers la fin des événements du mois. A titre d'exemple si je produis un reporting mensuel des ventes du mois de mars, quel est le jour du mois d'avril où le reporting va pouvoir être diffusé ? Plus le reporting prend du temps avant sa diffusion plus il perdra sa pertinence.

- Dans un second temps le contrôleur de gestion essaye à tout prix pour que le reporting soit produit et diffusé à un laps de temps court le plus possible afin de se concentrer sur l'analyse de l'outil. Le temps que demande le reporting pour être produit et diffusé par le contrôleur de gestion est du temps à faible valeur ajoutée ou en autre terme du temps perdu ou temps gaspillé, c'est le temps de recueil des informations, leur réconciliation, il est chronométré le reporting et répétitive etc.<sup>89</sup>

#### **Conclusion**

L'analyse et l'évaluation de la performance à travers les outils et méthodes de contrôle de gestion jouent un rôle crucial dans la prise de décision et gestion efficace des organisations. En utilisant ces outils, les entreprises peuvent non seulement identifier les forces et les faiblesses de leurs activités, mais aussi mettre en place des mesures correctives pour améliorer leur performance globale. De la mesure des indicateurs financiers clés à l'analyse des processus opérationnels, en passant par l'évaluation de la satisfaction client et des performances des employés, les outils de contrôle de gestion offrent une vision holistique de la santé et de la viabilité d'une organisation. En intégrant ces données dans le processus décisionnel, les gestionnaires peuvent prendre des décisions éclairées pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise et assurer sa pérennité dans un environnement concurrentiel en constante évolution.

---

<sup>89</sup> DIANE O, NIANG M, op.cit. Page 69.

## ***Chapitre 03 : La gestion budgétaire***

---

## Chapitre 03 : La gestion budgétaire

### Introduction

La gestion budgétaire est l'outil du contrôle de gestion le plus utilisé par les entreprises. C'est une méthode de gestion prévisionnelle à court terme fondée sur l'évolution des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés issus du plan stratégique défini par la direction.

L'objet de ce chapitre est de présenter la gestion budgétaire. Pour cela nous l'avons organisé en deux sections, la première traite la généralité sur la gestion budgétaire et la deuxième porte sur la notion du contrôle budgétaire.

### Section 01 : Généralité sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financières.

#### 1. La définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* »<sup>90</sup>.

Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. Nous parlons alors de budgets flexibles.

Il existe plusieurs définitions différentes pour la gestion budgétaire selon les auteurs et les économistes, nous pouvons citer quelques définitions :

**Selon DEPALLENS.G,** « *La gestion budgétaire est une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables* »<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup>DORATH.B, op.cit., Paris, 2008, P1.

<sup>91</sup>Depallens.G, « Gestion Financière De L'entreprise », 4<sup>ème</sup> Edition, SIREY, Paris, 1971, P519.

**Selon FORGET JACK,** « *La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise en vue de les comparer aux résultats effectivement constatés* »<sup>92</sup>.

En effet, la gestion budgétaire est le processus par lequel une organisation planifie et contrôle ses activités financières en élaborant un plan détaillé des revenus et des dépenses, appelé budget, afin d'atteindre ses objectifs financiers à court et à long terme.

## **2. Le rôle de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants :<sup>93</sup>

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

## **3. Les objectifs de la gestion budgétaire**

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. « L'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise »<sup>94</sup>. Elle permet également :

- D'avoir une ouverture d'esprit vers les dialogues, la négociation et la formation ;
- D'assurer une certaine sécurité, des prévisions à court terme et d'améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre la réalisation et la prévision ;
- D'inciter et d'engager ses acteurs à prendre leur responsabilité.

---

<sup>92</sup>FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005, P9.

<sup>93</sup>JEAN-PIERRE.G, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014, P 13.

<sup>94</sup>Guedj. N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation, Paris 2000, P246.



#### 4. Les différentes phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « *un mode de gestion prévisionnel impliquant une vision anticipée de l'avenir elle est définie comme une méthode de gestion, tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long et moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent. Sa procédure s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes : les prévisions, la budgétisation et le contrôle* »<sup>95</sup>.

##### Schéma N° 08 : Phase de la gestion budgétaire



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris 2008, P.01.

#### 4.1. La prévision

La démarche prévisionnelle a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. « *Prévoir c'est collecter les informations internes et externes claires dans le futur* »<sup>96</sup>.

#### 4.2. La budgétisation

La budgétisation se définit comme étant « *la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur le double plan des objectifs et des moyens* ». La budgétisation est donc le rapport entre les objectifs visés et les moyens mis en œuvre pour les atteindre<sup>97</sup>.

##### 4.2.1. Définition de budget

Selon LAUZEL P., « *Un budget est un ensemble coordonné de prévision qui, compte tenu des conditions internes et externes pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend à adapter les moyens à des fins poursuivies. Il est donc l'instrument par excellence de la direction par objectifs. Il implique l'établissement de programme d'actions en termes de quantité, de valeur et de délais* »<sup>98</sup>.

<sup>95</sup>COLIN.H et PESQUEUX.Y, « le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, P 101.

<sup>96</sup>Guedj.N, Op.cit., 2000, P 252

<sup>97</sup>.28Le Clerg.D, « Gestion budgétaire », édition Eyrolle, Paris, 1984, P.86.

<sup>98</sup>LAUZEL.P., Contrôle de gestion et budgets,éd,Sirey, Paris, 1980, P.3

### 4.2.2. Les étapes de la procédure budgétaire

La procédure budgétaire se déroule en plusieurs étapes. Voici les cinq principales étapes de ce processus :

1. **Définition des orientations et objectifs de l'entreprise** : La direction générale transmet aux responsables des centres les objectifs pour l'année à venir, tels que les prix de ventes, la quantité à produire, le taux de marge, le niveau des effectifs, et la politique de stockage.
2. **Elaboration des projets de budgets** : Chaque responsable de centre établit un projet de budget en prenant en compte les instructions de la direction et les contraintes spécifiques à son centre.
3. **Consolidation et analyse des budgets** : Les différents projets de budgets sont consolidés, et un projet d'état financier de synthèse (bilan et compte de résultat consolidés) est réalisé.
4. **Négociation budgétaire** : A partir de l'analyse des budgets, la direction demande aux centres de modifier leurs projets via le principe de la navette budgétaire. Des négociations ont lieu jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets.
5. **Finalisation et communication des budgets** : Cette dernière consiste à agréger les différents budgets établis. Ils sont ensuite communiqués en interne aux services de l'entreprise et en externe aux partenaires financiers, accompagnés de quelques indicateurs tels que le taux de rentabilité prévisionnel<sup>99</sup>.

### 4.3. Les types de budget

Les types de budget sont présentés comme suite :

#### 4.3.1. Budgets des ventes

Le budget de vente est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux<sup>100</sup>.

Il est défini comme suit : « *Le budget principal des ventes est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix* ».

<sup>99</sup>[www.xn--apprendreconomie-jqb.com](http://www.xn--apprendreconomie-jqb.com) consulté le 12/03/2024 à 11:30.

<sup>100</sup>ALAZARD.C, Op.cit, 2007, P. 440.

### 4.3.2. Budget de production

Les outils de gestion de production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production. L'aboutissement de cette mise en œuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production, programme chiffré de l'activité productive annuelle. Le travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion<sup>101</sup>.

### 4.3.3. Budget d'approvisionnement

Le budget des approvisionnements est composé de deux sous-budgets : le budget des achats et le budget des frais d'approvisionnements<sup>102</sup> :

- Le budget des achats consiste à établir mensuellement la prévision des achats d'après le plan de charge de la production et compte tenu des stocks. Il se décompose en programme des achats, établi en unité physiques, et en budget, traduction monétaire du programme des achats ;
- Le budget des frais d'approvisionnements prend en compte les charges de la fonction d'achat et les charges entraînées par la gestion et la possession des stocks.

### 4.3.4. Budget des investissements

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

C'est un détour de production. Les choix d'investissement d'aujourd'hui seront donc ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise : ainsi l'investissement est un pari sur l'avenir<sup>103</sup>.

Le suivi d'un investissement s'organise en trois temps<sup>104</sup> :

- A la date d'engagement c'est la date à laquelle le contrat pour l'achat de l'investissement est conclu ;
- Aux dates de décaissement : le suivi permet de vérifier la cohérence entre les montants budgétés et les montants facturés et le bon avancement du projet ;
- A la date de réception : c'est la date de mise en service de l'investissement.

<sup>101</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit. 2007, P443

<sup>102</sup>Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2<sup>ème</sup> édition, 2003, P 414

<sup>103</sup>ALAZARD.C et SEPARI.S, op.cit., 2010, P.338.

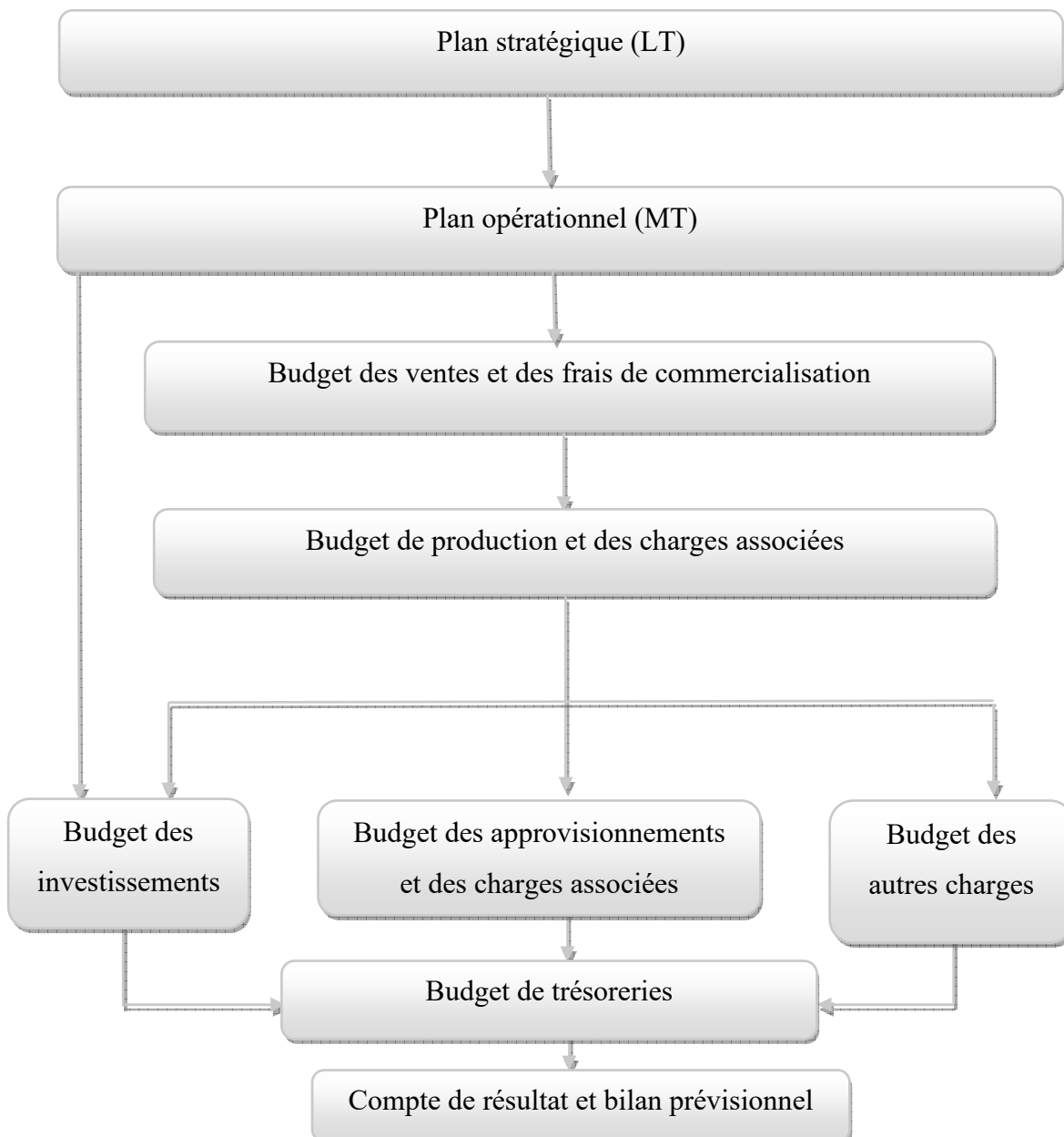
<sup>104</sup>Hervé HUTIN, Op.cit., 2003, P 419.

### 4.3.5. Le budget de trésorerie

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

Il ne peut donc être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés<sup>105</sup>.

#### Schéma N °09 : La procédure budgétaire



Source : C.E. GODARD, « le petit contrôle de gestion », DUNOD, Paris 2013, P.25.

<sup>105</sup>ALAZARD.C et SEPARL.S, Op.cit.2010, P.340, 341.

#### 4.4. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un outil essentiel dans la gestion budgétaire. Il permet de comparer en profondeur les prévisions et les réalisations afin d'identifier et d'analyser les écarts. Ces écarts sont ensuite examinés pour en déterminer les causes ou les responsables, ce qui conduit à la mise en place de mesures correctives appropriées. L'analyse des écarts se fait au niveau des responsables d'activité pour s'assurer que les objectifs assignés sont atteints. Si ce n'est pas le cas, des actions correctives sont nécessaires, et il est impératif de déterminer le moment opportun pour intervenir, établissant ainsi un seuil d'alerte<sup>106</sup>.

#### 5. Les limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire sont :<sup>107</sup>

- 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 « responsables ».
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

---

<sup>106</sup>ANSOFF.I, « le système plan, programme budget, lecture de l'analyse financière ».France, 2021, P 05.

<sup>107</sup>B. DORAITH, Op.cit. 2008, P3.

## Section 02 : Notion du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation. Il est pilier de la gestion financière qui représente bien plus qu'un simple processus de surveillance des dépenses. C'est un outil stratégique essentiel pour les entreprises, permettant de planifier, de suivre leurs performances et d'analyser et prendre des mesures correctives dans le but de rapprocher le résultat attendu.

### 1. Définition et rôle de contrôle budgétaire

#### 1.1. Définition

Selon M. Gervais, « budgétaire est la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrées au budget afin :

- De rechercher la cause des écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaire.<sup>108</sup>

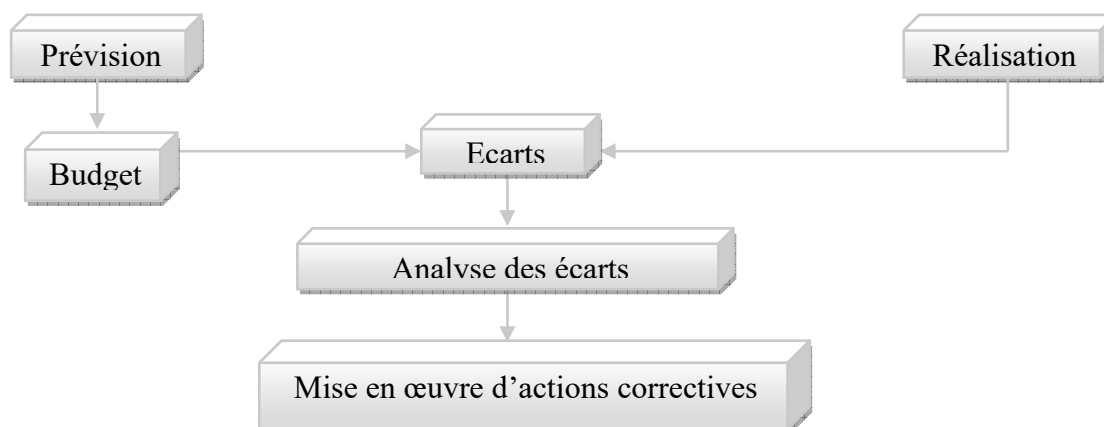
Selon Béatrice et Francis Grandguillot, « Est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation ». <sup>109</sup>

Selon Hervé Hutin, « Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettent de résorber ces écarts ». <sup>110</sup>

<sup>108</sup>Gervais. M, « contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, 1990, P 123.

<sup>109</sup> Grandguillot. B et Grandguillot. F, « l'essentiel du contrôle de gestion », L'extenso, Paris, 2009, P 300.

<sup>110</sup>HERVE. H, « toute la finance d'entreprise en pratique », 2<sup>ème</sup> édition, France, 2003, P 678.

**Schéma N°10 : Représentation de l'évolution de contrôle budgétaire :**

Source : Hervé Hutin, toute la finance d'entreprise en pratique, France, 2003, P 678.

**1.2. Rôles du contrôle budgétaire**

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, Il impose à toute entreprise un « *code de bonne conduite* ». <sup>111</sup>

- Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement contractuel ;
- Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives ;
- Il réalise une prévision et établit un programme d'activité ;
- Il oblige à une remise en cause régulière et à apprentissage de la négociation dans tous les types de communications.

**2. Les principes de contrôle budgétaire**

Selon C. Alazard, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit : <sup>112</sup>

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

<sup>111</sup>ALAZARD C, SEPARI S, 2007, op.cit, P 510.

<sup>112</sup>ALAZARD C, SEPARI S, 2007, Op.cit, p 362 et 363.

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à :

- Respecter la consommation des ressources pour les responsables des centres des coûts.
- Dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profit, tout en respectant les objectifs du volume.

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

### **3. Les conditions d'efficacité de contrôle budgétaire**

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :<sup>113</sup>

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

Sous ces perspectives, les responsables opérationnels pourront percevoir le contrôle budgétaire comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion dans une logique indissociable de performance et de résultat.

### **4. Les fonctions du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire assume une double fonction : une fonction de contrôle et une fonction de régulation :<sup>114</sup>

#### **4.1. Fonction de contrôle : que faut-il contrôler ?**

Il faut contrôler tout au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs. C'est-à-dire :

<sup>113</sup> ALAZARD C, SEPARI S, 2007, Op.cit, page 344.

<sup>114</sup> HERVE. H, 2003, op.cit, p 678.



- Les résultats chiffrés globaux ;
- Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilités ;
- Le degré de réalisation des actions de progrès prévus dans le budget.

Pour ce qui du contrôle de résultats globaux et résultats par fonction et au centre de responsabilités :

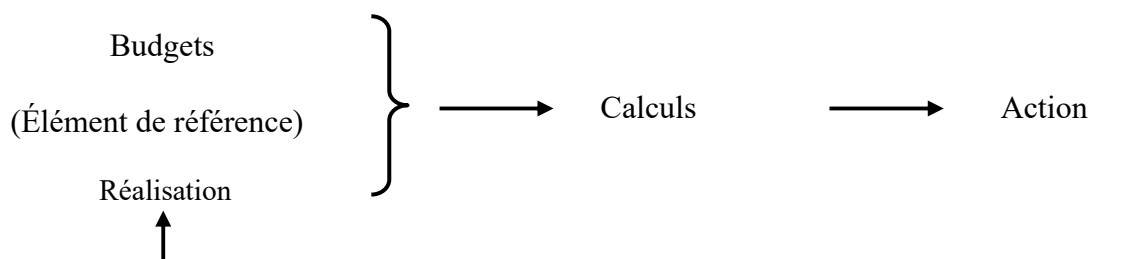
- Les résultats sont rapprochés des prévisions ;
- Des écarts sont calculés.

Pour ce qui est du contrôle du degré de réalisation des actions de progrès, les mesurer consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

#### 4.2. 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.

**Schéma N° 11** : Représentation du fonctionnement du contrôle budgétaire.



Source : Alazard Claude, Sabine Sépari, « contrôle de gestion manuel et application », P 337.

### 5. Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le système budgétaire prévoit différentes phases de contrôle : avant, pendant et après l'action.<sup>115</sup>

#### 5.1. Le contrôle avant l'action

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel

<sup>115</sup>HERVE. H, 2003, Op.cit, page 679.

et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

### **5.2. Le contrôle pendant l'action**

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

Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux opérationnels, les informations sur les réalisations.

Avant de mettre en œuvre des actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique que l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

### **5.3. Le contrôle après l'action**

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

- D'expliquer les écarts ;
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions.

Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise (lien entre contrôle budgétaire et gestion du personnel).

## **6. Utilités et limites du contrôle budgétaire**

### **6.1. Utilités du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes : <sup>116</sup>

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi-quotidiennes ;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;

---

<sup>116</sup>La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, Page 116. Disponible sur le site [www.ecademia.edu](http://www.ecademia.edu)

- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue, Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

## 6.2. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites : <sup>117</sup>

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour mettre en œuvre les actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous, notamment les cadres qui auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- Importance du nombre d'écart limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts significatifs par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;
- Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écart ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;
- Incertitudes des prévisions ;
- Implantation trop rapide du système budgétaire ;
- Coût trop élevé du système budgétaire ;
- Inadaptation à la structure organisationnelle.

## 7. Processus de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de rapprocher de façon régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise. Nous pouvons citer les phases principales dans le processus du contrôle budgétaire, qui sont :

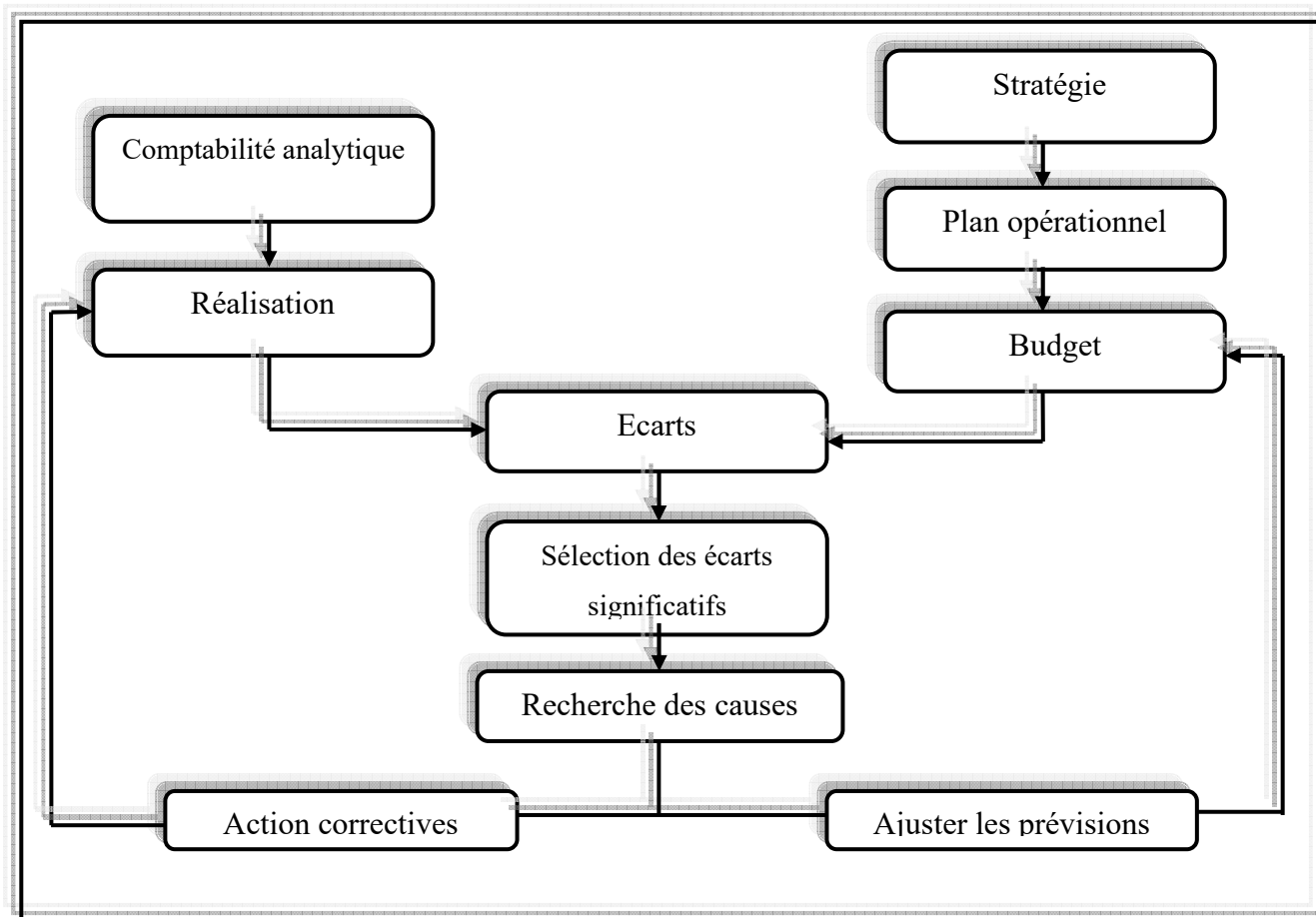
- Elaboration des prévisions ;
- Calcul et mesure des réalisations ;
- Identification des écarts ;
- Mesure et identification des causes.

---

<sup>117</sup> La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, P116 et 117.. Disponible sur le site [www.ecademia.edu](http://www.ecademia.edu)

La figure ci-dessous résume le processus de contrôle budgétaire :

**Schéma N° 12** : Représentation du processus du contrôle budgétaire.



**Source** : LANGLOIS G, BRINGER M, BONNIER C, « contrôle de gestion, manuel et application », Foucher, Paris 2010, P. 420.

## 8. Analyse des écarts budgétaires

Le calcul et l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions font partie du contrôle de gestion. Ils ont pour but d'expliquer les divergences entre ce qui a été prévu et les réalisations effectives afin d'entreprendre les mesures correctives.

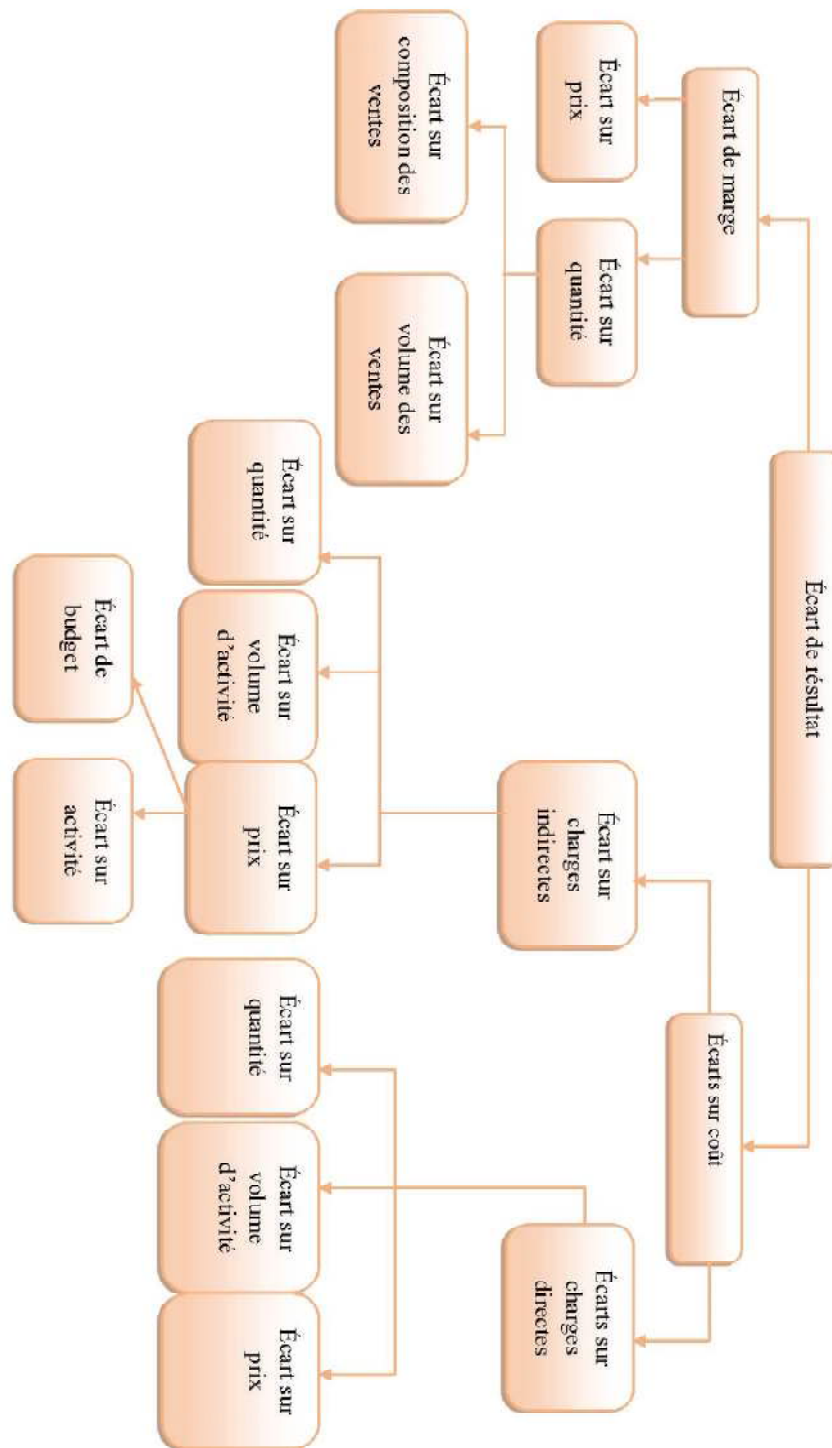
### 8.1. Définition d'un écart

Selon **Brigitte DORIATH**, « *Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écarts entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée...* ». <sup>118</sup>

<sup>118</sup>Brigitte DORIATH, 2008, op.cit, Page 72.

Le schéma suivant présente une articulation générale, de l'analyse des écarts. D'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des besoins du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

**Schéma N° 13 :** Représentation du l'ensemble des analyses des écarts.



Source : DORIATH.B, « contrôle de gestion en 20 fiches, Dunod, France, 2008, Page 73.

**Lecture du schéma N°09 :**

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations. En pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire.

**Tableau N° 04 :** Calcul des écarts :

<b>Prévu (budget)</b>	<b>Réalisé</b>	<b>Écarts</b>
Les prévisions	Les réalisations	Prévisions - réalisations

Cette comparaison dégage trois types d'écarts : Écarts favorable, écart défavorable et écart nul.

**Écarts favorable** est constaté :

- Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés.
- Lorsque les dépenses réelles sont inférieures aux dépenses budgétisées.

**Écart défavorable** est constaté :

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

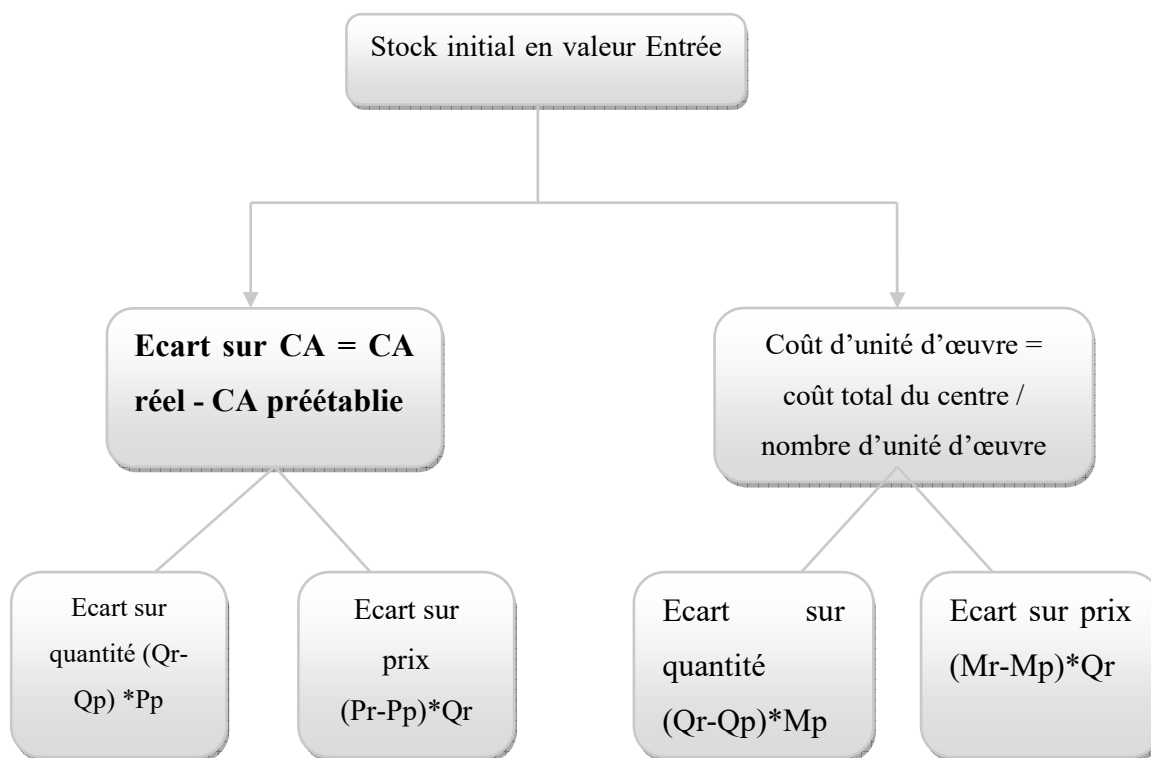
**Écarts nul** est constaté :

- Lorsque les produits réels égales les produits budgétés.
- Lorsque les dépenses réelles égales les dépenses budgétisées.

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

**8.2. Analyse de l'écart sur résultat**

Le résultat s'analyse comme la différence entre un chiffre d'affaires et des coûts de revient.

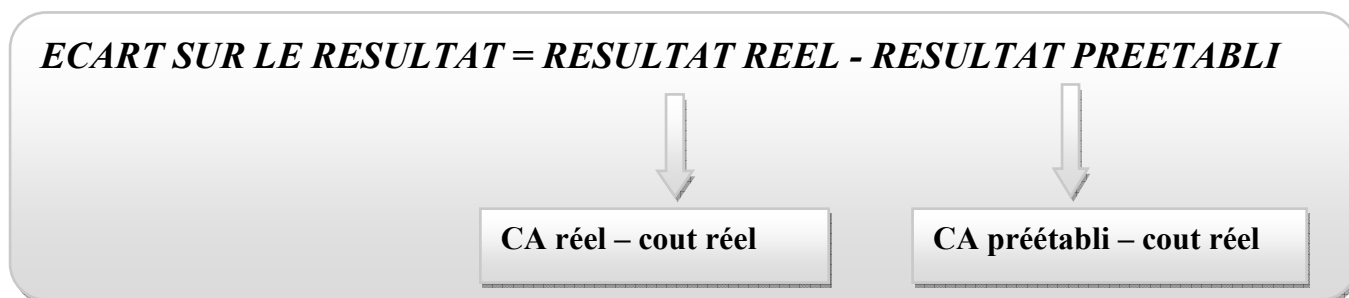
**Schéma N° 14 : Présentation de l'écart sur le résultat**

**Source :** Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris 2008, P 77

L'écart de résultat « est la différence entre le résultat réel et le résultat préétablie de référence. Cet écart mesure la déviation de la performance globale, à court terme ».

119

Dans le contrôle budgétaire l'écart de résultat est l'écart de base. Il se calcul de la façon suivante :



<sup>119</sup>DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnel et mesure de la performance » 3ème édition, DUNOD ; Paris, 2007, P 200

➤ **Lecture de schéma N° 10 :**

### 8.3. L'écart sur chiffre d'affaires

Est la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et le chiffre d'affaires prévisionnel.

Cet écart est calculé comme suit :

$$\text{Écart / chiffre d'affaires} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires prévu}$$

Les écarts sur chiffre d'affaires peuvent être positifs ou négatifs (favorable ou défavorable). Lorsque l'écart sur chiffre d'affaires est favorable (positif) cela signifie que le chiffre d'affaires réalisé est supérieur au chiffre d'affaires prévu, par contre s'il est défavorable (négatif) signifie que le chiffre d'affaires réalisé est inférieur au celui prévu par l'entreprise.

L'écart sur chiffre d'affaires se décompose en deux sous écarts : écarts sur prix et écart sur quantité.

Ecart sur prix est la différence entre :

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

$$\text{Ecart sur prix} = (\text{Prix réel} - \text{Prix préétabli}) * \text{Quantité réelle}$$

$$\text{Ecart sur prix} = (\text{Pr} - \text{Pp}) * \text{Qr}$$

Ecart sur quantité est la différence entre :

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

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité préétabli}) * \text{Prix préétabli}$$

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{Qr} - \text{Qp}) * \text{Pp}$$

- ❖ **L'écart sur marge** est la différence entre la marge sur coût préétabli réel et la marge sur coût préétabli prévue. La marge unitaire est la différence entre le prix de vente d'un produit et son coût de revient.



Cet écart est calculé de la manière suivante :

Écart sur Marge = Marge sur cout préétabli réelle – marge sur cout préétabli prévue

Écart sur Marge = [(Prix de vente réel – Coût de production prévu) \* Quantité réelle] – [(Prix de vente prévu – cout de production prévu) \* Quantité prévue]

Le calcul de l'écart sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs. Un écart positif est favorable signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée. Par contre un écart négatif est défavorable car la marge réelle est inférieure à celle prévue.

Cet écart permet de détecter les causes de la performance financière de l'entreprise, elle peut également aider à améliorer la planification et l'estimation des marges futures.

L'écart sur marge se décompose en deux sous-écarts : écart sur marge unitaire et écart sur quantité.

Écart sur marge unitaire ou sur prix évalue l'impact financier des variations du prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule comme suite :

Écart sur Marge unitaire (ou sur prix) = (Marge unitaire réelle – Marge unitaire prévue) \* Quantité réelle

Écart sur Marge unitaire (ou sur prix) = (Mr – Mp) \* Qr

Écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume, il est utilisé aussi pour évaluer la performance d'une entreprise en termes de vente de produit, il se calcule comme suite :

Écart sur Quantité = (Quantité réelle – Quantité prévue) x Marge unitaire prévue

L'écart sur quantité se décompose en deux sous-écarts qui sont : écart sur composition des ventes et un écart sur volume global.

L'écart sur composition se calcule comme suit :

Écart sur composition = (Quantité réelle – Quantité moyenne) \* Marge prévue

Écart sur composition = (Qr – Qm) \* Mp

L'écart sur volume se calcule comme suite :

Écart sur volume = (Quantité moyenne – Quantité prévue) \* marge prévue

Ecart sur volume =  $(Q_m - Q_p) * M_p$

#### 8.4. Analyse des écarts sur coûts

À la clôture de chaque période, les responsables des différents centres d'analyses de coûts de l'entreprise effectuent un rapprochement entre les coûts réellement constatés (a posteriori) et les coûts prévus dans le budget établi en début de période.

Les écarts ainsi mis en évidence, et lorsqu'ils sont significatifs font l'objet d'une analyse détaillée afin de permettre d'en identifier les causes et de prendre toute mesure d'ajustement jugée nécessaire par les responsables. Pour cela on peut citer les suivant :<sup>120</sup>

**Le coût réel :** Représente le coût effectivement supporté par l'entreprise au cours de la période.

**Le coût prévu :** Représente un coût déterminé a priori en début de période. Il est appelé coût préétabli, coût budgété ou encore coût standard.

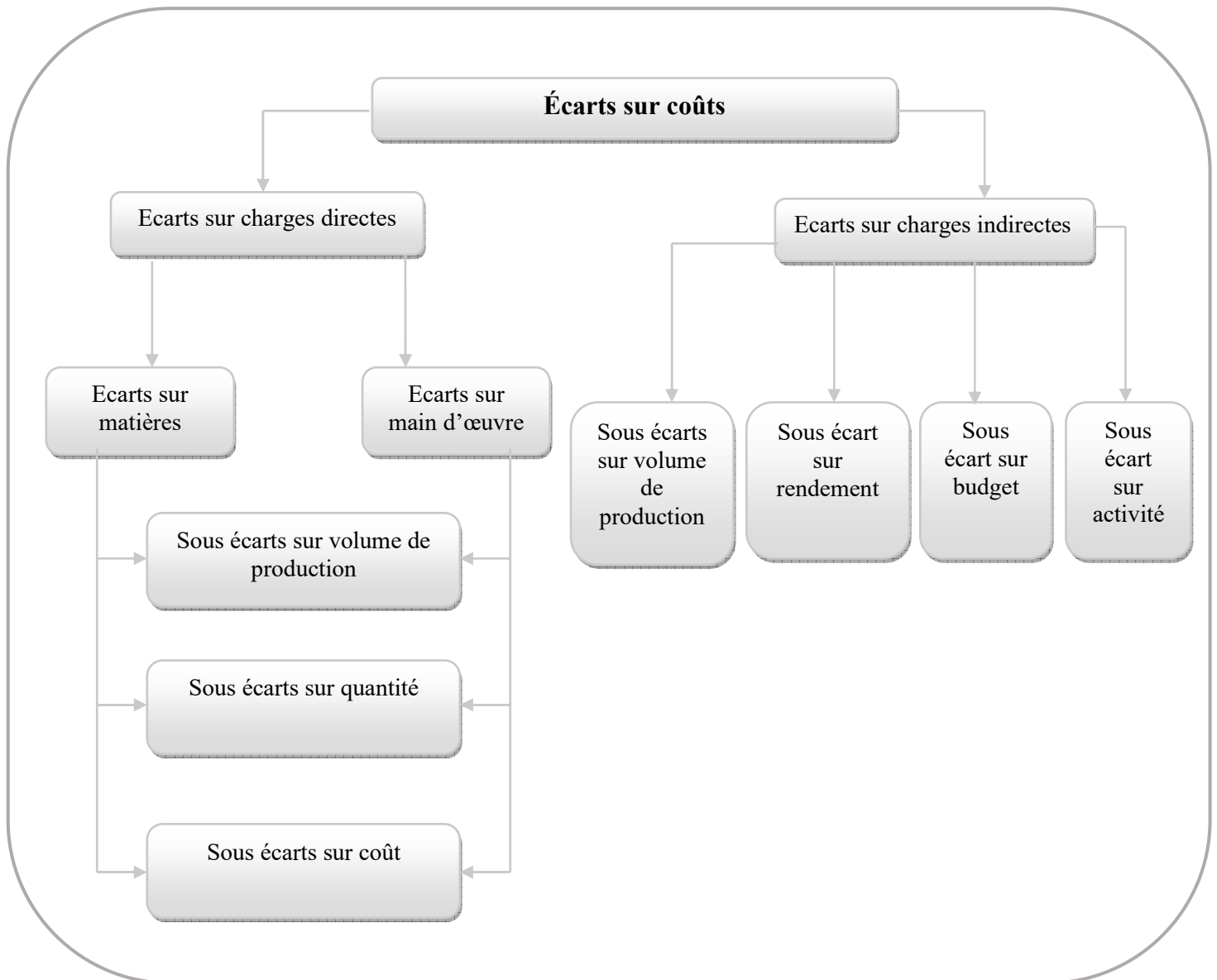
**Le coût préétabli :** Est calculé soit à partir du coût réel de la période écoulée, soit comme une moyenne des coûts constatés au cours de plusieurs périodes antérieures.

**Le coût budgété :** Est déterminé à partir des éléments budgétaires.

**Le coût standard :** Est déterminé à partir d'une valeur constante au cours de a période.

Les standards représentent des normes obtenues à partir de formule de composition de produits.

<sup>120</sup>Hénot C, Hémici F, « contrôle de gestion », édition Bréal, paris, 2007, page 81.

**Schéma N° 15 : Présentation de l'écart sur le coût :**

**Source :** comptabilité analytique, le calcul et l'analyse des écarts sur coûts, sur site [www.tifawt.com](http://www.tifawt.com) le 25/03/2024 à 13:06.

➤ **Lecture de schéma N° 11 :**

**A. Les écarts sur charges directes**

On distingue trois niveaux d'analyse pour chaque composante du coût direct du produit :

- Ecart total ;
- Ecart global ;

- Sous-écarts.

➤ **Les écarts sur matières**

**Tableau N° 05** : représentation récapitulative des écarts sur matière :

Nature de l'écart	Calcul	Interprétation des écarts défavorables
<b>Écarts total (ET)</b>	(Coût réel de matière consommée) - (Coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue)	Le coût de la matière consommée pour la production réelle est supérieur au coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue. Il faut recomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Écarts global (EG)</b>	(Coût réel de la matière consommée) - (Coût préétabli de la matière consommée pour la production réelle)	Pour la production constatée, le coût réel de la matière consommée est supérieur aux prévisions. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Sous-écart sur volume de production (E/V)</b>	(Volume de production réelle) - (Volume de production préétabli) coût préétabli de la matière pour un produit	Erreur de prévisions.
<b>Sous-écarts sur quantité de matière consommée (E/Q)</b>	(Quantité réelle de matière consommée par produit) - (Quantité de matière préétablie consommée par produit) Coût préétabli de la matière pour un produit	Qualité défectueuse. Mise au rebut excessive. Consommation excessive.
<b>Sous-écarts sur coût de la matière (E/C)</b>	(Coût unitaire réel de la matière) - (Coût unitaire préétabli de la matière) Quantité réelle de matière consommée	Augmentation de prix non prévu. Mauvaise politique d'achat. Frais d'approvisionnement excessifs.
<b>Vérification</b>	$EG = E/Q + E/C$ $ET = E/G + E/V$	

Source : comptabilité analytique, le calcul et l'analyse des écarts sur coûts, sur site [www.tifawt.com](http://www.tifawt.com) le 25/03/2024 à 14 :00.

## ➤ Les écarts sur main-d'œuvre

Tableau N° 06 : représentation récapitulative des écarts sur main-d'œuvre :

Nature de l'écart	Calcul	Interprétation des écarts défavorables
<b>Ecarts total (ET)</b>	(Coût constaté de la main-d'œuvre) - (Coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production prévue)	Le coût de la main-d'œuvre pour la production réelle est supérieur au coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production prévue. Il faut recomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Ecarts global (EG)</b>	(Coût constaté de la main-d'œuvre) - (Coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production réelle)	Pour la production réelle, le coût constaté de la main-d'œuvre est supérieur aux prévisions. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Sous-écart sur volume de production (E/V)</b>	(Volume de production réelle) - (Volume de production préétablie) coût préétabli de la main-d'œuvre pour un produit	Erreur de prévisions.
<b>Sous-écarts sur quantité de matière consommée (E/Q)</b>	(Temps réel par production) - (Temps préétabli par produit) Coût préétabli de la main-d'œuvre pour la production réelle	Personnel sous qualifié. Heure de travail chômé. Matériel de travail défectueux. Encadrement inefficace.
<b>Sous-écarts sur coût de la matière (E/C)</b>	(Taux horaire réel) - (Taux horaire préétabli) Nombre d'heures réelles pour la production constatée	Evolution des salaires, des charges sociales. Heures supplémentaires non prévues.
<b>Vérification</b>	EG = E/Q + E/C ET = E/G + E/V	

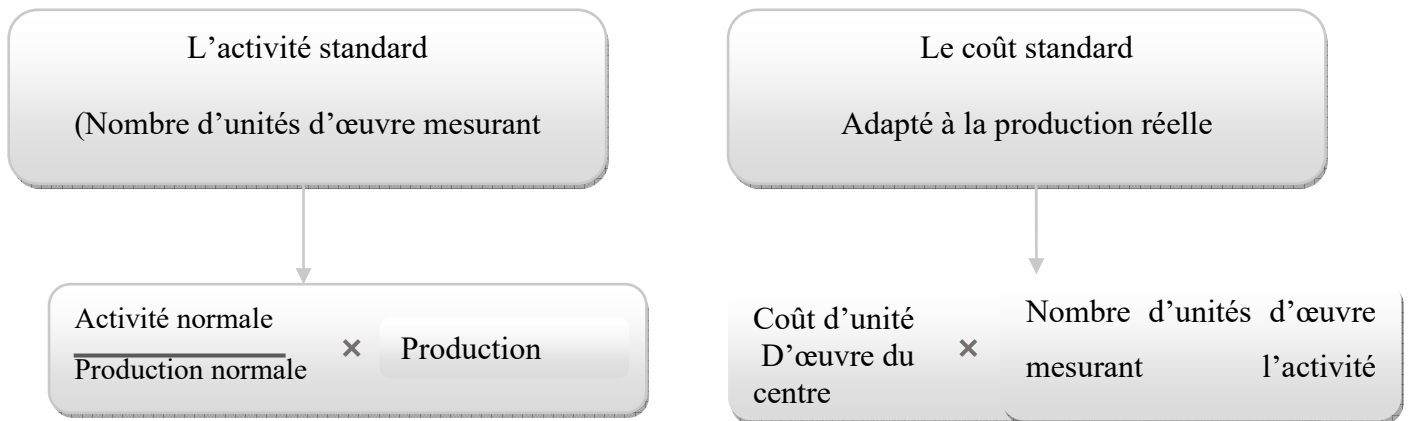
Source : comptabilité analytique, le calcul et l'analyse des écarts sur coûts, sur site [www.tifawt.com](http://www.tifawt.com) le 25/03/2024 à 14 :26.

➤ **Les écarts sur charges indirectes**

On distingue trois niveaux d'analyse pour chaque centre d'analyse :

- Ecart total ;
- Ecart global ;
- Sous-écarts.

L'évaluation de l'écart global nécessite d'adapter les coûts standards à la production réelle ; pour cela, il faut déterminer :



**Tableau N° 07** : représentation récapitulative des écarts sur charges indirectes :

Nature de l'écart	Calcul	Interprétation des écarts défavorables
<b>Ecart total (ET)</b>	(Coût réel du centre) - (Budget standard du centre)	Le coût constaté du centre pour la production réelle est supérieur au budget du centre pour la production prévue. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Ecart global (EG)</b>	(Coût réel du centre) - (Budget standard du centre adapté à la production réelle)	La production réelle a coûté plus cher en charges indirectes que prévu. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
<b>Sous-écart sur volume de production (E/V)</b>	(Volume de production réel) - (Volume de production préétabli) Coût d'unité d'œuvre préétabli pour un produit	Erreur de prévisions.
<b>Sous-écart sur rendement ou sur consommation d'unité d'œuvre (E/Q)</b>	(Nombre d'unité d'œuvre réel par produit) - (Nombre d'unité d'œuvre préétabli par produit) Coût préétabli pour la production réelle	Qualité défectueuse. Consommation excessive. Matériel de travail défectueux. Personnel sous qualifié.
<b>Sous-écart sur budget ou sur coût (E/C)</b>	(Coût réel du centre) - (Coût préétabli du centre pour l'activité réelle) Nombre d'unités d'œuvre réellement fourni	Augmentation de prix non prévue. Augmentation des coûts variables et/ou fixes du centre auxiliaire.
<b>Sous-écart sur activité (E/A)</b>	(Coût préétabli du centre pour une activité réelle) - (Coût préétabli des unités d'œuvre réelles) Où (Charges fixes/ nombre d'unités d'œuvre préétabli) X (Nombre d'unités d'œuvre réel) - Nombre d'unité d'œuvre préétabli)	Sous activité par rapport à l'activité normale donc coût de chômage.
<b>Vérification</b>	$EG = E/Q + E/C + E/A$ $ET = EG + E/V$	

Source : comptabilité analytique, le calcul et l'analyse des écarts sur coûts, sur site [www.tifawt.com](http://www.tifawt.com) le 26/03/2024 à 11 :56.

### 8.5. Principe de calcul d'un écart budgétaire

Nous avons quatre principes qui sont :

- **1<sup>er</sup> principe** : un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée et la valeur de la référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît en comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétaire, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus précoce.
- **2<sup>ème</sup> principe** : un écart se définit par le signe (+) ou (-), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agisse d'une charge ou d'un produit.
- **3<sup>ème</sup> principe** : la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante par sous écart calculé, une donnée constituée de « n » composante oblige à la mise en évidence de « n » sous écarts.
- **4<sup>ème</sup> principe** : toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du 3<sup>ème</sup> principe) définis comme suit :

**Écart/ éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) \* Donnée volumique réelle**

**Écart / éléments volumique = (élément volumique réel – éléments volumique prévu) \* élément monétaire prévus**

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.<sup>121</sup>

### 8.6. Les causes des écarts

Tout écart a une double cause : facteur prix/ coûts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de coûts, de consommation, des volumes produits et vendus. Pour agir, apprendre des décisions, il est bon de faire un

<sup>121</sup>Alazard C, Sépari S, Op.cit., 2001, p 483



inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe.<sup>122</sup>

### 8.6.1. Les causes internes :

- **Phase décisionnelle** : prévision irréaliste des ventes, des coûts ;
- **Phase action** : accidents, panne, grèves, machines mal réglées, vieillissement des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- **Evènements internes** : départ, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

### 8.6.2. Les causes externes :

**Evolution technologique** : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;

**Lois de finance** : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;

**Evolution technique** : immobilisations obsolètes, méthodes et processus périmés ou coûteux ;

**Evènements politiques** : les conflits politiques, les crises de guerres.

## 8.7. Les limites des écarts

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.
- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs.
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.
- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité<sup>123</sup>.

<sup>122</sup>MAOUCHE A, « Gestion budgétaire des ventes, comme outil du contrôle SPA CEVITAL », Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option finance d'entreprise, promotion 2019, P 40.

<sup>123</sup>Brigitte DORIATH, 2008, op.cit, P 74

***Conclusion***

En conclusion, la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire sont des piliers essentiels de la gestion financière d'une organisation, en adaptant des pratiques de gestion budgétaire rigoureuses, les entreprises peuvent planifier efficacement leurs ressources financières, identifier les opportunités d'investissement stratégique et anticiper les risques potentiels.

Le contrôle budgétaire permet ensuite de surveiller la performance financière en cours d'exercice, d'ajuster les dépenses en fonction des objectifs et de garantir que les ressources sont utilisées de manière optimale.

Ensemble, ces processus offrent aux dirigeants une visibilité accrue sur les finances de l'entreprise, renforcent la prise de décisions éclairée et contribuent à la réalisation des objectifs organisationnels à long terme.

En s'engageant dans une gestion budgétaire et un contrôle budgétaire efficaces, les entreprises peuvent non seulement assurer leur stabilité financière, mais aussi favoriser leur croissance et leur succès durable sur le marché.

***Chapitre 04 : L'application du contrôle  
budgétaire au sein de Cevital***

## **Chapitre 04 : l'application du contrôle budgétaire au sein de Cevital**

### **Introduction**

Après avoir théoriquement démontré la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, nous avons jugé pertinent de réaliser une étude pratique pour décrire cette fonction au sein de Cevital et examiner la perception des dirigeants concernant la gestion budgétaire.

A cet effet, nous avons consacré pour ce cas pratique un chapitre qui est subdivisé en deux sections et en trois points essentiels en commençant par la présentation de la SPA Cevital ; puis le calcul et l'analyse des écarts. Enfin, l'étude de l'évolution des résultats obtenus durant deux années 2022 et 2023.

### **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil**

L'évolution de l'économie algérienne et son ouverture vers une économie de marché ont conduit l'émergence de nouveaux projets d'entreprise. Parmi ces derniers, la société par actions Cevital s'est particulièrement distinguée. Grâce à sa taille imposante et à son volume de production, Cevital est devenue un acteur majeur sur le marché algérien et international de l'agroalimentaire.

#### **1. Présentation de Cevital**

Cevital est une Société par Actions au capital privé de 68 ,760 milliards de DA.

Elle a été créée en Mai 1998.

Elle est implantée à l'extrême –Est du port de Bejaia.

Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEITAL Food est passé de **500** salariés en 1999 à **3996** salariés en 2008

#### **Leurs lieux**

A l'arrière port de Bejaïa à 200 ML du quai : Ce terrain à l'origine marécageux et inconstructible a été récupéré en partie d'une décharge publique, viabilisée avec la dernière technologie de consolidation des sols par le système de colonnes ballastées

(337 KM de colonnes ballastées de 18 ML chacune ont été réalisées) ainsi qu'une partie à gagner sur la mer.

- **A Bejaïa :**

Nous avons entrepris la construction des installations suivantes :

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

- **A El Kseur:**

Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe Cevital dans le cadre de la privatisation des 'entreprises publiques algériennes en novembre 2006.

Un immense plan d'investissement a été consentie visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek.

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

**A Tizi Ouzou :**

- **A Agouni Gueghrane :** au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres :

- L'Unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007

**Leurs ACTIVITES : Que faisons-nous ?**

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production :

1. **Huiles Végétales.**
2. **Margarinerie et graisses végétales.**
3. **Sucre blanc.**
4. **Sucre liquide.**

**5. Silos portuaires.****6. Boissons.****1-Huiles Végétales :**

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

**Fleurial<sup>plus</sup>** : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E)

**(Elio et Fridor)** : ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E

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

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

**Margarinerie et graisses végétales :**

Cevital produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E, Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que **Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial**, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN »

Capacité de production : 180.000 tonnes/an / Notre part du marché national est de 30% sachant que nous exportons une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

**Sucre Blanc :**

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

- Entrée en production 2<sup>ème</sup> semestre 2009.
- Capacité de production : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an

- Part du marché national : 85%
- Exportations : 350 000 tonnes/an en 2009, CEVITAL FOOD prévoit 900 000 tonnes/an dès 2010.

### **Sucre liquide :**

Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an

Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

### **Silos Portuaires :**

#### **Existant :**

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

Un projet d'extension est en cours de réalisation.

La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal.

La capacité de stockage Horizon au 1<sup>er</sup> trimestre 2010 sera de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

### **Boissons :**

Eau minérale, Jus de fruits, Sodas

L'eau minérale Lalla Khedidja depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent

En s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium 53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162,) tout en restant d'une légèreté incomparable. L'eau minérale Lalla khedidja pure et naturelle est directement captée à la source au cœur du massif montagneux du Djurdjura.

- Lancement de la gamme d'eau minérale « Lalla Khadidja » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour.

Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits « **EL KSEUR** ».

## **Leurs clients**

La satisfaction du client est la devise de l'entreprise. La raison de vivre de l'entreprise est de vendre.

Les clients de l'entreprise sont divers et variés :

- Représentants
- Grossistes
- Industriels
- Institutionnels et administrations

Ils sont pour la grande majorité des industriels de l'agroalimentaire et des distributeurs, ces derniers se chargent de l'approvisionnement de tous les points de vente ou qu'ils soient.

## **Leurs Devise : des produits de Qualité :**

**CEVITALFOOD** donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits. Cela s'est traduit par l'engagement de la direction dans le processus de certification ISO 22000 version 2005.

Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants.

## **2. L'organisation générale des composantes et les missions des directions :**

**A/** Structure de l'encadrement : Organigramme (présentation page suivante).

**B/** Missions et services des composantes de la DG :

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des Ressources humaines matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe.

La Direction générale est composée d'un secrétariat et de 19 directions :

### ***Section 02 : Le budget de vente au sein de l'entreprise Cevital***

Dans cette section nous allons présenter le contrôle budgétaire des ventes de Cevital, tout en calculant et analysant les différents écarts, et par la suite nous allons commenter et expliquer les écarts obtenus dans les tableaux.



## 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 de la détermination des différents écarts sur ventes. Nous avons choisi pour notre étude les différents produits suivants : **Skor 1kg-2kg et 5kg, sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc big bag, sucre liquide en matière sèche, Skor blanc verseur-morceaux-glace, sucre roux, sucre vrac, Mélasse**. En calculant en premier lieu l'E/CA décomposé en E/P et E/Q, puis E/M décomposé en E/Mu et E/Q et enfin E/Rt.

### ➤ Ecart sur chiffre d'affaires (E/CA) :

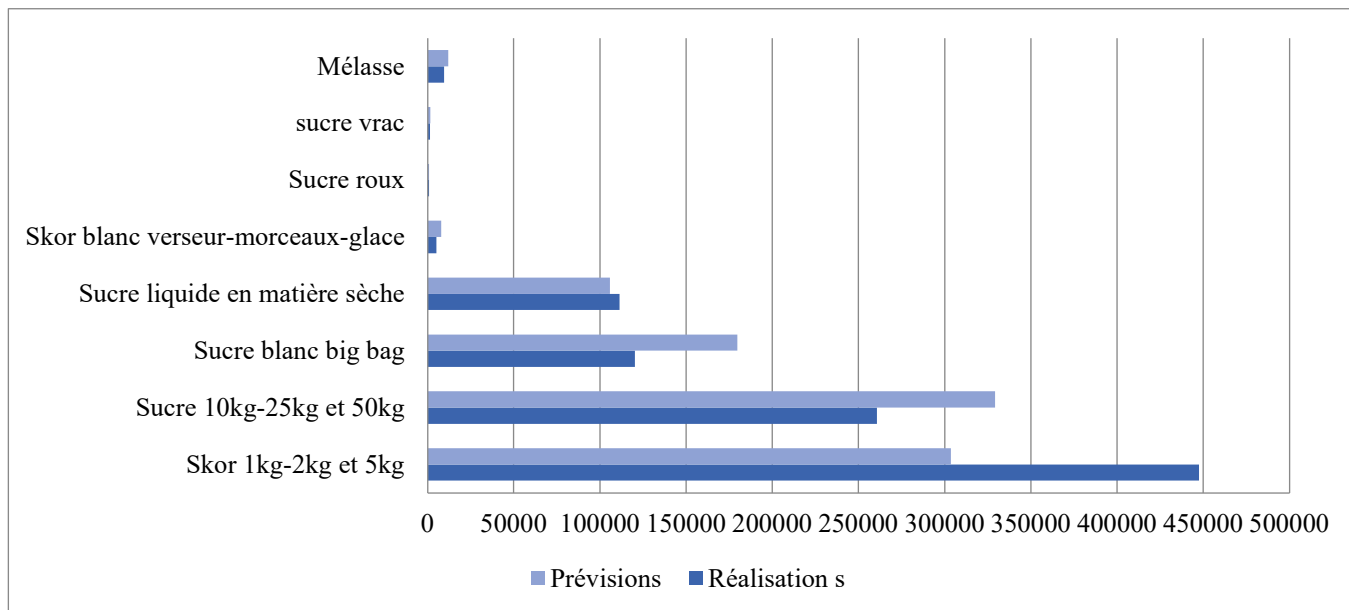
Il s'agit d'une comparaison entre le CA réel et le CA prévisionnel des différents produits.

**Tableau N°08 :** Comparaison entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2022

Produits	Réalizations			Prévisions			Ecart global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	447 524	81016.30	36256739079	303 696	81522.21	24757970580	<b>11 498 768 499</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	260 718	87215.94	22738767249	329 171	87050.51	28654503480	<b>-5 915 736 231</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	120 410	86867.31	10459693059	179 820	88009.78	15825918240	<b>-5 366 225 181</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	111 494	87379.87	9742 331 361	105 894	87981.48	9316 710075	<b>425 621 286</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	5 097	128196.7	653418 594	7 992	135640.07	1084035435	<b>-430 616 886</b>
<b>Sucre roux</b>	840	109426.44	91 918 212	899	110024.46	98 911 989	<b>-6 930 777</b>
<b>Sucre vrac</b>	1 534	87926.98	134 879 985	1 598	88156.85	140 874 651	<b>-5 994 666</b>
<b>Mélasse</b>	9 690	14022.61	135 879 096	11 988	15835.09	189 831 090	<b>-53 951 994</b>

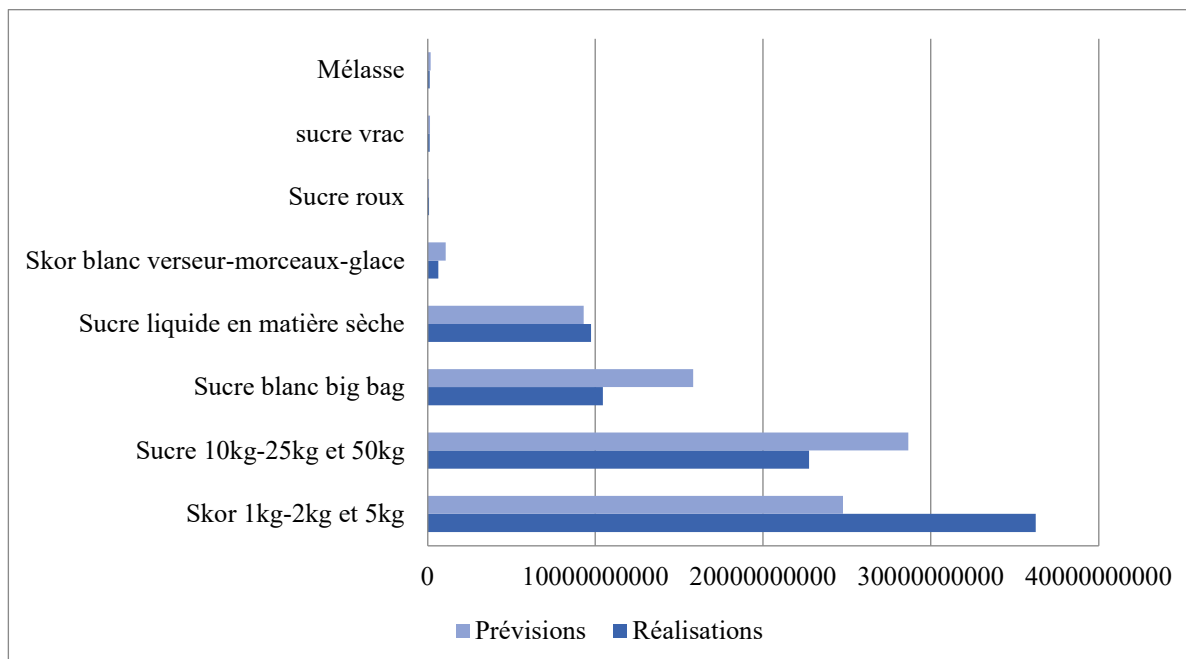
**Source :** Élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Graphe N° 01 :** Représentation de la réalisation et les prévisions du chiffre d'affaire en quantités (en tonne) pour l'année 2022



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Graphe N° 02 :** Représentation de la réalisation et les prévisions du chiffre d'affaires en valeur pour l'année 2022



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

## Interprétation

Selon le tableau et les graphes ci-dessus, nous constatons que les produits : « **Sucre 10kg-25kg et 50kg, Sucre blanc bigbag, Skor blanc verseur-morceaux-glace, Sucre roux, Sucre vrac, Mélasse** », ont réalisé des écarts **défavorables** des valeurs suivantes : **-5 915 736 231 KDA, -5 366 225 181 KDA, -430 616 886, -6 930 777 KDA, -5 994 666 KDA et -53 951 994 KDA** respectivement, car les réalisations sont inférieures aux prévisions. Alors que les deux produits « **Skor 1kg-2kg et 5kg, Sucre liquide en matière sèche** » ont enregistré des écarts **favorables** d'une valeur de **11 498 768 499 KDA et 425 621 286 KDA** respectivement, car les réalisations sont supérieures aux prévisions.

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

- **Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires (CA) :** La décomposition de l'écart sur CA nous permet de calculer un écart sur prix (E/P) et un écart sur quantité (E/Q).

$$E/P = (PR - PP) * QR$$

$$E/Q = (QR - QP) * PP$$

- Le calcul de l'écart sur prix nous fournit les données suivantes qui sont présentées dans le tableau N°09 :

**Tableau N°09 :** Représentation des écarts sur prix de l'ensemble des produits pour l'année 2022

Produit	Pr	Pp	Qr	E/P	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	81016.30	81522.21	447 524	<b>-226 406 866.8</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre 10kg-25kg et 50kg	87215.94	87050.51	260 718	<b>43 130 578.74</b>	<b>Favorable</b>
Sucre blanc big bag	86867.31	88009.78	120 410	<b>-137 564 812.7</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre liquide en matière sèche	87379.87	87981.48	111 494	<b>-67 075 905.34</b>	<b>Défavorable</b>
Skor blanc verseur-morceaux-glace	128196.7	135640.07	5 097	<b>-37 938 856.89</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre roux	109426.44	110024.46	840	<b>-502 336.8</b>	<b>Défavorable</b>
sucre vrac	87926.98	88156.85	1 534	<b>-353 694.38</b>	<b>Défavorable</b>
Mélasse	14022.61	15835.09	9 690	<b>-17 562 931.2</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Total</b>				<b>-444 274 825.3</b>	<b>Défavorable</b>

**Source :** Réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur prix ; **favorable** pour le produit « **sucres 10kg, 25kg et 50kg** » d'une valeur de **43 130 578.74 KDA**. Cela est dû principalement à la satisfaction des clients, la grande demande et à la bonne estimation des coûts prévisionnels du produit, ainsi qu'à la baisse de l'offre des concurrents.

Des écarts **défavorables** pour les produits « **skor 1kg-2kg et 5kg, sucre blanc big bag, sucre liquide en matière sèche, skor blanc verseur-morceaux-glace, sucre roux, sucre vrac et mélasse** », des valeurs respectives de : **-226 406 866.8 KDA, -137 564 812.7 KDA, -67 075 905.34 KDA, -37 938 856.89 KDA, -502 336.8 KDA, -353 694.38 KDA, -17 562 931.2 KDA et -444 274 825.3 KDA**. Cela est dû principalement à la sous-estimation des coûts prévisionnels (c'est-à-dire que les coûts sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait), ainsi qu'à la perte des parts du marché en faveur de la concurrence dont le prix et la qualité sont inférieures.

**Tableau N°10** : Représentation des écarts sur volume de l'ensemble des produits pour l'année 2022

Produit	Qr	Qp	Pp	E/V	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	447 524	303 696	81522.21	11 725 176 419	Favorable
Sucres 10kg-25kg et 50kg	260 718	329 171	87050.51	-5 958 868 561	Défavorable
Sucres blancs big bag	120 410	179 820	88009.78	-5 228 661 029	Défavorable
Sucres liquides en matière sèche	111 494	105 894	87981.48	492 696 288	Favorable
Skor blanc verseur-morceaux-glace	5 097	7 992	135640.07	691 357 436.79	Favorable
Sucres roux	840	899	110024.46	-6 491 443.14	Défavorable
Sucres vrac	1 534	1598	88156.85	-5 642 038.4	Défavorable
Mélasse	9 690	11 988	15835.09	-36 389 036.82	Défavorable
<b>Total</b>				<b>1 673 178 036.3</b>	<b>Favorable</b>

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Analyse des écarts :**

L'entreprise a enregistré des écarts sur volume favorable pour les produits « skor 1kg-2kg et 5kg », « sucre liquide en matière sèche et skor blanc verseur-morceaux-glace », des valeurs respectives de : **11 725 176 419 KDA, 492 696 288 KDA et 691 357 46079 KDA**. Cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des quantités à vendre. Elle a enregistré des écarts défavorables pour les produits « **sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc bigbag, sucre roux, sucre vrac et mélasse** » ; des valeurs respectives de : **-5 958 868 561 KDA, -5 228 661 029 KDA, -6 491 443.14 KDA, -5 642 038.4 KDA, -36 389 036.82 KDA**. Cela est dû à la sous-estimation des quantités à vendre (c'est-à-dire, les quantités réellement vendues sont moins élevées que ce que le budget estimait qu'il serait) durant l'exercice de 2022.

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

$E/CV = (\text{Prix moyen préétabli} - \text{prix moyen budgété}) * Q_r \text{ totales.}$

$E/CV = (PMP - PMB) * Q_r \text{ totales.}$

Sachant que :  $PMP = \sum (Q_r * P_p) / \sum Q_r = \sum (CA/Q_r)$

Et :  $PMB = \sum (Q_p * P_p) / \sum Q_p = \sum (C_{ab} / Q_p).$

Nous allons d'abord calculer le CA préétabli :  $CA_p = \sum (Q_r * P_p)$ . Représente une estimation des revenus qu'une entreprise prévoit de générer sur une période donnée, généralement un an.

**Tableau N° 11 : Représentation de CA préétabli pour l'année 2022**

Produit	Qr	Pp	CA préétabli
Skor 1kg-2kg et 5kg	447 524	81522.21	36 483 145 508,04
Sucre 10kg-25kg et 50kg	260 718	87050.51	22 695 634 866,18
Sucre blanc big bag	120 410	88009.78	10 597 257 609,8
Sucre liquide en matière sèche	111 494	87981.48	9 809 407 131,12
Skor blanc verseur-morceaux-glace	5 097	135640.07	691 357 436,79
Sucre roux	840	110024.46	92 420 546,4
sucre vrac	1 534	88156.85	135 232 607,9
Mélasse	9 690	15835.09	153 442 022,1
<b>Total</b>	<b>836 589</b>	<b>606 170.24</b>	<b>80 657 897 728.33</b>

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Après avoir calculé le CAp, nous allons procéder au calcul de : PMP et PMB.

$$\text{PMP} = 80\,657\,897\,728.33 / 836\,589 = \mathbf{96\,412.81}$$

$$\text{PMB} = 80\,068\,755\,132.29 / 941\,058 = \mathbf{85\,083.76}$$

Le tableau ci-dessous représente la différence entre CAr et le CAp, causée par la variation dans la répartition des produits vendus par rapport aux prévisions. En d'autres termes, il mesure l'impact des changements dans le mix des ventes sur les résultats financiers de l'entreprise.

**Tableau N°12 : Représentation de l'écart sur composition des ventes**

PMP	PMB	Qr Totale	E/CV	Qualification
96 412.81	85 083.76	836 589	9 477 758 610.4	<b>Favorable</b>

**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

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

**Tableau N°13 : La composition en % des quantités prévues pour l'année 2022**

Produit	Qp	% de la composition
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	303 696	<b>32.27%</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	329 171	<b>34.98%</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	179 820	<b>19.11%</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	105 894	<b>11.25%</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	7 992	<b>0.85%</b>
<b>Sucre roux</b>	899	<b>0.1%</b>
<b>Sucre vrac</b>	1 598	<b>0.17%</b>
<b>Mélasse</b>	11 988	<b>1.27%</b>
<b>Total</b>	<b>941 058</b>	<b>100%</b>

**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Le tableau montre que les deux produits « **skor 1kg-2kg et 5kg** » et « **sucre 10kg-25kg et 50kg** » représente respectivement **32.27%** et **34.8%** des quantités prévues. Cela indique que les deux produits sont prévus d'avoir une plus grande part du marché ou une demande plus élevée par rapports aux restes des produits.

**Tableau N°14 :** Adaptation des % de la composition prévu aux quantités réelles et détermination des écarts sur compositions pour l'année 2022

Produit	Qr	Qté si respect de la composition	E/Q	Pp	Ecart en KDA
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	447 524	308 942.12	<b>138 581.8</b>	81 522.21	<b>11 297 501 123.5</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	260 718	334 865.99	<b>-74 147.99</b>	87 050.51	<b>-6 454 620 344.97</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	120 410	182 941.37	<b>-62 531.37</b>	88 009.78	<b>-5 503 367 114.2</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	111 494	107 725.76	<b>3 768.24</b>	87 981.48	<b>331 535 332.2</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux</b>	5 097	8 127.54	<b>-3 030.54</b>	135 640.0	<b>-411 062 657.74</b>
<b>Sucre roux</b>	840	957.31	<b>-117.31</b>	110 024.4	<b>-12 906 969.40</b>
<b>Sucre vrac</b>	1 534	1 637	<b>-103</b>	88 156.85	<b>-9 080 115.55</b>
<b>Mélasse</b>	9 690	12 196.10	<b>-2 506.1</b>	15 835.09	<b>-39 684 319.05</b>
<b>Total</b>	<b>957 307</b>	<b>957 307.0</b>	<b>00</b>		<b>-801 685 065.16</b>

**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Nous constatons que la composition des ventes a été orientée de façon plus forte que prévue vers des produits dont le prix est moins élevé « **skor 1kg-2kg et 5kg** » et « **sucre liquide en matière sèche** ». Par contre les produits « **sucre 10kg-25kg et 50kg** », « **sucre blanc bigbag** », « **skor blanc verseur-morceaux-glace** », « **sucre roux** », « **sucre vrac** » et « **Mélasse** » dont le prix est plus élevé est moins vendu que prévu d'où l'écarts sur composition est défavorable de **-801 685 065.16 KDA**.

$$E/VG = (\sum Qr - \sum Qp) * PMB.$$

**Tableau N°15 :** Représentation de l'écart sur volume global pour l'année 2022

Qr Totale	Qp Totale	PMB	E/VG	Qualification
957 307	941 058	85 083.76	<b>1 382 526 016.2</b>	<b>Favorable</b>

**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Le tableau représente la différence entre le CA<sub>r</sub> et le CA<sub>p</sub>, causée par une variation dans les volumes de vente. Il permet d'évaluer l'impact des changements dans les quantités vendues sur le chiffre d'affaires total.

#### ❖ Ecart sur marge

La SPA Cevital réalise une marge bénéficiaire différente pour ces produits. Pour les produits choisis, nous avons un taux de marge de **8%** pour le « skor 1kg-2kg et 5kg », **7%** pour le « sucre 10kg-25kg et 50kg », **9%** pour le « sucre blanc bigbag », **16%** pour le « sucre liquide en matière sèche », **13%** pour le « skor blanc verseur-morceaux-glace », **9%** pour le « sucre roux », **15%** pour le « sucre vrac » et **38%** pour le « mélasse » et ils sont fixes pour les deux années.

**Ecart sur marge = marge réelle – marge prévisionnelle**

Marge réelle = CA réel \* marge bénéficiaire

Marge prévisionnelle = CA prévisionnel \* marge bénéficiaire

L'écart sur marge représente la différence entre la marge bénéficiaire prévue et la marge bénéficiaire réelle. Cet écart permet d'analyser la performance d'une entreprise par rapport à ses objectifs budgétaires, en identifiant les variations dans les marges bénéficiaires dues à des facteurs internes ou externes.

**Tableau N°16 : Représentation de l'écart sur marge pour l'année 2022**

Produit	CA <sub>r</sub>	Tx M	MR	CA <sub>p</sub>	Tx M	MP	E/M	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	36256739079	0.08	2900539126.3	24757970580	0.08	1980637646.4	<b>919901479.9</b>	<b>Favorable</b>
Sucre 10kg-25kg et 50kg	22738767249	0.07	1591713707.4	28654503480	0.07	2005815243.6	<b>-414101536.2</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre blanc big bag	10459693059	0.09	941372375.3	15825918240	0.09	1424332641.6	<b>-482960266.3</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre liquide en matière sèche	9742331361	0.16	1558773017.7	9316710075	0.016	1490673612	<b>68099405.7</b>	<b>Favorable</b>
Skor blanc verseur-morceaux-glace	653418594	0.13	84944417.22	1084035435	0.13	140924606.5	<b>-55980189.28</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre roux	91918212	0.09	8272639.08	98911989	0.09	8902079.01	<b>-629439.93</b>	<b>Défavorable</b>
sucre vrac	134879985	0.15	20231997.75	140874651	0.15	21131197.65	<b>-899 199.9</b>	<b>Défavorable</b>
Mélasse	135879096	0.38	51634056.4	189831090	0.38	72135814.2	<b>-20501757.8</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Total</b>							<b>12 928 496.19</b>	<b>Favorable</b>

**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.



### Analyse des écarts

L'entreprise a réalisé deux écarts sur marge **favorable** pour les deux produits « **skor 1kg-2kg et 5kg** » et « **sucre liquide en matière sèche** » des valeurs respectives de **919901479.9 KDA** et de **68099405.7 KDA**. Cela est dû à la bonne estimation des quantités à vendre et à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la baisse de l'offre des concurrents, et cela signifie que l'entreprise a bien atteint ses objectifs envisagés en termes de vente car elle a vendu plus que prévu.

Elle a réalisé un écart sur marge **défavorable** pour les produits « **Sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc big bag, skor blanc verseur-morceaux-glace, sucre roux, sucre vrac et Mélasse** » des valeurs respectives de **-414101536.2 KDA, 482960266.3 KDA, -55980189.28 KDA, -629439.93 KDA, -899 199.9 KDA, -20501757.8 KDA**. Cela est dû à la sous-estimation des marges prévisionnelles et des quantités à vendre (manque d'étude avant-projet), ainsi qu'à la perte des parts du marché en faveur de la concurrence dont le prix et la qualité sont inférieure. Cela signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs envisagés en termes de marge car elle est inférieure à celle prévu d'où l'écart sur marge unitaire est négatif.

✓ **Décomposition de l'écart sur marge en écart sur marge unitaire et écarts sur quantité**

$$E/Mu = (Mr_u - Mpu) * Q_r$$

$$E/Q = (Q_r - Q_p) * Mpu$$

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

**Tableau N°17 : Représentation de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2022**

Produit	PUR	Tx M	MUR	PUP	Tx M	MUP	Qr	E/Mu	Qualification
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	81 016.3	0.08	6 481.3	81 522.21	0.08	6 521.7	447 524	<b>-18079969.6</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre 10kg- 25kg et 50kg</b>	87 215.94	0.07	6 105.1	87 050.51	0.07	6 093.5	260 718	<b>3 024 328.8</b>	<b>Favorable</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	86 867.31	0.09	7 818.05	88 009.78	0.09	7 920,8	120 410	<b>-12372127.5</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	87 379.87	0.16	13 980.7	87 981.48	0.16	14 077,03	111 494	<b>-10740217.02</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Skor blanc verseur- morceau x-glace</b>	128 196.7	0.13	16 665.5	135640.07	0.13	17 633.2	5 097	<b>-4 932 366.9</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre roux</b>	109 426.4	0.09	9 848.3	110 024.46	0.09	9 902.2	840	<b>-45 276</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre vrac</b>	87 926.98	0.15	13 189.04	88 156.85	0.15	13 223.5	1 534	<b>-52 861.64</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Mélasse</b>	14 022.61	0.38	5 328.6	15 835.09	0.38	6 017.3	9 690	<b>-6 673 503</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Total</b>								<b>-49871992.86</b>	<b>Défavorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

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

**Tableau N°18** : Représentation de l'écart sur quantité pour l'année 2022

Produit	Qr	Qp	MUP	E/Q	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	447 524	303 696	6 521.7	938003067.6	Favorable
Sucre 10kg-25kg et 50kg	260 718	329 171	6 093.5	-417 118 355.5	Défavorable
Sucre blanc big bag	120 410	179 820	7 920,8	-470 574 728	Défavorable
Sucre liquide en matière sèche	111 494	105 894	14 077,03	78 831 368	Favorable
Skor blanc verseur-morceaux-glace	5 097	7 992	17 633.2	-51 048 114	Défavorable
Sucre roux	840	899	9 902.2	-584 229.8	Défavorable
sucre vrac	1 534	1 598	13 223.5	-846 304	Défavorable
Mélasse	9 690	11 988	6 017.3	-13 827 755.4	Défavorable
<b>Total</b>				<b>62 834 948.9</b>	<b>Favorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

❖ **Ecart sur résultat :**

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

**Tableau N°19** : Calcul du résultat réel pour tous les produits pour l'année 2022

	Skor 1kg-2kg et 5kg	Sucre 10kg-25kg et 50kg	Sucre blanc bigbag	Sucre liquide en matière sèche	Skor blanc verseur-morceaux-glace	Sucre roux	Sucre vrac	Mélasse
<b>CA</b>	36256739079	22738767249	10459693059	9742331361	653418594	91918212	134879985	135879096
<b>Coût de revient</b>	33571054703	21251184345	9596048678	8398561518	578246543,4	84328634,86	117286943,5	98463113
<b>Résultat réel</b>	<b>2685684376</b>	<b>1487582904</b>	<b>863644381</b>	<b>1343769843</b>	<b>75172050,6</b>	<b>7589577,14</b>	<b>17593041,5</b>	<b>37415983</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Résultat réel = CA réel – Coût de revient réel**

Sachant que : **CA = coût de revient + marge bénéficiaire**

→ **Coût de revient = CA – marge bénéficiaire**

**Tableau N° 20** : Calcul du résultat prévisionnel pour tous les produits pour l'année 2022

	Skor 1kg-2kg et 5kg	Sucre 10kg-25kg et 50kg	Sucre blanc bigbag	Sucre liquide en matière sèche	Skor blanc verseur-morceaux-glace	Sucre roux	Sucre vrac	Mélasse
<b>CA</b>	24757970580	28654503480	15825918240	9316710075	1084035435	98911989	140874651	189831090
<b>Coût de revient</b>	22924046833	26779909794	14519191046	8031646616	959323393,8	90744944,04	122499696,5	137558760,9
<b>Résultat prév</b>	<b>1833923747</b>	<b>1874593686</b>	<b>1306727194</b>	<b>1285063459</b>	<b>124712041</b>	<b>8167044,96</b>	<b>18374954,5</b>	<b>52272329,1</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

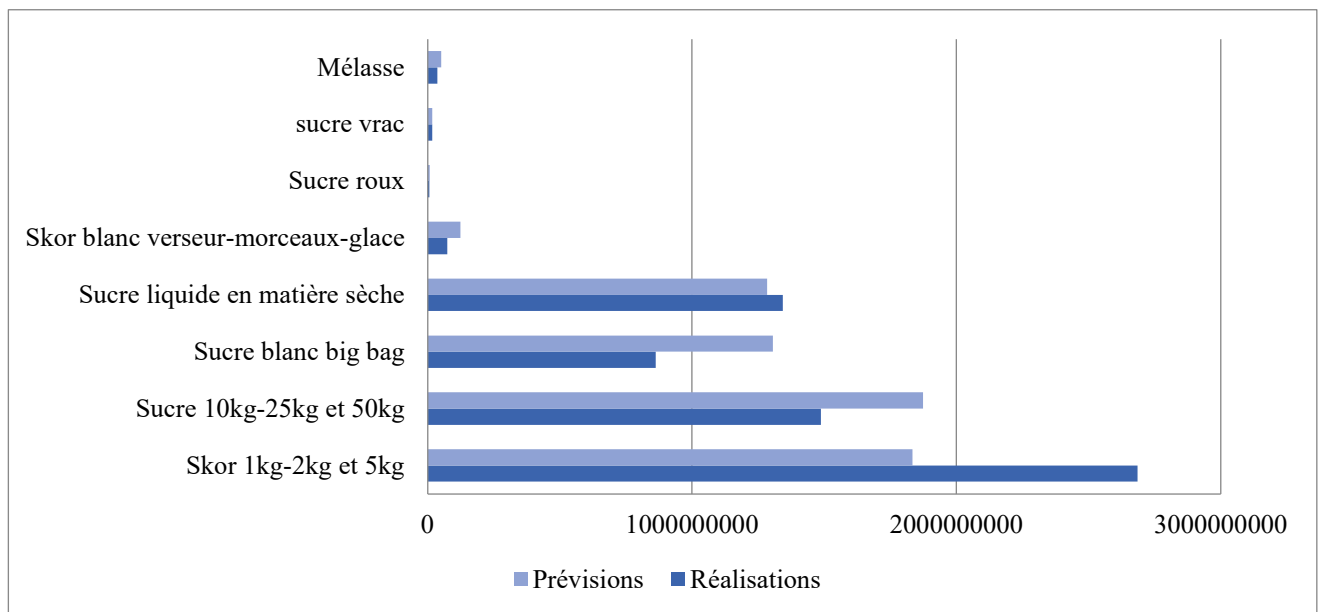
**Tableau N°21** : Comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels pour l'année 2022

Produit	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Ecart
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	2685684376	1833923747	<b>851760629</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	1487582904	1874593686	<b>-387010781</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	863644381	1306727194	<b>-443082813</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	1343769843	1285063459	<b>58706384,3</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	75172050,6	124712041	<b>-49539990,6</b>
<b>Sucre roux</b>	7589577,14	8167044,96	<b>-577467,826</b>
<b>Sucre vrac</b>	17593041,5	18374954,5	<b>-781912,957</b>
<b>Mélasse</b>	37415983	52272329,1	<b>-14856346,2</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Nous allons traduire ce tableau ci-dessus en graphique.

**Graphique N°03 : Représentation des réalisations et les prévisions du résultat.**



**Source :** Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé des écarts sur résultat **défavorable** pour les produits « **Sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc big bag, skor blanc verseur-morceaux-glace, sucre roux, sucre vrac et Mélasse** » des valeurs respectives de - **387010781 KDA, -443082813 KDA, -49539990,6 KDA, -577467,826 KDA, -781912,957 KDA et -14856346,2 KDA**, ce qui peut influencer négativement son activité.

Les produits « **sucre 1kg-2kg et 5kg et sucre liquide en matière sèche** » ont réalisé des écarts sur résultat **favorables** des valeurs de **851760629 KDA et 58706384,3 KDA** respectivement, cela signifie qu'elle a atteint son objectif.

## 2. Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2023

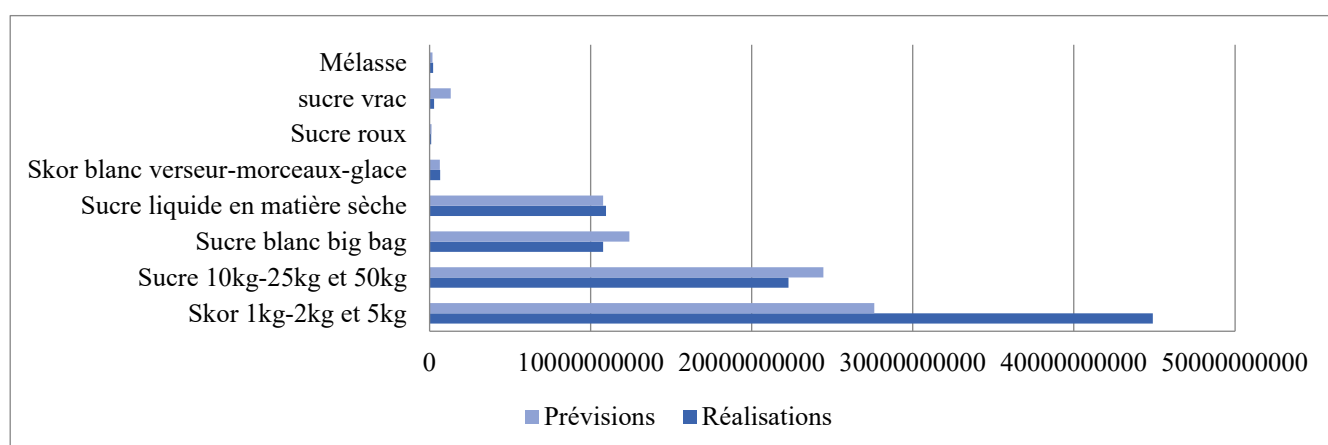
Comparaison des réalisations entre le CA réel et CA prévisionnel des produits.

**Tableau N°22 : Comparaison entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2023**

Produits	Réalizations			Prévisions			Ecart global
	Qté	PU	CA	Qté	PU	CA	
Skor 1kg-2kg et 5kg	545 233	82 379.52	44916034116	335 165	82 411.41	27 621422 706	<b>17 294 611 410</b>
Sucre 10kg-25kg et 50kg	236 697	94 137.96	22282173 522	283 236	86 331.69	24 452242 614	<b>-2 170 069 092</b>
Sucre blanc big bag	115 756	9 307.64	1 077 415 691	143 486	86 509.86	12 412955 064	<b>-11 335 539 373</b>
Sucre liquide en matière sèche	115 369	96 018.99	10 962245 892	124 625	86 510.78	10 781406 801	<b>180 839 091</b>
Skor blanc verseur-morceaux-glace	4 526	144 590.74	654 417 705	4 396	144 093.80	633 436 374	<b>20 981 331</b>
Sucre roux	858	131 584.54	112 899 543	899	140 031.13	125 887 986	<b>-12 988 443</b>
Sucre vrac	3 038	92 741.70	281 749 302	15 285	86 020.94	1 314 830 076	<b>-1 033 080 774</b>
Mélasse	13 933	15 990.93	222 801 753	11 988	16 001.77	191 829 312	<b>30 972 441</b>

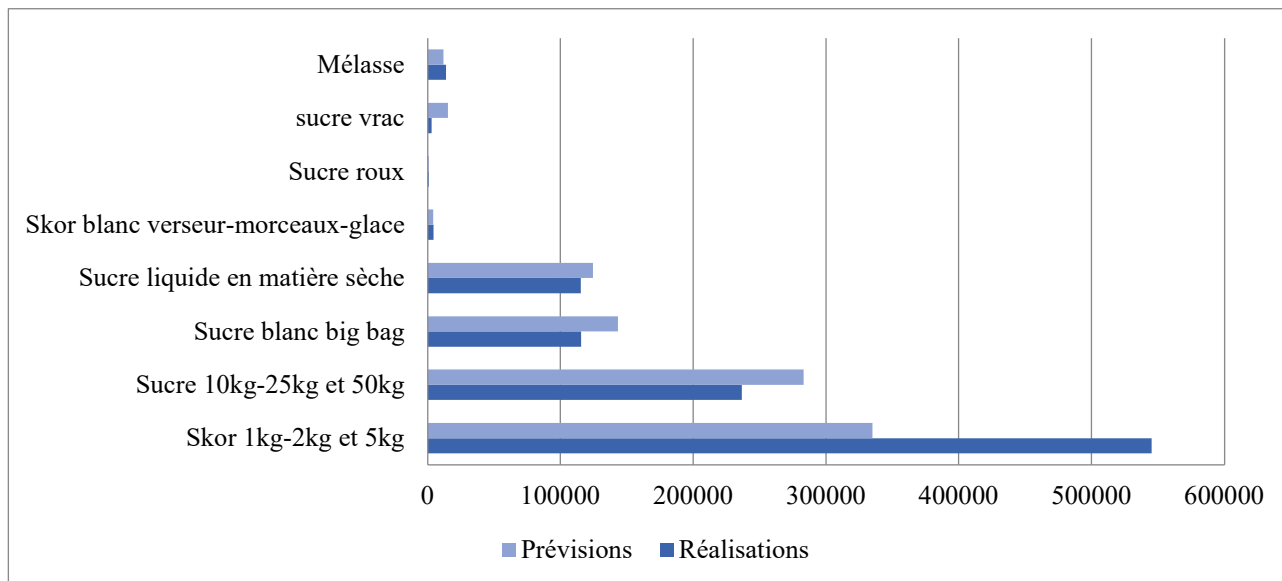
Source : élaboré par nous-mêmes à partir des éléments interne de Cevital.

La traduction du tableau ci-dessus en deux graphes. Le premier graphe représente les réalisations et les prévisions du CA en quantités. Le deuxième graphe en valeur.

**Graphe N°04 : Représentation de la réalisation et prévisions de CA en valeur pour l'année 2023**

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Graphe N°05 :** Représentation de la réalisation et les prévisions du CA en quantité pour l'année 2023



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Interprétation :

Selon le tableau et les figures ci-dessus, nous constatons que les produits « **sucre de 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc bigbag, sucre roux et sucre vrac** » ont enregistré des écarts **défavorables** d'une valeur de **-2 170 069 092, -11 335 539 373, -12 988 443, -1 033 080 774 KDA** respectivement, car les réalisations sont inférieures aux prévisions. Alors que le reste des produits « **Skor 1kg-2kg et 5kg, Sucre liquide en matière sèche, Skor blanc verseur-morceaux-glace et mélasse** » ont réalisé des écarts **favorables** des valeurs de **17 294 611 410, 180 839 091, 20 981 331 et 30 972 441 KDA** respectivement, car les réalisations sont supérieures aux prévisions.

Pour mieux comprendre les causes des différents écarts constatés, il est nécessaire de décomposer l'écart sur CA en écart sur prix et écart sur volume.

### ➤ Décomposition de l'écart sur CA :

Nous allons présenter dans les tableaux ci-dessus la décomposition de l'E/CA en deux sous écarts : E/P et E/V.

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

**Tableau N°23** : Tableau récapitulatif de l'écart sur prix de tous les produits pour l'année 2023

Produit	Pr	Pp	Qr	E/P	Qualification
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	82 379.52	82 411.41	545 233	<b>-17 387 480.37</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	94 137.96	86 331.69	236 697	<b>1 847 720 690.1</b>	<b>Favorable</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	9 307.64	86 509.86	115 756	<b>-8 936 620 178</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	96 018.99	86 510.78	115 369	<b>1 096952 679.4</b>	<b>Favorable</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	144 590.74	144 093.80	4 526	<b>2 249 150.44</b>	<b>Favorable</b>
<b>Sucre roux</b>	131 584.54	140 031.13	858	<b>-7 247 174.22</b>	<b>Défavorable</b>
<b>sucre vrac</b>	92 741.70	86 020.94	3 038	<b>20 417 668.88</b>	<b>Favorable</b>
<b>Mélasse</b>	15 990.93	16 001.77	13 933	<b>-151 033.72</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Total</b>				<b>-5 994 065 677.5</b>	<b>Défavorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur prix ; **défavorable** pour les produits « **Skor 1kg-2kg et 5kg, Sucre blanc big bag, sucre roux et mélasse** » des valeurs respectives de **-17 387 480.37 KDA, -8 936 620 178 KDA, -7 247 174.22 KDA et -151 033.72 KDA**. Cela est dû principalement à l'insatisfaction des clients, ainsi qu'à la sous-estimation des coûts prévisionnels (c'est-à-dire, les coûts sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait du produit, durant l'année 2023).

Le reste des produits « **Sucre 10kg-25kg et 50kg, Sucre liquide en matière sèche, skor blanc verseur-morceaux-glace et sucre vrac** » ont réalisé des écarts **favorables** des valeurs respectives de **1 847 720 690.1 KDA, 1 096952 679.4 KDA, 2 249 150.44 KDA et 20 417 668.88 KDA**. Cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des quantités à vendre, durant l'année 2023.

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



**Tableau N°24** : Tableau récapitulatif de l'écart sur volume de tous les produits pour l'année 2023

Produit	Qr	Qp	Pp	E/V	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	545 233	335 165	82 411.41	17 312 000 075.8	Favorable
Sucre 10kg-25kg et 50kg	236 697	283 236	86 331.69	-4 017 790 520.9	Défavorable
Sucre blanc big bag	115 756	143 486	86 509.86	-2 398 139 829	Défavorable
Sucre liquide en matière sèche	115 369	124 625	86 510.78	-800 743 779.7	Défavorable
Skor blanc verseur-morceaux-glace	4 526	4 396	144 093.80	18 732 194	Favorable
Sucre roux	858	899	140 031.13	-5 471 276.3	Défavorable
sucre vrac	3 038	15 285	86 020.94	-1 053 498 452.2	Défavorable
Mélasse	13 933	11 988	16 001.77	31 123 442.6	Favorable
<b>Total</b>				<b>9 086 211 854.3</b>	<b>Favorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Analyse des écarts

L'entreprise a enregistré des écarts sur volume **favorable** pour les produits « **skor 1kg-2kg et 5kg, skor blanc verseur-morceaux-glace et mélasse** » des valeurs respectives de **17 312 000 075.8 KDA, 18 732 194 KDA et 31 123 442.6 KDA**. Cela est dû principalement à la satisfaction des clients, ainsi qu'à la bonne estimation des quantités à vendre. Elle a enregistré des écarts **défavorables** pour les produits « **sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc bigbag, sucre liquide en matière sèche, sucre roux et sucre vrac** » d'une valeur respective de **-4 017 790 520.9 KDA, -2 398 139 829 KDA, -800 743 779.7 KDA, -5 471 276.3 KDA et -1 053 498 452.2 KDA**. Cela est dû à l'insatisfaction des clients et la sous-estimation des quantités à vendre (c'est-à-dire, les quantités vendues sont plus élevés que ce que le budget estimait qu'il serait) durant l'année 2023.

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

$$E/CV = (PMP - PMB) * Qr \text{ totale}$$

$$\text{Sachant que : } PMP = \sum (Qr * Pp) / \sum Qr = \sum (Cap / Qr)$$

$$\text{Et : } PMB = \sum (Qp * Pp) / Qp = \sum Cap / Pp$$

Nous allons d'abord calculer le CA préétabli :  $Cap = \sum Qr * Pp$ . Représente une estimation des revenus qu'une entreprise prévoit de générer sur une période donnée, généralement un an.

**Tableau N°25 : Représentation de CA préétabli pour l'année 2023**

Produit	Qr	Pp	CA préétabli
Skor 1kg-2kg et 5kg	545 233	82 411.41	<b>44 933 420 908.53</b>
Sucre 10kg-25kg et 50kg	236 697	86 331.69	<b>20 434 452 027.93</b>
Sucre blanc big bag	115 756	86 509.86	<b>10 014 035 354.16</b>
Sucre liquide en matière sèche	115 369	86 510.78	<b>9 980 662 177.82</b>
Skor blanc verseur-morceaux-glace	4 526	144 093.80	<b>652 168 538.8</b>
Sucre roux	858	140 031.13	<b>120 146 709.54</b>
sucre vrac	3 038	86 020.94	<b>261 331 615.72</b>
Mélasse	13 933	16 001.77	<b>222 952 661.41</b>
<b>Total</b>	<b>1035411</b>	<b>83 656.80</b>	<b>86 619 169 992.98</b>

Source : Élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Après avoir calculé le Cap, nous allons procéder au calcul de : PMP et PMB.

$$\text{PMP} = 86\,619\,169\,992.98 / 1\,035\,411 = \mathbf{83\,656.80}$$

$$\text{PMB} = 77\,534\,010\,933 / 919\,080 = \mathbf{84\,360.45}$$

Le tableau ci-dessous représente la différence entre CA<sub>r</sub> et le CA<sub>p</sub>, causée par la variation dans la répartition des produits vendus par rapport aux prévisions. En d'autres termes, il mesure l'impact des changements dans le mix des ventes sur les résultats financiers de l'entreprise.

**Tableau N° 26 : Représentation de l'écart sur composition des ventes pour l'année 2023**

PMP	PMB	Qr totale	E/CV	Qualification
83 656.80	84 360.45	1 035 411	<b>-728 566 950.15</b>	<b>Défavorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

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

**Tableau N°27** : La composition en % des quantités (en tonne) prévues pour l'année 2023

Produit	Qp	% de la composition
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	335 165	<b>36.46%</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	283 236	<b>30.81%</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	143 486	<b>15.61%</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	124 625	<b>13.55%</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	4 396	<b>0.48%</b>
<b>Sucre roux</b>	899	<b>0.097%</b>
<b>sucre vrac</b>	15 285	<b>1.66%</b>
<b>Mélasses</b>	11 988	<b>1.30%</b>
<b>Total</b>	<b>919 080</b>	<b>100%</b>

Source : Élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Le tableau montre que les deux produits « **skor 1kg-2kg et 5kg** » et « **sucre 10kg-25kg et 50kg** » représente respectivement **36.46%** et **30.8%** des quantités prévues. Cela indique que les deux produits sont prévus d'avoir une plus grande part du marché ou une demande plus élevée par rapports aux restes des produits.

**Tableau N°28** : Adaptation des % de la composition prévu aux quantités réelles et détermination des écarts sur composition pour l'année 2023

Produit	Qr	Qté si respect de la composition	E/Q	Pp	Ecart en KDA
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	545 233	377 583.33	<b>167 650</b>	82 411.41	<b>13 816 272 886.5</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	236 697	319 082.61	<b>-82 385</b>	86 331.69	<b>-7 112 436 280.6</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	115 756	161 638.01	<b>-45 882</b>	86 509.86	<b>-3 969 245 396.5</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	115 369	140 391.37	<b>-25 022</b>	86 510.78	<b>-2 164 672 737.1</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	4 526	4 949.26	<b>-423</b>	144 093.8	<b>-60 951 677.4</b>
<b>Sucre roux</b>	858	1 004.35	<b>-146</b>	140 031.1	<b>-20 444 545</b>
<b>sucre vrac</b>	3 038	17 218.88	<b>-14 180</b>	86 020.94	<b>-1 219 776 929.2</b>
<b>Mélasses</b>	13 933	13 501.76	<b>432</b>	16 001.77	<b>6 912 764.6</b>
<b>Total</b>	<b>1 035 411</b>	<b>1 035 411</b>	<b>0</b>		<b>-451 341 914.7</b>

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de Cevital.

Nous constatons que la composition des ventes a été orientée de façon plus forte que prévue vers des produits dont le prix est moins élevé « **skor 1kg-2kg et 5kg et mélasse** » par contre le reste des produits dont le prix sont plus élevés est moins

vendus que prévu d'où l'écart sur composition est **défavorable** de **-451 341 914.7 KDA**.

**Tableau N°29** : Représentation de l'écart sur volume global pour l'année 2023

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

<b>Qr totale</b>	<b>Qp totale</b>	<b>PMB</b>	<b>E/VG</b>	<b>Qualification</b>
1 035 411	919 080	84 360.45	<b>9 813 735 508.9</b>	<b>Favorable</b>

**Source** : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Le tableau représente la différence entre le CA<sub>r</sub> et le CA<sub>p</sub>, causée par une variation dans les volumes de vente. Il permet d'évaluer l'impact des changements dans les quantités vendues sur le chiffre d'affaires total.

#### ❖ **Ecart sur marge**

Pour l'année 2023, Cevital a gardé la même marge bénéficiaire que celle de 2022 pour les produits étudiés.

**Tableau N°30 : Représentation de l'écart sur marge pour l'année 2023**

Produit	CAr	Tx M	MR	CAp	Tx M	MP	E/M	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	44916034116	0.08	3593282729.2	27621422706	0.08	2209713816.4	33723113475.6	Favorable
Sucre 10kg-25kg et 50kg	22282173522	0.07	1559752146.5	24452242614	0.07	1711656982.9	-1519048 364	Défavorable
Sucre blanc big bag	1077415691	0.09	96967412.19	12412955064	0.09	1117165955.7	-1020198543.5	Défavorable
Sucre liquide en matière sèche	10962245892	0.16	1753959342.7	10781406801	0.16	1725025088.1	28934254.6	Favorable
Skor blanc verseur-morceaux-glace	654417705	0.13	85074301.65	633436374	0.13	82346728.62	2 727 573.03	Favorable
Sucre roux	112899543	0.09	10160958.87	125887986	0.09	11329918.74	-1 168 959.87	Défavorable
sucre vrac	281749302	0.15	42262395.3	1314830076	0.15	197224511.4	-154 962 116.1	Défavorable
Mélasse	222801753	0.38	84664666.14	191829312	0.38	72895138.56	11 769 527.58	Favorable
<b>Total</b>							<b>31071166847.3</b>	<b>Favorable</b>

Source : Élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Analyse des écarts

L'entreprise a réalisé des écarts sur marge **favorable** pour les produits « **skor 1kg-2kg et 5kg, sucre liquide en matière sèche, skor blanc verseur-morceaux-glace et mélasse** » des valeurs respectives de **33723113475.6 KDA, 28 934 254.6 KDA, 2 727 573.03 KDA, 11 769 527.58 KDA**. Cela est dû à la bonne estimation des quantités à vendre, et la satisfaction des clients, ainsi qu'à la baisse de l'offre des concurrents, et cela signifie que l'entreprise a bien atteint ses objectifs envisagés en termes de vente car elle a vendu plus que prévu.

Elle a réalisé un écart sur marge **défavorable** pour les produits « **sucre 10kg-25kg et 50kg, sucre blanc bigbag, sucre roux et sucre vrac** » des valeurs respectives de **-1 519 048 364 KDA, -1020198543.5 KDA, -1 168 959.87 KDA et -154 962 116.1 KDA**. Cela est dû à la sous-estimation des marges prévisionnelles et à la mauvaise estimation des quantités à vendre (manque d'étude avant-projet), ainsi qu'à

l'insatisfaction des clients, et cela signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs envisagés en termes de vente.

➤ **Décomposition de l'écart sur marge en écart sur quantité et écart sur marge unitaire**

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

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

**Tableau N° 31 : Représentation de l'écart sur marge unitaire pour l'année 2023**

Produit	PUR	Tx M	MUR	PUP	Tx M	MUP	Qr	E/Mu	Qualification
Skor 1kg- 2kg et 5kg	82 379.52	0.08	6 590.3	82 411.41	0.08	6 592.9	545 233	<b>-1417605.8</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre 10kg-25kg et 50kg	94 137.96	0.07	6 589.65	86 331.69	0.07	6 043.2	236 697	<b>129343622.1</b>	<b>Favorable</b>
Sucre blanc bigbag	9 307.64	0.09	837.68	86 509.86	0.09	7 785.8	115 756	<b>- 804286578.7</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre liquide en matière sèche	96 018.99	0.16	15 363.03	86 510.78	0.16	13 841.7	115 369	<b>175514320.8</b>	<b>Favorable</b>
Skor blanc verseur- morceaux- glace	144 590.7	0.13	18 796.79	144 093.8	0.13	18 732.19	4 526	<b>292379.6</b>	<b>Favorable</b>
Sucre roux	131 584.5	0.09	11 842.6	140 031.1	0.09	12 602.8	858	<b>-652251.6</b>	<b>Défavorable</b>
Sucre vrac	92 741.70	0.15	13 911.25	86 020.94	0.15	12 903.14	3 038	<b>3068</b>	<b>Favorable</b>
Mélasse	15 990.93	0.38	6 076.55	16 001.77	0.38	6 080.6	13 933	<b>-56428.65</b>	<b>Défavorable</b>
<b>Total</b>								<b>-501259474.3</b>	<b>Défavorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

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

**Tableau N°32 : Représentation de l'écart sur quantité (en tonne) pour l'année 2023**

Produit	Qr	Qp	MUP	E/Q	Qualification
Skor 1kg-2kg et 5kg	545 233	335 165	6 592.9	1384936310	Favorable
Sucre 10kg-25kg et 50kg	236 697	283 236	6 043.2	-281 244 484,8	Défavorable
Sucre blanc big bag	115 756	143 486	7 785.8	-215 900 234	Défavorable
Sucre liquide en matière sèche	115 369	124 625	13 841.7	-128 118 775,2	Défavorable
Skor blanc verseur-morceaux-glace	4 526	4 396	18 732.1 9	2 435 184,7	Favorable
Sucre roux	858	899	12 602.8	-516 714,8	Défavorable
Sucre vrac	3 038	15 285	12 903.1 4	-158 024 755,58	Défavorable
Mélasse	13 933	11 988	6 080.6	11 826 767	Favorable
<b>Total</b>				<b>831 293 531,32</b>	<b>Favorable</b>

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

#### ❖ Ecart sur résultat

- Calcul et analyse de l'écart sur résultat pour tous les produits.

**Tableau N°33 : Calcul du résultat réel pour chaque produit pour l'année 2023**

	Skor 1kg- 2kg et 5kg	Sucre 10kg- 25kg et 50kg	Sucre blanc bigbag	Sucre liquide en matière sèche	Skor blanc verseur- morceaux- glace	Sucre roux	Sucre vrac	Mélasse
<b>CA</b>	<b>44916034116</b>	<b>22282173522</b>	<b>1077415691</b>	<b>10962245892</b>	<b>654417705</b>	<b>112899543</b>	<b>281749302</b>	<b>222801753</b>
<b>Coût de revient</b>	41588920478	20824461236	988454762,4	9450211976	579130712,4	103577562,4	244999393	161450545,7
<b>Résultat réel</b>	3327113638	1457712286	88960928,6	1512033916	75286992,6	9321980,61	36749909	61351207,3

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Tableau N°34 : Calcul du résultat prévisionnel pour chaque produit pour l'année 2023**

	Skor 1kg- 2kg et 5kg	Sucre 10kg- 25kg et 50kg	Sucre blanc bigbag	Sucre liquide en matière sèche	Skor blanc verseur- morceaux- glace	Sucre roux	Sucre vrac	Mélasse
<b>CA</b>	<b>27621422706</b>	<b>24452242614</b>	<b>12412955064</b>	<b>10781406801</b>	<b>633436374</b>	<b>125887986</b>	<b>1314830076</b>	<b>191829312</b>
<b>Coût de revient</b>	25575391394	22852563191	11388032169	9294316208	560563162,8	115493565,1	1143330501	139006747,8
<b>Résultat prévision nel</b>	2046031312	1599679423	1024922895	1487090593	72873211,2	10394420,9	171499575	52822564,2

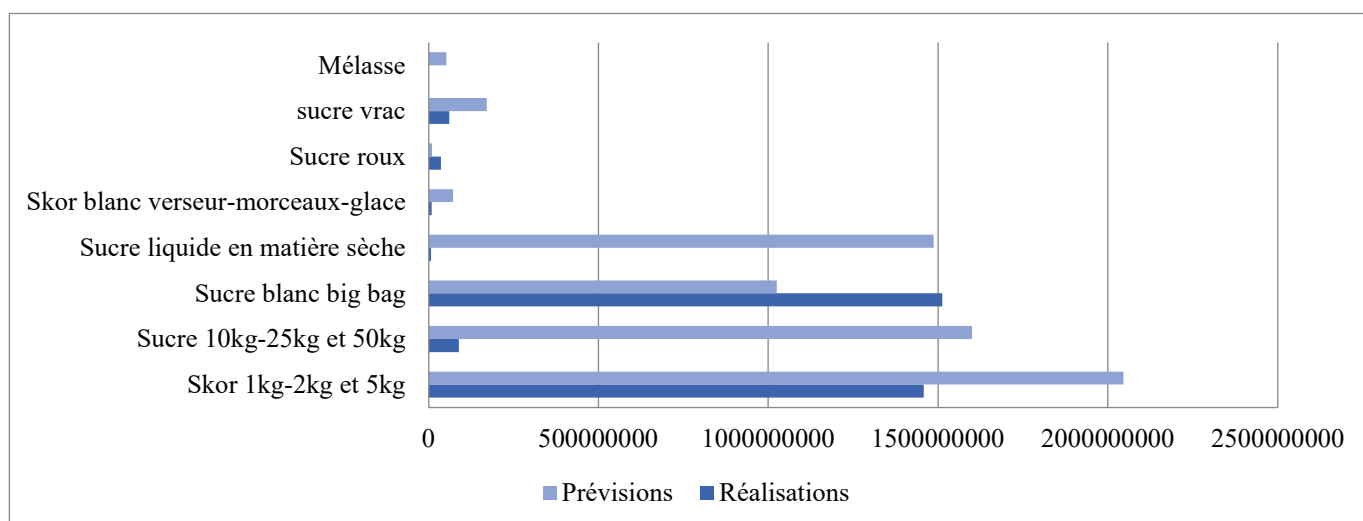
Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.



**Tableau N°35 : Comparaison entre le résultat réel et prévisionnel pour l'année 2023**

Produit	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Ecart
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	3327113638	2046031312	1281082327
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	1457712286	1599679423	-141967137
<b>Sucre blanc big bag</b>	88960928,6	1024922895	-935961967
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	1512033916	1487090593	24943322,9
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glance</b>	75286992,6	72873211,2	2413781,44
<b>Sucre roux</b>	9321980,61	10394420,9	-1072440,25
<b>Sucre vrac</b>	36749909	171499575	-134749666
<b>Mélasse</b>	61351207,3	52822564,2	8528643,17

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

**Graphe N°06 : Comparaison entre le résultat réel et prévisionnel des produits**

Source : Réaliser par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

### Interprétation

Nous constatons que l'entreprise a réalisé des écarts sur résultat **défavorable** pour les produits « **Sucre 10kg-25kg et 50kg, Sucre blanc big bag, sucre roux et sucre vrac** » des valeurs respectives de **-141967137 KDA, -935961967 KDA, -1072440,25 KDA et -134749666 KDA**, ce qui peut influencer négativement son activité.

Alors que les produits « **Skor 1kg-2kg et 5kg, Sucre liquide en matière sèche, Skor blanc verseur-morceaux-glance et Mélasse** » ont réalisé des écarts sur résultat

favorable des valeurs de **1281082327 KDA**, **24943322,9 KDA**, **2413781,44 KDA** et **8528643,17 KDA** respectivement, cela signifie qu'elle a atteint son objectif.

## 2.1. Etude de la variation des résultats de Cevital entre les deux années 2022 et 2023 pour chaque produit

Nous allons étudier la variation du résultat réel des produits entre les deux années 2022 et 2023, ainsi que la détermination du taux de cette variation.

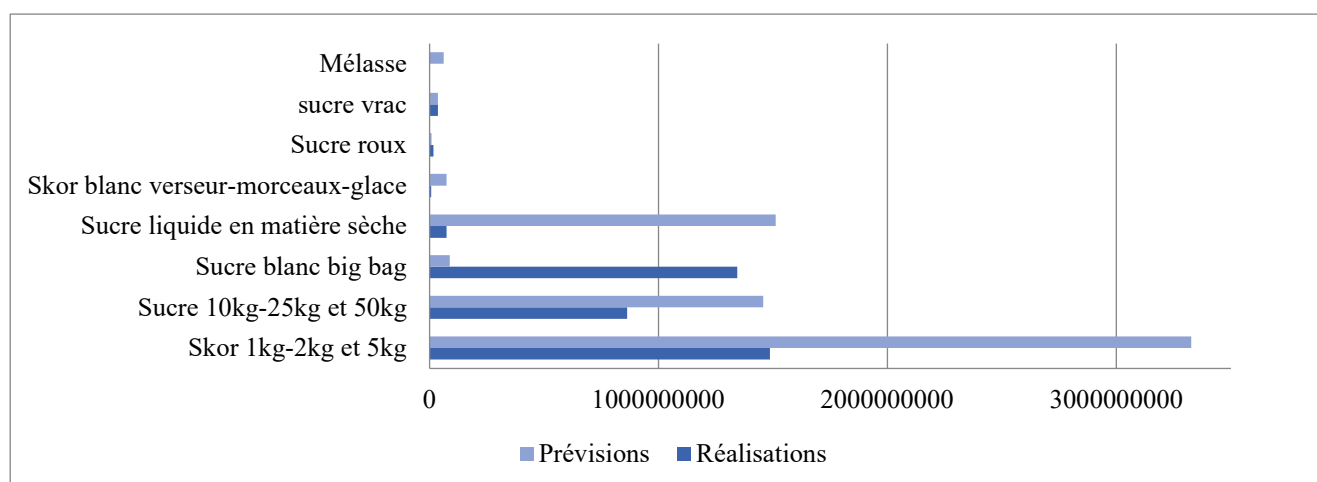
**Tableau N°36 :** Evolution des résultats réalisés des deux années 2022 et 2023

Produit	2022	2023	Taux de variation en %
<b>Skor 1kg-2kg et 5kg</b>	2685684376	3327113638	<b>23.88%</b>
<b>Sucre 10kg-25kg et 50kg</b>	1487582904	1457712286	<b>-2.008%</b>
<b>Sucre blanc big bag</b>	863644381	88960928,6	<b>-89.69%</b>
<b>Sucre liquide en matière sèche</b>	1343769843	1512033916	<b>12.52%</b>
<b>Skor blanc verseur-morceaux-glace</b>	75172050,6	75286992,6	<b>0.15%</b>
<b>Sucre roux</b>	7589577,14	9321980,61	<b>22.83%</b>
<b>Sucre vrac</b>	17593041,5	36749909	<b>108.88%</b>
<b>Mélasses</b>	37415983	61351207,3	<b>63.97%</b>

Source : Élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

Traduction du tableau numéro 36 en graphe :

**Graphe N°07 :** Représentation de l'évolution du résultat réel de 2022 et 2023



Source : Réaliser par nous-mêmes à partir des documents internes de Cevital.

## Interprétation

Nous constatons que les produits « **Skor 1kg-2kg et 5kg, Sucre liquide en matière sèche, Skor blanc verseur-morceaux-glace, Sucre roux, sucre vrac et mélasse** » ont enregistré une augmentation du résultat réel durant l'exercice 2023 par rapport à l'exercice 2022, contrairement aux produits « **Sucre 10kg-25kg et 50kg et Sucre blanc big bag** » qui ont enregistré une diminution du résultat réel en 2023 par rapport à 2022. Cela est dû à la variation des prix des matières sur la bourse internationale, ainsi le cours de change.

## Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître l'importance de l'application de l'outil du contrôle de gestion : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL.

En premier lieu nous avons effectué un contrôle budgétaire des ventes en calculant les différents écarts et en comparant les réalisations aux prévisions des deux exercices 2022 et 2023. L'intérêt principal de ces calculs est d'accomplir une analyse de budget plus fiable.

En second lieu, la comparaison entre les résultats réels et prévisionnels nous a permis de tirer la conclusion suivante : des produits ont réalisé des écarts positifs, et d'autres ont réalisé des écarts négatifs. Lors de la réalisation d'un écart défavorable CEVITAL SPA effectue une révision de ses prévisions budget vente et achat comme action corrective.

En dernier lieu, nous avons étudié l'évolution du résultat des produits pour les deux années traitées 2022 et 2023.

L'entreprise réalise deux types d'écarts : favorable et défavorable, ce dernier signifie qu'elle n'est pas performante et pour éviter cela et améliorer sa performance, il est indispensable d'augmenter la rentabilité de la production, d'acheter à moindres coût, et de parvenir à une relation client de qualité et veiller donc à travailler sur quatre axes :

- **La communication** ; une excellente relation client ne peut être observé que lorsque la communication interne est bonne.
- **La qualité de service** ; 82% des clients quittent leurs prestataires à cause d'une relation client qu'il juge mauvaise et non à cause du prix, du produit ou des concurrents.

- **L'efficacité technique** ; élément essentiel à la fidélisation du client, elle est indispensable au vu des avancées technologiques et nouveaux usages avérés des consommateurs.
- **L'offre et l'innovation** ; une entreprise doit savoir faire évoluer ses offres et services pour conserver sa clientèle qui est toujours à la recherche de nouveauté, de mise à jour et d'avantage fidélité.

## *Conclusion générale*

## *Conclusion générale*

Le contrôle de gestion est un instrument essentiel pour le pilotage de la performance d'une organisation. Les décisions en matière de contrôle de gestion s'inscrivent dans le cadre des orientations définies par la planification stratégique. Ce processus est systématique et se compose de plusieurs sous-processus enchaînés de manière séquentielle : la programmation, l'élaboration des budgets, leur mise en œuvre et l'évaluation des performances. Ce qui résume la démarche de la gestion budgétaire.

En effet, la gestion budgétaire consiste à planifier les recettes et les dépenses prévues sur une période donnée, qu'elle soit à court, moyen ou long terme. Cette planification permet à l'entreprise d'acquérir une meilleure compréhension de ses atouts et de ses faiblesses, facilitant ainsi une gestion proactive et efficace.

Notre principal objectif était de démontrer l'importance de la fonction de contrôle de gestion et de l'application de la méthode de gestion budgétaire au sein de la SPA Cevital. Dans cette perspective, nous avons formulé la problématique suivante : Est-ce que la gestion budgétaire présente une efficacité avérée en tant qu'outil pour l'entreprise Cevital ?

Pour répondre à cette question, nous avons réalisé une étude approfondie sur le contrôle budgétaire des ventes, en nous concentrant sur le calcul et l'analyse des écarts budgétaires. Notre analyse a révélé que les principaux écarts budgétaires proviennent des prévisions de ventes et des coûts de production, nécessitant une révision des processus de prévision et une optimisation de la gestion des ressources.

Nous avons exploité les informations et les données fournies par la direction financière et comptable de Cevital pour les années 2022 et 2023. En analysant ces données, nous avons pu identifier les principaux écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations réels, ainsi que leurs causes. Cela, nous a permis d'aboutir aux 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 comparant les résultats réalisés par l'ensemble des produits pendant les deux années 2022 et 2023, nous avons constaté une diminution du résultat des deux produits « **sucre 10kg-25kg et 50kg** » et « **sucre blanc bigbag** », et une augmentation du résultat des autres produits qui sont « **skor 1kg-2kg et 5kg** »,

« **sucre liquide en matière sèche** », « **skor blanc verseur-morceaux-glace** », « **sucre roux** », « **sucre vrac** » et « **mélasse** ».

- Cela nous a permis de faire un lien entre les écarts calculés sur le résultat et l'évolution de ce dernier. Pour l'écart sur résultat défavorable réalisé par les deux produits « **sucre roux** » et « **sucre vrac** » **n'ont** pas influencé négativement l'évolution de leurs résultats (une augmentation du résultat en 2023 par rapport à 2022).

Nous pouvons dire que nos hypothèses sont confirmées par les résultats obtenus dans le cadre de notre étude, démontrant que la gestion budgétaire est un outil essentiel pour l'amélioration de la performance de la SPA Cevital, ce qui explique son adoption par l'entreprise. Sur la base de notre recherche, nous formulons les recommandations suivantes pour les dirigeants de Cevital :

- Il est crucial d'améliorer la circulation de l'information afin de garantir qu'elle soit fiable, vérifiée, validée et sincère. Une meilleure communication interne contribuera à une prise de décision plus informée et efficace.
- Les responsables devraient adopter des méthodes de prévision plus robustes et adaptées à l'instabilité du marché. Une mauvaise prévision des données a souvent été identifiée comme la principale cause des écarts budgétaires défavorables. Des techniques plus sophistiquées et flexibles permettraient de mieux anticiper les fluctuations du marché.
- Il est recommandé de revoir la politique de prix en tenant compte de la concurrence et de l'émergence de nouveaux produits concurrents. Les prix agressifs des concurrents peuvent entraîner des écarts défavorables. De plus, il est important de renforcer les politiques commerciales, notamment en augmentant la publicité, en particulier pour les produits qui ont enregistré des écarts défavorables.

## *Références bibliographiques*



## Ouvrages

1. ALAZAR. D, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.
2. ALAZAR. D, SEPARI. S., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2010.
3. ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion : manuel et application », Dunod, Paris, 2007.
4. ANSOFF.I, « le système plan, programme budget, lecture de l'analyse financière ». France, 2021.
5. ANTHON. Y, « la fonction du contrôle de gestion », publication, 1993.
6. AUGE. B, NARO. G, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011.
7. BERLAND.N « le contrôle budgétaire », édition LA DEOUVRETE, Paris, 2004.
8. BOISLANDELLE.H.M, « gestion de ressources humaines dans les PME », 2<sup>ème</sup> édition, Edition Economica, Paris, 1998.
9. BOISSELIER. P, « contrôle de gestion, cours et application », édition Vuibert, paris, 1999.
10. BOUIN. X, SIMON. F, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition DUNOD, Paris, 2009.
11. BOUQUIN. H « Le contrôle de gestion », 2<sup>e</sup> édition PUF, Paris, 1997.
12. CAPPELLETTI. L, and all, « Contrôle de gestion, toute la fonction », Dunod, Paris, 2014.
13. COLIN.H, PESQUEUX.Y, « le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998.
14. CULLMANN.H, « DICTIONNAIRE DE LA COMPTABILITE », LA VILLE GUERIN, Paris, 2007.
15. DEPALLENS.G, « Gestion Financière De L'entreprise », 4<sup>ème</sup> Edition, SIREY, Paris, 1971.
16. DORAITH.B, « contrôle de gestion en 20 fiches », DUNOD, 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008.
17. DORIATH. B, GOUJET. C, « Gestion prévisionnel et mesure de la performance » 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, paris, 2007.
18. DURAND.X, HELLUY.A, « les fondamentaux du contrôle de gestion »; Edition d'organisation, paris, 2009.
19. FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005.

20. GERVAIS. M « le contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 1991.
21. GERVAIS. M, « contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, 1990.
22. GERVAIS. M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Aubin imprimeur, France, 1989.
23. GILLET. M, GILLET. P, « management des systèmes d'information », Edition DUNOT, 2008.
24. GIRAUD.F, SUPPLIC.O, and all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, édition GUALINO, Paris 2004, P 144.
25. Grandguillot. B et Grandguillot. F, « l'essentiel du contrôle de gestion », L'extenso, Paris, 2009.
26. Guedj. N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation, Paris 2000.
27. HENOT. C, HEMICI. F, « contrôle de gestion », édition Bréal, paris, 2007.
28. HERVE. A, « le contrôle de gestion .... En action », édition liaison, France, 2001.
29. HERVE. H, « toute la finance d'entreprise en pratique », 2<sup>ème</sup> édition, France, 2003.
30. HONORAT. P, « le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords », 2<sup>ème</sup> édition, édition d'organisation, Paris, France, 2005.
31. JACQUES. R, SOPHIE. N, « audit interne et contrôle de gestion », Edition organisation, Paris, 2011.
32. JEAN-PIERRE.G, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014.
33. KERVILER.L, KERVILER.I, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
34. KHEMAKHEM. A, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, 1971.
35. KHEMAKHEM.A, « La dynamique du contrôle de gestion ». 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD. 1976.
36. La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012.
37. LANGLOIS. G, and all, « contrôle de gestion : manuel et application », 4<sup>ème</sup> édition, Sup FOUCHER, Vanves, 2010.
38. LANGLOIS.L, and all « contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006.

39. LAUZEL.P., « Contrôle de gestion et budgets », édition Sirey, Paris, 1980.
40. LE CLERG.D, « Gestion budgétaire », édition Ayrolle, Paris, 1984.
41. LOCHARD.J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris 1998.
42. LONING. H, PESQUEUX. Y, and all « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.
43. LORINO. P, « Méthode et pratique de la performance », 3ème édition d'organisation, Paris, 2003.
44. LUDRUC.M, « Capital-compétence dans l'entreprise », Edition ESF, Paris, 2007.
45. LUDWIG Von B, and all, « Théorie générale des systèmes », Dunod, 1993.
46. MAKHELOUF, F, « Comptabilité Analytique », ED PAGE BLEU, collection gestion, Alger, 2006.
47. MARGOTTEAU. E, « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
48. MEHEUT. B, « Gestion budgétaire de l'entreprise : Plan, Budget, Contrôle », Editions Hommes et Techniques, France, 1982.
49. MOTTIS. N, « Contrôle de gestion », 2ème édition EMS, France, 2007.
50. NORBERT. G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3ème édition d'organisation, Paris, 2005.
51. NORBERT. G, and all, « Contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2000.
52. REIX.R, « Système d'information et management des organisations », 4<sup>ème</sup> édition, PARIS, 2002.
53. STEPHEN. R, DeCenzo. D, « Management l'essentiel des concepts et pratique », 4ème édition. Edition Pearson Education. France, 2004.
54. VILLARMOIS. O, « Le concept de la performance et sa mesure : un état de l'art », édition L'argus, Paris, 2001.

### ***Thèse et mémoires***

---

1. ARAB.Z, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Bejaïa », thèse magister, université de Bejaïa, 2012.
2. DIANE O, NIANG M, « Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise pharmaceutique Cas de SAIDAL », 2019/2020.
3. DJERROUD A, MOURAH K, « Analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion, cas de la SARL IBRAHIM ET FILS », université de Bejaïa, 2019.

4. IBRAHIMA.S, « introduction aux sciences économiques », Doctorat, introduction à l'économie générale, France, 2014 MOLHO.D, POISSON.D.F, « la performance globale de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2003.
5. LAUDON. K, LAUDON. J, op.cit, P 22. GILLET M. GILLET P, op.cit, P3-10 Ophélie CASTILLO, mémoire de fin d'étude « le système d'information des ressources humaine aux seins de petites et moyen entreprise », Université du Reims Champagne-Ardenne.
- 6- MAOUCHE A, « Gestion budgétaire des ventes, comme outil du contrôle SPA CEVITAL », Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option finance d'entreprise, promotion 2019.

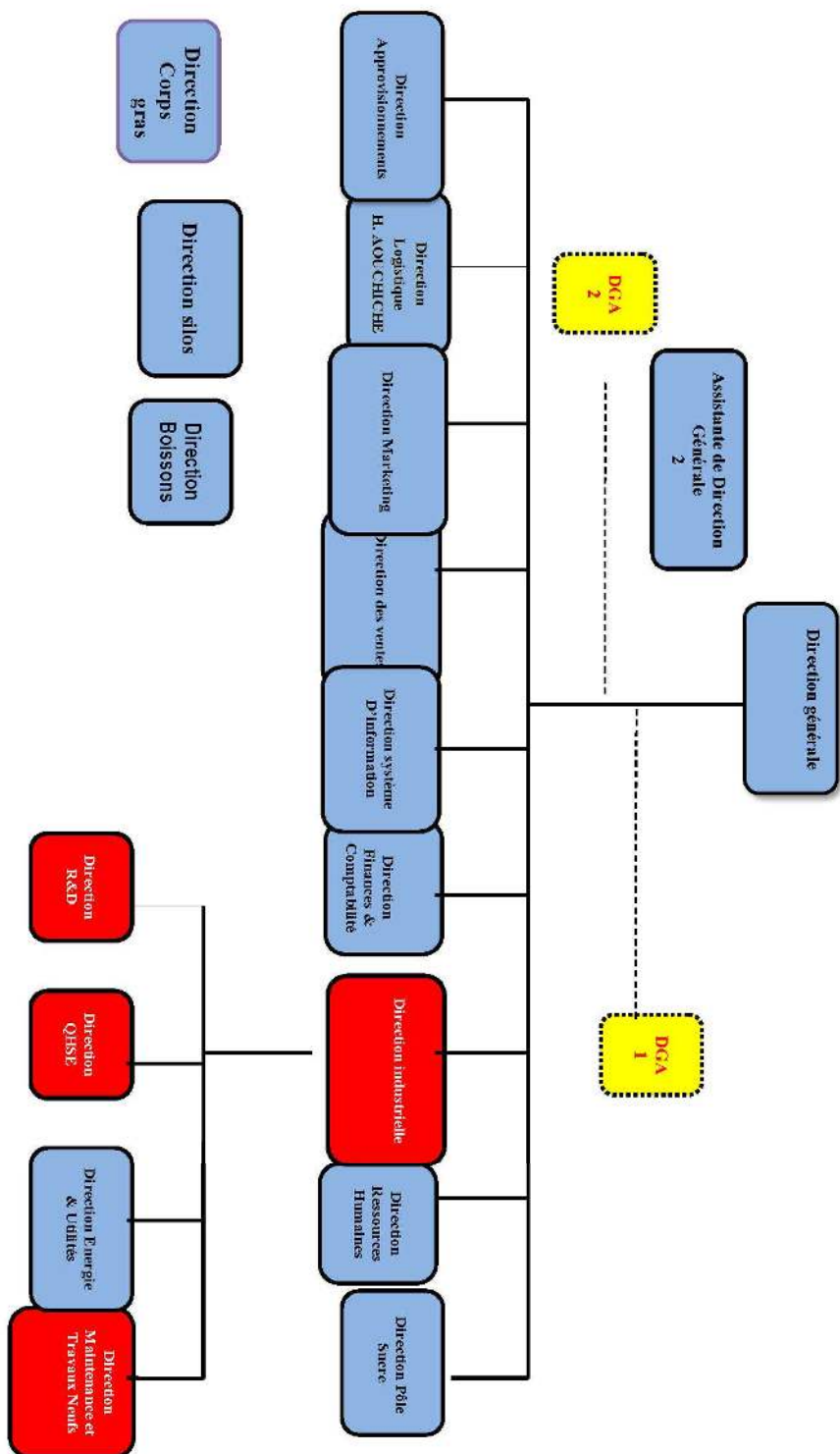
### ***Webographie***

---

- <https://univ.education.com>
- <https://www.ummo.dz>
- [www.ecademia.edu](http://www.ecademia.edu)
- Les différents types de tableaux de bord, [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com).
- Les qualités d'un système d'information, <http://maxicours.com>
- [www.xn--apprendreconomie-jqb.com](http://www.xn--apprendreconomie-jqb.com)

## *Annexes*

Annexe 1 : Organigramme de Cevaltal



## Annexe 2 : Budget 2022

## Budget 2022

	Budget En Tonne		Evolution	Budget	Taux de réalisation
	Ventes 2022	Ventes 2021			
01 Skor 1kg-2kg et 5kg	447 524	315 094	42%	303 696	147%
02 Sucre 10kg-25kg et 50kg	260 718	337 282	-23%	329 171	79%
03 Sucre blanc big bag	120 410	172 373	-30%	179 820	67%
04 Sucre liquide en matière sèche	111 494	101 870	9%	105 894	105%
05 Skor blanc verseur-morceaux-glace	5 097	7 056	-28%	7 992	64%
06 Sucre roux	840	821	2%	899	93%
07 sucre vrac	1 534	914	68%	1 598	96%
08 Mélasse	9 690	7 916	22%	11 988	81%
	957 309	943 327	1%	941 058	102%
		Budget CA			
	Ventes 2022	Ventes 2021	Evolution	Budget	Taux de réalisation
01 Skor 1kg-2kg et 5kg	36 256 739 079	24 628 086 150	47%	24 757 970 580	146%
02 Sucre 10kg-25kg et 50kg	22 738 767 249	24 680 039 922	-8%	28 654 503 480	79%
03 Sucre blanc big bag	10 455 693 059	12 537 843 939	-17%	15 825 918 240	66%
04 Sucre liquide en matière sèche	9 742 331 361	7 345 463 183	33%	9 316 710 075	105%
05 Skor blanc verseur-morceaux-glace	653 418 594	655 415 927	0%	1 084 035 435	60%
06 Sucre roux	91 918 712	65 941 326	39%	98 911 989	93%
07 sucre vrac	134 879 985	60 945 771	121%	140 874 651	96%
08 Mélasse	135 879 096	103 907 544	31%	189 831 090	72%
	80 213 626 635	70 079 543 762	14%	80 068 755 540	100%

## Annexe 3 : Budget 2023

<b>Budget 2023</b>						
	Budget En Tonne			Budget		
	Ventés 2023	Ventés 2022	Evolution	Budget	Taux de réalisation	
01 Skor 1kg-2kg et 5kg	545 233	447 524	22%	335 165	163%	
02 Sucre 10kg-25kg et 50kg	236 697	260 718	-9%	283 236	84%	
03 Sucre blanc big bag	115 756	120 410	-4%	143 486	81%	
04 Sucre liquide en matière sèche	115 369	111 494	3%	124 625	93%	
05 Skor blanc verseur-morceaux-glace	4 526	5 097	-11%	4 396	103%	
06 Sucre roux	85,8	84,0	2%	899	95%	
07 sucre vrac	3 038	1 534	58%	15 285	20%	
08 Mélasse	13 933	9 650	44%	11 988	116%	
	1 035 471	957 309	8%	919 080	113%	
		Budget CA				
	Ventés 2023	Ventés 2022	Evolution	Budget	Taux de réalisation	
01 Skor 1kg-2kg et 5kg	44 916 034 116	36 256 739 079	24%	27 621 422 706	163%	
02 Sucre 10kg-25kg et 50kg	22 282 173 522	22 738 767 249	-2%	24 452 242 614	91%	
03 Sucre blanc big bag	10 771 415 691	10 459 693 059	3%	12 412 955 064	87%	
04 Sucre liquide en matière sèche	10 962 245 892	9 742 331 361	13%	10 781 406 801	102%	
05 Skor blanc verseur-morceaux-glace	654 417 705	653 418 594	0%	633 436 374	103%	
06 Sucre roux	112 899 543	91 918 212	23%	125 887 986	90%	
07 sucre vrac	281 749 302	134 879 985	109%	1 314 830 076	21%	
08 Mélasse	222 801 753	135 879 096	64%	191 829 312	116%	
	90 203 737 524	80 213 626 635	12%	77 534 010 933	116%	



## *Table des matières*

*Table des matières*

**Remerciements**

**Dédicaces**

**Dédicaces**

**Liste des tableaux**

**Liste des graphes**

**Liste des schémas**

**Introduction générale..... 1**

**Chapitre 01 : Les généralités sur le contrôle de gestion ..... 6**

**Introduction ..... 6**

**Section 01 : Le concept théorique du contrôle de gestion..... 6**

1. La notion de contrôle de gestion..... 6

2. Définition du concept contrôle / gestion..... 6

3. Les définitions du contrôle de gestion retenues par quelques auteurs ..... 7

4. Évolution à travers l’histoire..... 8

5. Les objectifs actuels du contrôle de gestion ..... 10

6. Les missions du contrôle de gestion ..... 12

7. Les typologies du contrôle de gestion..... 13

8. Limites du contrôle de gestion..... 14

**Section 02 : Le contrôle de gestion dans l’entreprise ..... 14**

1. La position du contrôle de gestion dans la structure de l’entreprise..... 14

2. Rattachement de la fonction de contrôle de gestion ..... 15

3. Les concepts clés associés au contrôle de gestion ..... 18

4. Relation de contrôle de gestion avec les multiples fonctions de l’entreprise ..... 20

5. Les fonctions de contrôleur de gestion ..... 21

**Conclusion..... 28**

---

<b>Chapitre 02 : Les outils de contrôle de gestion et la performance</b> .....	<b>30</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>30</b>
<b>Section 01 : L'analyse et l'évaluation de la performance</b> .....	<b>30</b>
1. Définition de la performance de l'entreprise .....	30
2. Les principaux critères de la performance .....	31
3. Typologie de la performance .....	32
4. Les indicateurs de la performance .....	34
5. Les domaines de la performance.....	35
<b>Section 02 : Les outils de contrôle de gestion</b> .....	<b>36</b>
1. La comptabilité analytique.....	37
2. Système d'information.....	44
3. Tableau de bord.....	50
4. Le Reporting .....	55
<b>Conclusion</b> .....	<b>58</b>
<b>Chapitre 03 : La gestion budgétaire</b> .....	<b>60</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>60</b>
<b>Section 01 : Généralité sur la gestion budgétaire</b> .....	<b>60</b>
1. La définition de la gestion budgétaire.....	60
2. Le rôle de la gestion budgétaire .....	61
3. Les objectifs de la gestion budgétaire .....	61
4. Les différentes phases de la gestion budgétaire .....	62
5. Les limites de la gestion budgétaire .....	66
<b>Section 02 : Notion du contrôle budgétaire</b> .....	<b>67</b>
1. Définition et rôle de contrôle budgétaire .....	67
2. Les principes de contrôle budgétaire .....	68
3. Les conditions d'efficacité de contrôle budgétaire .....	69
4. Les fonctions du contrôle budgétaire .....	69

5.	Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....	70
6.	Utilités et limites du contrôle budgétaire .....	71
7.	Processus de contrôle budgétaire .....	72
8.	Analyse des écarts budgétaires .....	73
	<b>Conclusion.....</b>	<b>87</b>
	<b>Chapitre 04 : L'application du contrôle budgétaire au sein de Cevital.....</b>	<b>89</b>
	<b>Introduction .....</b>	<b>89</b>
	<b>Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>89</b>
1.	Présentation de Cevital .....	89
2.	L'organisation générale des composantes et les missions des directions : .....	93
	<b>Section 02 : Le budget de vente au sein de l'entreprise Cevital.....</b>	<b>93</b>
1.	Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2022.....	94
2.	Le contrôle budgétaire des ventes pour l'année 2023.....	106
	<b>Conclusion.....</b>	<b>120</b>
	<b>Conclusion générale .....</b>	<b>123</b>
	<b>Références bibliographiques</b>	
	<b>Annexes</b>	
	<b>Résumé</b>	

## *Résumé*

Le contrôle de gestion a pour ambition d'optimiser les performances de l'entreprise en élaborant des outils adaptés, tels que la gestion budgétaire. Celle-ci repose sur trois piliers essentiels : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Cet outil a pour objectif de permettre à l'entreprise d'atteindre ses objectifs en analysant les écarts entre les réalisations effectives et les prévisions.

L'objectif de cette étude est de mettre en évidence l'importance de la fonction de contrôle de gestion et l'application de la méthode de gestion budgétaire au sein de la SPA Cevital. Pour atteindre cet objectif, nous avons mené une étude approfondie sur le contrôle budgétaire des ventes, focalisée sur le calcul et l'analyse des écarts budgétaires.

Dans ce cadre, l'étude pratique menée au sein de Cevital nous a permis d'évaluer l'efficacité de la gestion budgétaire à travers d'analyse des écarts budgétaires. Cette étude, couvrant les années 2022 et 2023, a révélé des domaines nécessitant des ajustements, notamment dans la prévision des ventes et la gestion des coûts. Les résultats ont montré que des écarts budgétaires défavorables étaient souvent liés à des fluctuations du marché, affectant la performance financière globale de l'entreprise.

En conclusion, la gestion budgétaire joue un rôle capital dans l'amélioration des performances de l'entreprise, en permettant une évaluation continue et en facilitant la prise des décisions stratégiques pour atteindre les objectifs fixés.

**Mot clés :** Contrôle de gestion, gestion budgétaire, budget, écart, prévision, performance, SPA Cevital.

***Abstract***

Management control aims to optimize the company's performance by developing appropriate tools, such as budget management. This relies on three essential pillars: forecasting, budgeting, and budget control. This tool aims to enable the company to achieve its objectives by analyzing the variances between actual outcomes and forecasts.

The aim of this study is to highlight the importance of the management control function and the application of the budget management method within SPA Cevital. To achieve this objective, we conducted an in-depth study on the budgetary control of sales, focused on the calculation and analysis of budget variances.

In this context, the practical study conducted within Cevital allowed us to evaluate the effectiveness of budget management through the analysis of budget variances. This study, covering the years 2022 and 2023, revealed areas needing adjustments, particularly in sales forecasting and cost management. The results showed that unfavorable budget variances were often linked to market fluctuations, affecting the overall financial performance of the company.

In conclusion, budget management plays a crucial role in improving the company's performance by enabling continuous evaluation and facilitating strategic decision-making to achieve set objectives.

**Keywords:** Management control, budget management, budget, variance, forecasting, performance, SPA Cevital.