

Université d'Abderrahmane Mira de Bejaia

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences de gestion

Mémoire de fin de cycle

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

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité, contrôle et audit

Thème

***Le contrôle budgétaire : Outil d'aide à
l'amélioration de la performance de l'entreprise
Cas de la SARL Tchin-lait Candia***

Réalisé par :

BENALLOUACHE Sonia

BENKHIDER Katia

Encadré par :

M^r. IFOURAH.H

Membres de jury:

Président : OUKASSI.M

Examineur : AMGHAR.M

Promotion 2017

Dédicaces

Je dédie ce travail :

En premier lieu, à la source de la tendresse et de l'amour, mes chers parents qui m'ont soutenue et encourager tout au long de mes études, et qui font de moi ce que je suis aujourd'hui, que dieu vous garde pour nous,

A mes deux chères sœurs (Sabrina et ASSIA),

Comme je le dédie, en particulier, A l'être que j'estime le plus mon mari Sofiane, et je le remercie pour son aide, son soutien et surtout pour sa patience,

A toute sa famille,

A toute ma famille,

A mon cher binôme Katia,

Son fiancé et sa famille.

SONIA.

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

A la source de la tendresse et de l'amour, mes chers parents en particulier, l'école de ma vie, qui m'ont soutenu et encourager durant mes études, que dieu vous garde pour nous,

A mes chères sœurs (Hinanane et Dina),

A mon très cher frère (Yani),

A l'être que j'estime le plus mon cher fiancé Laarbi, qui m'a soutenu et toujours encourager malgré la distance qui nous sépare,

A mes chers beaux-parents,

A toute ma famille,

A mes amies,

A ma chère sœur et binôme Sonia,

Son mari et sa famille,

KATIA.

Remerciements

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

Nous remercions, notre promoteur M^r IFOURAH.H pour ses précieux conseils et orientation, afin de réaliser ce modeste travail.

Nous remercions aussi, M^r MOUHOUBI.A d'avoir accepté de nous aider, et de nous orienter pour la réalisation de ce travail, ainsi que pour ses précieux conseils qui ont été d'une très grande aide.

Nos sincères remerciements, à notre encadreur M^r ZIANE.M au sein de la SARL Tchîn-lait pour son aide et ses précieuses explications et surtout pour le temps qui a consacré pour nous durant la période de stage pratique.

Nos vifs remerciements sont adressés aux membres du jury qui ont acceptés d'évaluer ce modeste travail.

Enfin, on remercie toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de notre mémoire.

BENALLOUACHE/ BENKHIDER

Liste des abréviations

An	Activité normale
Ap	Activité préétablie
Ar	Activité réelle
BS	Budget standard
BF	Budget flexible
CA	Chiffre d'affaire
CAF	Capacité d'autofinancement
CS	Coût standard
Cs	Coefficient saisonnier
CU _P	Coût unitaire préétabli
CU _R	Coût unitaire réel
DA	Dinar Algérien
DADP	Dotations aux amortissements et dotations aux provisions
DG	Directeur générale
DR	Délai de récupération
E/CA	Ecart sur chiffre d'affaire
E/CF	Ecart sur charges fixes
E/P	Ecart sur prix
E/Q	Ecart sur quantité
E/R	Ecart sur rendement
EBE	Excédent brut d'exploitation
FCS	Facteurs clés de succès
FFs	Fais fixes standards
FNT	Flux nets de trésorerie
GLJ	Grands laits jus
IP	Indice de profitabilité
MCV	Marge sur cout variable
MOD	Mains d'œuvres directes
Mu _P	Marge unitaire préétablie
Mu _R	Marge unitaire réelle
PCG	Plan comptable générale
PP	Prix prévisionnel
PR	Prix réel
QP	Quantité prévue
QR	Quantité réelle
RADP	Reprises sur amortissements et dotations aux amortissements
ROCE	Return On Capital Employed
ROE	Return On Equity
SIG	soldes intermédiaires de gestion
T.B	Tableau de bord
TBG	Tableau de bord de gestion
TIR	Taux interne de rentabilité
TRS	Taux de rendement synthétique
UHT	Ultra haute température
UO	Unité d'œuvre
VA	Valeur ajoutée

Liste des schémas

N°	Titre	Page
1	Le système budgétaire	5
2	Architecture du système budgétaire	14
3	Représentation graphique d'une tendance linéaire et de son ajustement par la méthode des moindres carrés	19
4	Représentation graphique d'une tendance exponentielle et de son ajustement par la méthode des moindres carrés.	20
5	Représentation graphique d'une saisonnalité et de son ajustement par la méthode du trend	23
6	Les différents couts liés au stock	29
7	Démarche de la gestion prévisionnelle des investissements	35
8	La procédure du contrôle budgétaire	38
9	Représentation récapitulative de l'analyse des écarts	60
10	Les composantes de la performance de l'entreprise	62
11	Le lien entre la stratégie de l'entreprise et les outils du contrôle de gestion	70
12	L'organigramme de l'entreprise TCHIN-LAIT Candia	82
13	Anneau représentatif des réalisations des ventes en (%)	88
14	Représentation graphique des objectifs et des réalisations des ventes (en DA)	104

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
1	Les différents critères de choix d'investissement	33
2	Exemples sur les causes d'écarts et les actions correctives adaptées	46
3	Les éléments constitutifs d'un cout standard unitaire	54
4	Le calendrier du processus budgétaire	85
5	Réalisations des ventes par famille de produits de l'année 2016	88
6	Ecart sur chiffre d'affaire Demi écrémé 1L	89
7	Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Demi écrémé 1L »	90
8	Ecart sur chiffre d'affaire Viva	91
9	Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Viva »	92
10	Ecart sur chiffre d'affaire Entier	93
11	Analyse des écarts sur quantités et sur prix de vente «Entier »	94
12	Ecart sur chiffre d'affaire demi écrémé 500 ml	95
13	Analyse des écarts sur quantité et sur prix de vente «Demi écrémé 500 ml »	96
14	Calcul de l'écart sur cout de production « demi écrémé 1L)	97
15	Calcul de l'écart sur cout de production « Viva »	98
16	écart sur cout de production « Entier »	98
17	Calcul de l'écart sur cout de production « Demi écrémé 500 ml »	98
18	Calcul de l'écart sur marge	100
19	Calcul de l'écart sur quantités	100
20	Calcul de l'écart sur marge unitaire	101
21	Calcul de l'écart sur composition des ventes	102
22	Tableau de bord commercial	104
23	Productions mensuelles par ligne (réalisation, taux de réalisation).	105
24	Calcul du taux de perte matière	106
25	TRS réalisé par ligne de production	107
26	Taux d'absentéisme constaté	107

Liste des annexes

N°	Titre
01	Données de ventes de la famille lait blanc 2016
02	Données de production des laits blancs 2016
03	Prix de ventes 2016
04	Coût de production 2016
05	Bilan de l'activité
06	Analyse de l'exploitation

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I: le système budgétaire.....	04
Section 1 : Généralités sur le système budgétaire.....	04
Section 2 : Articulation des budgets	14
Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.....	37
Section 1 : le contrôle budgétaire.....	37
Section 2 : La performance de l'entreprise	61
Chapitre III: Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia	75
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « TCHIN-LAITCandia »	75
Section 2 : La procédure budgétaire au sein de " TCHIN-LAIT "	83
Section 3 : Le contrôle budgétaire au niveau de Tchín-lait	87
Conclusion générale	112

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une entité économique financièrement indépendante, réunissant les différentes techniques mises en service pour sa stratégie, en vue de créer des biens et services, destinés à la satisfaction de sa clientèle, sachant que sa finalité essentielle est de dégager des profits pour assurer sa pérennité.

Sa croissance passe par une organisation établie sur des moyens bien définis et des objectifs clairement fixés, en tenant compte de son environnement et d'une gestion rigoureuse de ses différentes fonctions, ainsi la coordination entre ces dernières est essentielle dans la recherche de l'efficacité et de la maîtrise des coûts, car à l'heure de la mondialisation de l'économie, où l'environnement est fortement concurrentiel, les entreprises n'autorisent aucune erreur de gestion.

De ce fait, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion pour toute entreprise, quelle que soit sa taille ou son organisation.

Selon **R.N. Anthony**, le premier en 1965 à avoir théoriser la discipline, le contrôle de gestion se définit comme «un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter les activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation»¹.

À son tour, **L. Bescos** le définit comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés »².

L'objet du contrôle de gestion est donc de maîtriser la performance de l'entreprise par le pilotage de cette dernière vers la réalisation des objectifs stratégiques, sous contrainte des moyens dont elle dispose.

Pour ce faire, il utilise plusieurs outils et instruments qui sont quasi universels dans les grandes et moyennes entreprises à savoir :

- **La comptabilité de gestion** qui réalise le calcul et l'analyse des coûts nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte

¹LONING.H et all, « Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008, P 8.

²Idem.

Introduction générale

aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation³;

- **La gestion budgétaire** qui est un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffrée, appelés « budgets », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables⁴.

Cette dernière est composée de deux phases distinctes : la **budgetisation** et le **contrôle budgétaire**.

- **Le tableau de bord** qui est un document rassemblant, de manières claires et synthétiques, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe⁵ ;

En considération de l'importance du contrôle de gestion, voir ses outils, dans l'évaluation et l'amélioration de la performance de l'entreprise, nous avons décidé d'étudier plus précisément l'outil **contrôle budgétaire** et son lien avec la performance au travers l'étude de cas d'une entreprise industrielle « TCHIN-LAIT Candia » dont la thématique est la suivante :

«Le contrôle budgétaire : outil d'aide à l'amélioration de la performance de l'entreprise ».

Nos lectures préalables nous ont permis de constater que le contrôle budgétaire comporte un certain nombre de limites, qui affectent l'évaluation de la performance. À ce titre, nous avons posé la problématique suivante :

Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise ?

De cette question centrale découlent d'autres questions secondaires qui peuvent être formulées de la façon suivante :

- En quoi consistent le contrôle budgétaire et la performance?
- Le contrôle budgétaire est-il suffisant pour évaluer la performance de l'entreprise ?

³LANGLOIS.L et all, « contrôle de gestion », édition BERTI, Alger 2008, P 22.

⁴Idem, P 225.

⁵ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2010, P 552.

Introduction générale

- TCHIN-LAIT est- elle consciente de l'importance du contrôle budgétaire pour évaluer sa performance?

Afin de répondre à la problématique et aux questions préalablement posées, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes :

- Le contrôle budgétaire est un processus incontournable qui permet à l'entreprise d'être efficace et efficiente;
- L'atteinte des objectifs fixés est vérifiée moyennant le contrôle budgétaire. Il s'agit dans ce cas d'un outil qui permet d'améliorer la performance financière de l'entreprise grâce au calcul d'écart et aux actions correctives qui en découlent or l'évaluation de la performance de l'entreprise ne peut se limiter à l'évaluation des écarts ;
- Vu la place qu'occupe TCHIN-LAIT sur le marché algérien qui est le monopole, il est évident que cette dernière ait conscience de l'importance du contrôle budgétaire pour améliorer sa performance.

Pour aborder notre travail de recherche nous nous sommes fixés un certain nombre d'objectifs qui sont :

- Acquérir le maximum d'informations possibles pour comprendre et améliorer nos connaissances en matière de contrôle budgétaire;
- Vérifier, à partir de notre étude de cas, si « TCHIN-LAIT Candia » applique les mécanismes théoriques du contrôle budgétaire;
- Répondre à la problématique posée.

Afin d'atteindre les objectifs souhaités, apporter des éléments de réponse et donc vérifier les hypothèses proposées, nous avons adopté une démarche méthodologique à deux niveaux : Une recherche bibliographique, et une recherche empirique pour une durée d'un mois allant du 7 Mars au 7 Avril.

Ce modeste travail est structuré en trois chapitres, le premier est consacré au système budgétaire, le second porte sur le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise et enfin le troisième est réservé au cas pratique « le contrôle budgétaire et la performance au sein de l'entreprise TCHIN-LAIT».

Chapitre I

Chapitre I : le système budgétaire

Dans une économie de marché, qui se caractérise par une intensification concurrentielle, l'entreprise se doit ; pour sa pérennité ; modifier l'état de son environnement en sa faveur, en passant d'un avenir subi à la recherche d'un avenir construit.

Il s'agit donc de réfléchir sur ce qu'il convient de faire pour atteindre une situation future à partir d'une situation présente.

Dans ce contexte, l'entreprise fait appel à un outil indispensable qui est la démarche prévisionnelle. Cette dernière s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans de plus en plus restreints :

- Plan stratégique qui permet de présenter les grandes options de l'entreprise à long terme (horizon > 3ans) ;
- Plan opérationnel permettant de programmer les moyens nécessaires à la réalisation des objectifs stratégiques (horizon de 2 à 3ans) ;
- **Le système budgétaire** (plan annuel) qui fera l'objet de **ce premier chapitre**.

Section 1 : Généralités sur le système budgétaire

Labourier (1994)⁵, définit **le système** comme « un ensemble complexe d'éléments hétérogènes, combinés de manière à produire un résultat ».

De cette définition, il ressort trois idées principales :

- Un système est un ensemble ;
- Un système est composé d'éléments hétérogènes ;
- Les éléments constitutifs d'un système concourent à la réalisation d'un même objectif.

Il faut noter qu'il existe plusieurs types de système parmi lesquels figure le système budgétaire.

⁵http://www.memoireonline.com/07/09/2304/m_Contribution-a-lamelioration-du-Systeme-Budgetaire-de-la-Mairie-de-Coto4.html

Chapitre I : Le système budgétaire

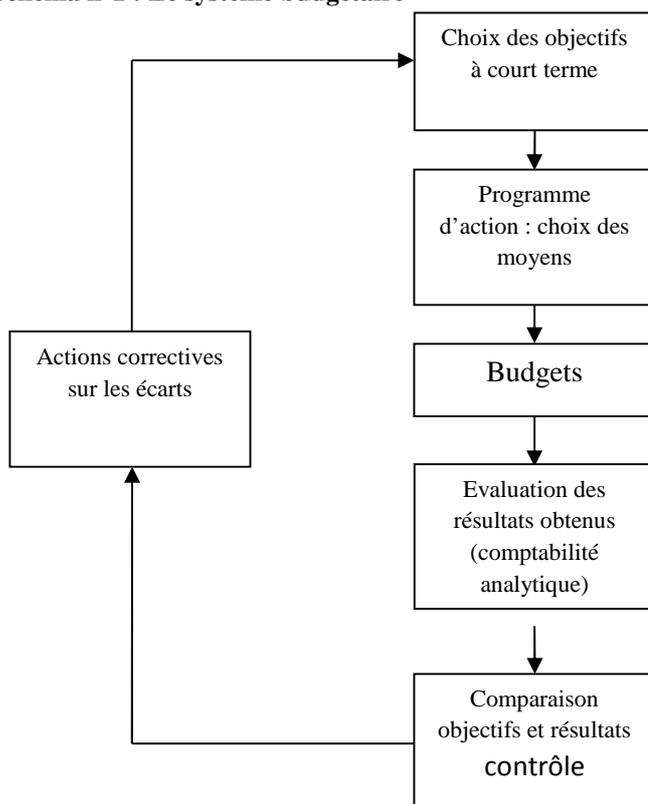
Pour M. Fatoké⁶, le **système budgétaire** est défini comme « une méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur les moyens à mettre à la disposition des responsables, pour atteindre les objectifs fixés conformément au plan stratégique défini par la direction ».

Cette définition paraît incomplète car elle ne met pas l'accent sur le contrôle qui est un élément indispensable dans tout système budgétaire.

Pour combler cette insuffisance, nous allons prendre **la définition de Gervais** (1994) qui définit le **système budgétaire** comme « un système de gestion prévisionnelle à court terme comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire »⁷. Ce dernier permet :

- La planification chiffrée des objectifs à court terme (programmes et budgets) ;
- Le suivi des activités (évaluation des résultats obtenus) ;
- Le contrôle par comparaison des prévisions et des réalisations.

Schéma n°1 : Le système budgétaire



Source : HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, Organisation, Paris 2003, p 390.

⁶ Idem.

⁷ GERVAIS.M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris 2000, P 273.

1.1 Les phases du système budgétaire

Le processus du système budgétaire peut être décomposé en 3 phases :

- Les prévisions ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle.

1.1.1 la prévision budgétaire ⁸

- La prévision est une attitude volontariste car c'est une expression d'un choix, d'un engagement, d'un pari sur l'avenir, elle ne doit pas être la reconduction (renouvellement) pure et simple sans examens préalable, des résultats et des structures antérieure. Elle est aussi une attitude scientifique car elle doit s'appuyer sur la méthode scientifique (à base économique et statistique) ;
- La prévision est une fonction qui se base sur des données historiques permettant d'estimer la demande future des biens et services offerts par l'entreprise et de fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Cette fonction est établit soit mathématiquement (données historiques), soit intuitivement (connaissance du marché), soit en combinant les deux méthodes.

En terme plus simple, la prévision est un ensemble de données qui permet d'envisager une situation future et d'entreprendre des actions pour y parer concrètement.

1.1.2 La budgétisation

La budgétisation est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme (budget) sur le double plans des objectifs et des moyens.⁹ C'est donc le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre.

La budgétisation regroupe un ensemble cohérent et complet de budgets construits pour les différents centres de responsabilités. De ce fait, il nous semble indispensable avant de

⁸www.gb-ehc.jimdo.com, consulté le 28/02/2017.

⁹<http://www.oboulo.com/contrôle-budgétaire-24150.html>, consulté le 01/03/2017.

Chapitre I : Le système budgétaire

définir le budget et ses différents types de mettre l'accent sur deux notions : **décentralisation et centre de responsabilité**.¹⁰

Les directions générales sont confrontées à des objectifs antagonistes : piloter des organisations de plus en plus grandes dans le respect des choix stratégiques adoptés, mais sans nuire à la réactivité des différentes entités qui les constituent. Il s'agit donc, de trouver un compromis entre :

- **La centralisation** qui permet une cohérence stratégique ;
- **La décentralisation***, qui doit tenir compte de la structure, la culture de l'organisation et la motivation des personnes, peut être le garant de la réactivité.

De ce fait, la direction doit impliquer l'ensemble des responsables opérationnels de l'entreprise afin de réaliser l'objectif stratégique de celle-ci.

La décentralisation permet de scinder l'entreprise en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés (plus ou moins) avec la hiérarchie que l'on nomme « **Centres de responsabilité** »

Autrement dit **un centre de responsabilité** « est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné ». ¹¹

A. Définition de budget

Selon LANGLOIS (1998) « Le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilité de l'entreprise, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme. »¹²

Donc **un budget** est une traduction chiffrée des décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Il doit envisager :

¹⁰ ALAZARD.C, SÉPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2010, P 220.

¹¹ Idem.

¹² LANGLOIS.L et all, « Le contrôle de gestion », édition d'Organisation, Paris 1998, P.184.

***Décentralisation** : terme impliquant une délégation de pouvoir pour gérer un centre, une activité, une entité de l'entreprise, une fonction, un espace géographique, etc. La notion de décentralisation implique que les responsables de gestion obtiennent les moyens nécessaires à l'exercice de leur mission.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Les activités d'exploitation de l'entreprise ;
- Leurs conséquences monétaires ;
- Les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués:

- les **budgets imposés** : la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ;
- les **budgets négociés** : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise. ¹³

B. Rôle du budget ¹⁴

Les rôles assignés aux budgets sont :

La gestion prévisionnelle : le budget est un instrument de **prévision**, qui montrent notamment ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir le programme d'activité.

La coordination / communication : l'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer que les actions des différentes unités décentralisées sont compatibles. C'est aussi l'occasion pour la direction, de communiquer sur ses objectifs et, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain.

La délégation/motivation et évaluation :

- Il est possible d'utiliser le budget comme contrat, passé entre la direction et les responsables auxquels **les décisions** sont **déléguées**. Ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction ;

¹³ ALAZARD.C, SÉPARIS, Op.cit., P 229.

¹⁴ LANGLOIS.L et all, Op.cit., P 184.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation, c'est aussi un critère important pour **l'évaluation des performances** des responsables des unités décentralisées dans la mesure du respect des objectifs des moyens et/ou de résultats qui leur sont fixés par leur budget ;
- Ainsi, le budget garantit **la motivation** des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

C. Objectifs des budgets¹⁵

La construction de programme et de budget répond à plusieurs objectifs :

- Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise:
 - Ils déterminent l'ensemble des moyens et ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
 - Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulet d'étranglement) et les opportunités ;
 - Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
 - Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.
- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation :
 - Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
 - Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ;
 - La procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.
- Les budgets sont des outils de contrôle :
 - Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

¹⁵ DORIATH.B, GOUJET.CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris 2007, P 105.

Chapitre I : Le système budgétaire

On constate ainsi que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et/ ou les actions à court terme dans l'objectif d'atteindre une performance souhaitée. Il correspond à des choix organisationnels tournés vers la décentralisation des décisions avec responsabilisation des opérationnels.

1.1.3 Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets.

Au fil du temps, le concept va évoluer et sera défini **par Gervais (1994)** comme « une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires »¹⁶.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Il incitera au dialogue et à la communication

1.2 Les buts du système budgétaire ¹⁷

Le système budgétaire a pour buts :

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Traduire en termes chiffrés les objectifs assignés ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels : en les incitant à prendre leur responsabilité, c'est-à-dire à participer à la vie de l'entreprise.

¹⁶ Ibid., p 199.

¹⁷ LOUCHARD.J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'Organisation, Paris 1998, P 25.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Elle force à la coordination des actions : il permet une coordination entre les différentes structures de l'entreprise pour les conduire vers la réalisation d'un même objectif assigné par la direction générale ;
- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier : préparation préalable de la trésorerie suffisante à l'exécution des budgets ;
- Ne pas se laisser surprendre : en tenant compte des différents risques de l'environnement (taux de changes, dévaluation de la monnaie, pouvoir d'achat des clients ;
- Fournir une information rapide autorisant la réactivité.

1.3 Les principes du système budgétaire ¹⁸

Le système budgétaire repose sur le respect des principes suivants :

- La non remise en cause de la politique générale de l'entreprise : le champ d'action du système budgétaire se situe forcément dans le cadre de la politique générale arrêtée par l'entreprise ;
- La totalité du système budgétaire : toute action collective réussie demande à être coordonnée. Pour y parvenir, il faut préciser les missions des différents services, éviter que leur action respective ne se contrecarre et s'assurer que les divers fonctions soit en équilibre les unes par rapport aux autres. Les budgets répondent parfaitement à cette problématique mais la coordination ne sera totale que si le système budgétaire englobe l'ensemble de l'activité;
- Superposition du système budgétaire avec le système d'autorité : c'est-à-dire que les frontières du budget doivent coïncider avec le pilotage des responsabilités consigné dans l'organisation (il n'y a pas un budget sans responsable, ni une responsabilité sans budget) ;
- Préservation de la solidarité nécessaire entre les différents départements : l'introduction d'un système budgétaire ; donc un système de performance individuel; ne doit pas aller à l'encontre de l'intérêt général, il faut conserver une dimension transversale afin d'éviter un cloisonnement des services centré sur la satisfaction de

¹⁸ GERVAIS.M, Op.cit., P 275.

Chapitre I : Le système budgétaire

leur propre objectif (la réalisation des budgets ne doit pas être sources de conflits entre les différents services) ;

- Le système budgétaire doit être couplé avec une politique du personnel (soit récompenses, soit sanctions) le système d'animation suppose de définir une méthode de direction incitant globalement le personnel à aller dans le des budgets, de préciser la relation supérieur subordonné sur laquelle se fonde l'intégration de l'individu à l'entreprise et d'explicitier le système de pénalité/récompense ;
- Actualisation des prévisions en vue de nouvelles informations : il est nécessaire d'actualiser et réviser ses prévisions chaque fois que des changements importants rendent le travail de prévision antérieur peu utilisable pour la conduite de l'action de l'entreprise.

1.4 Les étapes de la procédure budgétaire¹⁹

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité, elle comprend plusieurs étapes, la procédure d'élaboration du budget de l'année N commence le plus tard possible au cours de l'année N-1 de manière à disposer du maximum d'informations sur les réalisations de N-1.

- **La première étape :** La direction générale transmet aux responsables des centres :
 - Les objectifs de vente pour l'année à venir ;
 - Des paramètres et des directives à respecter tels que les prix de ventes, le taux de marge, le niveau des effectifs, la politique de stockage, etc;
 - Les prévisions concernant l'environnement économique (évolution des marchés, taux d'inflation, taux de change, taux d'intérêt, niveau des salaires, etc.).
- **La deuxième étape :** Chaque responsable de centre établi un projet de budget (pré-budget) compte tenu :
 - Des instructions communiquées par la direction ;
 - Des contraintes propres à leur centre de responsabilité.
- **La troisième étape :** Les différents projets de budgets sont consolidés, et un projet d'états financiers est établi, cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activité prévus dans les différents centres.

¹⁹ KHERRIA, «Ecole des hautes études commerciales, gestion budgétaire », 2011/2012, In, site web : www.gb-ehc.jimdo.com, consulté le 07/03/2017.

Chapitre I : Le système budgétaire

- **La quatrième étape** : la direction demande aux centres de modifier leurs projets, il s'ensuit une navette budgétaire (c'est-à-dire aller et retour) et des négociations entre la direction et les centres jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets, ils deviennent alors définitifs.
- **La cinquième étape** : le budget de l'année N est périodiquement actualisé en cours de l'année pour tenir compte des réalisations et de l'évolution de l'environnement.

1.5 Les limites du système budgétaire ²⁰

La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.

- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactivité ;
- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

1.6 Typologie des budgets ²¹

De façon générale, on distingue trois types de budget :

- **Les budgets opérationnels** qui traduisent les opérations liées au cycle achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;

²⁰ DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008, P 03.

²¹ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 106.

Chapitre I : Le système budgétaire

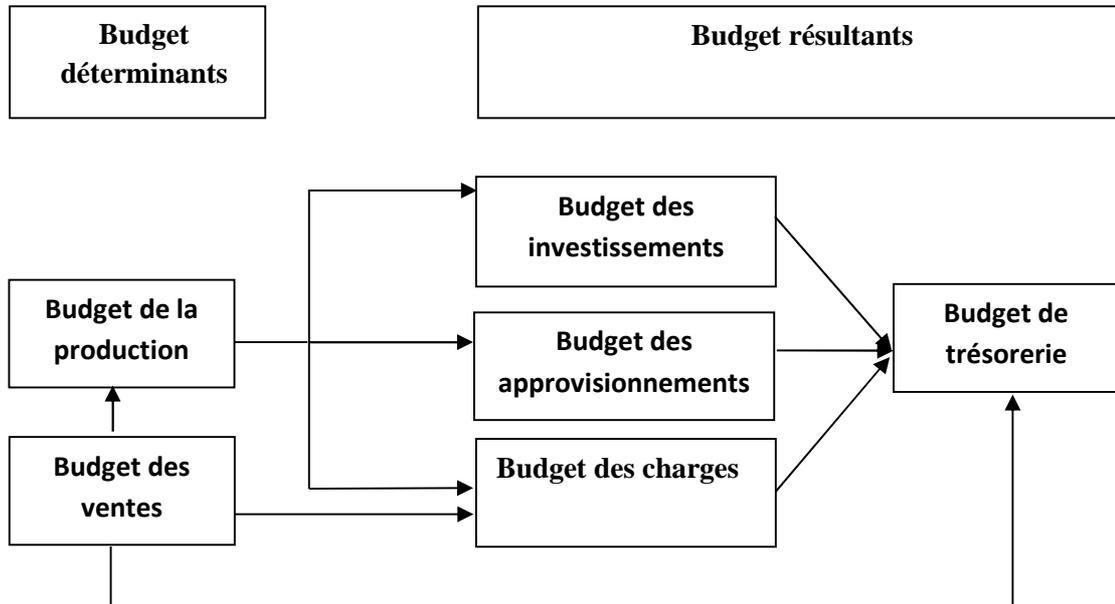
- **Les budgets des investissements** qui relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan de d'investissement et de financement ;
- **Les budgets généraux** qui sont établis à partir des autres budgets. ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :
 - L'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
 - La rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
 - L'équilibre financier par le bilan prévisionnel.

Ces différents budgets vont faire l'objet de la section suivante.

Section 2 : Articulation des budgets

Le point de départ de la construction budgétaire constitué par les budgets déterminants (budget de vente puis le budget de production), viennent ensuite les budgets résultants (approvisionnement, investissement, autres charges et trésorerie)

Schéma n° 2: Architecture du système budgétaire.



Source : HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, d'Organisation, paris, 2003, p 394.

Chapitre I : Le système budgétaire

2.1 Le budget des ventes

Ce budget constitue l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix. Il est souvent utile d'obtenir les prévisions par rapport à plusieurs critères (temps, zones géographiques, clientèle ...etc.).

2.1.1 Prévision des ventes²²

« Elle recouvre l'ensemble des études et **chiffrage** ayant pour objet de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise »

Elle consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en volume et en valeur, en tenant compte :

- Des tendances et des contraintes imposées par l'environnement (internes et externes)
 - ✓ **contraintes Internes** : telles que la capacité de production ou de stockage de produits, canaux de distribution disponibles...etc.
 - ✓ **contraintes externes** : telles que le pouvoir d'achat des clients, la concurrence ou encore la conjoncture économique.
- Des objectifs et de la politique commerciale que la firme entend suivre : les marges de profit souhaitées, les parts de marchés ...etc.

Le chiffrage en **envolume** permet de situer le niveau d'activité des services commerciaux ainsi que de production et des approvisionnements qui alimentent.

Le chiffrage en **valeur** permet d'établir les recettes de la firme et d'étudier l'équilibre futur de la trésorerie.

C'est essentiellement la prévision en quantités qui sera envisagée, car la prévision des prix est moins problématique car elle est déterminée soit ²³:

- Par le marché (situation de concurrence) ;
- Imposés par des dispositions réglementaires ;

²² GERVAIS.M, Op.cit., P 301.

²³ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système budgétaire », édition librairie Vuibert, Paris 1987, P 28.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Fixés par l'entreprise (situation de monopole ou attitude volontariste de la firme).

A. Les techniques de prévision des ventes²⁴

On peut réaliser une prévision des ventes à partir de méthodes qualitatives basées sur des études de marché, des marchés tests, des sondages,...etc. Comme à partir de méthodes quantitatives, basées sur des études de données statistiques.

a. Méthodes qualitatives de prévision des ventes :

De nombreuses méthodes qualitatives existent, leurs objectifs est de mieux connaître la demande du produit et le marché potentiel de l'entreprise. **On cite :**

- **Les études de marché auprès des clients potentiels :** Leurs but est de conjecturer l'avenir à partir des intentions des acheteurs. On essaie de prévoir les ventes d'un produit existant déjà ou d'un produit nouveau dont on prépare le lancement. Cette méthode est pertinente, cependant sa certitude dépend de la représentativité de l'échantillon.

- **Les questionnaires auprès de la force des ventes :** Leurs but est de donner une estimation des ventes à venir. Cette méthode présente l'avantage de s'adresser directement aux personnes concernées par les ventes, ce qui permet d'avoir des résultats détaillés (par produit, par période et par région), cependant les avis des vendeurs restent partiels dans la mesure où ils ignorent bien des éléments à la fois internes et externes de l'entreprise.

b. Les méthodes quantitatives

Les méthodes quantitatives sont basées sur des traitements mathématiques de prévision des ventes à partir des méthodes **d'extrapolation des tendances passées** (analyser l'historique des ventes pour déterminer les prévisions à venir). Ces méthodes ne peuvent donc être utiles pour les nouvelles entreprises.

Il faut signaler que l'observation graphique des valeurs passées permet de se faire une idée de l'évolution d'un phénomène ²⁵. Cette étape primordiale permet donc de choisir la méthode de prévision la plus adéquate à chaque entreprise.

De ce fait, on peut distinguer **deux grandes techniques** de traitement :

²⁴ ALAZARD.C, SÉPARIS, Op.cit., P 257.

²⁵ GERVAIS.M, « contrôle de gestion »,Op.cit., P 44.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Ajustement **des tendances** (linéaire et exponentiel) par la méthode **des moindres carrés** ;
- Traitement **des variations saisonnières** ;
- **Ajustement des tendances par la méthode des moindres carrés**

La tendance est une variation graduelle croissante ou décroissante d'un phénomène donnée (exemple ventes) dans le temps, Elle peut être linéaire ou exponentielle. Pour prévoir les ventes futures, ces tendances doivent être ajustées.

L'ajustement consiste à chercher la droite qui va minimiser les écarts entre les différents points de la tendance, donc déterminer la droite qui passe à proximité de l'ensemble des points²⁶.

- **ajustement de la tendance linéaire**

Une **tendance** est dite **linéaire** lorsque les variations des ventes entre deux périodes successives sont plus ou moins constantes.

Pour une telle tendance, la méthode **des moindres carrés** consiste à chercher l'équation de la droite qui met en relation le chiffre d'affaire **y** et le facteur temps (représenté par le rang de l'année), soit $y = ax + b$ telle que les carrés de toutes les distances soient les plus faibles possibles.²⁷

Principe de la méthode :

Soit $y = ax + b$ l'équation de la droite d'ajustement linéaire ;

- x_i représente la valeur prise par la variable **x** pour la $i^{\text{ème}}$ période de l'historique.
- y_i est la valeur prise par la variable **y** pour la $i^{\text{ème}}$ période de l'historique.

L'historique est donc constitué par un ensemble de couples (x_i, y_i) .

Cette méthode consiste à déterminer les coefficients **a** et **b**, leurs valeurs s'obtiennent à partir des formules suivantes²⁸ :

$$a = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$$

²⁶ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 10.

²⁷ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, « l'essentiel du contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Extensio, Paris 2014, P 27.

²⁸ Idem, P 46.

Chapitre I : Le système budgétaire

Avec \bar{x} : moyenne de $x = \sum x_i / n$

\bar{Y} : Moyenne de $y = \sum y_i / n$

Un changement de variable peut être fait afin de faciliter les calculs²⁹ :

$$X_i = X_i - \bar{x} \quad Y_i = y_i - \bar{y}$$

$$\text{Dou: } a = \frac{\sum X_i Y_i}{\sum X_i^2}$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

Après avoir calculé les valeurs des deux coefficients a et b , il suffit de remplacer la valeur de x par le rang de l'année pour laquelle on veut prévoir ces prévisions des ventes (exemple : on cherche à prévoir les prévisions de la 6^{ème} année, x donc sera remplacé par le rang 6).

Pour tester la validité de l'ajustement (la droite) donc la justesse des prévisions, il est possible de confronter les calculs précédents par le calcul du coefficient de corrélation linéaire r qui se calcul comme suit³⁰ :

$$r = \frac{\sum X_i Y_i}{\sqrt{\sum X_i^2} \times \sqrt{\sum Y_i^2}}$$

Si le coefficient de corrélation est proche de 1, l'ajustement sera considéré comme bon, et donc l'équation trouvée pourra servir à déterminer le niveau des ventes des périodes futures³¹.

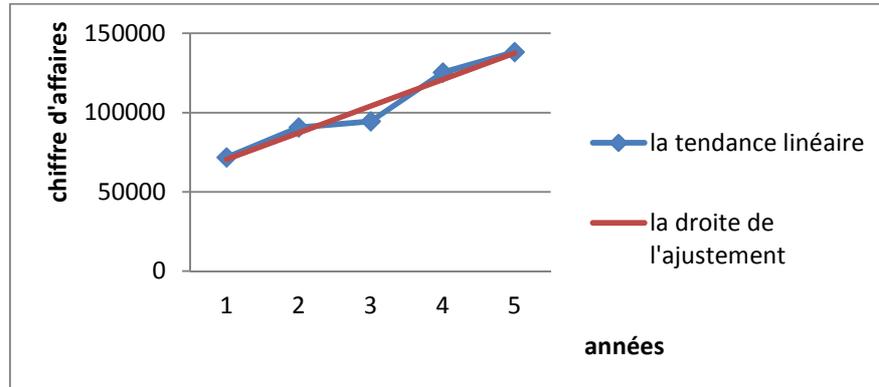
²⁹ EGODARD.CH, GODARD.S, « Le petit contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris 2013, P 28.

³⁰ LANGLOIS.L et all, Op.cit., P 192.

³¹ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Op.cit., P 311.

Chapitre I : Le système budgétaire

Schéma n° 3 : Représentation graphique d'une tendance linéaire et de son ajustement par la méthode des moindres carrés.



Source : DORIATH.B, GOUJET.CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, paris 2007, p8.

- Ajustement de la tendance exponentielle

Une **tendance** est dite **exponentielle** lorsque les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant (l'essentiel). C'est-à-dire que sur chaque période les ventes sont multipliées par un coefficient plus au moins constant.

La relation entre y (chiffre d'affaire) et x (le rang) dans le cas d'une tendance exponentielle est donnée par l'équation suivante : $y = B \times A^x$;

Principe ³²:

La méthode des moindres carrés consiste dans ce cas à déterminer les valeurs des coefficients A et B .

Afin de faciliter les calculs, on utilisera le logarithme décimal et ses propriétés :

$$\text{Log } y = \log(B.A^x) ;$$

$$\text{Donc : } \log y = \log B + \log A^x ;$$

La formule précédente s'écrit donc comme suit :

$$\text{Log } y = \log B + x \log A. \sum (x_i - \bar{x})^2$$

Si on pose $b = \log B$ et $a = \log A$, on obtient $\log y = ax + b$ ($A=10^a$ et $B = 10^b$).

³² DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P10.

Chapitre I : Le système budgétaire

Autrement dit, on est ramené à un ajustement linéaire entre $\log y$ et x .

Les formules données pour l'ajustement linéaire s'appliquent en remplaçant y par $\log y$.

$$\text{Soit } \mathbf{a} = \frac{\sum (x_i - \bar{x}) (\log y_i - \overline{\log y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$$

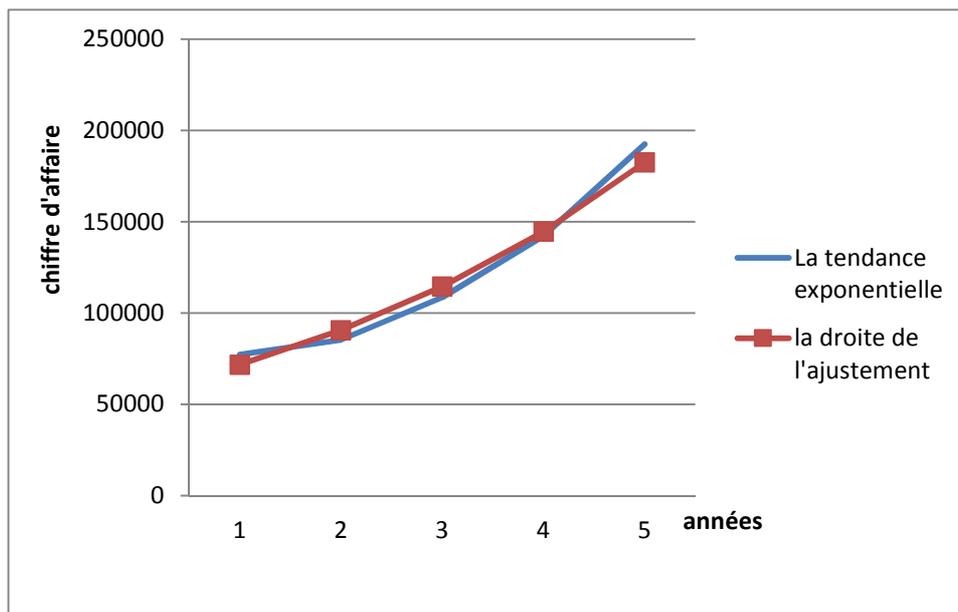
$$\mathbf{b} = \overline{\log y} - a\bar{x}.$$

Le coefficient de corrélation exponentiel s'obtient donc :

$$\mathbf{r} = \frac{[\sum (x_i - \bar{x}) (\log y_i - \overline{\log y})]}{[\sqrt{\sum (\log y_i - \overline{\log y})^2}]}$$

Si le coefficient de corrélation est proche de 1, l'ajustement sera considéré comme bon, et donc l'équation trouvée pourra servir à déterminer le niveau des ventes des périodes futures.

Schéma n°4 : Représentation graphique d'une tendance exponentielle et de son ajustement par la méthode des moindres carrés.



Source : DORIATH.B, GOUJET.CH, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3^{ème} édition, DUNOD, paris 2007, p12.

- **Le traitement des variations saisonnières**³³

Les variations saisonnières se distinguent par des périodes (mois, trimestre...) d'activité **irrégulière** (forte, faible) qui se répètent aux mêmes dates. Les prévisions doivent

³³ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 47.

Chapitre I : Le système budgétaire

prendre en compte ces fluctuations, ces dernières obligent à calculer des coefficients saisonniers afin de les éliminer.

La dessaisonalisation des ventes est un préalable nécessaire à la prévision de tout phénomène soumis à des fluctuations saisonnières. Les méthodes les plus utilisées pour cela sont : méthode des **moyennes mobiles centrée** et la méthode **du rapport à la tendance**.³⁴

- Les moyennes mobiles centrées

Définition : « une moyenne mobile est moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents »³⁵

Principe général :

La méthode des moyennes mobiles centrées **se résume en étapes :**

1^{ère} étape : Consiste à représenter la série statistique en remplaçant chaque observation (y_i) par une valeur ajustée (y_i') appelée moyenne mobile centrée (MMC), calculée de la manière suivante :³⁶

- Pour un historique de ventes trimestrielles, la moyenne mobile centrée est:

$$y_i' = \frac{1}{4} \times \left(\frac{Y_{i-2}}{2} + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \frac{Y_{i+2}}{2} \right) ;$$

- Pour un historique de ventes mensuelles, la moyenne mobile centrée est :

$$y_i' = \frac{1}{6} \left(\frac{Y_{i-6}}{2} + y_{i-5} + \dots + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \dots + y_{i+5} + \frac{Y_{i+6}}{2} \right) ;$$

NB : Les calculs précédents tiennent en compte toutes les périodes à l'exception des deux premiers et des deux derniers trimestres/semestres pour lesquels il nous manque des données.

2^{ème} étape : Consiste à faire un ajustement linéaire par la méthode des moindres carrés sur la série des MMC : à base des moyennes mobiles centrées (la série corrigée) on détermine la droite de l'ajustement $y' = ax + b$ et donc les coefficients **a** et **b** ;

3^{ème} étape : Consiste à calculer les coefficients saisonniers **Csi** ;

$$Csi = \frac{\text{donnée observées}(y_i)}{MMC(y_i')}$$

³⁴ EGODARD.CH, GODARD.S, Op.cit., P 30.

³⁵ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 18.

³⁶ ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op.cit., P 258.

Chapitre I : Le système budgétaire

4^{ème} étape : Consiste à déterminer les futures à partir de l'équation suivante: $Y' = (ax+b) \times Csi$

- **La méthode du rapport à la tendance (ou au trend)**

Principe général³⁷

La méthode du rapport au trend consiste à mettre en évidence des coefficients saisonniers afin de corriger les valeurs ajustées sur la droite de tendance. **Elle procède en cinq étapes :**

1^{ère} étape : on recherche la tendance générale (le trend) des ventes par ajustement linéaire. On détermine pour cela la droite des moindres carrés : $y = ax+b$ obtenue sur la base des données observer ;

2^{ème} étape : on calcule les valeurs ajustées y_i' , grâce à l'équation précédente du trend, en remplaçant chaque x de l'équation par la valeur du rang de la période des données passées ;

3^{ème} étape : on détermine pour chaque observation (i), les rapports y_i / y_i' . Pour chaque période (mois ou trimestre), le rapport **moyen** des observations sera considéré comme le coefficient saisonnier (**Csi**) à prendre.

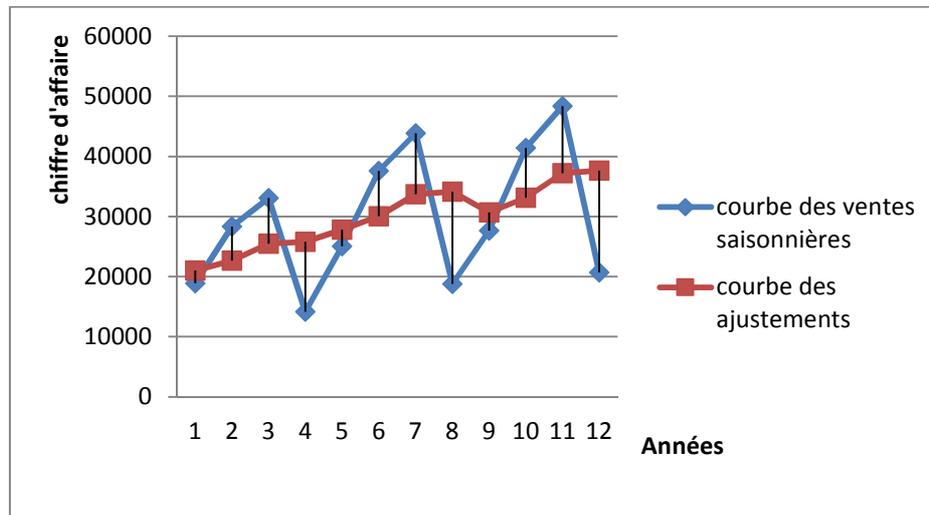
4^{ème} étape : on détermine les ventes ajustées prévisionnelles à l'aide de la droite du trend $y' = ax+b$ (x prendra les valeurs du rang des années futures pour lesquelles on veut prévoir leurs prévisions des ventes) ;

5^{ème} étape : on saisonnalise les ventes ajustées prévisionnelles par les coefficients saisonniers correspondants afin de déterminer les ventes futures : $y_i = y_i' \times C_s$

³⁷<http://fsjes.usmba.ac.ma/cours/benjelloun/controle-gestion.pdf> , consulté le 10.03.2017.

Chapitre I : Le système budgétaire

Schéma n°5 : Représentation graphique d'une saisonnalité et de son ajustement par la méthode du trend.



Source : DORIATH.B, GOUJET.CH, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3^{ème} édition, DUNOD, paris 2007, p18.

2.1.2 La budgétisation des ventes

Consiste à produire un budget en valeur (quantité prévisionnelle \times prix prévisionnel) pour une période donnée, donc chiffrée les objectifs à court terme des ventes et les moyens correspondants à mettre en œuvre.

Elle comprend : **Le budget des ventes et le budget des coûts de distribution.**

- **Le budget des ventes** fait l'objet de plusieurs ventilations (représentations) ³⁸

Ventilation par produit : le budget est présenté pour chaque produit, cette ventilation est réalisée lorsque la gamme des produits est peu étendue. Plusieurs classifications sont possibles, on effectue de retenir des critères techniques (l'utilisation d'une matière première, d'un processus de fabrication...etc.), et/ou des critères commerciaux (type de besoin satisfait, gamme de prix, niveau de marge obtenue...etc.).

Ventilation par centre de responsabilité : une telle répartition suppose de bien cerner les responsabilités de chaque cadre commercial (a-t-il la charge d'un budget de recettes, un budget de dépenses, ou d'un budget qui comprend à la fois des recettes et des dépenses ?).

³⁸ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système budgétaire », Op.cit., P 55.

Chapitre I : Le système budgétaire

Ventilation par période : le budget est présenté par période, généralement le mois. Ce dernier constitue une période courte et satisfaisante pour la budgétisation et le contrôle budgétaire.

Ventilation par région (zone géographique) : le budget est présenté par région. Les buts sont ici de mesurer les résultats obtenus par chacune des régions et de comparer performance et effort accomplis par les vendeurs qui en sont chargés.

- **Budget des coûts de distribution :** sont les consommations de ressources à ne pas dépasser, il est étroitement lié au budget des ventes il comprend l'ensemble des charges relatives à l'étude de marché, à la promotion des ventes, à la publicité, à l'administration de la force commerciale, au conditionnement et à l'expédition des produits et au service après-vente.

2.2 Budget de production

Une fois le budget commercial établi, le budget de production pourra donc être élaboré.

« Le budget de production est la représentation globale chiffrée de l'activité productive annuelle (quantité à produire, valorisation de la production par les coûts préétablis)».

La construction du budget de production demande d'élaborer un programme de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation).³⁹

2.2.1 Programme de production

La fonction de production doit prévoir comment répondre à la demande qui lui est adressée par le programme des ventes, la planification de la production est indispensable afin de confronter les prévisions des ventes aux contraintes propres à la production.

Le programme de production qui définit les quantités de produits à fabriquer par période à court terme, vise à optimiser les moyens de production en tenant compte des contraintes de production (sont les contraintes liées aux aspects techniques et organisationnelles des ateliers de production, à leur capacité disponibles tel que : les heures

³⁹ GERVAIS.M, « contrôle de gestion », Op.cit., P 353.

Chapitre I : Le système budgétaire

machines, quantité de matières, main d'œuvre ...) et des contraintes commerciales (liées aux objectifs de ventes du produit).⁴⁰

Le programme de production doit répondre principalement aux questions suivantes :

- Combien doit-on produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ?;
- Combien doit-on commander et stocker pour satisfaire la demande prévue ?

L'optimisation de ce programme peut se faire soit de **manière empirique**, ou sur la base d'un **programme linéaire**.

A. La programmation linéaire

Définition : « la programmation linéaire est un outil mathématique pertinent pour résoudre les problèmes d'optimisation sous contraintes : maximisation du profit, minimisation des coûts, optimisation de l'emploi des facteurs de production...etc.»⁴¹

Un programme linéaire est composé de trois éléments importants⁴² :

- **Les variables de décisions :** qui sont les inconnues de la situation à modéliser elles doivent être positives ou nulles (le nombre de produit à fabriquer par exemple) ;
- **La fonction économique ou d'objectif :** c'est la traduction mathématique (représentée par une équation) de l'objectif poursuivi par l'entreprise soit la maximisation (marge sur le coût variable) soit une minimisation (les coûts);
- **Les contraintes linéaires :** elles représentent les éléments qui limitent le calcul économique de l'entreprise, elles sont traduites par des inéquations linéaires qui expriment : le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer ou à vendre, la consommation de facteurs rares de production (matière, heure machine...).

La résolution de ce programme consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique, deux résolutions peuvent être envisagées : **la résolution graphique et la méthode de simplexe**.

⁴⁰ EGODARD.CH, GODARD.S, Op.cit., P 31.

⁴¹ SAADA.T et all, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} édition, librairie Vuibert, Alger 2005, P 136.

⁴² GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 58.

Chapitre I : Le système budgétaire

- **La résolution graphique** : cette méthode n'est applicable que dans le cas où il n'y a que **deux variables**, elle consiste à faire une représentation graphique dans un plan, rapporté à deux axes, des droites représentative des contraintes dont l'intersection de ces dernières permet de constater le champ des possibles (zone d'accessibilité) représentée par un polygone, et donc déterminer le point optimum qui maximise ou minimise la fonction économique (en remplaçant les points obtenues par l'intersection des droites des différentes contraintes dans la fonction économique).⁴³
- **La méthode du simplexe** : la méthode du simplexe s'applique **quel que soit le nombre des variables**. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales :⁴⁴
 - Transformer les inéquations des contraintes en équation, en introduisant dans chacune d'elles une variable d'écart (**e**), de coefficient 1, qui représente une capacité commerciale ou de production inemployée ;
 - Présenter dans un tableau la solution de base par laquelle les variables (x et y) sont égales à 0 et les variables d'écart égales à la valeur de saturation de la contrainte ;
 - Améliorer progressivement la solution de base par une suite d'itérations pour aboutir à la solution optimale. La démarche est la suivante :
 - **Entrer** dans la solution la variable (x ou y) dont le coefficient est le plus élevé dans la fonction économique ;
 - **Sortir** de la solution la variable d'écart (**e**) dont le rapport : (valeur de la contrainte/ le coefficient) est le plus faible sans être négatif ;
 - **Calculer** la valeur de la nouvelle solution.

NB : la procédure se poursuivra jusqu'à l'obtention d'une ligne (des coefficients de la fonction économique) qui ne comporte que des valeurs négatives ou nulles, la solution optimal du programme linéaire est donc atteinte.

B. méthode empirique (gestion des goulets d'étranglements)⁴⁵

Un goulet d'étranglement apparait lorsque l'entreprise constate un manque des capacités productives ou des facteurs rares de production (approvisionnement, temps d'utilisation des postes de travail ...) pour faire face aux besoins de production.

⁴³ Ibid., P 58.

⁴⁴ Ibid., P 61.

⁴⁵ Ibid., P 65.

Chapitre I : Le système budgétaire

L'évaluation du manque de capacité s'effectue par **différence** entre les capacités nécessaires et **les capacités disponibles** pour chaque produit et pour chaque étape ou poste de travail du processus de fabrication.

Le goulet d'étranglement doit être géré de façon **optimale**, ce qui consiste pour l'entreprise à établir le programme de production en privilégiant la production du produit qui dégage une marge sur coût variable par unité des goulets d'étranglement **supérieure** aux autres produits.

$$MCV \text{ par unité de goulet} = \frac{MCV \text{ par produit}}{\text{Nombre d'unités de goulet d'étranglement par produit}}$$

Le programme des ventes sera ajusté en conséquence.

2.2.2 La budgétisation de la production

La budgétisation de la production permet aux différents responsables de la fonction de production de **chiffrer** le programme de production et de le ventiler (par **centre de responsabilité**, par **produit à fabriquer**, par **période**) en plusieurs budgets selon les besoins de l'entreprise. Ce travail est réalisé en collaboration avec les services techniques productifs et le service contrôle de gestion.

La valorisation du programme de production nécessite le calcul **des coûts standards ou coûts préétablis** des produits toute en distinguant : les charges directes de production et les charges indirectes de production.

La détermination des coûts préétablis et des coûts standards sera développé dans le deuxième chapitre.

2.3 Le budget des approvisionnements

Une fois le programme de production établi, l'entreprise doit planifier les approvisionnements afin de disposer des matières et des composants nécessaires à la production.

Chapitre I : Le système budgétaire

« Le budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce, au moindre coût. »⁴⁶

La fonction d'approvisionnement est conditionnée par une gestion de stock, avant de procéder donc à la budgétisation de cette fonction, il est nécessaire de mettre l'accent sur la notion de stock.

Constituer et conserver un stock entraîne des coûts « techniques » dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction.

2.3.1 Les coûts engendrés par les stocks⁴⁷

Outre le coût d'achat des approvisionnements, le coût stock comprend différents coûts.

- **Le coût de passation de la commande** : le coût de passation des commandes, appelé aussi coût d'obtention des commandes : il correspond aux charges liées à la commande assurée par le service achat. Il regroupe les frais directs et indirects de ce service tels que les frais postaux et de télécommunication, les frais de transport, les frais de manutention, ... etc.

Le coût d'obtention des commandes est noté (**K1**) pour une période (année) correspond au coût d'obtention **d'une commande**, noté (**f**) multiplié par le nombre de commandes noté (**N**) :

$$K1 = f \times N$$

- **Les coûts de possession du stock**:

Le coût de possession du stock noté (**K2**), intègre les frais d'entretien du stock, et du lieu de stockage, les frais d'assurance du stock, les frais de location, les frais de gardiennage, le coût de la manutention...etc. Il évolue selon le niveau du stock. Il est exprimé en pourcentage annuel (taux de possession noté **t**) de la valeur du stock moyen.

$$SM = \frac{\text{Consommation annuelle en valeur (C)}}{2 \times \text{Nombre annuel de livraison (N)}}$$

⁴⁶ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système budgétaire », Op.cit., P 89.

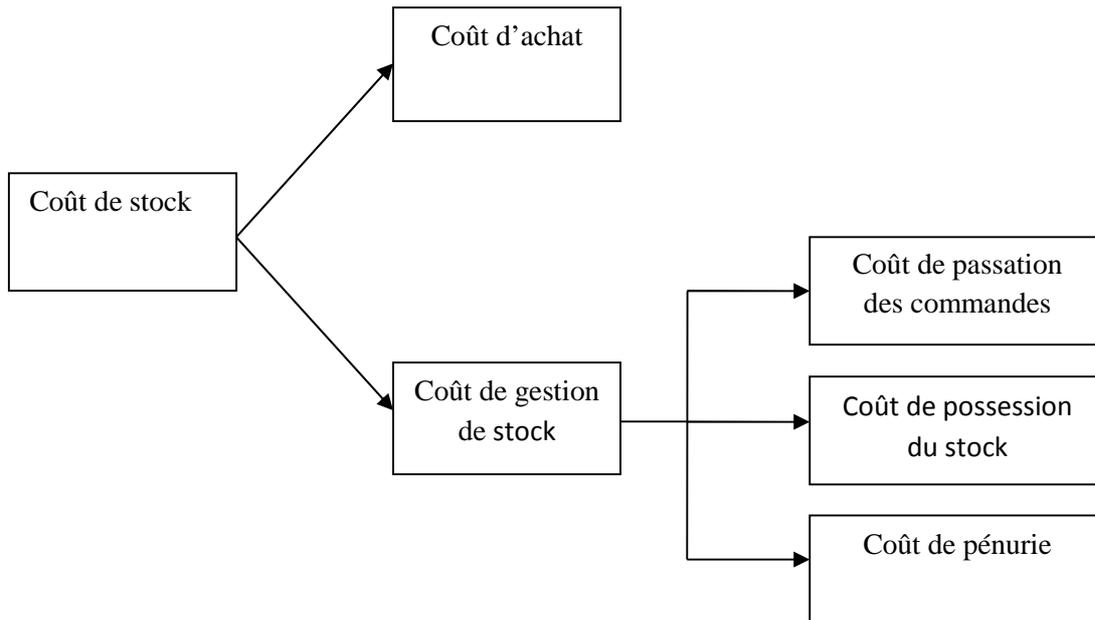
⁴⁷ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 70.

$$K2 = \frac{c}{2N} \times t$$

- Le coût de pénurie:

Le coût de pénurie représente les coûts générés par une rupture de stock due aux aléas. Il peut s'agir frais d'annulation de commande, de réapprovisionnement exceptionnel, de sous-activité ...etc.⁴⁸

Schéma n°6 : Les différents coûts liés au stock



Source : ALAZARD.C, SÉPARIS, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition, DONOD, Paris, 2010, P278.

2.3.2 Les méthodes de suivi des stocks⁴⁹ :

La finalité des méthodes de suivi des stocks consiste à déterminer les stocks qui feront l'objet d'un **suivi rigoureux** de la part des responsables des services approvisionnements. On distingue deux modèles :

- **La méthode des 20/80** : qui revient à poser que **20%** des produits en **volume** représentent **80%** des produits en **valeur**. Ces **20%** feront l'objet d'un suivi approfondi (le contraire est juste) ;

⁴⁸ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 70.

⁴⁹ GODARD.CH-E, GODARD.S, Op.cit., P 33.

Chapitre I : Le système budgétaire

- **La méthode ABC** : semblable à la précédente mais qui classe les produits en trois groupes, seul le premier groupe fera l'objet d'un suivi approfondi.

2.3.3 La gestion optimale des stocks par le modèle de Wilson ⁵⁰

Le modèle de stock de Wilson a pour objectif de déterminer le rythme d'approvisionnement optimal, permettant de minimiser le coût total de gestion du stock. ⁵¹

Le modèle de Wilson permet de déterminer le nombre de commande N^* , ou encore la quantité économique Q^* .

La quantité économique à commander Q^* s'obtient comme suit : $Q^* = \sqrt{2 \times f \times C / p \times t}$

C : la consommation annuelle ; f : coût de passation ; p : coût de possession ; t : le taux de possession.

Le nombre de commande optimale N^* est égale **donc** : $N^* = \frac{C}{Q^*}$

Ces calculs sont valables dans le cas où il n'y a pas de pénurie, si cette dernière existe (suite à une rupture), le coût total de stockage est alors majoré du coût de pénurie. L'optimum (N^* ou taux de service (c'est le taux qui nous permet d'éviter une rupture de stock).

$$\text{Taux de service (P)} = \frac{\text{coût de pénurie par unité}}{\text{coût de stockage} + \text{coût de pénurie par unité}}$$

$$N^* \text{ avec pénurie} = N^* \times \sqrt{P}$$

$$Q^* \text{ avec pénurie} = Q^* \times \frac{1}{\sqrt{P}}$$

2.3.4 La budgétisation des approvisionnements

La budgétisation des approvisionnements doit faire apparaître, dans le temps (chaque mois), l'échelonnement **des prévisions** en termes **de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stock**.

⁵⁰ ALAZARD.C, SÉPARIS, Op.cit, P 284.

⁵¹ SAADA.T et all, Op.cit., P 140.

Chapitre I : Le système budgétaire

Il est présenté en quantité et en valeur (**Quantité × coût standard unitaire**), il convient de distinguer pour la budgétisation des approvisionnements si les **consommations** sont **régulières** ou **irrégulière** sur la période retenue (année, semestre...etc.)⁵².

Pour une consommation régulière sur une période considérée, le plus souvent l'année, la programmation des approvisionnements ne pose aucune difficulté. Il suffit de prendre en compte les informations préalablement obtenues à travers le modèle de Wilson permettant de rendre optimal le coût de la gestion du stock.

Pour une consommation irrégulière sur une période considérée, l'entreprise doit prévoir un **stock de sécurité** (il garantit l'entreprise contre une rupture de stock) et choisir entre deux modes de gestion des stocks : **quantités constantes avec des périodes variables** ou **périodes constantes avec des quantités variables**.

La détermination de la date ou de la quantité de chaque commande, peut s'effectuer selon deux procédés :⁵³

Procédé comptable sous forme d'un tableau comportant une colonne par mois et les lignes : stock début de mois, consommations, date de commande, livraison, stock fin de mois ;

Procédé graphique représentant la courbe des consommations cumulées, celle du stock initial et des livraisons cumulées.

N.B : Il ne faut pas louper une notion importante qui est le **JAT**(le juste à temps), appelé aussi la gestion à flux tendu, qui est un mode de gestion des flux d'approvisionnements et de production (c'est-à-dire entrée et sortie du stock) et qui s'oppose au mode traditionnel.

« L'expression " juste-à-temps " signifie que le fournisseur produit et livre la quantité strictement nécessaire pour satisfaire au bon moment les besoins exprimés de son client en quantité et qualité. »⁵⁴

Ce mode de gestion consiste donc à acheter ou à produire la quantité exacte nécessaire, au moment exacte, où elle est nécessaire. Son objectif est de réduire le stock au minimum et donc la recherche d'un stock zéro

⁵² GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 80.

⁵³ Ibid., P 81.

⁵⁴ DORIATH.B, Op.cit., P 33.

2.4 Le budget des investissements

L'investissement est généralement défini comme l'échange d'une dépense certaine et présente contre l'espérance de réalisation de recettes futures accompagnées d'une rentabilité satisfaisante.⁵⁵

L'investissement, par nature, oblige à une programmation pluriannuelle des acquisitions et des financements. Le budget des investissements reprend les éléments du plan de financement pour le détailler mois par mois.⁵⁶

La gestion des investissements consiste alors :

- D'établir en premier lieu un programme d'investissement ;
- Ensuite le plan de financement ;
- Et enfin un budget d'investissement .

Il faut d'abord présenter le programme d'investissements et le plan de financement, avant de définir le budget des investissements qui en découle.

2.4.1 Le programme d'investissement

C'est un programme qui s'étale sur le long et le moyen terme, il permet à l'entreprise de choisir les investissements les plus rentables et les modes de financement les mieux adaptés.⁵⁷

Pour **apprécier la rentabilité** d'un projet et aider l'entreprise dans ses prises de décision, plusieurs critères sont retenus (soit avec ou sans actualisation) et qui peuvent être résumé dans **le tableau ci-après** :

⁵⁵ CHIHA.K, « Finance d'entreprise: approche stratégique », édition Houma, Alger 2009, P 136.

⁵⁶ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 114.

⁵⁷ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit.,P 85.

Chapitre I : Le système budgétaire

Tableau n°1 : Les différents critères de choix d'investissement.

Critères	Définition	Calcul	Interprétation
<p>Délai de récupération du capital investi</p> <p>DR</p>	<p>Le DR indique le temps qu'il faut à l'entreprise pour récupérer le capital initialement investi.</p>	<p>Calculer les FNT cumulés sur la durée de vie des investissements.</p> <p>Le DR est atteint dans l'année où les FNT cumulés atteignent le capital initialement investi(C).</p> $\sum FNT = C$	<p>L'investissement est rentable si la récupération est possible et si le délai est inférieur au délai maximum que l'entreprise s'est fixé. L'investissement choisi est celui qui a un DR le plus court.</p>
<p>Valeur actuelle nette économique</p> <p>VAN</p>	<p>La VAN économique est le résultat de la comparaison, à la période 0, du capital initialement investi et de la valeur actuelle des FNT attendus de l'investissement sur sa durée de vie.</p>	<p>$VAN = \sum FNT \text{ actualisés} - C$</p> <p>Actualiser les FNT consiste à pondérer chaque FNT annuel du coefficient $(1+t)^{-n}$.</p> <p>t= taux d'actualisation</p> <p>n= rang de l'année</p> $FNT_0 = FNT_n (1+t)^{-n}$	<p>L'investissement est rentable si la VAN économique est positive. L'investissement choisi est celui qui dégage la VAN positive la plus élevée.</p>
<p>Taux interne de rentabilité</p> <p>TIR</p>	<p>Le TIR est le taux d'actualisation qui annule la VAN, donc pour lequel les FNT actualisés sont égaux au capital initialement investi.</p>	<p>TIR= t tel que VAN=0 donc tel que :</p> $\sum FNT \text{ actualisés} = C$ <p>Calculer le TIR par itération et interpolation linéaire.</p>	<p>L'investissement est rentable si le TIR est supérieur à un taux minimal (taux de rejet fixé par l'entreprise. L'investissement choisi est celui dont le TIR est le plus élevé.</p>
<p>Indice de profitabilité</p> <p>IP</p>	<p>L'IP est le rapport entre la VAN et le capital initialement investi.</p> <p>C'est le critère le plus pertinent pour comparer des investissements de montants différents.</p>	$IP = \frac{1+VAN}{C}$ <p>Il peut s'exprimer en pourcentage.</p>	<p>L'investissement est rentable si l'IP est positif. L'investissement choisi est celui dont l'IP est le plus élevé.</p>

Source : Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, «L'essentiel du contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Extensio, Paris 2014, P 88.

Chapitre I : Le système budgétaire

Une fois **le projet est retenu**, l'entreprise doit prévoir **le mode de financement** le mieux adapté à sa structure financière. Plusieurs solutions s'offre à elle : soit **financement par fonds propres** (autofinancement, cession d'actif immobilisé, augmentation du capital), soit **financement externe** (emprunt, crédit-bail, subvention d'équipement)⁵⁸.

2.4.2 Le plan de financement

C'est un état financier prévisionnel, des emplois et des ressources de l'entreprise à moyen ou à long terme (3 à 5ans). Il est établi à partir du programme d'investissement choisi par l'entreprise. Il permet de vérifier les cohérences des décisions prise en matière de politique d'investissement et de financement (le plan de financement que l'entreprise choisira sera celui qui ajustera au mieux le plan d'investissement à la structure financière de l'entreprise et à la rentabilité à venir)⁵⁹.

Ses rubriques sont les suivantes :

- **Les emplois :** Dividendes à verser, acquisition des immobilisations, remboursement des dettes financières, augmentation du besoin en fond de roulement.
- **Les ressources:** Capacité d'autofinancement, cessions d'immobilisations, augmentation de capital, subventions d'investissement reçues, augmentation des dettes financières, diminution du besoin en fonds de roulement.

2.4.3 Le budget des investissements

Le budget annuel des investissements ne retient que les conséquences financières de ce plan pour l'année budgétée.

Le budget des investissements détaille mois par mois, pour chaque investissement :

- La date d'engagement à partir de laquelle l'entreprise ne peut plus se désengager sans payer une indemnité. Tout retard entraine compromettre l'organisation du projet ;
- La date de récupération qui permet de préparer l'installation de l'investissement ;
- Les dates de règlement qui permettent d'organiser la trésorerie ;

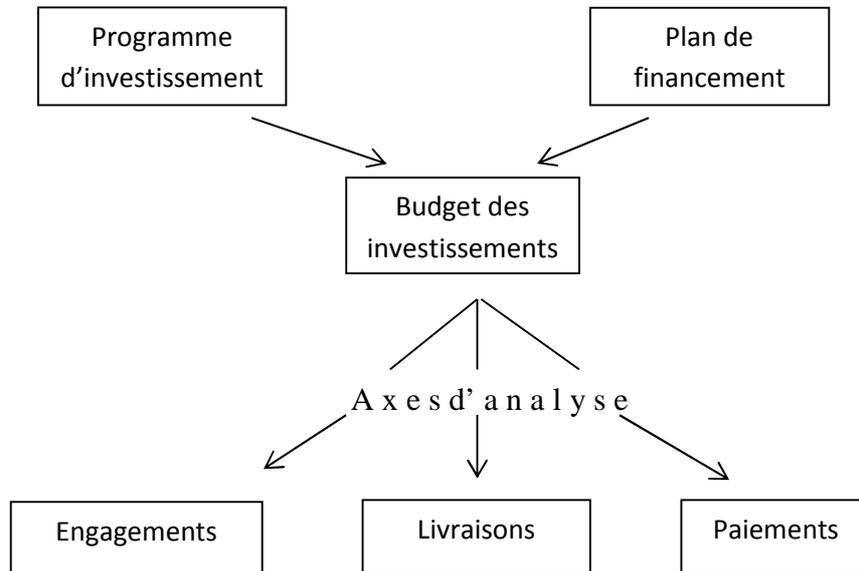
⁵⁸ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, Op.cit., P 90.

⁵⁹ Ibid., P 93.

Chapitre I : Le système budgétaire

- Les dates de règlement qui permettent d'organiser la trésorerie.⁶⁰

Schéma n°7 : Démarche de la gestion prévisionnelle des investissements



Source: DORIATH.B et Christian GOUJET.CH, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, p114.

Les budgets de tous les départements étant établis, il convient d'avoir un vue d'ensemble, la synthèse de tous ces budgets permet d'établir le budget de trésorerie qui récapitule l'ensemble des flux d'encaissement et de décaissement, ainsi que les états prévisionnels classiques (bilan, compte de résultat).

2.5 Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie résume tous les autres budgets de l'entreprise pour mettre en évidence leur impact en termes de flux de trésorerie.

L'établissement du budget de trésorerie permet à l'entreprise d'anticiper les éventuels déséquilibres de trésorerie susceptibles d'affecter sa solvabilité et de prévoir les moyens de financement par lesquels elle pourra faire face à ses besoins de financement.⁶¹

Le budget de trésorerie est la résultante d'une démarche budgétaire complète. Il faudra la finaliser par l'établissement de documents de synthèse prévisionnels (les budgets

⁶⁰ DORIATH.D, GOUJET.CH, Op.cit., P 115.

⁶¹ SAADA.T et all, Op.cit., P 145.

Chapitre I : Le système budgétaire

généraux) qui devront être cohérents avec les travaux de planification à plus long terme existant dans l'entreprise.

2.6 Le compte de résultat prévisionnel⁶²

Il correspond à un tableau récapitulatif des produits et des charges prévus. C'est le principal outil de synthèse tant au niveau de la prévision (puisque c'est par ce document que l'on détermine le résultat prévisionnel) qu'au stade de contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation).

2.7 Le bilan prévisionnel⁶³

Il se présente comme un bilan traditionnel, il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées en l'année N+1 sur la structure financière de la firme (évolution du fonds de roulement, évolution du besoin en fonds de roulement, rentabilité des capitaux investis, etc.). Il ne peut être construit qu'une fois le résultat prévisionnel et le budget de trésorerie.

Conclusion

Pour être un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en « normes de fonctionnement souhaité » et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible aux prévisions. C'est pourquoi il faut lui adjoindre **un contrôle budgétaire**. Ce dernier va faire l'objet du 2^{ème} chapitre.

⁶² GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Op.cit., P 433.

⁶³ Ibid.

Chapitre II

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance del'entreprise

Les budgets, on l'a vu, sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'aurait pas d'effet miroir donc pas d'actions correctives. Cet ensemble budget-suivi des réalisations (écarts) constitue le contrôle budgétaire et le premier pat, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance. Bien qu'il s'avère aujourd'hui incomplet d'évaluer la performance globale d'une entreprise.

De ce fait, ce chapitre est subdivisé en deux sections, dont la première portera sur le contrôle budgétaire, et la seconde sur la notion de performance d'une entreprise, tout en indiquant le lien existant entre les notions ladite.

Section 1 : le contrôle budgétaire

Le fait de se donner un budget précisant l'objectif vers lequel nous voulons aller et les plans d'actions pour y parvenir, ne garantit pas que l'on obtienne des résultats souhaités, car l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible.

Donc, il ne suffit pas de construire des budgets pour atteindre les résultats souhaités, il est nécessaire de vérifier si ceux-ci sont atteints .C'est la raison pour laquelle le contrôle budgétaire est important.

1.1 Généralités sur le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une phase du système budgétaire, consistant à une comparaison permanente (en général **mensuelle**) entre les prévisions et les réalisations d'une entreprise.

Selon HUNTIN.H (2003) «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.»⁶⁴

Selon LANGLOIT (1998) : «Le contrôle budgétaire est une procédure qui **comparea** posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

⁶⁴HUTIN.H, Op.cit., P 678.

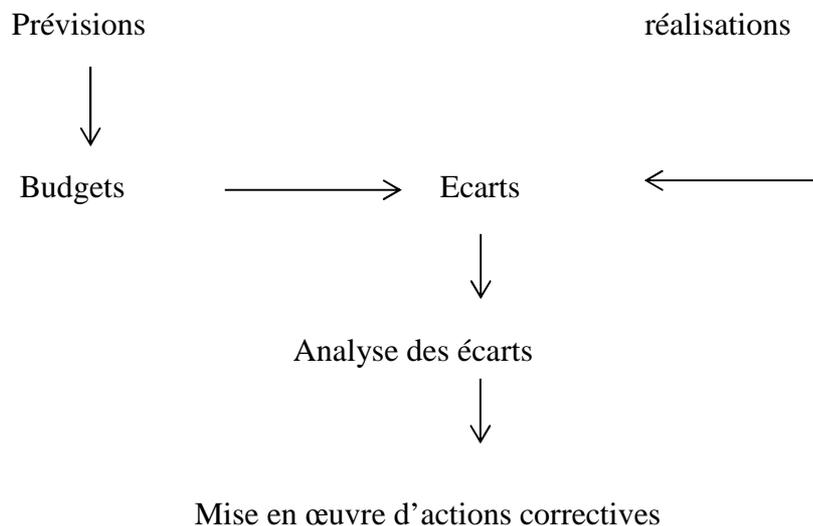
Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Cette procédure :

- Dégage des écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis) ;
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;
- Est à la base d'actions correctives ;
- Est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité»⁶⁵.

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une **confrontation** périodique entre des données **préétablies (ou budgétées)** et les réalisations, pour mettre en évidence des **écarts** qui doivent appeler des **actions correctives** (schéma ci-dessous)

Schéma n°8 : La procédure du contrôle budgétaire



Source : HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », édition d'organisation, 2^{ème} édition, paris, 2003, p.678.

1.1.1 Les objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire vise à :

- Piloter les activités et maîtriser le budget (éviter les déficits et les reliquats) ;
- Gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés ;
- Faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous ;

⁶⁵ LANGLOIS.L, Op.cit., P 299.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Adopter des actions correctives telles que : aménager le budget dans la limite des contraintes (dépenser moins ou plus) et/ou ajuster les activités (faire moins ou faire plus) ;
- Optimiser l'utilisation des ressources.

1.1.2 Les fonctions du contrôle budgétaire⁶⁶

Le contrôle budgétaire assume une double fonction, une fonction de contrôle et une autre de régulation.

- **La fonction de contrôle :** Se réalise tout au long de l'exercice budgétaire, elle consiste à apprécier la maîtrise des objectifs de l'entreprise, c'est-à-dire sa capacité à réaliser ses objectifs prévus, et cela par le rapprochement des résultats aux prévisions et le calcul des écarts.
- **La 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.

1.1.3 Les caractéristiques du contrôle budgétaire⁶⁷

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

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

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

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations, aux prévisions traduites dans les budgets, et en analysant les causes des écarts.

- **Il a une dominante financière.**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

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

⁶⁶HUTIN.H, Op.cit., p 678.

⁶⁷DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 199.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Il permet ainsi :

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

1.1.4 Les étapes du contrôle budgétaire⁶⁸

On distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

- **Le contrôle avant l'action (à priori) :**

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action qui 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, il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

Ce contrôle consiste à agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations.

- **Le contrôle pendant l'action :**

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

Ce contrôle consiste donc à évaluer la situation d'une activité de façon à déterminer où elle en est et où elle se dirige en fonction des programmes existants, quel objectif elle devrait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

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

- **Le contrôle après l'action (à posteriori) :**

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.

⁶⁸HUTIN.H, Op.cit., P 679.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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).

1.1.5 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire⁶⁹

Pour être efficace le contrôle budgétaire doit respecter les sept points suivants :

- **Les prévisions doivent être relativisées** : Il ne faut pas attendre des prévisions des certitudes, mais des estimations;
- **L'information doit parvenir rapidement** : Les responsables opérationnels des décisions à la suite du suivi budgétaire doivent recevoir le plus rapidement possible les données chiffrées sur la mesure des réalisations;
- **L'information doit être fiable** : La rapidité de la transmission de l'information ne doit pas conduire à une information de mauvaise qualité ;
- **Le contrôle doit exister** : C'est-à-dire qu'il ne faut pas constater les écarts sans les exploiter ;
- **Le contrôle doit être sélectif et ne s'intéresse qu'aux écarts significatifs** : La gestion et le contrôle par exception doivent être utilisés c'est-à-dire que des seuils d'acceptation ou de non acceptation des écarts doivent être définis ;
- **Le contrôle ne doit pas être répressif** : S'il est perçu comme un système de sanction, les responsables auront tendance à sous évaluer les prévisions de chiffre d'affaires et à surévaluer les prévisions de charges ;
- **Le contrôle doit être décentralisé** : Une grande initiative doit être laissée aux différents responsables.

1.1.6 Les limites du contrôle budgétaire⁷⁰

- C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité.
- Il fournit **une expression financière de la performance**, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. en outre, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme **une obligation procédurale** sans intérêt pour l'amélioration de leur performance ;

⁶⁹Ibid., P.P 688-689.

⁷⁰GODARD.CH-E, GODARD.S, Op.cit., P 44

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Il peut être source de **pesanteur** (poids) dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'explications avec les responsables opérationnels ;
- Il peut être **source de démotivation** dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coût générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir ;
- Dépend aussi du mode d'élaboration des coûts préétablis ;
- Son utilisation **seule** pour mesurer la performance est peu efficace, elle doit être combinée avec d'autres outils

1.2 Définition et Principes d'élaboration des écarts

Selon le PCG (1982) « Un écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévus et coût réalisés, entre quantité allouées et quantités consommées». ⁷¹

$$\text{Ecart} = \text{données réelles} - \text{données préétablies de référence}$$

L'analyse des écarts permettra d'attirer l'attention sur les différences existantes entre la valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité analytique. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

L'écart peut être exprimé ⁷² :

En valeur absolue : **écart = réalisation – prévisions**, ou en valeur relative par rapport au référentiel (prévisions) : **écart (en%) = (réalisations – prévision) / prévision**.

Un écart **qualifiable** (favorable ou défavorable), permet de statuer les responsabilités, et donc l'origine de l'écart, uniquement s'il tient compte du volet **quantitatif** et **monétaire**.

Donc l'écart est qualifiable, s'il a pour origine soit : l'écart sur quantité, soit l'écart sur prix/ coût.

⁷¹DORIATH.B, Op.cit., P 72.

⁷²HUTIN.H, Op.cit., P 680.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Les écarts calculés pour l'ensemble des budgets d'une entreprise peuvent être fort nombreux. Dans chaque centre de responsabilité, il y a autant d'écarts, ou presque, qu'il y a de références de produits et de postes de charges.

Pour éviter une analyse systématique de tous ces écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception, qui consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts significatifs, c'est-à-dire ceux sortant d'un seuil de tolérance préalablement⁷³.

1.2.1 Principe d'établissement des écarts⁷⁴

La construction des écarts repose sur les principes conventionnels suivants :

a)Principe1:

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

b)Principe2:

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

L'interprétation du signe varie suivant le coté du compte de résultat concerné (Produit/Charge) :

Ecart > 0 \implies écart favorable pour le CA

\implies écart défavorable pour les charges

Ecart < 0 \implies écart défavorable pour le CA

\implies écart favorable pour les charges

c)Principe3:

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

⁷³ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système budgétaire », Op.cit., P 159.

⁷⁴ ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op.cit., P.P 668-669.

d)Principe4:

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 principe 3), comme suit :

Écart/éléments monétaires = (Coût réel – coût budgété) Quantité réelle;

Écart/éléments volumiques = (Quantité réelle – Quantité budgétée) Coût budgété.

Chaque écart doit en outre correspondre à un acteur, le plus souvent un responsable, qui a les moyens d'agir sur la cause de l'écart (actions correctives)⁷⁵.

1.2.2 L'interprétation et la mise en œuvre des actions correctives

Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts, l'analyse des causes et donc leurs interprétations peuvent faciliter les actions correctives à entreprendre.

A. Interprétation des écarts

Interpréter les écarts revient à rechercher, au sein des unités opérationnelles (centre de responsabilité) les causes des divergences par rapport aux prévisions⁷⁶.

Ces causes sont les suivantes⁷⁷ :

- **Dysfonctionnement internes** : Climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant ;
- **Evènements internes** : Départ, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure ;
- **Lois de finance** : Dont les effets sont loin d'être négligeable sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- **Evolutions technologique** : Produits nouveaux ou produits passant en phase de déclin ;
- **Evolution technique** : Immobilisations obsolètes, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- **Saute d'humeur du marché** : Mode, crises écologiques soudaines.

⁷⁵DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 202.

⁷⁶Ibid., P 204.

⁷⁷LOUCHARD.J, Op.cit., P 138.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Avant de se lancer dans une démarche longue d'analyse des causes des écarts, il faut s'assurer de la fiabilité des données (prévisions et réalisations) et vérifier que certains écarts ne proviennent pas d'évènements non maîtrisables. Exemple : intempéries, incendies, grève du service public ou de fournisseurs.

B. La mise en place des actions correctives

Une fois la cause de l'écart identifiée, le responsable budgétaire devra encore s'interroger sur les actions à entreprendre pour le corriger et mettre en œuvre, sous réserve quelque fois de l'accord du responsable hiérarchique, la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée. L'analyse des écarts n'est donc pas une fin en soi, mais bien au contraire le point de départ d'une dynamique qui doit conduire à une action.

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-après en présente quelques exemples⁷⁸.

⁷⁸DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 206.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Tableau n°2 : exemples sur les causes d'écarts et les actions correctives adaptées.

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision. Exemple : Croissance du marché surévaluée.	Nouvelle action : Lancement d'une campagne commerciale agressive. Ou nouvelle stratégie : Concurrence par la différenciation du produit et non plus par le prix.
Modification définitive de l'environnement. Exemple : Loi sur la réduction de temps de travail.	Révision des standards : Coût horaire standard en hausse.
Erreur humaine. Exemple : Défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non intentionnelle : Aucune correction. Erreur liée à l'incompétence d'un salarié nouvellement recruté : formation de ce salarié.
Erreur matérielle. Exemple : Important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur.

Source : DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3^{ème} édition, Paris, 2007, p 206.

1.3 Présentation, calcul et analyse des différents écarts

Pour analyser les écarts de l'entreprise, on détermine d'abord un écart global de façon analytique dans le détail en recherchant ainsi la cause de cet écart⁷⁹ :

Le point de départ de l'analyse dépend du niveau du centre de responsabilité :

- Pour le responsable de l'entreprise, le point de départ est le résultat net comptable de l'entreprise ;
- Pour un responsable de centre de profit, l'analyse débutera à partir du niveau de la contribution du centre ;

⁷⁹HUTIN.H, Op.cit. P 682.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Pour un responsable du chiffre d'affaire, l'analyse commence au niveau du chiffre d'affaire net ;
- Pour un responsable de centre de coût, le point de départ est le coût total du centre.

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.

L'écart de résultat peut être défini comme « la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance à court terme »⁸⁰.

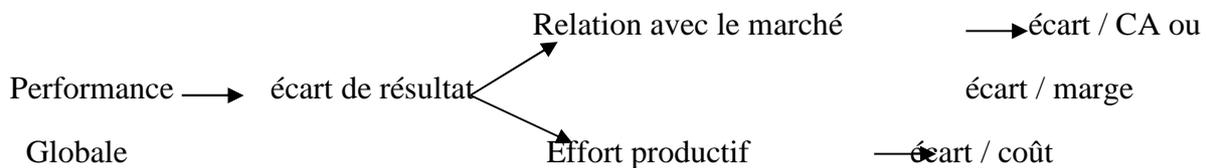
$$\text{Ecart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat préétabli}$$

\swarrow \nwarrow

Chiffre d'affaire réel – coût réel chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

L'écart de résultat présente, à un premier niveau d'analyse, deux groupes d'explications :

- La relation avec le marché, en termes de prix de vente, et de quantités vendues ;
- L'effort productif qui se traduit par une somme de coût.



1.3.1 Ecart sur chiffre d'affaire

Selon DORIATH (2008) « l'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu »⁸¹.

Un écart sur chiffre d'affaire se calcul de la forme suivante⁸² :

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaire} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu}$$
$$= (P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$$

⁸⁰DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 200.

⁸¹ DORIATH.B, Op.cit., P 72.

⁸²Ibid., P 215.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Avec Q : Quantités vendues ;

P : Prix de vente unitaire ;

Les indices R pour réel et P pour prévu.

Donc le chiffre d'affaire est dépendant de deux variables : le prix de vente et la quantité vendue⁸³.

$$\text{Ecart sur prix} = (\mathbf{P_R} - \mathbf{P_P}) \times \mathbf{Q_R};$$

$$\text{Ecart sur quantité} = (\mathbf{Q_R} - \mathbf{Q_P}) \times \mathbf{P_P}.$$

Un écart sur chiffre d'affaires est dit **favorable** lorsque le chiffre d'affaires **réel** se situe **au-dessus** des **prévisions**. Il peut s'expliquer par un écart sur quantité, favorable qui traduit l'augmentation du volume des ventes **et/ou** par un écart favorable sur les prix qui traduit l'augmentation des prix de ventes.

Un écart sur chiffre d'affaires est dit **défavorable** lorsque le chiffre d'affaires réel se situe **en dessous** des **prévisions**. Cela peut s'expliquer par un écart sur quantité défavorable (les quantités réelles inférieures aux quantités prévues), **et/ou** bien par un écart sur prix défavorable.

N.B :

Les deux écarts : E/Quantité et E/Prix, ne sont pas indépendants. Un E/Quantité défavorable pourrait s'expliquer par un E/Prix favorable et inversement.

Pour une entreprise à multi-produits, l'écart sur quantité regroupe deux aspects dont l'évolution peut être antagoniste :

L'augmentation des ventes peut provenir d'une meilleure implantation sur le marché mais celle-ci peut être réalisée sans respecter la composition des ventes prévues, c'est-à-dire la part respective des différents produits dans le volume globale des ventes⁸⁴.

C'est pourquoi, l'écart sur quantité se décompose en deux sous-écarts: **un sous écart sur volume global** et **un sous écart sur composition des ventes**.

⁸³ HUTIN.H, Op.cit., P 683.

⁸⁴Ibid., P 683.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- L'écart sur volume global peut être calculé comme suit⁸⁵ :

$$E/\text{Volume global} = \left(\text{quantité totale réelle} - \text{quantité totale budgétée} \right) * \text{prix moyen budgété}$$

Tel que :

Le prix moyen budgété = Chiffre d'affaire budgété / Quantité totale budgétée

Cet écart traduit le fait que le volume global réel des ventes est plus au moins que celui des prévisions.

- Le sous écart sur composition des ventes ou sur mix se calcule ainsi :

$$E/\text{composition des ventes} = (Q_R - Q_M) \times P_P$$

Soit : Q_R : quantités vendues réellement ;

Q_M : les quantités de chaque produit qui aurait été vendues si la composition des ventes n'avait pas été modifiée ; Tel que⁸⁶ :

$$Q_M = \frac{\text{Quantité prévisionnelle des ventes d'un produit}}{\text{Quantité totale prévisionnelle des ventes}} \times \text{quantité totale des ventes réelles}$$

P_P : prix prévu du produit.

Cet écart nous permet de comparer les ventes réelles à celles prévues, tout en indiquant le respect ou non de la structure prévue des ventes (La part des ventes de chaque produit par rapport au globale).

L'écart sur chiffre d'affaire est valorisé par les prix réels et prévus qui sont la somme des coûts et de marges, ce dernier ne permet pas de situer les responsabilités (et donc l'origine de l'écart) étant donné qu'il contient des éléments de coût qui ne relèvent pas de la responsabilité des services commerciaux. C'est pourquoi l'action de ces derniers, ne peut être jugée au vu du calcul de ces seuls écarts sur chiffre d'affaire, une décomposition par rapport aux marges semble plus pertinente pour évaluer leurs performance.

⁸⁵ALAZARD.C, SÉPARIS, Op.cit., P 384.

⁸⁶GRANDGUILLOT.B et all, Op.cit., P 38.

1.3.2 Ecart sur marge⁸⁷

Selon DORIATH (2007) «L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réel et la marge sur coût préétabli prévue».

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

La marge unitaire sur coût préétabli, qu'elle soit réelle ou prévues, s'écrit sous la forme :

$M = P - \text{CUP}$. On en déduit :

Marge sur coût préétabli des ventes réelles = $M_R \times Q_R = (P_R - \text{CUP}) \times Q_R$;

Marge sur coût préétabli des ventes prévues = $M_P \times Q_P = (P_P - \text{CUP}) \times Q_P$.

$$\text{Écart sur marge} = (M_R \times Q_R) - (M_P \times Q_P) = (P_R - \text{CUP}) \times Q_R - (P_P - \text{CUP}) \times Q_P$$

Avec **Q** : Quantités Vendues ;

P : Prix de Vente Unitaire ;

M : Marge Unitaire sur Coût Préétabli ;

CUP: Coût Unitaire Préétabli.

Les indices **R** pour réel et **P** pour prévu.

L'écart sur marge permet de détecter les causes commerciales de la performance financière de l'entreprise, sous l'angle des quantités vendues (**écart sur quantité**) et des prix fixés ou négociés avec les clients (**écart sur marge unitaire**).

A. Ecart sur marge unitaire (ou écart sur prix)⁸⁸

L'écart sur marge unitaire ou sur prix évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions.

⁸⁷ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 214.

⁸⁸Ibid., P 217.

$$\text{Écart sur marge unitaire (ou sur prix)} = (M_R - M_P) \times Q_R$$

N.B :

L'écart sur marge unitaire est en fait un écart sur prix de vente, qu'elle soit réelle ou prévue, fait référence au coût unitaire préétabli, la seule cause de l'écart sur marge unitaire est le changement du prix de vente⁸⁹.

$$\begin{aligned}\text{Écart sur Marge unitaire} &= (M_R - M_P) \times Q_R \\ &= [(P_R - C_{UP}) - (P_P - C_{UP})] \times Q_R \\ &= (P_R - C_{UP} - P_P + C_{UP}) \times Q_R \\ &= (P_R - P_P) \times Q_R \\ &= \text{écart sur prix de vente}\end{aligned}$$

B. Ecart sur quantité

L'écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume⁹⁰. Cet écart s'explique par une variation des quantités vendues, pour en rechercher les causes, il faut le décomposer en deux sous écarts : **sous écart sur volume globale des ventes** et **sous écart sur composition des ventes**⁹¹.

$$\text{Ecart sur quantité} = (Q_R - Q_P) \times M_P$$

a. Ecart sur volume globale

Cet écart traduit le fait que le volume global réel des ventes est plus au moins que celui des prévisions.

⁸⁹Ibid., P218.

⁹⁰Ibid., P 217

⁹¹ GRANDGUILLOT.B et al., Op.cit., P 39.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

$$E/Vol\ global = \left(\text{quantités globales réelles} - \text{quantités globales prévues} \right) * \text{marge moyenne prévues}$$

Tel que :

$$\text{Marge moyenne prévues}^{92} = \frac{\text{Somme des marges prévues de chaque produit}}{\text{Quantité totale de produits vendus}}$$

b. Ecart sur composition des ventes :

Cet écart est dû à la modification de la répartition des ventes.

$$E/ \text{ composition des ventes} = (Q_R - Q_M) \times M_P \text{ du produit}$$

Un écart sur composition des ventes défavorable, traduit le fait que la composition des ventes réelles n'est pas celle qui était prévue, des produits à **faible marge** ont été favorisés (mieux vendus) par rapport aux produits à marge plus élevée.

N.B :

L'écart sur composition des ventes se calcule pour chaque produit, donc l'écart sur quantité est égal :

$$E/ \text{ composition des ventes} = (Q_R - Q_M) \times P_P$$

$E/Q = E/\text{volume global des ventes} + E/\text{ composition des ventes de l'ensemble des produits.}$

Remarque⁹³ :

Le Plan comptable général 1982 ne préconise pas de démarche d'analyse de l'écart de chiffre d'affaires ou de l'écart de marge. L'entreprise a toute liberté de choisir le modèle qui convient le mieux à son organisation.

1.3.3 Ecart sur coût

Au préambule de la présentation des différents écarts sur coûts, il convient de préciser les notions de coûts préétablis et de coûts standards, comme ces derniers constituent une base

⁹²Ibid., P 38.

⁹³DORIATH.B, Op.cit., P 79.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

pour le calcul et l'analyse des écarts. Cette analyse ne peut s'exercer que s'il y a comparaison entre une norme de coût prédéfinie et un coût réellement supporté.

- **Les coûts standards**⁹⁴

« Les coûts standards sont des coûts prédéterminés à caractère normatif permettant d'évaluer les performances au sein de l'entreprise pour une période donnée ».

Les coûts standards sont calculés pour une **activité normale** à partir de normes **techniques** (nomenclature des produits, temps de travail...) et **économique** (étude de la concurrence, prix de marché, statistiques, coûts passés...) ⁹⁵.

Un coût standard est le produit d'un coût unitaire standard et d'une quantité standard :

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

Les éléments qui composent **un coût standard unitaire** d'un produit (matières, MOD, et charges indirectes) sont récapitulés dans un document appelé « **fiche de coût standard unitaire** », en distinguant les standards de quantité et de prix (ou coût).

Les standards de matières, MOD, et charges indirectes se déterminent comme suit :

⁹⁴GERVAIS.M, « contrôle de gestion », Op.cit., P 121.

⁹⁵ GRANDGUILLOT.B et all, Op.cit., P 22.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Tableau n°3 : Les éléments constitutifs d'un coût standard unitaire.

Standard	Quantité standard	Prix (coût) standard
Matière	Fonction de la nomenclature du produit (quantité matière, perte...)	Prix prévisionnel ou prix actuel majoré des frais sur achats
MOD	Le nombre d'heures préétabli est fonction des temps d'emplois (temps de travail effectif)	le taux horaire standard se calcul à partir des charges annuelles de personnel et associées pour une qualification donnée (charges sociales, impôts et taxes liés au salaire)
Charges indirectes	L'UO est, soit le temps d'emploi de la main d'œuvre, soit le temps de marche des machines.	Le coût préétabli de l'UO est déterminé grâce aux budgets des centres d'analyse pour une activité normale.

Source : GOADARD.CH-E et GOADARD.S, « Le petit contrôle de gestion », DUNOD, Paris 2013, P 36.

- **Les coûts préétablis :**

Selon le **PCG 1982** : « un coût préétabli est un coût évalué a priori, soit pour faciliter certaines traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts »⁹⁶.

Un coût préétabli correspondant à un coût unitaire standard ajustés à la production réelle (et non à la production normale ou prévue).

$$\text{Coût préétabli} = \text{Coût unitaire standard} \times \text{la production réelle}$$

N.B : Un coût unitaire préétabli est aussi dit coût unitaire standard.

⁹⁶DORIATH.B, Op.cit., P 83.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Selon DORIATH « Un écart sur coût est la différence entre le coût réel et le coût prévu »⁹⁷

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur coût} &= \text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu} \\ \text{E/C} &= C_R - C_P \\ &= (C_{UR} \times q_R) - (C_{Up} \times q_p) \\ &= (C_{UR} \times q_R) - [(C_{Up} \times (q_{us} \times P_R)] \end{aligned}$$

Avec : C_{UR} : le coût unitaire réel ;

C_{Up} : coût unitaire préétabli ;

q_R : quantité réelle (consommations) ;

q_p : quantité préétablie ;

q_{us} : quantité unitaire standard ;

P_R : production réelle.

N.B :

Les écarts entre les consommations réelles et prévues n'ont de sens que s'ils résultent de la comparaison de coûts correspondants à des niveaux de productions identiques. Ainsi on doit ajuster les prévisions à la production réelle afin de permettre une analyse plus pertinente des écarts. On en déduit donc :

$$\text{Ecart/coût} = \text{Coût Réel de la production} - \text{Coût Préétabli appliqué à la production réelle}$$

Le coût d'un produit (ou d'un service) est composé de charges directes (consommation des matières, de main d'œuvres) et de charges indirectes qui sont regroupées dans des centres d'analyse :

Charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, à un produit ou une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges, communes à plusieurs produits ou activités, sont dites **charges indirectes**⁹⁸.

Donc, l'écart sur coût se décompose à son tour en : un écart sur charges directes et un écart sur centres d'analyse.

A. L'écart sur charges directes⁹⁹

⁹⁷DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 228.

⁹⁸ SAADA.T et all, Op.cit., P 24.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Le calcul des écarts apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. Pour chaque facteur direct de production (matière et MOD), il est possible de décomposer l'écart en un écart sur coût unitaire (ou prix) et en un écart sur quantité.

$$\text{Ecart sur charges directes} = \text{Ecart sur coût unitaire} + \text{Ecart sur quantité}$$

a. L'écart sur coût unitaire

L'écart sur coût unitaire d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse du coût de ce facteur par rapport aux prévisions.

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (\text{C}_{UR} - \text{C}_{UP}) \times \text{q}_R$$

Pour la main d'œuvre, l'écart sur coût unitaire, exprimé en coût horaire, est appelé « Ecart sur taux ».

Les causes possibles d'un écart défavorable sur prix (matière, MOD) sont respectivement¹⁰⁰ :

- Mauvaise prévision des ventes provoquant une mauvaise planification des approvisionnements qui oblige les responsables à acheter à des prix plus élevés, variation des prix des fournisseurs... ;
- Excès d'heures supplémentaires, augmentation légale ou imprévue des salaires.

b. Ecart sur quantité

L'écart sur quantité d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts du plus au moins bon rendement de ce facteur.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{q}_R - \text{q}_P) \times \text{C}_{UP}$$

Pour la main d'œuvre, l'écart sur quantité exprimé en nombre d'heures est appelé « Ecart sur temps ».

Les causes possibles d'un écart défavorable sur quantité (matière, MOD) sont respectivement¹⁰¹ :

⁹⁹ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P.P 232-233.

¹⁰⁰ HUTIN.H, Op.cit., P.P 286-287.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Mauvaise prévision de ventes (service marketing), problème de choix des fournisseurs voir la qualité (service approvisionnement), taux de rebuts importants (production)... ;
- Qualification du personnel, calcul des standards erronés, Retard dans les livraisons...

B. Écart sur charges indirectes

Cependant, alors que les matières, par exemple, constituent des charges variables, les coûts de sections, eux, constituent des charges variables et des charges fixes. L'existence de ces charges fixes conduit à calculer coûts et écarts différemment.

Les charges indirectes sont regroupées dans des centres d'analyse*.

Le budget d'un centre d'analyse est constitué de :

- Prévision de charges variables et charges fixes ;
- Une activité mesurée par des unités d'œuvre ;
- Un rendement c'est-à-dire le rapport entre l'activité et la production.

Ainsi, l'écart global sur charges indirectes sera décomposé de sorte que chaque sous-écart permet de mesurer l'influence de ces paramètres.

$$\text{E/ charges indirectes} = \text{E/budget} + \text{E/ activité} + \text{E/ rendement}$$

La décomposition de l'écart sur charges indirectes fait appel à deux notions, à savoir le **budget flexible** et le **budget standard**¹⁰².

Soit: **FFs** : Frais fixes globaux pour l'activité normale (An);

vs : Coût variable unitaire standard;

fs : Coût fixe unitaire standard défini par FFs/An;

cs : Coût unitaire standard (coût de l'unité d'œuvre) qui est calculé en référence à une activité normale :

$$\text{CS} = \frac{\text{Charges indirectes variables} + \text{charges indirectes fixes}}{\text{Activité normale}}$$

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² ALAZARD.C, SÉPARIS Op.cit., P 391.

* un centre d'analyse: Est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges «indirectes» préalablement à leur imputation aux coûts de produits intéressés. Le coût de chaque centre d'analyse peut être imputé au coût de production à l'aide d'une «unité d'œuvre» les centres d'analyses comprennent des centres de travail et des sections.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Tel que, l'**activité normale (An)** est le nombre d'unités d'œuvre consommées pour une production normale.

- Le **budget flexible** pour une activité donnée A^* s'écrit:
 $BF(A^*) = (vs \times A^*) + FFs$.
- Le **budget standard** pour une activité donnée A^* est égal à: $BS(A^*) = (vs + fs) A^*$
ou encore $BS(A^*) = cs \times A^*$.

a. L'écart sur budget (écart sur charges variables)¹⁰³

L'écart sur budget exprime la différence entre les charges réelles et les charges budgétées pour le niveau d'activité réel; cet écart qui est due aux erreurs de prévisions, lors de l'établissement du budget flexible, sur le prix des éléments de charges indirectes (fournitures consommables, services extérieurs, salaires, etc.)

$$\begin{aligned} E/\text{Budget} &= \text{Frais réels} - \text{Budget flexible (Ar)} \\ &= [(vr \times Ar) + FFr] - [(vs \times Ar) + FFs] \end{aligned}$$

Si l'on admet l'hypothèse simplificatrice suivante : les **frais fixes réels sont identiques aux frais fixes standards**, il vient :

$$E/\text{Budget} = (vr - vs) Ar$$

Activité réelle (Ar) : nombre d'unités d'œuvre réellement consommées pour une production réelle.

b. Ecart sur activité¹⁰⁴:

L'écart d'activité mesure l'impact de la plus ou moins bonne absorption des charges fixes liée au niveau d'activité. C'est un écart de sous ou de suractivité.

$$\begin{aligned} E/CF &= \text{Budget flexible (Ar)} - \text{Budget standard (Ar)} \\ &= [(vs \times Ar) + FFs] - [(vs + fs) Ar] \\ &= FFs - (fs \times Ar) \end{aligned}$$

¹⁰³LANGLOIS.L et all, Op.cit., P321.

¹⁰⁴DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 249.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Comme les frais fixes standards FF sont été déterminés pour une activité normale A_n , il vient:

$$E/\text{Activité} = (A_n - A_r) fs$$

Il s'agit donc de la valorisation de la différence d'imputation des coûts fixes provenant d'un écart entre activité normale et activité réelle. C'est la définition même d'un écart d'imputation rationnelle qui exprime:

- un **coût de chômage** quand $A_r < A_n$;
- un **boni de suractivité** dans le cas où $A_r > A_n$.

c. Budget sur rendement¹⁰⁵:

L'écart sur rendement, s'agit d'un écart sur les quantités est un écart sur quantité de ressources consommées par les divers départements (producteurs). Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de productions mis en œuvre dans le centre d'analyse.

$$\begin{aligned} E/R &= \text{Budget standard } (A_r) - \text{Budget standard } (A_p) \\ &= [(vs + fs) A_r] - [(vs + fs) A_p] \\ &= (A_r - A_p) (vs + fs) \end{aligned}$$

Tel que :

Activité réelle (A_r) = Production réelle \times Rendement réel

activité préétabli (A_p) = Production réelle \times Rendement standard.

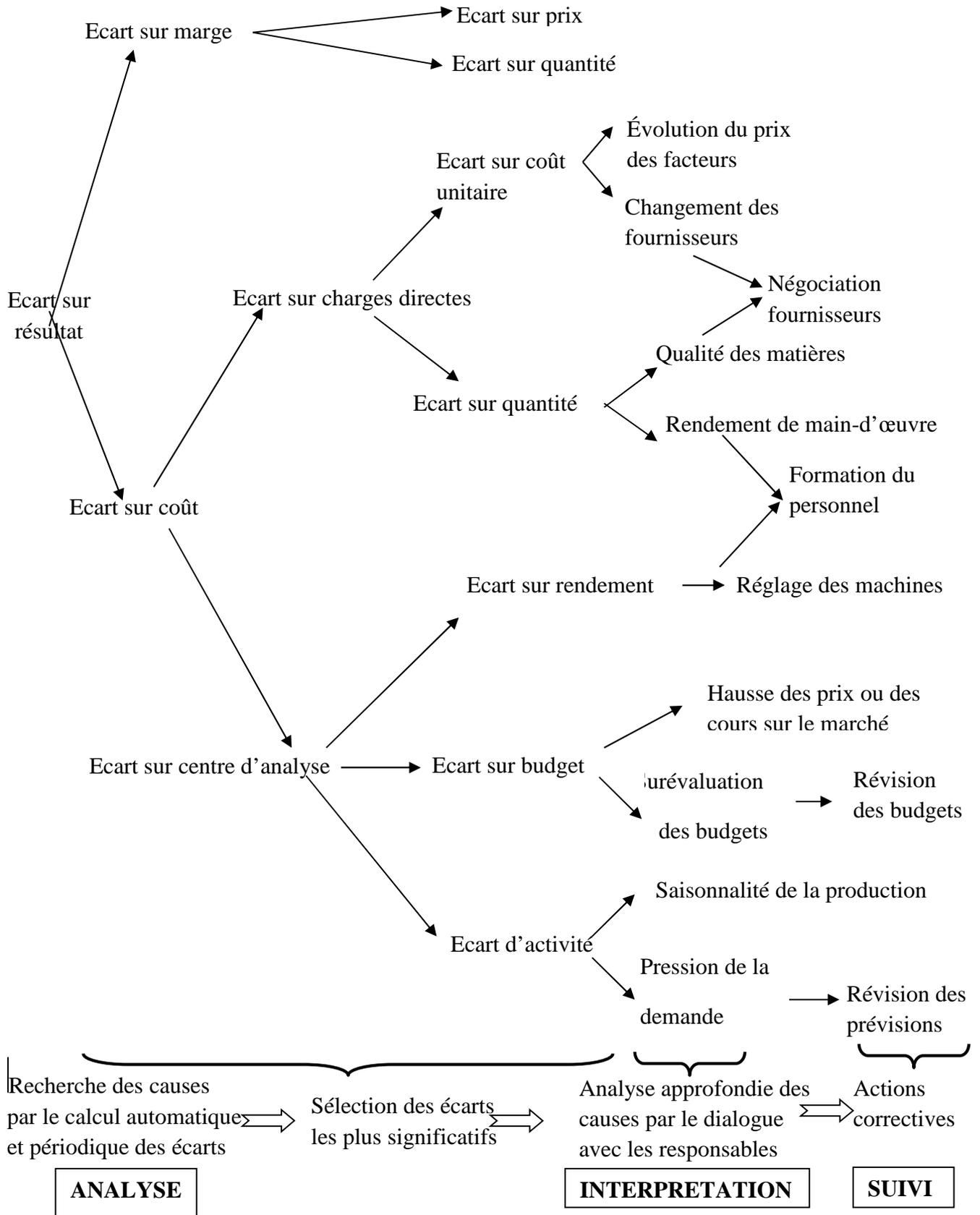
N.B :

- Le rendement est le nombre d'unités d'œuvre à utiliser ou à consommer pour une seule unité produite.
- Dans le calcul des écarts sur charges indirectes, il est indispensable de distinguer le **niveau de production**, exprimé en nombre de **produits fabriqués** du **niveau d'activité**, mesuré en **nombre d'unité d'œuvre**.

¹⁰⁵ LONING.H et all, « Le contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris 1998, P 123.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma n° : Représentation récapitulative de l'analyse des écarts



Source : DORIATH.B, GOUJET.CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition DUNOD, Paris 2007, P 255.

Section 2 : La performance de l'entreprise

La notion de performance sous-entend toujours plus ou moins une comparaison avec un concurrent, on est performant par rapport à quelqu'un, une technique par rapport à une autre, et on parle même d'entreprise performante.

Dans le langage courant, la performance est précisément le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend bien entendu que ce résultat doit être « bon ».

Selon **A.KHEMAKHEM** (1971), le mot « performance » n'as pas son sens français d'exploit. Il s'agit en fait du mot anglais *performance* qui désigne l'accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme réagit à des stimuli ou atteint les objectifs¹⁰⁶.

Selon **GIRAUD** et all (2004), la performance est aujourd'hui fortement utilisée par les entreprises. Au départ concourait à la performance tout ce qui suivait la réduction des coûts. Aujourd'hui la qualité de service et l'atteinte des objectifs participent grandement à la performance d'une entreprise, que nous pouvons appréhender plus simplement comme « un couple **coût/valeur** »¹⁰⁷.

Mais la performance reste un concept difficile à définir de façon précise.

2.1 Les caractéristiques de la performance¹⁰⁸

DORIATH.B et GOUJET.C mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :** La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.) ;
- **Elle s'apprécie par une comparaison :** La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une

¹⁰⁶ KHEMAKHEM.A, L.ARDOIN.J, « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris 1971, P 61.

¹⁰⁷GIRAUD.F et all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino, paris 2004, p 63.

¹⁰⁸ DORIATH.B, GOUJET.C, Op.cit., P 172.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, joindre ou dépasser les concurrents.

- **La comparaison traduit le succès de l'action :** La notion de performance étant positive.

2.2 Les composantes de la performance¹⁰⁹

Selon BUQUAIN.H, l'économie, l'efficacité et l'efficience sont les maîtres mots de la performance :

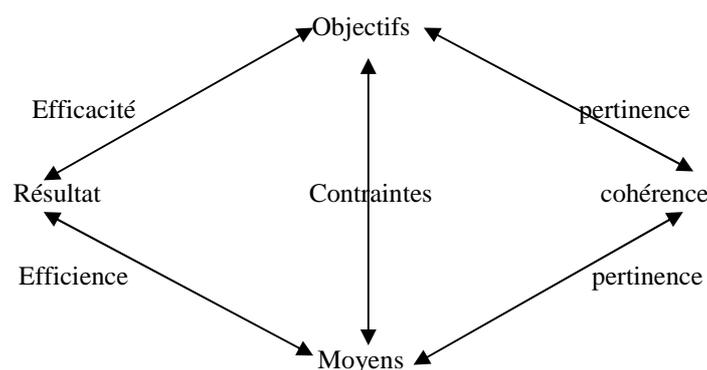
- **L'économie :** Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût;
- **L'efficacité :** Désigne la capacité à réaliser l'action attendue, à obtenir le résultat recherché. Une action efficace est une action qui atteint exactement ses objectifs;
- **L'efficience :** Est la capacité de minimiser les moyens employés pour réaliser une action attendue.

A ces trois composantes, s'ajoute la pertinence qui se définit comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens. Pour évaluer la pertinence il faudra répondre à la question suivante : les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux objectifs ?¹¹⁰

La performance peut être donc exprimée par la formule suivante :

$$\text{Performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficience} + \text{Economie} + \text{Pertinence}$$

Figure n°9 : Les composantes de la performance de l'entreprise



Source :MARION.A et all, « Diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes », Edition DUNOD, Paris 2012, P 02.

¹⁰⁹ Ibid. P.P 172-173.

¹¹⁰ http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0022MBA-ACG15.pdf consulté le 25 Avril 2017.

2.3 La mesure de la performance

La performance n'existe que si on peut la mesurer. La mesure de la performance est l'évaluation des résultats atteints par rapport aux résultats souhaités.¹¹¹

Elle joue un rôle clé dans la gestion d'une entreprise. En vue d'atteindre ses objectifs, les activités de l'entreprise doivent faire l'objet d'un suivi rigoureux.

La performance de l'entreprise peut se mesurer à deux niveaux : **financier et physique**.

2.3.1 Mesures financières

A. Budget et analyse des écarts¹¹² :

L'analyse des écarts est un processus de comparaison du niveau cible de revenus ou de coûts avec le niveau réalisé : l'écart indique que les hypothèses sous-jacentes au niveau cible n'ont pas été atteintes. Cette démarche s'intéresse exclusivement aux éléments financiers, sans préciser explicitement la cause de l'écart.

Elle joue un rôle de mesure des performances à partir du moment où des responsabilités directes peuvent être rattachées aux normes et réalisations.

B. Les ratios de rentabilité¹¹³

a. **ROE (Return On Equity) :** Le retour sur fonds propres appelé aussi la **rentabilité financière**.

La rentabilité financière mesure la performance des capitaux propres, qui correspondent aux capitaux investis par les propriétaires de l'entreprise, après prise en compte de la rémunération des capitaux empruntés. C'est-à-dire après déduction des charges financières.

$$\text{ROI} = \frac{\text{résultat courant}}{\text{capitaux propres}}$$

¹¹¹<http://www.la-mesure-de-la-performance--un-art-difficile.shtml> consulté le 01/05/2017.

¹¹² GAUTIER.F, PEZET.A, « Contrôle de gestion : gestion appliquée », Edition DAREIOS et PEARSON, France 2006, P 168.

¹¹³FRIEDRICH.J.J, « Comptabilité générale et gestion des entreprises », 6^{ème} édition, Hachette, Paris 2010, P.P 330-331.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- b. ROCE (Return On Capital Employed) :** Le retour sur capitaux employés appelé aussi la **rentabilité économique**.

La rentabilité économique mesure la performance de l'ensemble des capitaux investis dans l'actif économique.

Les capitaux investis : Sont considérés dans cette analyse comme un pool de fonds apportés par les actionnaires et les prêteurs. Ces fonds sont investis dans **un actif économique** qui regroupe les actifs industriels et commerciaux et les actifs financiers.

Le **résultat économique**, qui exprime le rendement de l'actif économique, comprend le résultat d'exploitation et les produits financiers.

$$\text{ROCE} = \frac{\text{résultat économique}}{\text{capitaux investis}}$$

C. Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)¹¹⁴

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise, amène à calculer à partir de résultat, des soldes intermédiaires de gestion représentant chacun une étape dans la formation du résultat.

a. La marge commerciale (MC)

Elle est calculée pour les entreprises réalisant des activités commerciales, elle mesure la capacité de l'entreprise à maximiser la différence entre le chiffre d'affaire et le coût d'achat des marchandises vendues.

$$\text{MC} = \text{ventes de marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises vendues}$$

b. La production de l'exercice

La production de l'exercice est un indicateur qui mesure ce que l'entreprise a réellement produit pendant l'exercice, indépendamment de l'utilisation faite de cette production (ventes, stockage, livraison à soi-même).

$$\text{Production de l'exercice} = \text{production vendues} \pm \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

¹¹⁴Ibid, P.P 291-295.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

c. La valeur ajoutée (VA)

La valeur ajoutée représente la richesse créée pendant un exercice, à partir de son potentiel productif (force de travail et outil de production).

$$\text{Valeur ajoutée (VA)} = \text{MC} + \text{production de l'exercice} - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

d. L'excédent brut d'exploitation (EBE)

L'EBE présente le flux de liquidités que l'entreprise retire de son activité d'exploitation pendant un exercice, ou plus exactement une capacité à sécréter ces liquidités, car il est calculé à partir de charges décaissables et de produits encaissables.

$$\text{Excédent brut d'exploitation} = \text{VA} + \text{subvention d'exploitation} - \text{charges de personnel} - \text{impôts et taxes}$$

e. Le résultat d'exploitation

C'est un indicateur de rentabilité économique, qui représente la capacité de l'entreprise à optimiser l'ensemble de ses fonctions opérationnelles (investissement, approvisionnement, production, vente), indépendamment de la politique financière des éléments exceptionnels et du régime d'imposition des bénéfices.

$$\text{Résultat d'exploitation} = \text{EBE} + \text{DADP} + \text{RADP} - \text{autres charges} + \text{autres produits}$$

f. Résultat courant avant impôt

Le résultat courant représente le résultat d'exploitation après prise en compte du résultat financier, il exprime un résultat provenant des opérations normales et courantes, indépendamment des opérations exceptionnelles et du régime des bénéfices.

$$\text{Résultat courant avant impôts} = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} - \text{charges financières}$$

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

g. Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel reflète l'incidence d'événement ou de choix qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et courante de l'entreprise et qui sont de nature à augmenter ou à diminuer le résultat de l'exercice.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnel} - \text{charges exceptionnelles}$$

h. Le résultat net de l'exercice

Il constitue le résultat final, celui qui sanctionne l'efficacité de l'entreprise dans tous ses aspects : commercial, industriel, financier, exceptionnel. Il a vocation à être réparti entre les actionnaires ou conservé pour autofinancer le développement de l'entreprise.

$$\text{Résultat net de l'exercice} = \text{résultat courant} + \text{résultat exceptionnel} - \text{participation des salariés aux résultats} - \text{impôts sur les bénéfices}$$

i. Les plus ou moins-values sur cession d'actifs

Les SIG prévoit d'extraire du résultat exceptionnel, la part résultant des plus ou moins-values de cession d'immobilisation.

$$\text{Les plus ou moins-values sur cession d'actifs} = \text{produits de cession d'élément d'actif} - \text{valeurs comptable des éléments d'actif cédés}$$

D. CAF (Capacité d'Autofinancement)

La capacité d'autofinancement représente la capacité de l'entreprise à contribuer à son développement et correspond à la ressource de financement dégagé par l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice, par opposition aux ressources venant de l'extérieur telles que de nouveaux emprunts ou augmentation de capital par exemple¹¹⁵.

La CAF exprime l'aptitude d'une entreprise à financier ses besoins grâce aux ressources secrétée par son activité. Elle se calcule, soit à partir de l'**EBE** de manière

¹¹⁵ BOUIN.X, SIMON.F-X, « Tous gestionnaires : comprendre et maitriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème} édition, DONOD, Paris 2006, P 47.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

soustractive, ce qui permet d'expliquer son **origine**, soit à partir du **résultat de l'exercice**, de manière additive, ce qui permet de décrire son **affectation**¹¹⁶.

E. Le taux de profitabilité

La profitabilité d'une entreprise est sa **capacité à générer des profits à partir de ses ventes**. Elle exprime le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé¹¹⁷.

$$\text{Taux de profitabilité} = \text{résultat net comptable} / \text{chiffre d'affaire}) \times 100$$

2.3.2 Mesures physique

La compétition mondiale exige la **prise en compte d'instruments de mesure non financiers**, dans l'évaluation de la performance industrielle d'une entreprise.

La firme qui réussit une performance financière sans maintenir ou améliorer ou tenir compte d'indicateur non financier risque de devenir non compétitive. Il est alors primordial de mesurer les phénomènes physiques avant que n'apparaissent leurs conséquences économiques¹¹⁸.

Les indicateurs de type **financiers** se rapportent au niveau de résultat atteint par rapport aux objectifs, mais seuls des indicateurs **non financiers** sont susceptibles d'expliquer pourquoi et comment ce niveau a été atteint. Dans la mesure où l'organisation vise non seulement à évaluer les performances, mais également à les améliorer, le recours à des indicateurs de type non financier (physique) semble nécessaire¹¹⁹. Tel que¹²⁰:

- **Indicateurs de qualité : à titre d'exemple :** Nombre de défauts, nombre de réclamation clientèle, nombre de pièce retournées, coût des rebuts, nombre de livraison...;
- **Indicateurs de flux :** On trouve les délais de livraison, le nombre de d'ordre de livraison reçus en retard, nombre d'article approvisionnés... ;

¹¹⁶ Idem., P.P 296-297.

¹¹⁷DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 173.

¹¹⁸ BERTHET.J et all, « Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2000, P 330.

¹¹⁹ GAUTIER.F et all, Op.cit., P172.

¹²⁰Ibid, P.P 331-334.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- **Indicateurs de productivité** : On trouve : (nombre de clients ou fournisseurs visité par mois, nombre de factures établies ou payés par employé, temps de cycle...);
- **Indicateurs de ressources humaines** : Nombre d'heures de formation, heures supplémentaires, taux d'absence rémunérée maladie, accidents du travail, maternité, taux de départ, nombre de licenciements...).

N.B : La liste des indicateurs financiers et physique cité ci-dessus n'est pas exhaustive, mais ils ont existents d'autres.

2.4 Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Le contrôleur de gestion a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration¹²¹.

Pour se faire, il utilise différents outils à savoir **le contrôle budgétaire** qui se déroule en plusieurs phases : collecte de l'information, calcul des écarts, recherche des causes, imputation des responsabilités et mise en œuvre d'actions correctrices.

Le contrôle budgétaire a pour objectif ¹²² :

- la mesure, et l'appréciation de la performance par le calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions ;
- Et l'amélioration de la performance par le déclenchement et l'orientation des actions correctrices.

En effet, chaque budget traduit l'objectif d'un centre de responsabilité et les moyens que ce centre a prévu d'employer pour atteindre son objectif ¹²³. Une fois ce budget exécuté, le contrôle budgétaire, voire le calcul des écarts, intervient pour apprécier la performance de ces centres, et donc la performance des responsables.

¹²¹DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 175.

¹²²KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J-L, Op.cit,P 119.

¹²³Ibid ., P 134.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Donc, le respect du budget indique que l'objectif de l'entreprise en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions est atteint. A ce titre l'entreprise est dite performante.

Le contrôle budgétaire ne se contente pas du calcul des écarts, mais agit et réagit, c'est-à-dire met en œuvre les actions correctives nécessaires¹²⁴ pour en tirer de nouvelles règles d'action dans la prévision et l'exécution des tâches afin d'atteindre l'objectif fixé.

Agir et réagir s'inscrivent dans une logique d'amélioration continue de la performance.

Comme résultante, le contrôle budgétaire contribue à l'évaluation et à l'amélioration de la performance de l'entreprise, mais il reste insuffisant :

Les écarts traduisent en terme financier la performance globale de l'entreprise¹²⁵, puisque la source principale d'alimentation des systèmes budgétaires est la comptabilité, qui ne peut leur offrir que des données purement financières, or l'évaluation des performances de l'entreprise dépasse de beaucoup l'évaluation de ses seules performances financières¹²⁶. S'ajoutant à cette limite, la lourdeur et la complexité du contrôle budgétaire qui risque d'allonger les délais de réaction de l'entreprise confrontée aux turbulences de l'environnement¹²⁷, c'est pourquoi le contrôle de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent, sur un ensemble d'indicateurs financiers mais aussi physiques : c'est le **tableau de bord**.

¹²⁴ BOUIN.X, SIMON.F-X, Op.cit., P 172.

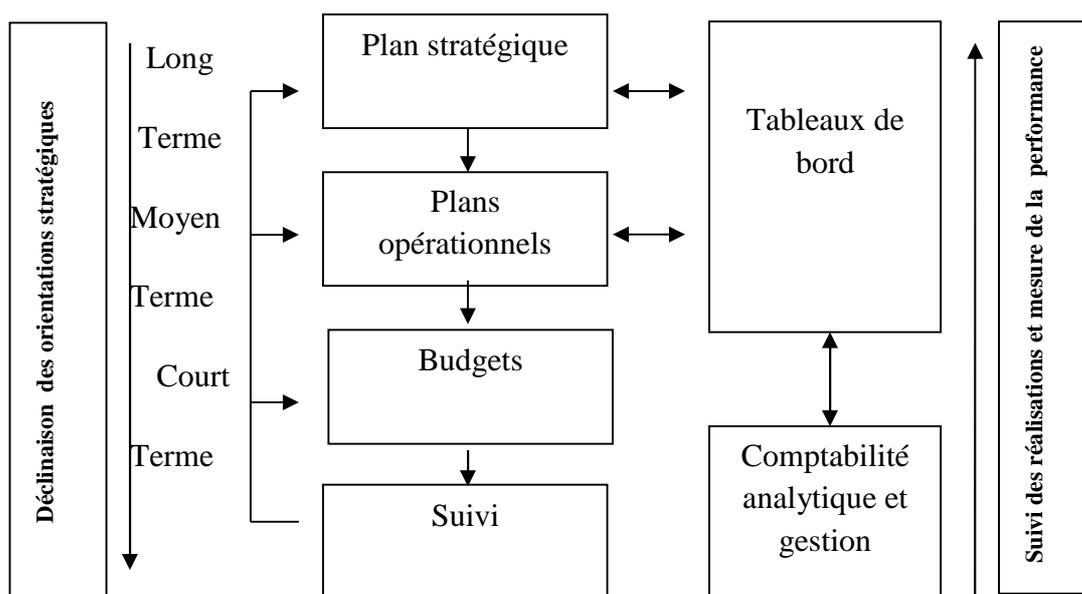
¹²⁵ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 200.

¹²⁶ PLAUCHU.V, SADI.N, « Mesure et amélioration des performances industrielles », office des publications universitaires, France 2006, P 5.

¹²⁷ BENAIEM.J et all, « Gestion budgétaire et analyse de la performance, BTS CGO 2^{ème} année», Edition Fontaine Picard, France 2014, P 74.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéman°10 :Lien entre la stratégie de l'entreprise et les outils du contrôle de gestion



Source : DEMEESERE.R et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Edition DUNOD, 4^{ème} édition, Paris 2009, P 130.

2.5 Le tableau de bord

Le contrôle budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives mais limitées aux données comptables et financières. Il doit être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques : **les tableaux de bord**¹²⁸.

Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs permettant d'avoir une vue d'ensemble (sur l'entreprise, une fonction, ou un projet), de suivre le niveau de réalisation des objectifs, de déceler les écarts, les retards et les perturbations, et de prendre les décisions de pilotage qui s'imposent¹²⁹.

Un tableau de bord est un ensemble d'informations présentées de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Ils ne comportent qu'un petit nombre d'indicateurs qui sont, non seulement financiers, mais aussi physiques, voire qualitatifs. Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion, ce qui implique une sélection parmi les indicateurs possibles¹³⁰.

¹²⁸LONGLOIS.G, BONNIER.C, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, France 2002, P 245.

¹²⁹PLAUCHU.V, et SADI.N, Op.cit., P 9.

¹³⁰LANGLOIS.L et all, Op.cit., P 348.

2.5.1 Les fonctions du tableau de bord¹³¹

Le tableau de bord devrait néanmoins toujours remplir les fonctions suivantes :

- **Alerter** : Le décisionnaire doit être alerté sur des évolutions anormales, des écarts significatifs ou des événements exceptionnels ;
- **Déclencher est l'action** : En identifiant la nature du dysfonctionnement ou de l'opportunité, le tableau de bord suggère au responsable d'engager ou de poursuivre des analyses, de décider de mesures correctives ou simplement sa hiérarchie ;
- **Contrôle** : En fournissant une vue résumée mais complète de l'activité des principaux responsables, le tableau de bord permet d'apprécier plus rapidement les résultats ;
- **Communiquer** : Bon support de communication, le tableau de bord est conçu en priorité pour être clair, synthétique et facilement utilisable ;
- **Motiver** : Basé sur des indicateurs en majorité chiffrés, le tableau de bord rend la performance objective et contribue à rendre l'évaluation plus lisible.

2.5.2 Types de tableaux de bord¹³²

- **Tableau de bord stratégique** : Le tableau de bord stratégique regroupe les données essentielles au contrôle mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est à relativement long terme. Il est utilisé par la direction générale.
- **Tableau de bord de gestion** : Les tableaux de bords de gestion (TBG) communiquent les données indispensables au contrôle à court terme de la marche. Ils sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux dirigeants d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'événement.

N.B : Les tableaux de bord ont été récemment réinventés en 1992 aux États-Unis sous le nom du tableau de bord prospectif (balancedscorecard).

La construction du tableau de bord prospectif tente de rappeler l'équilibre souhaité entre long terme et court terme, entre critères financiers et non financiers, entre indicateurs majeurs et indicateurs marginaux, et, enfin, entre performance externe et performance interne. Les principes de base sont simple.il s'agit d'analyser l'entreprise sous quatre angles pour obtenir la réponse à quatre questions clés :

¹³¹CABANE.P, « L'essentiel de la finance à usage des managers : maîtriser les chiffres de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris 2007, P 269.

¹³² Ibid., P.P 348-349.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- **Perspective financière** : Comment les actionnaires voient-ils l'entreprise ?
- **Perspective client** : Comment les actionnaires voient-ils l'entreprise ?
- **Perspective interne** : Où l'entreprise doit-elle être la meilleure ?
- **Perspective d'apprentissage et d'innovation** : L'entreprise peut-elle s'améliorer et créer de la valeur ?

L'ensemble constitue un tableau de bord « équilibré » (balanced). La firme fixe ses objectifs dans ces quatre domaines et les progrès qu'elle réalise sont alors enregistrés par des mesures spécifiques et par les initiatives qui sont prises pour favoriser une amélioration continue.

2.5.3 Les indicateurs du tableau de bord

La construction des tableaux de bord comprend : une définition des objectifs de l'entreprise, la détermination des facteurs clés du succès (FCS) permettant d'atteindre ces objectifs et la sélection d'indicateurs représentatifs des FCS.

Les indicateurs d'un tableau de bord sont destinés à une gestion efficace des différentes actions de communication. Ils doivent donc être aussi précis et détaillés que possible sans toutefois noyer les utilisateurs par un trop plein d'informations. De même, la lecture et l'interprétation doivent être aisées pour tous les utilisateurs. Les tableaux de bord ne doivent pas être trop complexes, si possible synthétiques et visuel¹³³.

« 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 le résultat »¹³⁴

2.5.4 Les qualités d'un indicateur¹³⁵

- **Pertinent** : Il mesure bien l'enjeu auquel on s'attache, il est clairement relié à l'objectif poursuivi, aux décisions à prendre ;

¹³³ LIBAERT.T, MARCO.A, « Les tableaux de bords de la communication : indication de pilotage et évaluation des résultats », Edition DUNOD, Paris 2006, P.P 66-67.

¹³⁴ LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences », 2^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2003, P 148.

¹³⁵ DEMEESERE.R et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris 2009, P 86.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- **Contrôlable** : Il porte directement sur le domaine d'action du ou des responsables auxquels il s'adresse ;
- **Ponctuel** : Il est disponible en temps voulu, ce qui peut être très rapide ou non, selon la dynamique du domaine concerné;
- **Fiable** : Il ne comporte pas d'erreur ou de biais de production, ce qui suppose qu'il repose sur des procédures vérifiables, sur une traçabilité des éléments qui le composent;
- **Compréhensible** : Il est facile à comprendre et à interpréter, ce qui conduit souvent à privilégier des indicateurs directement les enjeux opérationnels ;
- **Normalisé** : Il permet des comparaisons dans le temps et dans l'espace, entre unités comparables.

2.5.5 Présentation des indicateurs d'un tableau de bord¹³⁶

Les indicateurs d'un tableau de bord sont présentés sous la forme :

- **De valeurs brutes** : (nombre de commandes, tonnage expédié, montant du découvert bancaire, etc.) ;
- **D'écarts** clés entre réalisation et standard, limités aux facteurs clés et donc moins nombreux que ceux de la gestion budgétaire ;
- **De ratios** limités également aux facteurs clés et souvent exprimés en unités physiques ;
- **De clignotants** : (limites unilatérales ou bilatérales des indicateurs) qui alertent sur les situations d'urgence.

La consultation du tableau de bord doit être facilitée par :

- Des tableaux de chiffres aérés en évitant les tableaux trop grands et touffus ;
- Des graphiques simples qui font percevoir sans effort la tendance et les écarts.

N.B : Les tableaux de bord sont spécifiques à chaque entreprise, à la nature de ces activités, à sa stratégie, à son système de management.

¹³⁶LONGLOIS.G, BONNIER.C, Op.cit., P 251.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Pour faire remonter les informations collectées du contrôle budgétaire et du tableau de bord jusqu'au sommet de la hiérarchie, le contrôleur de gestion utilise un outil qui est le **rapport de gestion (reporting)**.

Selon J.HIGGINS.J(1952) : Le reporting consiste à la préparation d'état comptable à tous les niveaux de la délégation, conçus périodiquement pour qu'ils puissent être utilisés effectivement par des opérationnels comme instrument de contrôle de leur opérations et de leurs coûts... »¹³⁷ .

Le reporting est donc un outil de suivi et d'évaluation des performances, qui permet d'informer la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées, et de rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

Conclusion

Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance de l'entreprise. Leurs décompositions analytiques permettent d'analyser leurs causes et mettre en place les actions correctives. Le contrôle budgétaire est donc l'un des dispositifs mis en place par le management pour améliorer la performance de l'entreprise.

Cependant, le contrôle budgétaire présente quelques insuffisances, il convient de le compléter alors par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises, sous la forme de tableaux de bord.

N.B

Pour la mesure financière, on va se contenter au calcul des écarts dans notre cas pratique pour ne pas trop tomber dans l'analyse financière, qui n'est pas l'objet de notre étude, mais on va essayer d'aborder les indicateurs physiques qui sont nouveaux pour nous.

¹³⁷ LONING.H et al, Op.cit., P 135.

Chapitre III

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Chapitre III: Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Aujourd'hui les entreprises vivent dans un monde où la concurrence règne, de ce fait la recherche de la compétitivité et la performance est une chose inévitable et indispensable pour leur survie.

En revanche, plusieurs outils se présentent à elles pour pouvoir piloter et évaluer leurs performances, à savoir le contrôle budgétaire.

Pour montrer la contribution du contrôle budgétaire à l'évaluation et à l'amélioration de la performance de l'entreprise, voir son utilité et son insuffisance, on a effectué notre stage au niveau de **TCHIN-LAIT Candia**, plus précisément au niveau du département «**contrôle de gestion**».

Le contrôle de gestion occupe une place de « staff » ou d'état-major, étant donné qu'il est rattaché directement à la direction générale. Ce qui est clairement présenté dans l'organigramme de l'entreprise.

D'après nos connaissances, ce positionnement représente un atout pour l'entreprise, du fait qu'il assure l'indépendance du contrôleur de gestion des autres structures fonctionnelles, ce qui lui permettra de remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur d'un système d'information.

Dans ce chapitre, après la présentation de l'entreprise «**TCHIN-LAIT Candia**» ainsi la procédure budgétaire de cette dernière, nous allons présenter **le contrôle budgétaire** au sein de la dite entreprise.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil« TCHIN-LAITCandia »

1.1 L'historique de l'entreprise

La dénomination de la Société «**TCHIN-LAIT**» n'est pas fortuite, ce choix symbolise la *famille BERKATI*, un témoignage de continuité de l'héritage qui a été légué au travers de la société, **Tchin-lait** un fleuron parmi les usines de fabrication de boissons gazeuses, pendant plus de 50 années. Elle a donné naissance à des marques réputées comme

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

SLIM, ..., **Tchin-lait** qui lui a succédé, se devait naturellement de porter le flambeau de la continuité.

- **La reconversion des boissons gazeuses au lait UHT :**

Cette reconversion n'a pas été spontanée, bien au contraire, la gestation a été longue avant que le choix de fabriquer du lait UHT ne se dessine et ne s'affirme comme une option définitive. Pour comprendre ce passage du métier de boissons gazeuses au lait UHT, il faut se replacer dans le contexte qui prévalait il y'a de cela quelques années, avec l'ouverture du marché algérien à la concurrence et par conséquent l'arrivée des gros mastodontes de la filière, à l'instar de « caca cola », « Pepsi cola » et autres sociétés internationales de même stature.

Tchin-lait, voyait dans ces grandes multinationales, une menace sérieuse à son développement et à son avenir. Elle ne se sentait pas de taille à lutter contre des sociétés aussi puissantes. Une révision de sa stratégie était devenue impérative, si elle voulait encore continuer à exister. C'est là, que la fabrication des jus s'était imposée tout d'abord comme une solution beaucoup moins périlleuse, surtout que le marché algérien, connaissait une demande en plein essor. C'est au cours des multiples études, prospections, visites, menées dans cette optique, que peu à peu l'idée de se lancer dans le lait UHT a germé, puis à grandir, jusqu'à devenir une réalité incontournable.

Au fur et à mesure de l'intérêt qui y était apporté et des réponses aux attentes nourries dans cette nouvelle perspective, la fabrication du lait UHT s'est affirmée comme le créneau idéal.

- **Les éléments déterminants leurs décisions :**

Le marché du lait était durant les années 1996 – 2000 essentiellement dominé par les entreprises du secteur public. La production était orientée dans sa quasi-totalité, sur la fabrication du lait pasteurisé en sachet polyéthylène, qui bénéficiait de la part de l'Etat, d'un soutien des prix à la consommation. Les quelques produits que l'on trouvait sur le marché étaient exclusivement d'importation.

L'Algérie est par définition, un pays chaud, Paradoxalement, la distribution du lait qui était pratiquée, défiait toute logique la chaîne de froid était quasiment inexistante le spectacle quotidien des casiers remplis de sachets de lait, jonchant les trottoirs et exposés au soleil jusqu'à écoulement total, était permanent. Cette vision, n'a fait que renforcer la

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

conviction quant à la fabrication d'un lait plus adapté au marché de la distribution et particulièrement au nôtre, totalement dépourvu de moyens de réfrigération.

A cela, il convenait d'ajouter l'existence d'une population importante établie au sud saharien du fait de l'exploitation des ressources en hydrocarbures, région où le lait pasteurisé était absent des étals, en raison des difficultés d'acheminement et de sa conservation.

- **Le contrat de franchise de CANDIA:**

Le lait UHT (lait traité à haute température) est apparu comme la panacée, et par la même occasion, un créneau prometteur et plein d'avenir l'idée que celui-ci allait finir par supplanter un jour le lait pasteurisé, ne faisant aucun doute. Le dilemme, résidait dans la méconnaissance totale du métier. Si celui des boissons gazeuses ne présentait aucun secret, par contre le métier du lait UHT était complètement nouveau.

L'idée d'un partenariat avec un professionnel du métier s'est alors imposée comme une nécessité impérieuse, un moyen incontournable de là le choix de la Franchise et du partenariat avec Candia. Le choix de la franchise, s'avère aujourd'hui, après plus de 10 années d'accompagnement, comme le moyen idéal d'une reconversion professionnelle vers un nouveau métier, Elle a apporté une précieuse sécurité à la société, qui était totalement dépourvue d'expérience.

La franchise, s'est révélé assurément un formidable levier de développement, grâce notamment au savoir-faire commercial de CANDIA et le bénéfice d'une marque à forte notoriété. Ce qui a permis le transfert de compétences et de savoir-faire du franchiseur, Elle a donné accès à **Tchin-lait**, à toute l'expérience accumulée par le franchiseur, en matière de notoriété, de conditions de prix, de synergies et d'économies d'échelle, de partage des innovations et des enseignements, d'accès à des outils de gestion ou publicitaires (affiches...).

La présence du Franchiseur, aux côtés de TCHIN LAIT, grâce à ses conseils avisés, à l'occasion :

- des extensions de capacité envisagées par l'Entreprise ;
- des négociations pour l'achat de nouveaux équipements ;
- ou des achats d'emballages avec nos partenaires suédois ou allemands, a toujours constitué une garantie indéniable d'assurance et de force de négociations.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Le contrat de franchise avec CANDIA France, a été signé le 21/04/1999. Grace à cette franchise, **Tchin-lait** bénéficie de l'expérience et du savoir-faire d'une marque reconnue N° 1 Européen.

Ce partenariat lui ouvre droit notamment à :

- L'utilisation des marques et des formes distinctives de conditionnement et d'emballage, ainsi que des créations publicitaires et promotionnelles ;
- Le transfert du savoir-faire, comprenant les formules et procédés de fabrication ;
- L'assistance technique, commerciale et marketing.

1.2 Forme juridique, situation géographique, choix stratégiques, données techniques et économiques de Tchin-lait

1.2.1 La forme juridique

Tchin-lait, est une société de droit algérien, créée le 17 août 1999. Elle est constituée juridiquement en SARL, au capital social de 1 Milliard de DA, dont les parts sociales sont détenues pour 90 % par M^r BERKATI Fawzi, gérant de la société.

1.2.2 Situation géographique

L'unité de **Tchin-lait** est implantée dans le tissu urbain de Bejaia, à Bir Salam au lieu et place de l'usine **tchin-tchin** (limonaderie) délocalisée vers la commune de Tala Hamza. Elle est une laiterie totalement moderne, dotée d'un équipement de dernière technologie. Sa réalisation est intervenue dans le cadre de l'APSI, (Décision n° 15 751 du 7/3/1999). L'assiette de l'usine, bordée par deux voies principales d'accès s'étend sur une superficie de 4500 M².

1.2.3 Choix stratégiques

Le choix stratégique qui a prévalu en faveur du lait UHT, au lieu du lait pasteurisé, repose sur les facteurs suivants :

- Le procédé UHT, permet de conserver au lait toutes ses qualités nutritionnelles ;
- Le produit est quasiment inexistant sur le marché national, alors que dans les autres pays, il représente l'essentiel du lait consommé ;

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- C'est un produit idéal durant les périodes de chaleur, et notamment pour les régions du sud ;
- Au plan réglementaire, il est le plus indiqué, car pouvant se conserver à température ambiante, à l'inverse du lait pasteurisé, qui exige une distribution sans interruption de la chaîne de froid ;
- Dans le contexte actuel, ces conditions ne sont pas réunies, et la distribution ne peut par conséquent se faire qu'en infraction avec la réglementation en vigueur.

1.2.4 Données techniques

- **Les investissements** réalisés dans les activités principales de l'Entreprise comprennent :
 - Le bâtiment principal abritant la production, le laboratoire, les structures administratives ;
 - L'annexe abritant les structures approvisionnements, ventes et marketing, finances et comptabilité, ainsi que les infrastructures de stockage et de distribution ;
 - Les utilités, (centrale de froid, compresseurs, chaudières, groupe électrogène, onduleurs) ;
 - Trois lignes de production totalement indépendantes ;
 - Les véhicules de transport et de manutention.

- **Capacités de production :**

Tchin-lait est dotée d'une capacité totale de 650 000 litres/jour de lait UHT, tous produits confondus, dans différents conditionnements :

- Brik de 1 Litre ;
- Brik de ½ Litre ;
- Brik de 200 ml.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- **La Gamme de produits :**

L'ambition de **Tchin-lait** est de répondre à tous les goûts et besoins des consommateurs, en offrant "à chacun son lait". Dans le contexte actuel la gamme des produits "CANDIA" se compose des variétés suivantes :

Les laits UHT non aromatisés : ils sont fabriqués actuellement en quatre versions :

- Partiellement écrémé, pour la consommation courante, sous la dénomination « le Lait » ;
- Partiellement Ecrémé et enrichi avec 11 Vitamines, sous l'appellation « Viva » ;
- Ecrémé à 0 % de Matières Grasses, et renforcé en vitamines, sous l'appellation « Silhouette » essentiellement destiné aux personnes soucieuses de leur ligne, et de leur santé – très indiqué pour les personnes souffrant d'excès de cholestérol ou de stress ;
- Entier à 28 Gr de Matières grasses, particulièrement recommandé pour les enfants.

Les laits UHT aromatisés, qui comprennent :

- Lait chocolaté sous la dénomination commerciale «**Candy Choco**» qui se prend aussi bien frais que chaud, notamment au petit déjeuner ;
- Le Lait mélangé à du Jus, existant en trois parfums orange/ananas ; pêche/abricot ; et fruits des bois ;
- Les boissons fruitées à l'orange ou cocktail de fruits.

1.2.5 Les données économiques

- **Ressources humaines** : **Tchin-lait** emploie **500 agents** au 31/12/2013, répartis par catégorie socioprofessionnelle comme suit :
 - Cadres : 46
 - Agents de maîtrise : 200
 - Exécution : 249 + 5 Apprentis

L'ensemble des cadres et agents de maîtrise, a bénéficié d'une formation spécialisée sur site et d'un ou plusieurs stages au sein des usines Candia en France, dans les différents domaines suivants :

- Technologie du lait ;

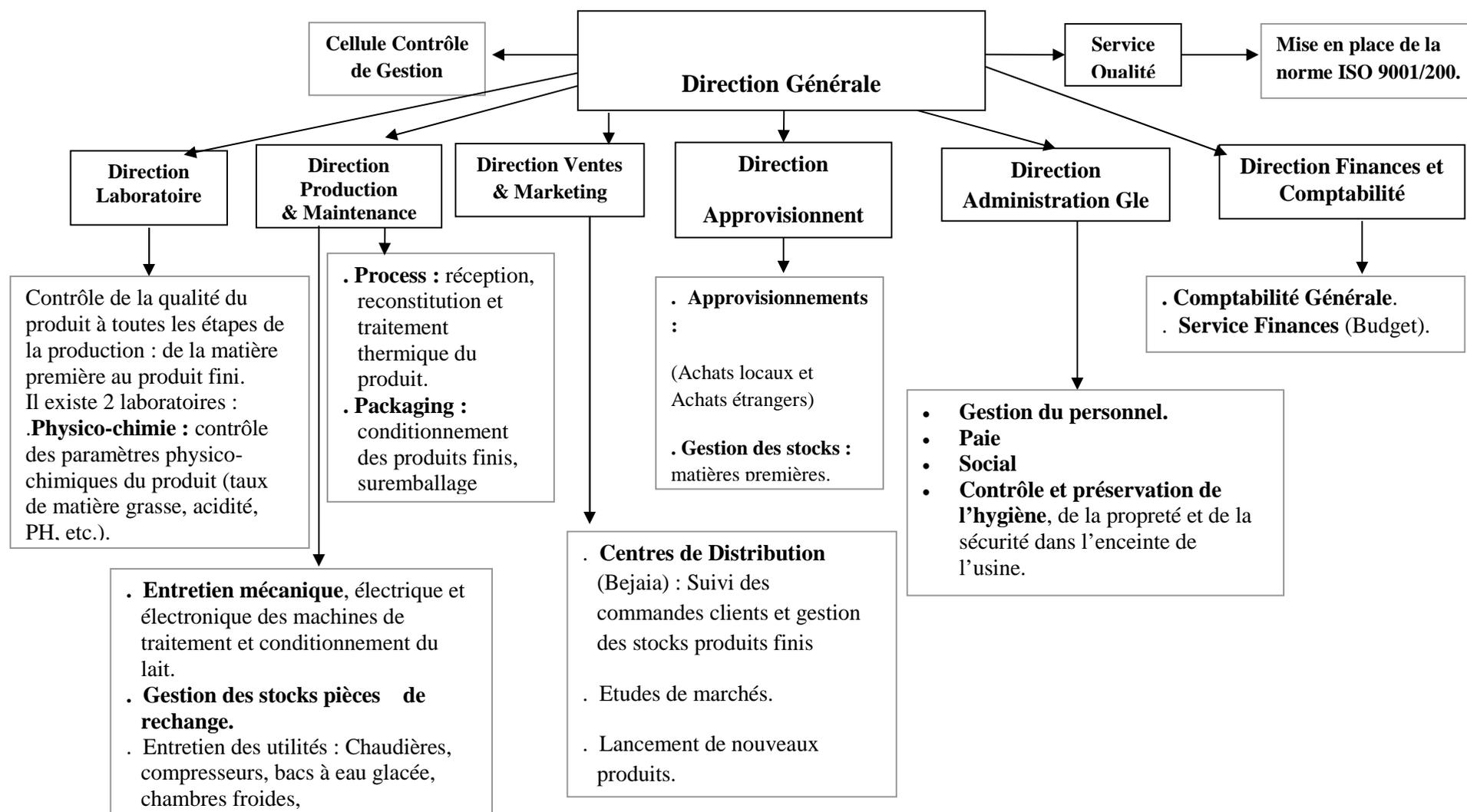
Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- Processus de fabrication ;
- Maintenance des équipements ;
- Analyses de qualité.
- **Commercialisation** : La commercialisation des produits Candia, s'étend à tout le territoire national. Son organisation s'articule autour :
 - d'un réseau de dépositaires agréés couvrant les principales wilayas du pays ;
 - d'une force de vente chargée d'encadrer et de promouvoir la distribution directe aux détaillants.

Le schéma ci- dessous obtenu à partir des documents interne de l'entreprise, représente **l'organigramme** de cette dernière :

Schéma n°12 : l'organigramme de la SARL Tchín-lait Candia

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia



Source : document interne de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Section 2 : La procédure budgétaire au sein de " TCHIN-LAIT "

Le budget est la représentation chiffrée des programmes d'activités de l'entreprise TCHINLAIT.

Le budget de l'Entreprise est la consolidation d'un (ou plusieurs) budgets correspondant aux activités exécutées.

L'élaboration des budgets au niveau de TCHIN-LAIT repose sur un ensemble de **principes** qui sont :

- **La programmation pluriannuelle des activités :**

Les budgets annuels sont la traduction des activités à exécuter dans le cadre des projets ou opérations

L'efficacité du processus budgétaire dépendra donc de la qualité de la programmation de ces activités dans le temps.

- **l'actualisation annuelle des activités :**

La budgétisation annuelle est une actualisation annuelle de la programmation à moyen terme.

- **l'évaluation des coûts :**

Les principes budgétaires généraux sont applicables pour chiffrer les dépenses relatives aux activités de l'Entreprise : unité, universalité, annualité.

L'ensemble des acteurs de l'entreprise est concerné par le budget, son élaboration nécessite donc la participation active de tous, à savoir :

- Le Contrôleur de gestion ;
- Le Directeur de la comptabilité et finance ;
- Les autres Directeurs de structure ;
- Le Directeur Général.

La période budgétaire de l'entreprise correspond à l'année civile : du 1^{er} Janvier au 31 décembre.

La procédure budgétaire de l'entreprise en question passe par 3 phases : **élaboration du budget, exécution du budget, suivi et révision budgétaire.**

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

2.1 Elaboration (préparation) du budget

La phase de préparation du budget se déroule sous l'autorité du Directeur Général et relève de ses missions d'ordonnateur principal.

Elle est l'occasion de traduire les priorités politiques et financière arrêtées par la Direction Générale

Le processus d'élaboration d'un budget passe par les étapes suivantes :

2.1.1 Instructions préparatoires du budget

Les instructions préparatoires ont pour objectif d'aider les responsables à mieux préparer leur budget annuel.

Elles sont élaborées, à partir de l'exploitation des différents rapports et des programmes d'activités.

2.1.2 propositions budgétaires

Chaque responsable prépare ses propositions de budget :

- en veillant au respect des règles d'évaluation convenues et,
- en ne considérant que les rubriques de dépenses qui le concernent.

Les propositions doivent parvenir au Contrôleur de gestion dans un délai raisonnable pour permettre leur consolidation.

Dans le cadre de leurs attributions, le Contrôleur de gestion et le Directeur Comptabilité et finance appuient les autres Directeurs de l'Entreprise dans le processus de préparation budgétaire.

2.1.3 Consolidation des propositions budgétaires

Les propositions budgétaires sont transmises au contrôleur de gestion qui en assure la centralisation et la consolidation. Il procède aux vérifications d'usage et corrige, en cas de besoin, les données reçues.

2.1.4 Arbitrage des propositions budgétaires

Une fois consolidées, les propositions sont examinées par le staff: DG, Directions. Les amendements peuvent être faits par les participants.

2.1.5 établissement du projet de budget

Le Contrôleur de gestion dresse le projet de budget à partir des amendements faits par la réunion d'arbitrage.

2.1.6 Approbation du budget

Le projet de budget annuel est soumis à l'approbation du Directeur Général.

Le processus d'élaboration du budget annuel doit être totalement achevé avant le

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

début de l'exercice budgétaire pour ne pas bloquer le fonctionnement de l'Entreprise et permettre l'engagement des dépenses budgétisées.

En tenant compte des contraintes de temps ci-après, le processus budgétaire doit avoir commencé au plus tard le 1er octobre de chaque année :

- Le temps de collecte de propositions ;
- Le temps nécessaire au traitement des données collectées ;
- les délais d'acheminement des documents aux intéressés.

Les étapes d'élaboration des budgets doivent respectées le **calendrier** ci-après :

Tableau n°4 : Le calendrier du processus budgétaire

Etapes du processus	Dates limites	Responsable
Instructions préparatoires du budget	1 ^{er} Octobre	Contrôleur de gestion
Propositions budgétaires	1 ^{er} Novembre	Directeurs de structure
Consolidations budgétaires	10 novembre	Contrôleur de gestion
Arbitrage des propositions	15 novembre	Directeur Général
Etablissement du projet de budget	1 ^{er} Décembre	Contrôleur de gestion
Approbation du budget	25 décembre	Directeur Général
Mise en place du budget	30 décembre	Directeurs de structure

Source : Document interne de l'entreprise.

2.2 Exécution du budget

Le personnel d'exécution du budget de l'Entreprise comprend :

- Le DG qui engage les dépenses ;
- Le Directeur Financier qui assure le contrôle des dépenses engagées et exécute le paiement;
- Le Contrôleur de gestion qui vérifie le respect des crédits budgétaires.

L'exécution du budget consiste en :

- la mise en place du budget ;
- l'encaissement des ressources budgétisées ;

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- le décaissement des dépenses budgétisées.

Le décaissement des dépenses n'est pas une action aussi simple, elle consiste en: l'engagement des dépenses, le contrôle des dépenses et le paiement des dépenses.

- **L'engagement des dépenses :**

L'engagement est l'acte par lequel le DG crée ou constate à l'encontre de l'Entreprise une obligation dont résultera une dépense.

L'engagement des dépenses se fait suivant les procédures d'acquisition de biens, fournitures et services.

Seul le DG est habilité à engager les dépenses budgétisées.

- **Le Contrôle des dépenses :**

Le Directeur financier exerce en permanence un contrôle a priori des dépenses engagées.

Cette disposition répond à un souci de contrôle interne efficace.

Dès lors, tous les engagements de dépenses doivent obligatoirement être visés par le Directeur financier qui s'assure de leur conformité au budget.

Ce contrôle n'est pas un contrôle d'opportunité de la dépense dont le DG reste le seul juge. Toutefois, le Directeur Financier ne peut accorder son visa à un engagement d'une dépense non prévue au budget et/ou pour laquelle les crédits disponibles seraient insuffisants.

- **Le paiement des dépenses :**

Le paiement des dépenses engagées est assuré par le Directeur financier.

Aucune dépense ne peut être réglée si la certification du service fait ou de la livraison conforme du bien n'est pas disponible.

La certification des dépenses est du ressort de chaque Direction de l'Entreprise.

N.B : un principe fondamental de l'exécution budgétaire est qu'aucune dépense ne peut être engagée par l'entreprise si elle n'est pas revue et inscrite au budget.

2.3 Suivi et révision budgétaire

2.3.1 Le suivi budgétaire

Un budget est toujours un exercice de prévision reposant sur des estimations d'activités et de coûts à moyen et court terme.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

La comparaison des réalisations des activités aux programmes, aboutit souvent à des écarts entre les prévisions budgétaires initiales et les réalisations. Ces écarts proviennent de différences positives ou négatives sur les coûts de réalisation et/ou les volumes d'activité. Les réactions doivent être faites à temps afin d'éviter les impasses budgétaires.

Cette activité de suivi budgétaire assurée par le Contrôleur de gestion est réalisée trimestriellement, afin d'assurer une grande efficacité.

2.3.2 Révision budgétaire

Seul le DG est habilité à procéder, à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire, à des réaffectations de poste à poste par transferts de crédits.

Les budgets révisés sont communiqués au personnel d'exécution du budget dans les mêmes conditions que les budgets initiaux.

Section 3 : Le contrôle budgétaire au niveau de Tchín-lait

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilités.

A titre de rappel, le contrôle budgétaire, consiste à confronter les réalisations aux prévisions, constater les différents écarts budgétaires, déceler les causes de ces écarts et mener les actions correctrices nécessaires.

Dans le but de mettre en pratique le contrôle budgétaire au sein de « **Tchín-lait** », nous procéderons dans cette section à calculer et à analyser les différents écarts budgétaires de l'année 2016, et plus précisément ceux des budgets de vente et de production qui sont les budgets déterminant des autres budgets.

CANDIA produit et vend trois grandes familles de produits :

- Les laits blancs ;
- Les laits aromatisés ;
- Les boissons.

Chacune de ces familles est constituée de plusieurs produits, voire de différents formats.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

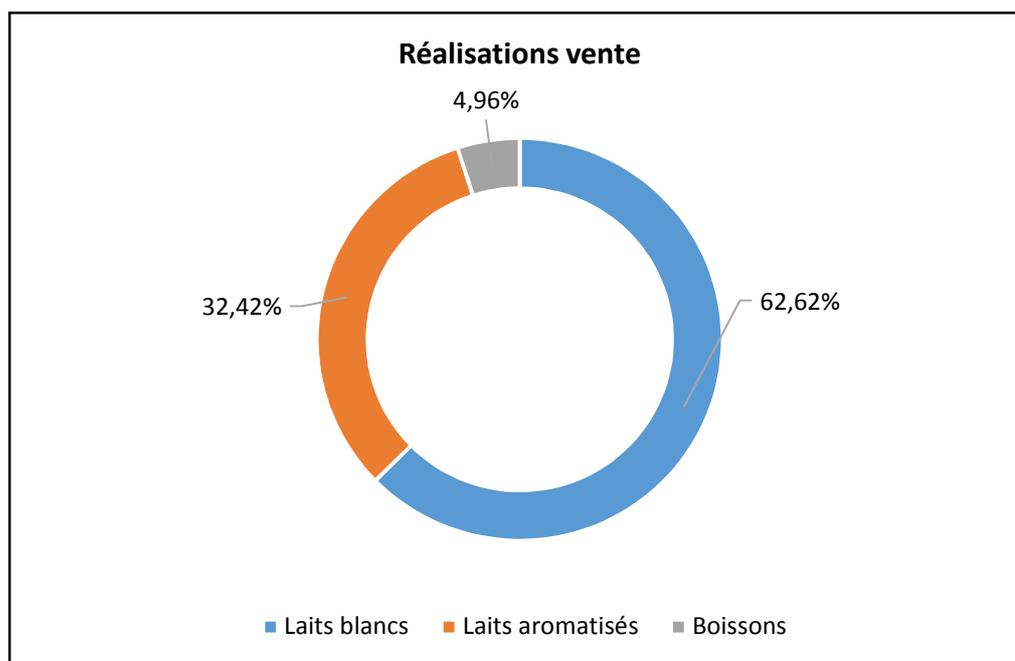
Vu la diversité de ces produits, et suite à la contrainte du temps (un mois de stage), nous sommes contents d'analyser la famille "laits blancs" qui représente la quasi-totalité des ventes de **Tchin-lait**, environ 63% du total des ventes.

Tableau n°5 : Réalisations des ventes par famille de produits de l'année 2016.

Produit	total des ventes 2016	total (%)
Laits blancs	146 835 783	62,62%
Laits aromatisés	76 011 860	32,42%
Boissons	11 631 007	4,96%
Total (U)	234 478 650	100,00%

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

Schéma n° 13 : Anneau représentatif des réalisations des ventes en (%).



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

3.1 Calcul et analyse des écarts

Avant de procéder au calcul des écarts et leur analyse, il est nécessaire de rappeler ce qui suit :

$$\text{Ecart} = \text{réalisations} - \text{prévisions}$$

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{réalisations/prévisions}) \times 100$$

3.1.1 Ecart sur chiffre d'affaire

Un écart sur chiffre d'affaire, est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu. Un écart sur chiffre positif, est qualifié comme favorable.

La famille des laits blanc comprend : **Demi écrémé format 1L et 500ml, Viva et l'Entier**. Pour expliquer donc l'**écart global** de cette famille, il est indispensable d'analyser les écarts de chacun de ses produits.

- Pour le lait "Demi écrémé 1L":

Tableau n°6: Ecart sur chiffre d'affaire Demi écrémé 1L

Demi écrémé 1L CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	482 517 264	544 703 143	62 185 879	Favorable	112,89%
Févr.-16	482 517 264	324 379 064	-158 138 200	Défavorable	67,23%
Mars-16	521 639 184	468 509 180	-53 130 004	Défavorable	89,81%
Avr.-16	412 070 640	490 920 905	78 850 265	Favorable	119,14%
Mai-16	417 857 764	624 878 257	207 020 494	Favorable	149,54%
Juin-16	466 902 660	643 280 920	176 378 260	Favorable	137,78%
Juil.-16	487 997 865	599 006 880	111 009 015	Favorable	122,75%
Août-16	476 519 385	680 115 218	203 595 834	Favorable	142,73%
Sept.-16	495 124 574	634 834 062	139 709 488	Favorable	128,22%
Oct.-16	398 037 010	644 156 465	246 119 456	Favorable	161,83%
Nov.-16	398 037 010	802 965 852	404 928 842	Favorable	201,73%
Déc.-16	398 037 010	667 566 933	269 529 924	Favorable	167,71%
Total	5 437 257 628	7 125 316 880	1 688 059 252	Favorable	131,05%

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

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur chiffre d'affaire favorable. Cet écart s'explique par un chiffre d'affaire réel (**7 125 316 880 DA**) qui dépasse le chiffre d'affaire prévu (**5 437 257 628 DA**) de **31,05%**, équivalent de **1 688 059 252DA**.

L'interprétation de cet écart nécessite de le décomposer en un écart sur prix et en un écart sur quantités vendus. $E/CA = E/Prix + E/Quantité$

Tel que : $E/Prix = (\text{Prix de vente réel} - \text{prix de vente prévu}) \times \text{quantités réelles vendues}$
 $E/Quantité = (\text{quantités réelles} - \text{quantités prévues}) \times \text{prix de vente prévu}$.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°7 : Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Demi écrémé 1L »

Janv.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	8 197 188	=	-12 049 866	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		8 197 188	-	7 104 200	x	67,92	=	74 235 745	Favorable
Ecart Global								62 185 879	Favorable
Févr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	4 881 551	=	-7 175 880	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		4 881 551	-	7 104 200	x	67,92	=	-150 962 320	Défavorable
Ecart Global								-158 138 200	Défavorable
Mars-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	7 050 552	=	-10 364 311	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		7 050 552	-	7 680 200	x	67,92	=	-42 765 692	Défavorable
Ecart Global								-53 130 004	Défavorable
Avr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	7 387 824	=	-10 860 101	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		7 387 824	-	6 067 000	x	67,92	=	89 710 366	Favorable
Ecart Global								78 850 265	Favorable
Mai-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	9 403 736	=	-13 823 492	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		9 403 736	-	6 152 205	x	67,92	=	220 884 986	Favorable
Ecart Global								207 020 494	Favorable
Juin-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	9 680 676	=	-14 230 594	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		9 680 676	-	6 874 303	x	67,92	=	190 608 854	Favorable
Ecart Global								176 378 260	Favorable
Juil.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	9 014 400	=	-13 251 168	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		9 014 400	-	7 184 892	x	67,92	=	124 260 183	Favorable
Ecart Global								111 009 015	Défavorable
Août-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	10 234 992	=	-15 045 438	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		10 234 992	-	7 015 892	x	67,92	=	218 641 272	Favorable
Ecart Global								203 595 834	Favorable
Sept.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	9 553 560	=	-14 043 733	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		9 553 560	-	7 289 820	x	67,92	=	153 753 221	Favorable
Ecart Global								139 709 488	Favorable
Oct.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	9 693 852	=	-14 249 962	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		9 693 852	-	5 860 380	x	67,92	=	260 369 418	Favorable
Ecart Global								246 119 456	Favorable
Nov.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	12 083 760	=	-17 763 127	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		12 083 760	-	5 860 380	x	67,92	=	422 691 970	Favorable
Ecart Global								404 928 842	Favorable
Déc.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	10 046 154	=	-14 767 846	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		10 046 154	-	5 860 380	x	67,92	=	284 297 770	Favorable
Ecart Global								269 529 924	Favorable
Total 2016	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR		Ecart	Qualifications
		66,45	-	67,92	x	107 228 245	=	-157 625 520	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		107 228 245	-	80 053 852	x	67,92	=	1 845 684 773	Favorable
Ecart Global								1 688 059 252	Favorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

A partir de la décomposition précédente, on constate :

- Un écart sur prix de vente **défavorable** : conformément aux standards, **Tchin-lait** aurait dû vendre le lait «demi écrémé 1L» à 67,92 DA, or elle a vendue à 66,45 DA. Les causes de cet écart peuvent être expliquées par la négociation du prix de vente par les clients (distributeurs).
- L'écart sur quantité, pour l'ensemble des mois est **favorable**, comme l'entreprise a vendu plus qu'elle a prévu, à l'exception du mois de Février et Mars dont la baisse est justifié par une panne d'équipement de la ligne 1 qui a nécessité l'achat d'une pièce de rechange à l'étranger.

L'écart défavorable sur prix de vente n'a pas influencé sur l'écart global du chiffre d'affaire, puisque l'entreprise a vendue **27 174 393** unités, équivalant de **33,95%**, de plus par rapport aux prévisions.

- **Pour Viva :**

Tableau n°8: Ecart sur chiffre d'affaire Viva

Viva CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	taux de réalisation
Janv.-16	149 044 655	145 504 257	-3 540 398	Défavorable	97,62%
Févr.-16	149 044 655	103 705 114	-45 339 541	Défavorable	69,58%
Mars-16	149 044 655	109 105 869	-39 938 786	Défavorable	73,20%
Avr.-16	134 624 855	167 876 202	33 251 347	Favorable	124,70%
Mai-16	142 535 557	150 755 614	8 220 056	Favorable	105,77%
Juin-16	182 562 439	132 815 620	-49 746 819	Défavorable	72,75%
Juil.-16	170 050 138	155 846 371	-14 203 767	Défavorable	91,65%
Août-16	183 588 728	150 748 041	-32 840 687	Défavorable	82,11%
Sept.-16	152 916 612	136 673 798	-16 242 813	Défavorable	89,38%
Oct.-16	156 684 986	137 439 565	-19 245 421	Défavorable	87,72%
Nov.-16	156 684 986	134 771 213	-21 913 773	Défavorable	86,01%
Déc.-16	156 684 986	166 118 835	9 433 849	Favorable	106,02%
Total	1 883 467 251	1 691 360 499	-192 106 752	Défavorable	89,80%

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

On constate que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui prévu de 192 106 752 DA. Tchin-lait s'est fixé comme objectifs 1 883 467 251 DA or elle a réalisé 1 691 360 499 DA, équivalent de 89,80% de ses prévisions.

De même pour Viva, l'écart sur chiffre d'affaire peut s'expliquer à deux niveau : écart sur prix et écart sur quantité.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°9 : Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Viva »

janv.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 844 628	=	-2 268 892	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 844 628	-	1 860 500	x	80,11	=	-1 271 506	Défavorable
Ecart Global								-3 540 398	Défavorable
févr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 314 720	=	-1 617 106	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 314 720	-	1 860 500	x	80,11	=	-43 722 436	Défavorable
Ecart Global								-45 339 541	Défavorable
mars-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 383 188	=	-1 701 321	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 383 188	-	1 860 500	x	80,11	=	-38 237 464	Défavorable
Ecart Global								-39 938 786	Défavorable
avr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	2 128 248	=	-2 617 745	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		2 128 248	-	1 680 500	x	80,11	=	35 869 092	Favorable
Ecart Global								33 251 347	Favorable
mai-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 911 202	=	-2 350 778	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 911 202	-	1 779 248	x	80,11	=	10 570 835	Favorable
Ecart Global								8 220 056	Favorable
juin-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 683 768	=	-2 071 035	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 683 768	-	2 278 897	x	80,11	=	-47 675 784	Défavorable
Ecart Global								-49 746 819	Défavorable
juil.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 975 740	=	-2 430 160	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 975 740	-	2 122 708	x	80,11	=	-11 773 606	Défavorable
Ecart Global								-14 203 767	Défavorable
août-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 911 106	=	-2 350 660	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 911 106	-	2 291 708	x	80,11	=	-30 490 026	Défavorable
Ecart Global								-32 840 687	Défavorable
sept.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 732 680	=	-2 131 196	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 732 680	-	1 908 833	x	80,11	=	-14 111 617	Défavorable
Ecart Global								-16 242 813	Défavorable
oct.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 742 388	=	-2 143 137	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 742 388	-	1 955 873	x	80,11	=	-17 102 283	Défavorable
Ecart Global								-19 245 421	Défavorable
nov.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	1 708 560	=	-2 101 529	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		1 708 560	-	1 955 873	x	80,11	=	-19 812 244	Défavorable
Ecart Global								-21 913 773	Défavorable
déc.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	2 105 969	=	-2 590 342	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		2 105 969	-	1 955 873	x	80,11	=	12 024 191	Favorable
Ecart Global								9 433 849	Favorable
total 2016	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR			
		78,88	-	80,11	x	21 442 197	=	-26 373 902	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp			
		21 442 197	-	23 511 013	x	80,11	=	-165 732 850	Défavorable
Ecart Global								-192 106 752	Défavorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

L'écart global sur chiffre d'affaire est dû à la fois à l'écart défavorable sur prix (26 373 902 DA) et à l'écart défavorable sur quantité (- 165 732 850).

$$\mathbf{-192\ 106\ 850 = -26\ 373\ 902 - 165\ 732\ 850}$$

L'écart défavorable sur prix est expliqué par l'acceptation de Tchín-lait la négociation des distributeurs qui consiste à baisser le prix de vente de **1,23** DA.

Concernant l'écart défavorable sur quantités, qui est remarquable presque tout au long de l'année, trouve son origine dans le non-respect des programmes de production (manque de production) et cela suite à la création de GLJ (nouvelle unité à BARAKI).

Deux produits étaient initialement prévus à GLJ à savoir **Silhouette** et **Candy-choco**, suite à des problèmes techniques et à la non maîtrise du processus de production, GLJ était dans l'incapacité de respecter son programme de production. Ce qui obligé **Tchin-lait** à intervenir pour produire les dits produits et confier la fabrication de Viva à GLJ le temps de maîtriser le processus de Silhouette et Candy-choco 1L ce qui a chambouler à son tour son programme de production ce qui explique à la fois l'écart défavorable de Viva, de Silhouette et de Candy-choco .

- Pour l'Entier :

Tableau n°10: Ecart sur chiffre d'affaire Entier

Entier CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	64 112 000	71 090 052	6 978 052	Favorable	110,88%
Févr.-16	64 112 000	56 123 027	-7 988 973	Défavorable	87,54%
Mars-16	64 112 000	69 529 842	5 417 842	Favorable	108,45%
Avr.-16	64 112 000	68 640 730	4 528 730	Favorable	107,06%
Mai-16	64 112 000	83 565 733	19 453 733	Favorable	130,34%
Juin-16	80 140 000	82 403 948	2 263 948	Favorable	102,82%
Juil.-16	80 140 000	80 877 861	737 861	Favorable	100,92%
Août-16	80 140 000	86 868 463	6 728 463	Favorable	108,40%
Sept.-16	72 126 000	82 835 233	10 709 233	Favorable	114,85%
Oct.-16	72 126 000	75 878 821	3 752 821	Favorable	105,20%
Nov.-16	72 126 000	23 694 156	-48 431 844	Défavorable	32,85%
Déc.-16	72 126 000	86 182 987	14 056 987	Favorable	119,49%
Total	849 484 000	867 690 853	18 206 853	Favorable	102,14%

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

Les réalisations du CA excèdent les prévisions, ce qui a engendré un écart favorable de 18 206 853 DA, équivalant de 2,14%

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°11 : Analyse des écarts sur quantités et sur prix de vente «Entier »

		PR	-	PP	x	QR	=	Ecart	Qualifications
janv.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	899 988	=	-1 034 986	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		899 988	-	800 000	x	80,14	=	8 013 038	Favorable
Ecart Global								6 978 052	Favorable
févr.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	710 508	=	-817 084	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		710 508	-	800 000	x	80,14	=	-7 171 889	Défavorable
Ecart Global								-7 988 973	Défavorable
mars-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	880 236	=	-1 012 271	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		880 236	-	800 000	x	80,14	=	6 430 113	Favorable
Ecart Global								5 417 842	Favorable
avr.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	868 980	=	-999 327	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		868 980	-	800 000	x	80,14	=	5 528 057	Favorable
Ecart Global								4 528 730	Favorable
mai-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 057 928	=	-1 216 617	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 057 928	-	800 000	x	80,14	=	20 670 350	Favorable
Ecart Global								19 453 733	Favorable
juin-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 043 220	=	-1 199 703	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 043 220	-	1 000 000	x	80,14	=	3 463 651	Favorable
Ecart Global								2 263 948	Favorable
juil.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 023 900	=	-1 177 485	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 023 900	-	1 000 000	x	80,14	=	1 915 346	Favorable
Ecart Global								737 861	Favorable
août-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 099 740	=	-1 264 701	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 099 740	-	1 000 000	x	80,14	=	7 993 164	Favorable
Ecart Global								6 728 463	Favorable
sept.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 048 680	=	-1 205 982	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 048 680	-	900 000	x	80,14	=	11 915 215	Favorable
Ecart Global								10 709 233	Favorable
oct.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	960 613	=	-1 104 705	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		960 613	-	900 000	x	80,14	=	4 857 526	Favorable
Ecart Global								3 752 821	Favorable
nov.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	299 964	=	-344 959	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		299 964	-	900 000	x	80,14	=	-48 086 885	Défavorable
Ecart Global								-48 431 844	Défavorable
déc.-16	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	1 091 062	=	-1 254 721	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 091 062	-	900 000	x	80,14	=	15 311 709	Favorable
Ecart Global								14 056 987	Favorable
Total 2016	Ecart sur prix :	78,99	-	80,14	x	10 984 819	=	-12 632 542	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		10 984 819	-	10 600 000	x	80,14	=	30 839 395	Favorable
Ecart Global								18 206 853	Favorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Selon le tableau précédent, cet écart sur chiffre d'affaire s'explique par un écart favorable sur quantités : les quantités réellement vendues dépassent les prévisions de 30 839 395 unités.

L'écart sur prix défavorable est dû à la baisse des prix, lors de la vente, de 1,15 DA. Mais ce dernier n'a pas affecté l'écart global.

À signaler que, l'écart du mois de février est défavorable (- 7 988 973) suite à la panne de la ligne 1 qui est chargée de la production d'une partie de l'entier.

- Pour demi écrémé 500 ml :

Tableau n°12: Ecart sur chiffre d'affaire demi écrémé 500 ml

Demi écrémé 500ml (CA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	taux de réalisation
Janv.-16	9 192 000	11 485 768	2 293 768	Favorable	124,95%
Févr.-16	9 192 000	0	-9 192 000	Défavorable	0,00%
Mars-16	9 192 000	4 618 701	-4 573 299	Défavorable	50,25%
Avr.-16	9 192 000	13 595 999	4 403 999	Favorable	147,91%
Mai-16	68 940 000	75 273 713	6 333 713	Favorable	109,19%
Juin-16	45 960 000	59 541 032	13 581 032	Favorable	129,55%
Juil.-16	9 192 000	13 648 902	4 456 902	Favorable	148,49%
Août-16	9 192 000	14 195 563	5 003 563	Favorable	154,43%
Sept.-16	9 192 000	10 577 605	1 385 605	Favorable	115,07%
Oct.-16	9 192 000	10 050 537	858 537	Favorable	109,34%
Nov.-16	9 192 000	0	-9 192 000	Défavorable	0,00%
Déc.-16	9 192 000	12 317 517	3 125 517	Favorable	134,00%
Total	206 820 000	225 305 337	18 485 337	Favorable	108,94%

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

Concernant le demi écrémé 500 ml, nous constatons une différence positive (18 485 337), entre les réalisations et les prévisions, qui a pour origine l'écart favorable sur quantités (468 855 485 unités).

L'écart défavorable sur prix est dû à une baisse significative du prix de vente, de 11%, par rapport au prévisionnel. Cette baisse est un acte volontaire de l'entreprise pour booster les ventes vu que c'est un produit méconnu sur le marché, ce qui explique donc l'écart favorable sur quantités vendues.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°13 : Analyse des écarts sur quantité et sur prix de vente «Demi écrémé 500 ml »

	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=	Ecarts	Qualifications
		40,82	-	45,96	x	281 376	=		
Janv.-16	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		281 376	-	200 000	x	45,96	=	3 740 041	Favorable
Ecart Global								2 293 768	Favorable
Févr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	0	=	0	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		0	-	200 000	x	45,96	=	-9 192 000	Défavorable
Ecart Global								-9 192 000	Défavorable
Mars-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	113 148	=	-581 581	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		113 148	-	200 000	x	45,96	=	-3 991 718	Défavorable
Ecart Global								-4 573 299	Défavorable
Avr.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	333 072	=	-1 711 990	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		333 072	-	200 000	x	45,96	=	6 115 989	Favorable
Ecart Global								4 403 999	Favorable
Mai-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	333 072	=	-9 478 366	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		333 072	-	200 000	x	45,96	=	15 812 078	Favorable
Ecart Global								6 333 713	Favorable
Juin-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	1 458 624	=	-7 497 327	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		1 458 624	-	1 000 000	x	45,96	=	21 078 359	Favorable
Ecart Global								13 581 032	Favorable
Juil.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	334 368	=	-1 718 652	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		334 368	-	200 000	x	45,96	=	6 175 553	Favorable
Ecart Global								4 456 902	Favorable
Août-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	347 760	=	-1 787 486	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		347 760	-	200 000	x	45,96	=	6 791 050	Favorable
Ecart Global								5 003 563	Favorable
Sept.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	259 128	=	-1 331 918	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		259 128	-	200 000	x	45,96	=	2 717 523	Favorable
Ecart Global								1 385 605	Favorable
Oct.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	246 216	=	-1 265 550	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		246 216	-	200 000	x	45,96	=	2 124 087	Favorable
Ecart Global								858 537	Favorable
Nov.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	0	=	0	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		0	-	200 000	x	45,96	=	-9 192 000	Défavorable
Ecart Global								-9 192 000	Défavorable
Déc.-16	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	301 752	=	-1 551 005	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		301 752	-	200 000	x	45,96	=	4 676 522	Favorable
Ecart Global								3 125 517	Favorable
Total 2016	Ecart sur prix :	PR	-	PP	x	QR	=		
		40,82	-	45,96	x	5 519 484	=	-28 370 148	Défavorable
	Ecart sur quantité :	QR	-	QP	x	Pp	=		
		5 519 484	-	4 500 000		45,96	=	46 855 485	Favorable
Ecart Global								18 484 337	Favorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

$$\text{E/CA de la famille laits blancs} = \text{E/CA Demi écrémé 1L} + \text{E/CA Viva} + \text{E/CA Entier} \\ + \text{E/CA Demi écrémé 500ml}$$

Donc l'écart global sur CA de la famille des laits blancs est égale à :
 $1\ 688\ 059\ 252 - 192\ 106\ 752 + 18\ 485\ 337 + 18\ 206\ 853 = \mathbf{1\ 532\ 644\ 690\ DA}$

L'écart global sur chiffre d'affaire des « laits blancs » est favorable (1 532 644 690 DA), il est dû à l'écart favorable des deux produits Entier et Demi écrémé 500ml qui ont réalisés 3% de l'écart favorable global, mais il est dû davantage à l'écart favorable sur chiffre d'affaire du produit demi écrémé (1 688 059 252 DA) qui a contribué à la réalisation de 97% de cet écart, ce qui a permis à l'entreprise de couvrir l'écart défavorable sur chiffre d'affaire du produit Viva (-192 106 752).

Ecart sur coût de production

L'écart sur coût de production est la différence entre le coût réel de la production réelle avec le coût préétabli de la production réelle, il permet d'évaluer la performance du service de production.

De ce fait, l'écart sur coût de production s'explique par l'écart sur consommation des facteurs de production et/ou par l'écart sur coût des facteurs consommés.

Un écart sur coût de production positif est qualifié comme défavorable.

Tableau n°14 : Calcul de l'écart sur coût de production « demi écrémé 1L)

Demi écrémé 1L coût de production (en DA)				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	462 060 755	465 171 323	3 110 568	Défavorable
Févr.-16	238 180 141	239 783 557	1 603 416	Défavorable
Mars-16	323 972 592	326 153 558	2 180 966	Défavorable
Avr.-16	365 494 100	367 954 587	2 460 487	Défavorable
Mai-16	449 136 534	452 160 097	3 023 563	Défavorable
Juin-16	464 457 833	467 584 538	3 126 705	Défavorable
Juil.-16	512 178 803	515 626 763	3 447 960	Défavorable
Août-16	473 404 375	476 591 308	3 186 933	Défavorable
Sept.-16	434 851 714	437 779 112	2 927 398	Défavorable
Oct.-16	468 137 274	471 288 749	3 151 475	Défavorable
Nov.-16	634 285 074	638 555 047	4 269 973	Défavorable
Déc.-16	485 333 883	488 601 124	3 267 242	Défavorable
Total	5 311 493 080	5 347 249 765	35 756 685	Défavorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°15 : Calcul de l'écart sur coût de production « Viva »

Viva coût de production (en DA)				
mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	105 699 824	106 729 226	1 029 402	Défavorable
Févr.-16	45 537 364	45 980 848	443 484	Défavorable
Mars-16	96 673 660	97 615 156	941 496	Défavorable
Avr.-16	99 101 331	100 066 470	965 139	Défavorable
Mai-16	78 113 443	78 874 183	760 740	Défavorable
Juin-16	83 577 440	84 391 394	813 954	Défavorable
Juil.-16	103 972 309	104 984 887	1 012 577	Défavorable
Août-16	81 302 657	82 094 456	791 800	Défavorable
Sept.-16	82 182 340	82 982 707	800 367	Défavorable
Oct.-16	85 826 163	86 662 017	835 854	Défavorable
Nov.-16	66 956 696	67 608 782	652 086	Défavorable
Déc.-16	120 346 927	121 518 976	1 172 048	Défavorable
Total	1 049 290 154	1 059 509 101	10 218 947	Défavorable

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

Tableau n°16 : Ecart sur coût de production « Entier »

Entier coût de production « en DA »				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	44 842 598	45 333 064	490 466	Défavorable
Févr.-16	46 565 990	47 075 306	509 316	Défavorable
Mars-16	39 499 776	39 931 805	432 029	Défavorable
Avr.-16	48 077 414	48 603 261	525 847	Défavorable
Mai-16	47 880 192	48 403 882	523 690	Défavorable
Juin-16	67 133 645	67 867 919	734 274	Défavorable
Juil.-16	51 068 314	51 626 873	558 560	Défavorable
Août-16	57 616 589	58 246 770	630 181	Défavorable
Sept.-16	46 982 554	47 496 425	513 872	Défavorable
Oct.-16	32 961 331	33 321 846	360 515	Défavorable
Nov.-16	16 718 438	16 901 296	182 858	Défavorable
Déc.-16	54 532 915	55 129 369	596 454	Défavorable
Total	553 879 757	559 937 817	6 058 060	Défavorable

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents interne de l'entreprise

Tableau n°17 : Calcul de l'écart sur coût de production « Demi écrémé 500 ml »

Demi écrémé 500 ml (coût de production)				
mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	7 481 292	7 532 398	51 106	Défavorable
Févr.-16	2 971 015	2 991 311	20 295	Défavorable
Mars-16	0	0	0	-
Avr.-16	18 554 300	18 681 046	126 747	Défavorable
Mai-16	48 274 254	48 604 021	329 767	Défavorable
Juin-16	31 473 599	31 688 599	215 000	Défavorable
Juil.-16	11 320 909	11 398 243	77 334	Défavorable
Août-16	5 512 315	5 549 970	37 655	Défavorable
Sept.-16	5 453 185	5 490 437	37 251	Défavorable
Oct.-16	6 550 715	6 595 464	44 749	Défavorable
Nov.-16	0	0	0	-
Déc.-16	7 966 027	8 020 443	54 417	Défavorable

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Total	145 557 611	146 551 932	994 321	Défavorable
--------------	--------------------	--------------------	----------------	--------------------

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

L'écart sur coût de production est composé d'un écart sur matière, écart sur MOD, et écart sur charges indirectes.

Dans le cas de Tchín-lait, le contrôleur de gestion analyse et explique l'écart sur coût de production uniquement par **l'écart sur matière** qui représente environ 60% du coût total de production, comme le changement du coût de la main d'œuvre et des charges indirectes n'aura pas une influence sur le coût total de production vu qu'ils ne changent pas quelque soit le niveau d'activité.

Nous avons constaté, pour l'ensemble des produits, que le coût réellement supporté par Tchín-lait dépasse de **53 028 013 DA** le coût prévisionnel de production soit :

- L'écart sur coût de production **Demi écrémé** 1L : 35 756 685 DA ;
- L'écart sur coût de production **Viva** : 10 218 947 DA ;
- L'écart sur coût de production **Entier** 6 058 060 DA ;
- L'écart sur coût de production **Demi écrémé** 500 ml : 994 321 DA.

L'écart sur coût de production **défavorable** qui s'explique davantage par l'écart sur matière à deux origines, soit : par un écart sur coût d'achat de la matière et/ou par un écart sur quantités de matières consommées.

Suite à la confidentialité de la fiche technique (fiche standard) des produits, on a été dans l'incapacité de décomposer et d'analyser l'écart sur coût de production, et donc de déterminer leurs causes. Comme le montre les tableaux ci- dessus, l'écart défavorable est remarquable pour l'ensemble des produits, le contrôleur de gestion nous a avoué que la cause principale de l'écart est l'augmentation considérable du taux de change ce qui a causé une augmentation du prix d'achat de la matière première.

Ecart sur marge globale

L'un des objectifs du contrôle budgétaire est de situer les responsabilités, or l'écart sur chiffre d'affaire ne le permet, du fait qu'il contient des éléments de couts qui ne relèvent pas de la responsabilité des services commerciaux. Pour ce faire, il semble plus pertinent d'analyser l'écart sur marge.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

L'écart sur marge est la différence entre la marge réelle sur coût préétabli et la marge prévisionnelle sur coût préétabli.

Tableau n°18 : Calcul de l'écart sur marge globale

	Marge réelle			Marge prévue			Ecart
	Q	Mu	Montant	Q	Mu	Montant	
Demi écrémé 1L	107 228 245	17,43	1 868 988 310	80 053 852	18,9	1 513 017 803	355 970 508
Viva	21 442 197	30,62	656 560 072	23 511 013	31,85	748 825 764	92 265 692
Entier	10 984 819	27,79	305 268 120	10 600 000	28,94	306 764 000	1 495 880
Demi écrémé 500ml	5 519 484	14,47	79 866 933	4 500 000	19,61	88 245 000	8 378 067
Total	145 174 745		2 910 683 436	118 664 865		2 656 852 567	253 830 869

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

La famille des laits blancs dégage un écart sur marge favorable (253 830 869 DA). Cet écart, comme le montre le tableau ci-dessus, est expliqué par l'écart sur marge favorable du produit Demi écrémé 1L. Vu que les autres produits réalisent des marges inférieures à celles prévues.

Pour mieux déterminer les causes de cet écart, il est nécessaire d'analyser ces deux composantes à savoir : **l'écart sur marge unitaire** et **l'écart sur quantité vendues**.

Soit :

$$E/Q = (\text{quantités réelle} - \text{quantités prévisionnelles}) \times \text{marge unitaire préétablie} ;$$

$$E/Mu = (\text{marge unitaire réelle} - \text{marge unitaire préétablie}) \times \text{quantités réelle vendues.}$$

- **Ecart sur quantités :**

Tableau n°19 : Calcul de l'écart sur quantités

	Ecart sur quantités				
	QR	QP	Mup	Ecart	Qualifications
Demi écrémé 1L	107 228 245	80 053 852	18,9	513 596 028	Favorable
Viva	21 442 197	23 511 013	31,85	- 65 891 790	Défavorable
Entier	10 984 819	10 600 000	28,94	11 136 662	Favorable
Demi écrémé 500ml	5 519 484	4 500 000	19,61	19 992 081	Favorable
Total				478 832 981	Favorable

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

On constate que l'écart sur quantité est favorable de 478 832 981 DA, puisque les quantités réellement vendues sont supérieures à celles prévues.

- **Ecart sur marge unitaire :**

Tableau n°20 : Calcul de l'écart sur marge unitaire

	Ecart sur marge unitaire				
	MUR	MUP	QR	Ecart	Qualifications
Demi écrémé 1L	17,43	18,9	107228245	- 157 625 520	Défavorable
Viva	30,62	31,85	21442197	- 26 373 902	Défavorable
Entier	27,79	28,94	10984819	- 12 632 542	Défavorable
Demi écrémé 500ml	14,47	19,61	5519484	- 28 370 148	Défavorable
Total				- 225 002 112	Défavorable

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

D'après le tableau ci-dessus, on remarque que l'écart est défavorable pour l'ensemble des produits, à cause de la diminution des marges unitaires. Cette diminution est due à l'augmentation du coût de production.

En guise de vérification :

$$\mathbf{E/marge\ globale = E/Mu + E/Q}$$

$$253\ 830\ 869 = - 225\ 002\ 112 + 478\ 832\ 981\ \text{DA.}$$

D'après les calculs précédents, on constate que l'écart favorable sur marge (253 830 869 DA) est dû essentiellement à l'écart favorable sur quantités.

Pour montrer les causes réelles de l'écart favorable sur quantités, et donc l'écart favorable sur marge, il est préférable de décomposer l'écart sur quantités en un **écart sur volume global** et en un **écart sur compositions des ventes**.

Soit :

$$\mathbf{E/volume\ global = (QR - QP) \times Marge\ moyenne\ prévues}$$

$$\mathbf{E/Composition\ des\ ventes = (QR - QM) \times Mup}$$

Sachant que :

$$\mathbf{QM = \frac{Quantités\ prévisionnelles\ vendues\ d'un\ produit}{Quantités\ totales\ prévisionnelles} \times Quantités\ totales\ réelles}$$

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- **Ecart sur volume global :**

Ecart sur volume global = (145 174 745- 118 664 865) * 22.39 = 593 556 213 DA

- **Ecart sur composition des ventes :**

Tableau n°21: Calcul de l'écart sur composition des ventes

	Ecart sur compositions des ventes			
	QR	QM	Mu _p	Ecart
Demi écrémé 1L	107 228 245	97 937 983	18,9	175 585 949
Viva	21 442 197	28 763 403	31,85	- 233 180 407
Entier	10 984 819	12 968 053	28,94	- 57 394 801
Demi écrémé 500ml	5 519 484	5 505 306	19,61	278 037
Total				- 114 711 222

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

Le volume global des ventes a augmenté par rapport au volume prévu, mais la composition des ventes n'est pas respectée, comme les produits à faible marge ont été favorisés par rapport à ceux ayant des marges élevées.

De ce qui précède, on conclut que les objectifs en termes de marge globale sont atteints, mais pas ceux de la rentabilité (objectifs en terme de marge unitaire), comme l'écart est dû principalement à l'augmentation des quantités vendues. Mais ça reste un choix stratégique de l'entreprise, car son objectif est d'écraser les concurrents et cela par l'écoulement de grandes quantités sur le marché, mais au détriment de sa rentabilité qui est une critique majeur.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

3.2 Tableau de bord de Tchín-lait

Le tableau de bord de gestion est établi au niveau de la Direction de l'entreprise selon une périodicité mensuelle. Il comporte un certain nombre d'indicateurs caractéristiques de la performance de la Direction.

En tant qu'outils du contrôle de gestion, le tableau de bord vient en complément du contrôle budgétaire.

Le tableau de bord est un outil très utile pour le contrôle de gestion. Il permet :

- **Une décentralisation des décisions** car il donne aux différents responsables les éléments d'informations nécessaires pour ces décisions ;
- **Une réaction rapide** aux évolutions de l'environnement qui peuvent imposer de modifier certains choix tactiques ou stratégiques ;
- **Une évaluation** de la performance des centres de responsabilités au vu de l'évolution de leurs indicateurs.

L'élaboration du tableau de bord nécessite le choix des indicateurs, qui sont en principe associé à chaque centre de responsabilité (Direction).

La valeur prise par un indicateur n'a généralement d'intérêt que si elle est comparée à une norme ou à des valeurs observées sur le passé.

Les indicateurs de gestion utilisés dans le tableau de bord de Tchín-lait sont :

- Les indicateurs liés à la direction ventes : C.A (total, par produit) ;
- Les indicateurs liées à la Direction Production : Quantités produites, taux de pertes matières et le TRS (Taux de rendement synthétique) ;
- Indicateurs liés à la direction Ressources humaines : taux d'absentéisme.

Tchín-lait calcul et analyse ces différents indicateurs mensuellement, sauf le taux de perte matière, qui est analysé annuellement.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

3.2.1 Le tableau de bord commercial

Tchin-lait utilise le chiffre d'affaire comme indicateur du tableau de bord commercial, où elle compare ses ventes réalisées (en DA) par rapport aux objectifs, qui sont fixés à **90%** des prévisions, pour chaque famille de produits.

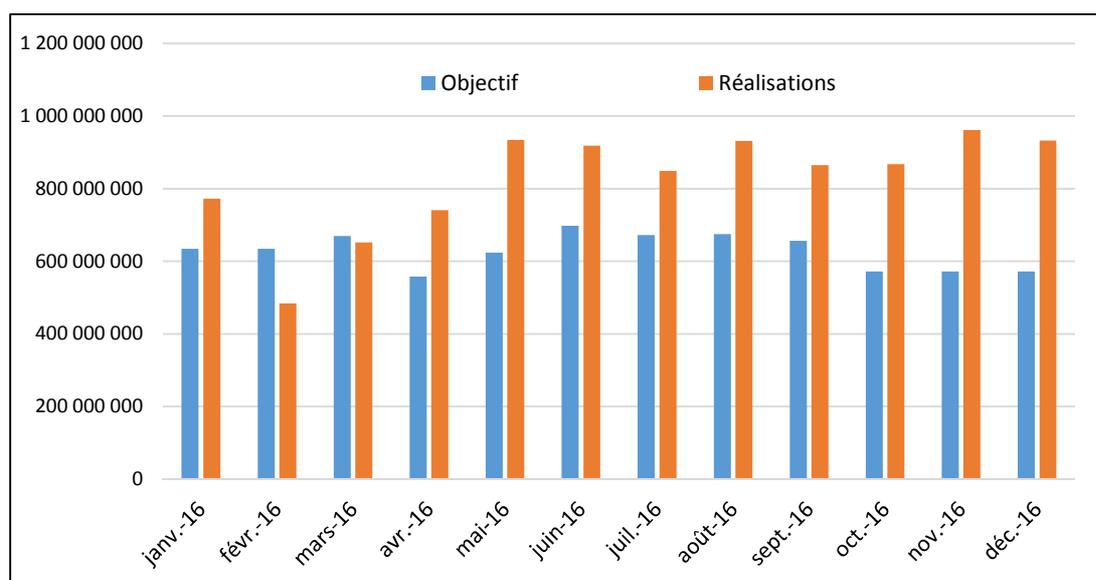
Le tableau ci-après, montre la comparaison des réalisations des ventes par rapport aux objectifs en termes de valeur, pour la famille des laits blancs (à titre de simplification)

Tableau n°22 : Tableau de bord commercial

CA des laits blancs (DA)				
Mois	Prévisions	Réalisations	Objectif	Ecart
Janv.-16	704 865 919	772 783 220	634 379 327	138 403 893
Févr.-16	704 865 919	484 207 205	634 379 327	-150 172 123
Mars-16	743 987 839	651 763 593	669 589 055	-17 825 462
Avr.-16	619 999 495	741 033 836	557 999 546	183 034 291
Mai-16	693 445 321	934 473 317	624 100 789	310 372 527
Juin-16	775 565 099	918 041 520	698 008 589	220 032 931
Juil.-16	747 380 003	849 380 014	672 642 003	176 738 011
Août-16	749 440 113	931 927 285	674 496 102	257 431 184
Sept.-16	729 359 186	864 920 698	656 423 267	208 497 431
Oct.-16	636 039 996	867 525 389	572 435 996	295 089 392
Nov.-16	636 039 996	961 431 221	572 435 996	388 995 224
Déc.-16	636 039 996	932 186 271	572 435 996	359 750 275
Total	8 377 028 881	9 909 673 568	7 539 325 993	2 370 347 575

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

Schéma n°14 : Représentation graphique des objectifs et des réalisations des ventes (en DA).



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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

A partir du tableau et du graphe ci-dessus, nous déduisons que les objectifs qui ont été assignés au service commercial, sont largement atteints pour l'ensemble des mois, sauf pour les deux mois février et mars, suite à la panne d'équipement de la ligne 1.

3.2.2 Le tableau de bord de production

Le tableau de bord de production au sein de **Tchin-lait**, permet de mesurer la performance de chaque ligne de production à partir des indicateurs suivants :

- Production mensuelle (en unité) ;
- Taux de perte de matière ;
- Taux de rendement synthétique (TRS).

A. La production mensuelle

Le tableau ci-après, compare la production réelle de l'entreprise par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixés. Dont ces objectifs sont :

- 3 480 000 unités pour la ligne 1 ;
- 3 840 000 unités pour la ligne 2 ;
- 5 040 000 unités pour la ligne 3 ;
- 6 840 000 unités pour la ligne 4.

Tableau n° 23: Productions mensuelles par ligne (réalisation, taux de réalisation).

Mois	Réalizations par ligne				taux de réalisation			
	Ligne1	Ligne2	Ligne3	Ligne4	Ligne1	Ligne2	Ligne3	Ligne4
Janv	3 807 756	4 328 556	5 811 192	4 919 706	109,42%	112,72%	115,30%	71,93%
Févr	1 270 032	2 822 868	2 783 664	1 760 436	36,50%	73,51%	55,23%	25,74%
Mars	2 609 784	3 727 284	4 091 016	7 487 802	74,99%	97,06%	81,17%	109,47%
Avr	3 699 624	3 803 844	4 302 084	6 369 714	106,31%	99,06%	85,36%	93,12%
Mai	5 203 692	5 240 964	4 818 078	8 263 566	149,53%	136,48%	95,60%	120,81%
Juin	3 999 492	4 426 320	6 495 300	5 524 452	114,93%	115,27%	128,88%	80,77%
Juil	3 938 592	4 753 956	5 875 008	3 226 140	113,18%	123,80%	116,57%	47,17%
Août	3 311 964	4 523 868	6 210 168	7 116 282	95,17%	117,81%	123,22%	104,04%
Sept	3 835 872	3 073 980	5 377 104	6 400 944	110,23%	80,05%	106,69%	93,58%
Oct	4 261 608	4 296 528	4 293 072	7 148 788	122,46%	111,89%	85,18%	104,51%
Nov	4 781 280	4 954 524	5 936 988	7 181 928	137,39%	129,02%	117,80%	105,00%
Déc	4 203 960	4 974 204	6 162 132	8 836 848	120,80%	129,54%	122,26%	129,19%

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

À partir de ce tableau, nous déduisons ce qui suit :

- Concernant **la ligne 1**, les objectifs n'ont pas été atteints au mois de février et au mois de mars, à cause d'une panne technique et d'une coupure d'eau. Et au mois d'août suite au non-respect du programme de production ;
- Concernant la ligne 2, les réalisations de la production ont été inférieures à 3 840 000 unités, suite à une coupure d'eau aux mois de février et mars, à une panne technique au mois d'avril et au non-respect du programme de production (transfert d'une partie vers GLJ) au mois de septembre ;
- De même pour la ligne 3, les objectifs n'ont pas été atteints à cause d'une coupure d'eau en février et mars, et d'une panne technique en avril, mai et octobre ;
- Le non-respect du programme de production a été la cause du non atteints des objectifs de production de la ligne 4.

Globalement, la non atteinte des objectifs de production des lignes, est dûe surtout à une mauvaise programmation suite aux défaillances de l'unité de BARAKI (usine en démarrage qui ne maîtrise pas le programme de production).

B. Le taux de perte de matières

Le taux de perte toléré par l'entreprise Tchín-lait est de 1,5% des consommations de matière première et d'emballage.

Tableau n°24 : Calcul du taux de perte matière

	Matière première			Emballage		
	consommations réelles	objectif de consommations	taux de réalisation	consommations réelles	objectif de consommations	taux de réalisation
Ligne1	35 659 001	35 327 999	100,94%	35 425 147	35 327 999	100,27%
Ligne2	41 699 305	41 332 351	100,89%	41 658 124	41 332 351	100,79%
Ligne3	52 037 935	51 641 840	100,77%	51 998 147	51 641 840	100,69%
Ligne4	59 789 792	59 562 591	100,38%	59 745 325	59 562 591	100,31%

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

On constate que, le taux de perte est inférieur à 1,5% pour l'ensemble des lignes. Donc les pertes de matières constatées sont dans les normes.

C. Le taux de rendement synthétique (TRS)

Le TRS est un indicateur précieux sur la disponibilité d'un matériel et également sur la qualité et l'efficacité des méthodes d'exploitation et de maintenance qui s'y rapporte. Il représente le temps correspondant à la fabrication des pièces bonnes (temps productif), il prend en compte tous les temps non-productifs et les pertes dues à la non-qualité.

Le TRS est le résultat de la déduction des temps d'arrêt (dû à la maintenance du matériel de production) et le temps correspondant à la fabrication de la pièce rebutée du temps d'ouverture (temps total du travail).

Le TRS fixé par l'entreprise Tchín-lait est de 65% pour l'ensemble des lignes.

Tableau n°25 : TRS réalisé par ligne de production

Mois	Ligne1	Ligne2	Ligne3	Ligne4
Janv	67%	68%	74%	55%
Févr	48%	55%	63%	53%
Mars	56%	62%	62%	71%
Avr	66%	64%	62%	61%
Mai	78%	74%	64%	79%
Juin	67%	78%	75%	63%
Juil	67%	75%	78%	61%
Août	64%	76%	74%	69%
Sept	68%	64%	74%	58%
Oct	70%	68%	64%	66%
Nov	73%	68%	71%	65%
Déc	71%	67%	72%	67%

Source : Document interne de l'entreprise.

Les perturbations dues à la mauvaise programmation et les arrêts causés par les pannes, sont responsables du non atteints des objectifs (TRS réalisé inférieur à 65%).

3.2.3 Le tableau de bord des ressources humaines

Le seul indicateur utilisé dans le tableau de bord des ressources humaines est le taux d'absentéisme. Ce dernier est fixé à 5%.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Tableau n°26 : Taux d'absentéisme constaté

Janv-16	Févr-16	Mars-16	Avril-16	Mai-16	Juin-16	Juil-16	Août-16	Sept-16	Oct-16	Nov-16	Déc-16
3,95%	2,13%	2,02%	4,49%	2,28%	6,28%	4,52%	6,28%	3,29%	1,91%	3,45%	1,60%

Source : Document interne de l'entreprise.

Le taux d'absentéisme est tolérable pour l'ensemble des mois, comme **Tchin-lait** n'as pas enregistré des taux supérieur à 5%, sauf pour le mois de juin et le mois d'août où le taux d'absentéisme est égal à 6,28%.

Concernant le mois de juin, c'est la période de ramadhan (dépôt de maladie par les malades chroniques), en août c'est suite à deux accidents de travail.

Tchin-lait arrive donc à gérer et à maîtriser son personnel.

3.2.4 Analyse des indicateurs du tableau de bord de Tchin-lait

En vue d'approfondir notre étude, nous avons opté pour une analyse de l'exhaustivité, de la pertinence, de la visibilité et de l'évolution des indicateurs du tableau de bord.

- **L'exhaustivité :** Les indicateurs utilisés par **Tchin-lait**, à savoir le CA, quantités produites, taux de perte, TRS et taux d'absentéisme nous paraissent insuffisants et incomplets, vu qu'ils sont limités seulement à la production, à la vente, et aux ressources humaines. Or, l'évaluation de la performance de l'entreprise ne peut se réduire au calcul de ces seuls indicateurs. En effet d'autres indicateurs devraient être mis en évidence :
 - Indicateurs sur la satisfaction de la clientèle (exemple : nombre de réclamations clientèle...);
 - Indicateurs de qualité (exemple : nombre de produit retournés...);
 - Indicateurs sur l'innovation (exemple: nombre de vente des nouveaux produits);
 - Indicateur sur la position concurrentielle (exemple : part de marché relative...);

L'entreprise doit choisir les indicateurs les plus pertinents, sans toutefois noyer les utilisateurs par un trop plein d'informations (synthétiques).

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

- **La pertinence:** Malgré l'insuffisance relevée du T.B, Tchín-lait a choisi des indicateurs clairement reliés à son objectif (la vente d'un maximum de produits), à savoir : le CA, quantités produites, taux de perte, TRS et taux d'absentéisme.

A notre avis, l'indicateur taux d'absentéisme, n'est pas vraiment pertinent et utile, vu que l'absence du personnel n'a pas une influence prononcée sur la production sachant que tout est automatisé.

Par contre, **Tchín-lait** utilise un indicateur efficace qui est le TRS. Ce dernier permet d'évaluer et d'améliorer les performances, étant donné qu'il indique à la fois la performance de la maintenance et la qualité de la production.

- **La visibilité :** Les indicateurs du tableau de bord de **Tchín-lait**, comme on l'a vu, sont présentés sous forme :
 - D'écarts (en %) ;
 - De graphes ;
 - Et de clignotants qui alertent sur les situations d'urgences.

Ce qui facilite la compréhension et l'interprétation des résultats obtenus.

- **L'évolution :** D'après les documents communiqués par le contrôleur de gestion, on a constaté que les indicateurs n'ont pas connu une évolution en 2016 par rapport à l'année 2015. Il est cependant envisagé un changement important, puisque le contrôleur de gestion est en train de mettre en œuvre un nouveau type de tableau de bord qui est le tableau de bord équilibré (balanced scorecard) pour l'année 2017. Pour rappel la particularité de ce Type de T.B réside dans la prise en compte des différents axes de l'entreprise à savoir : axes financiers, axes satisfaction clients, axes processus interne, axes d'apprentissage et d'innovation.

3.3 Le rapport de gestion

À la fin de chaque année, le contrôleur de gestion établit un rapport de gestion destiné à la direction générale afin de l'informer sur la situation globale de l'entreprise.

Ce rapport de gestion comprend :

- **Les faits saillants:** sont les faits qui ont marqué l'année.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Ce qui a marqué l'année 2016 de Tchín-laítest :

- Le démarrage de l'unité de production GLJ à BARAKI ;
 - Nouvelle tarification dans le cadre promotionnel pour les produits Demi écrémé 1L, Entier, Silhouette, Viva et Candy-choco 1L ;
 - L'augmentation des tarifs des carburants de 40% en 2016 par rapport à l'année 2015 ;
 - Budget spécial pour la formation du personnel à 100 000 DA par mois ;
 - Les prestations de CANDIA sont calculées sur la base des quantités vendues par les deux sites (Tchin-lait et GLJ) ;
 - Une augmentation des frais de missions de 10% par rapport à 2015 ;
 - Recrutement de 10 animateurs de vente pour l'année 2016.
-
- **Le bilan d'activité :** Il contient des chiffres clés sur la production et les ventes, en quantité, par famille de produits, toute en indiquant le taux de réalisation par rapport aux prévisions de l'année 2016, ainsi que le taux d'évolution par rapport à l'année 2015.
Il contient aussi des informations sur l'évolution de l'effectif, ainsi que des données du TCR et les rations de gestion spécifique à **Tchin-lait**. (Porté en annexe n°05)
 - **L'analyse de l'exploitation:** c'est une partie du rapport de gestion, qui explique les éléments contenus dans le bilan de l'activité. (Voir l'annexe n°06)
 - **les perspectives proposées pour l'année 2017 :** le contrôleur de gestion propose pour l'année 2017 ce qui suit :
 - Augmenter le chiffre d'affaire de 20% ;
 - Augmenter la marge bénéficiaire de 12% ;
 - Meilleure maîtrise de la programmation entre **Tchin-lait** et GLJ ;
 - Renforcement des équipes de maintenance ;
 - Mise en plan de l'export ;
 - Mise en place d'un tableau de bord équilibré.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia

Conclusion

À l'issue de notre cas pratique, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2016, afin de calculer et d'analyser les différents écarts constatés, ensuite nous avons abordé le tableau de bord de **Tchin-lait**, ainsi que ses indicateurs

Notre travail ne s'est pas contenté au calcul des écarts et à la présentation du tableau de bord, mais nous avons tenté de l'approfondir, en analysant les indicateurs que l'entreprise **Tchin-lait** rapporte dans son tableau de bord.

D'après les résultats obtenus au cours du stage, on peut dire que l'entreprise **Tchin-lait** est en bonne situation, malgré les défaillances rencontrées pendant l'année.

A la fin de notre étude, nous avons constaté que le contrôle budgétaire et le tableau de bord au sein de **Tchin-lait**, contribuent à l'évaluation de la performance comme les informations obtenues à partir de ces deux outils, indiquent au contrôleur de gestion et à la direction générale l'atteinte ou non des objectifs fixés.

Cependant, il nous semble utile pour l'entreprise d'élargir le spectre du T.B à d'autres agrégats commerciaux comme le niveau de satisfaction clientèle, les produits nouveaux, la mesure de la qualité et donner un sens concret et réel à la perspective d'élaboration de T.B prospectifs « Balanced Scorecard » comme indiqué et envisagé par le contrôleur de gestion.

*Conclusion
générale*

Conclusion générale

Conclusion générale

A l'heure actuelle, le contrôle de gestion est devenu un outil de pilotage, sur lequel l'entreprise repose, sa place dans l'organisation ne cesse de prendre de l'envergure aux vues des gestionnaires et des décideurs de l'entreprise.

Son application à la gestion de l'entreprise a pour but, d'aider les responsables de celle-ci dans la prise des décisions et la maîtrise de la gestion, afin de mettre en place le plan stratégique dans des conditions favorables pour atteindre les objectifs fixés.

Pour accomplir pleinement son rôle, le contrôle de gestion fait appel à plusieurs outils, entre autres le contrôle budgétaire, qui a fait l'objet de notre étude.

Ce thème nous a permis, d'une part d'examiner les différents concepts inhérents au contrôle budgétaire et, d'autre part, de comprendre comment il contribue à l'évaluation et à l'amélioration de la performance de l'entreprise TchIn-lait.

La très courte expérience professionnelle issue dans le cadre de notre stage pratique, au sein de la SARL TchIn-lait, nous a permis d'apporter quelques éléments de réponse à notre problématique et, de vérifier les hypothèses proposées, en constatant que l'analyse des écarts et la mise en place des actions correctrices dans le cadre du contrôle budgétaire, contribue effectivement à l'évaluation de la performance, mais il reste insuffisant vu qu'il s'intéresse seulement à l'aspect financier.

Pour combler cette insuffisance, **TchIn-lait** utilise un tableau de bord de gestion qui tient compte d'indicateurs financiers et non financiers (physiques) et, qui permet d'évaluer les performances de l'entreprise liées à la vente, à la production et aux ressources humaines.

Le contrôle budgétaire et le tableau de bord sont des outils indispensables, qui permettent ; en plus de l'évaluation de la performance; son amélioration, puisque le contrôleur de gestion tient compte des écarts et met en œuvre les actions correctrices nécessaires afin d'éviter la reproduction des mêmes erreurs. (Hypothèse 02 confirmée)

TchIn-lait, est consciente de l'importance des outils du contrôle de gestion vu qu'elle les met en pratique mensuellement afin de réagir à temps et prévoit de les améliorer par la mise en place des outils plus pertinents pour le pilotage de sa performance, à savoir le tableau de bord équilibré (balanced scorecard). (Hypothèse 03 confirmée)

Liste bibliographique

Liste bibliographiques

Ouvrages:

- ALAZARD.C, SÉPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris 2010.
- BENAIEM.J et all, « Gestion budgétaire et analyse de la performance, BTS CGO 2^{ème} année », Edition Fontaine Picard, France 2014.
- BERTHET.J et all, « Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2000.
- BOUIN.X, F-X.SIMON.F-X, « Tous gestionnaires : comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème} édition, DONOD, Paris 2006.
- CABANE.P, « L'essentiel de la finance à usage des managers : maîtriser les chiffres de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris 2007.
- CHIHA.K « Finance d'entreprise : Approche stratégique », Edition Houma, Alger 2009.
- DEMEESERE.R et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris 2009.
- DORIATH.B, GOUJET.CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris 2007.
- DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008.
- FRIEDRICH.J.J, « Comptabilité générale et gestion des entreprises », 6^{ème} édition, Hachette, Paris 2010.
- GAUTIER.F, PEZET.A, « Contrôle de gestion : gestion appliquée », Edition DAREIOS et PEARSON, France 2006.
- GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris 2000.
- GERVAIS.M, « Contrôle de gestion par système budgétaire », Edition librairie Vuibert, Paris 1987.
- GIRAUD.F et all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino, Paris 2004.
- GODARD.CH-E, GODARD.S, « Le petit contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris 2013.
- GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT.F, « L'essentiel du contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Extenso, Paris 2014.

- HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2003.
- KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J.L, « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris 1971.
- LANGLOIS.L et all, « Le contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris 1998.
- LIBAERT.T, MARCO.A, « Les tableaux de bords de la communication : indication de pilotage et évaluation des résultats», Edition DUNOB, Paris 2006.
- LONGLOIS.G, BONNIER.C, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, France 2002.
- LONING.H et all, « Le contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris 1998.
- LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences», 2^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2003.
- LOUCHARD.J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'Organisation, Paris 1998.
- MARION.Aet all, « Diagnostic de la performance de l'entreprise », Edition DUNOD, Paris 2012.
- PLAUCHU.V et SADI.N, « Mesure et amélioration des performances industrielles », office des publications universitaires, France 2006.
- SAADA.T et all, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} édition, librairie Vuibert, Alger 2005.

Mémoires:

- M^{elle}HADDOUR Samia et M^{elle} HAMA Anissa, « La contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise», cas de RTC-SONATRACH, mémoire de master CCA, Université A-Mira de Béjaia, 2015-2016.
- Mme ZAGGAGH Ourida, « La mesure de la performance organisationnelle à travers le tableau de bord », cas de la SARL Ifri, mémoire de master management des organisations, Université A-Mira de Béjaia, 2015-2016.

Sites web:

- <http://www.oboulo.com/contrôle-budgétaire-24150.html>
- <http://www.gb-ehec.jimdo.com>
- http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0022MBA-ACG15.pdf
- <http://fsjes.usmba.ac.ma/cours/benjelloun/controle-gestion.pdf>

Annexes



Annexe n°2: Données de production des laits blancs 2016

prévisionnel production

	Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi-Ecrémé 500
janv.-16	7 200 000	0	800 000	1 900 000	400 000
févr.-16	7 200 000	0	800 000	1 900 000	400 000
mars-16	7 800 000	0	800 000	1 900 000	400 000
avr.-16	6 200 000	0	800 000	1 900 000	400 000
mai-16	6 300 000	0	800 000	1 900 000	3 000 000
juin-16	7 000 000	0	900 000	2 300 000	3 000 000
juil.-16	7 800 000	0	1 000 000	2 200 000	400 000
août-16	7 100 000	0	1 000 000	2 300 000	400 000
sept.-16	7 500 000	0	900 000	2 100 000	400 000
oct.-16	5 500 000	0	900 000	2 100 000	400 000
nov.-16	6 100 000	0	900 000	2 100 000	400 000
déc.-16	6 100 000	0	900 000	2 100 000	400 000
Total (U)	81 800 000	0	10 500 000	24 700 000	10 000 000

Réalisation production

	Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi-Ecrémé 500
janv.-16	9 425 964	289 608	875 832	2 190 216	283 920
févr.-16	4 858 836	0	909 492	943 584	112 752
mars-16	6 608 988	440 892	771 480	2 003 184	0
avr.-16	7 456 020	0	939 012	2 053 488	704 148
mai-16	9 162 312	678 024	935 160	1 618 596	1 832 040
juin-16	9 474 864	0	1 311 204	1 731 816	1 194 444
juil.-16	10 448 364	0	997 428	2 154 420	429 636
août-16	9 657 372	0	1 125 324	1 684 680	209 196
sept.-16	8 870 904	0	917 628	1 702 908	206 952
oct.-16	9 549 924	188 388	643 776	1 778 412	248 604
nov.-16	12 939 312	0	326 532	1 387 416	0
déc.-16	9 900 732	353 436	1 065 096	2 493 720	302 316
Total (U)	108 353 592	1 950 348	10 817 964	21 742 440	5 524 008



Annexe n°1: Données de ventes de la famille lait blanc 2016

prévisionnel vente

	Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi-Ecrémé 500
janv.-16	7 104 200	0	800 000	1 860 500	200 000
févr.-16	7 104 200	0	800 000	1 860 500	200 000
mars-16	7 680 200	0	800 000	1 860 500	200 000
avr.-16	6 067 000	0	800 000	1 680 500	200 000
mai-16	6 152 205	0	800 000	1 779 248	1 500 000
juin-16	6 874 303	0	1 000 000	2 278 897	1 000 000
juil.-16	7 184 892	0	1 000 000	2 122 708	200 000
août-16	7 015 892	0	1 000 000	2 291 708	200 000
sept.-16	7 289 820	0	900 000	1 908 833	200 000
oct.-16	5 860 380	0	900 000	1 955 873	200 000
nov.-16	5 860 380	0	900 000	1 955 873	200 000
déc.-16	5 860 380	0	900 000	1 955 873	200 000
Total (U)	80 053 852	0	10 600 000	23 511 013	4 500 000

Réalisation vente

	Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi-Ecrémé 500
janv.-16	8 197 188	288 612	899 988	1 844 628	281 376
févr.-16	4 881 551	720	710 508	1 314 720	0
mars-16	7 050 552	131 040	880 236	1 383 188	113 148
avr.-16	7 387 824	308 650	868 980	2 128 248	333 072
mai-16	9 403 736	412 680	1 057 928	1 911 202	1 844 040
juin-16	9 680 676	251 160	1 043 220	1 683 768	1 458 624
juil.-16	9 014 400	11 592	1 023 900	1 975 740	334 368
août-16	10 234 992	840	1 099 740	1 911 106	347 760
sept.-16	9 553 560	780	1 048 680	1 732 680	259 128
oct.-16	9 693 852	1 200	960 613	1 742 388	246 216
nov.-16	12 083 760	182 484	299 964	1 708 560	0
déc.-16	10 046 154	71 280	1 091 062	2 105 969	301 752
Total (U)	107 228 245	1 661 038	10 984 819	21 442 197	5 519 484



Annexe n°3: Prix de ventes 2016

Prix de vente 2016 (moyenne annuelle)				
	Prévisionnel	Réel	Ecart	
Demi-écrémé 1L	67,92	66,45	-1,47	-2,16%
Entier	80,14	78,99	-1,15	-1,43%
Viva	80,11	78,88	-1,23	-1,54%
Demi-Ecrémé 500	45,96	40,82	-5,14	-11,18%
Boisson 1Lt	57,38	55,58	-1,8	-3,14%
Citronnade	57,35	55,54	-1,81	-3,16%
Choco 200 ml	21,5	22,36	0,86	4,00%
Twist 20CL	19,5	17,95	-1,55	-7,95%
Boisson 200 ml CL	13,5	13,68	0,18	1,33%
Choc 1L	99,55	98,95	-0,6	-0,60%
silhouette	80,11	79,18	-0,93	-1,16%



Annexe n°4: Coût de production 2016

coût standard

		Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi écrémé 500
Intrants	MP	29,21	23,74	32,26	29,47	14,60
	Emballage	12,05	11,17	11,18	11,03	7,12
	suremballage	1,76	1,76	1,76	1,76	1,63
Total intrants		43,02	36,67	45,20	42,26	23,35
Autres charges variables		1,90	1,90	1,90	1,90	0,95
Total charges variables de production		44,92	38,57	47,10	44,16	24,30
Charges fixes de production		4,10	4,10	4,10	4,10	2,05
Coût de production		49,02	42,67	51,20	48,26	26,35
Coût de distribution	Ch fixes	2,40	2,40	2,40	2,40	1,20
	Ch variables	2,50	2,50	2,50	2,50	1,25
	Total	4,90	4,90	4,90	4,90	2,45
Coût d'administration		2,05	2,05	2,05	2,05	1,03
Coût de revient		55,97	49,62	58,15	55,21	29,83



coût réel

		Demi écrémé 1L	Silhouette	Entier	Viva	Demi écrémé 500
Intrants	MP	30,04	24,42	33,18	30,31	15,02
	Emballage	11,78	10,96	11,04	10,98	7,06
	suremballage	1,78	1,71	1,79	1,69	1,57
Total intrants		43,60	37,09	46,01	42,98	23,65
Autres charges variables		1,85	1,85	1,85	1,85	0,93
Total charges variables de production		45,45	38,94	47,86	44,83	24,58
Charges fixes de production		3,90	3,90	3,90	3,90	1,95
Coût de production		49,35	42,84	51,76	48,73	26,53
Coût de distribution	Ch fixes	2,24	2,24	2,24	2,24	1,12
	Ch variables	2,55	2,55	2,55	2,55	1,28
	Total	4,79	4,74	4,79	4,79	2,40
Coût d'administration		1,97	1,97	1,97	1,97	0,99
Coût de revient		56,11	49,60	58,52	55,49	29,91



Annexe n°5: Bilan de l'activité

CHIFFRES CLES

Agréats		Prévisions	Réalisation	Taux de réalisation		Rappel	Taux d'évolution	
		2016	2016	Evolution Quantité	Taux Réalisation	2015	Quantité	%
Production	Laits Blancs	127 000 000	148 388 352	21 388 352	116,84%	116 177 058	32 211 294	127,73 %
	Laits aromatisés	52 000 000	73 137 456	21 137 456	140,65%	72 260 391	877 065	101,21 %
	Boissons	14 600 000	10 352 028	-4 247 972	70,90%	21 180 138	-10 828 110	48,88 %
Total		193 600 000	231 877 836	38 277 836	119,77%	209 617 587	22 260 249	110,62 %
Ventes	Laits Blancs	118 664 865	146 835 783	28 170 918	123,74%	115 347 981	31 487 802	127,30 %
	Laits aromatisés	48 000 000	76 011 860	28 011 860	158,36%	69 448 554	6 563 306	109,45 %
	Boissons	15 200 000	11 631 007	-3 568 993	76,52%	21 568 284	-9 937 277	53,93 %
Total		181 864 865	234 478 650	52 613 785	128,93%	206 364 819	28 113 831	113,62 %

	Evolution Effectif				
	Prévisionnel 2016	Réalisation 2016	taux réalisation	2015	Taux de réalisation
Effectifs	530	536	1,13%	522	2,68%
Permanents	510	514	0,78%	501	2,59%
Temporaires	20	22	10,00%	21	4,76%



TCR	Prévisions	Réalisation	Taux de réalisation		Rappel	Taux d'évolution	
	2016	2016	valeur	%	2015	Valeur	%
Chiffre d'affaires	9 729 356 533	12 279 678 700	2 550 322 167	26,21%	11 472 924 991	806 753 708	7,03 %
Matières et fourniture	6 447 789 193	8 124 214 383	1 676 425 190	26,00%	7 799 245 808	324 968 575	4,17 %
Services	685 191 225	856 489 031	171 297 806	25,00%	671 487 401	185 001 631	27,55 %
valeur Ajoutée	2 596 376 115	3 298 975 285	702 599 170	27,06%	3 002 191 783	296 783 502	9,89 %
Frais du personnel	438 157 860	594 507 646	156 349 786	35,68%	402 886 152	191 621 494	47,56 %
Impôts et taxes	75 744 072	123 370 608	47 626 536	62,88%	118 435 784	4 934 824	4,17 %
EBE	2 082 474 183	2 581 097 031	498 622 848	23,94%	2 480 869 847	100 227 184	4,04 %
Frais financiers	141 845 844	180 144 222	38 298 378	27,00%	134 753 552	45 390 670	33,68 %
Amortissements	291 600 000	269 804 308	-21 795 692	-7,47%	285 768 000	-15 963 692	5,59 %
Résultat d'exploitation	1 649 028 339	2 131 148 501	482 120 162	29,24%	1 649 028 339	482 120 162	29,24 %

Ratios de gestion					
		Prévisions 2016	Réalisation 2016	Année 2015	
VA/ Eff	DA/ Agts	4 898 823	6 154 805	111 938 865 043	
CA/ Eff	DA/ Agts	18 357 276	22 909 848	427 776 203 240	
FP/ Eff	DA/ Agts	826 713	1 109 156	15 021 897 963	
FP/ CA		4,50%	4,84%	3,51%	
FP/ VA		16,88%	18,02%	13,42%	
RE/Eff	DA/ Agts	3 111 374	3 976 023	61 485 199 497	



Annexe n°6: Analyse de l'exploitation

Ventes

Les ventes réalisées durant l'année 2016 a été de 234 478 650 unités représentant 128,93 % des prévisions.
 Cette vente se répartit comme suit :

<u>Laits blancs</u> :	146 835 783	Unités
<u>Laits aromatisés</u>	76 011 860	Unités
<u>Boissons</u>	11 631 007	Unités
<u>Total</u>	234 478 650	Unités

En pourcentage

<u>Laits blancs</u> :	62,62%
<u>Laits aromatisés</u>	32,42%
<u>Boissons</u>	4,96%

Par rapport aux prévisions, on constate une évolution positive de

23,74% pour les laits blancs due à la production de silhouette prévue initialement
 à GLJ. 58,36% pour les laits aromatisés due à la production de choco
 prévue initialement à GLJ et le lancement des nouveaux produits (famille TWIST).

et **une évolution négative**

23,48% pour les boissons

la mauvaise performance des boissons, est due à une baisse de vente à partir du mars
 jusqu'à juillet surtout pour le format 200.

De plus la marge bénéficiaire de des boissons n'étant pas importante, il a été décidé
 de ne pas faire beaucoup d'effort pour cette famille de produit.

A noter que pour le mois de février 16 et mars 16, les ventes ont été au dessous
 du prévisionnel suite à un manque à produire.

	févr.-16	mars-16
<u>Prévisionnel</u>	16 364 700	16 940 700
<u>Réalisations</u>	10 933 288	15 493 596

par rapport à 2015, on note un surplus de ventes de 22 260 249 unités correspondant à une évolution
 positive de 10,62% Par famille de produits on note

<u>Laits blancs</u> :	27,30%	de plus que 2015
<u>Laits aromatisés</u>	9,45%	de plus que 2015
<u>Boissons</u>	46,07%	de moins que 2015
<u>Total</u>		

Une partie notable des laits aromatisés a été vendue par GLJ

Quant aux boissons, la cause est due à la concurrence



Chiffre d'affaires

le chiffre d'affaires de 2016 est 12 279 678 700 DA

26,21% de plus que le chiffre d'affaires previsionnel

En 2015 le chiffre d'affaires était de 11 472 924 991 DA; soit une augmentation de 7,03%, malgre la baisse des prix de vente du demi écrémé, entier, viva et choco.

PRODUCTION

La production réalisée durant l'année 2016 a été de 231 877 836 unités représentant 119,77 % des prévisions.

Cette production se répartit comme suit :

<u>Laits blancs</u> :	148 388 352 Unites
<u>Laits aromatisés</u>	73 137 456 Unites
<u>Boissons</u>	10 352 028 Unites
<u>Total</u>	231 877 836 Unites

En pourcentage

<u>Laits blancs</u> :	63,99%
<u>Laits aromatisés</u>	31,54%
<u>Boissons</u>	4,46%

Par rapport aux previsions, on constate une evolution positive de

16,84% pour les laits blancs due à la production de silhouette prevue initialement à GLJ

40,65% pour les laits aromatisés due à la production de choco prevue initialement à GLJ

et le lancement des nouveaux produits (famille TWIST).

et **une evolution negative**

29,10% pour les boissons

la mauvais performamnce des boissons, est due aux recommandations de la structure vente qui a constaté une baisse de vente à partir du mars jusqu'à juillet surtout pour le format 200

De plus la marge beneficiaire des boissons n'etant pas importante, il a été decide de ne pas faire beaucoup d'effort pour cette famille de produit.

A noter que pour le mois de Fevrier 16 et mars 16, les realisations ont été au dessous du previsionnel suite à une panne technique sur la ligne 1.

	févr.-16	mars-16
<u>Previsionnel</u>	17 650 000	19 250 000
<u>Réalisations</u>	8 925 966	17 786 598

par rappot à 2015, on note un surplus de production de supplementaire 22 260 249 unites

correspondant à une évolution positive de 10,62% Par famille de produits on note

<u>Laits blancs</u> :	27,73% de plus que 2015	
<u>Laits aromatisés</u>	1,21% de plus que 2015	
<u>Boissons</u>	51,12% de moins que 2015	151,12%
<u>Total</u>		

la faible performance des laits aromatisés est due au fait que la production prevue en choco a été Quant aux boissons, voir en haut



Ressources humaines

Effectifs

Les effectifs sont de **536 agents** ; legere variation par rapport à 2015

Les effectifs se répartissent comme suit :

Permanents	514
Temporaires	22

Resultat

Le résultat d'exploitation est de **1 861 344 193 DA**

contre **1 649 028 33932 DA** en 2015

Il connaît une évolution de **+ de 12,88 %** par rapport à celui de l'exercice précédent.

Charges

1. CONSOMMATIONS

La valeur de la consommation est de **8 124 241 383 DA** ;

En augmentation de **324 968 575 DA**, soit **4,17 %** de plus par rapport à 2015

Cette diminution s'explique par une augmentation des prix d'achat des matieres

A noter que cette consommation représente **66,16%** du chiffre d'affaires contre **67,97 %** en 2015

2. SERVICES

Le montant des services était de **856489031 DA**, en augmentation de

185 001 631 de plus que 2015, soit **25,55% de plus**

En pourcentage, une augmentation de **6,01%**

Ils représentent **3,14 %** du chiffre d'affaires contre **2,87 %** en 2005.

Cette augmentation s'explique par une augmentation des frais de fret, expédition ainsi que

Les réparations et entretien.

3. Frais du personnel

Les frais du personnel s'élèvent à **594 507 646 DA**.

Ils représentent **4,50 %** du chiffre d'affaires ; Ils ont augmenté de **47,56%** par rapport à 2015 suite suite à une révalorisation des salaires et une prime pour le mois de ramadhan.

4. IMPOTS ET TAXES

Ils sont de **123 370 608 DA**

Par rapport à 2015 une augmentation de **4,17%**

5. FRAIS FINANCIERS

Ils sont de **180 144 2228 DA** et représentent **1,47 %** du chiffre d'affaires contre **1,47 %** en 2015

En augmentation de **33,68 %** par rapport à 2015

6. Amortissements

Ils sont de **269 804 308 DA** et représentent **2,20 %** du chiffre d'affaires contre **285768000** en 2015

En diminution de **5,59 %** par rapport à 2015

Table des matières

Table des matières

Dédicaces

Remerciements

Liste des abréviations

Liste des schémas

Liste des tableaux

Liste des annexes

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I: Le système budgétaire	04
Section 1 : Généralités sur le système budgétaire.....	04
1.1 Les phases du système budgétaire.....	06
1.1.1 la prévision budgétaire.....	06
1.1.2 La budgétisation	06
1.1.3 Le contrôle budgétaire	10
1.2 Les buts du système budgétaire.....	10
1.3 Les principes du système budgétaire.....	11
1.4 Les étapes de la procédure budgétaire.....	12
1.5 Limites du système budgétaire	13
1.6 Typologie des budgets.....	13
Section 2 : Articulation des budgets	14
2.1 Le budget des ventes	15
2.1.1 Prévision des ventes.....	15
2.1.2 La budgétisation des ventes	23
2.2 Budget de production	24
2.2.1 Programme de production	24

2.2.2 La budgétisation de la production	27
2.3 Le budget des approvisionnements	27
2.3.1 Les coûts engendrés par les stocks	28
2.3.2 Les méthodes de suivi des stocks	29
2.3.3 La gestion optimale des stocks par le modèle de Wilson	30
2.3.4 La budgétisation des approvisionnements	30
2.4 Le budget des investissements	32
2.4.1 Le programme d'investissement.....	32
2.4.2 Le plan de financement.....	34
2.4.3 Le budget des investissements.....	34
2.5 Le budget de trésorerie	35
2.6 Le compte de résultat prévisionnel.....	36
2.7 Le bilan prévisionnel	36
Chapitre II : Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.....	37
Section 1 : Le contrôle budgétaire	37
1.1 Généralités sur le contrôle budgétaire	37
1.1.1 Les objectifs du contrôle budgétaire.....	38
1.1.2 Les fonctions du contrôle budgétaire.....	39
1.1.3 Les caractéristiques du contrôle budgétaire.....	39
1.1.4 Les étapes du contrôle budgétaire	40
1.1.5 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	41
1.1.6 Les limites du contrôle budgétaire.....	41
1.2 Définition et Principes d'élaboration des écarts.....	42
1.2.1 Principe d'établissement des écarts	43
1.2.2 L'interprétation et la mise en œuvre des actions correctives.....	44
1.3 Présentation, calcul et analyse des différents écarts.....	46
1.3.1 écart sur chiffre d'affaire	47

1.3.2 Ecart sur marge	50
1.3.3 Ecart sur cout	52
Section 2 : La performance de l'entreprise	61
2.1 Les caractéristiques de la performance	61
2.2 Les composantes de la performance.....	62
2.3 La mesure de la performance	63
2.3.1 Mesures financières	63
2.3.2 Mesures physique	67
2.4 Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance.....	68
2.5 Le tableau de bord	70
2.5.1 Les fonctions du tableau de bord.....	71
2.5.2 Types de tableaux de bord	71
2.5.3 Les indicateurs du tableau de bord	72
2.5.4 Les qualités d'un indicateur.....	72
2.5.5 Présentation des indicateurs d'un tableau de bord.....	73
Chapitre III: Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL TCHIN-	
LAIT Candia	75
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « TCHIN-LAIT Candia »	75
1.1 L'historique de l'entreprise	75
1.2 Forme juridique, situation géographique, choix stratégiques, données	
techniques et économiques de Tchín-lait	78
1.2.1 La forme juridique	78
1.2.2 Situation géographique	78
1.2.3 Choix stratégiques	78

1.2.4 Données techniques	79
1.2.5 Les données économiques	80
Section 2 : La procédure budgétaire au sein de " TCHIN-LAIT "	83
2.1 Elaboration (préparation) du budget	84
2.1.1 Instructions préparatoires du budget.....	84
2.1.2 propositions budgétaires	84
2.1.3 Consolidation des propositions budgétaires	84
2.1.4 Arbitrage des propositions budgétaires	84
2.1.5 établissement du projet de budget	84
2.1.6 Approbation du budget	84
2.2 Exécution du budget.....	85
2.3 Suivi et révision budgétaire.....	86
2.3.1 Le suivi budgétaire	86
2.3.2 Révision budgétaire	87
Section 3 : Le contrôle budgétaire au niveau de Tchín-lait	87
3.1 Calcul et analyse des écarts	88
3.1.1 Ecart sur chiffre d'affaire	89
3.1.2 Ecart sur cout de production	97
3.1.3 Ecart sur marge globale	99
3.2 Tableau de bord de Tchín-lait	102
3.2.1 Le tableau de bord commercial	103
3.2.2 Le tableau de bord de production	104
3.2.3 Le tableau de bord des ressources humaines	107
3.2.4 Analyse des indicateurs du tableau de bord de Tchín-lait	108
3.3 Le rapport de gestion.....	109
Conclusion générale	112

Bibliographie

Annexes

Résumé

Le système budgétaire étant un mode de gestion prévisionnelle à court terme qui permet de traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés « budgets », les objectifs de l'entreprise, ainsi que les moyens nécessaires pour les atteindre.

Pour assurer le respect des budgets mis en œuvre, le système budgétaire doit être complété par le contrôle budgétaire. Ce dernier constitue la comparaison des réalisations avec les prévisions, et l'analyse des écarts constatés en vue d'identifier les causes et prendre des mesures appropriées de redressement.

De ce fait, l'analyse des écarts et la mise en place des actions correctives contribuent à l'évaluation et à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise. Cependant, la performance de celle-ci ne se limite pas aux seuls aspects financiers, c'est pourquoi le tableau de bord est l'outil le plus pertinent pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Mots clés: Système budgétaire, contrôle budgétaire, performance, tableau de bord.

Abstract

As the budget system is a short-term forecasting management mode, it is possible to translate the objectives of the company into quantified action programs called "budgets", as well as the means necessary to achieve them.

To ensure that budgets are implemented, the budgetary system must be supplemented by budgetary control. The latter is a comparison of the achievements with the forecasts and the analysis of the discrepancies in order to find out the causes and to take appropriate remedial measures.

However, gap analysis and the implementation of corrective actions contribute to the assessment and improvement of the financial performance of the company. Its performance is not limited to financial aspects; therefore the dashboard is the most relevant tool for assessing the overall performance of the company.

Keywords: Budget system, budgetary control, performance, scoreboard.