

Université Mouloud Mammeri , Tizi-Ouzou
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et Comptabilité.



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de
Master en Sciences Financières et Comptabilité.
Option : Audit et Contrôle de Gestion

Thème :

*Le contrôle budgétaire au sein des entreprises
publiques à caractère commercial*

Cas : NAFTAL Tizi-Ouzou.

Réalisé par :

M^{elle} DAF Amel.

M^{elle} HENNAD Samira.

Dirigé par :

M^{me} MOUMOU Ouerdia

Devant le jury composé de :

Présidente : M^{me} ASSOUS Nassima. Maître de conférences (B). UMMTO

Examinatrice : M^{me} KOUDACHE Lynda. Maître assistante (A). UMMTO

Encadreur : M^{me} MOUMOU Ouerdia. Maître de conférences (B). UMMTO

Promotion 2019/2020

Remerciement

La beauté d'un travail de recherche réside dans le fait que c'est une expérience et parfois une aventure et un plaisir partagé avec d'autres.

Nous remercions Dieu tout puissant de nous avoir donné la force, le courage et la patience pour achever ce modeste travail.

*Nos remerciements s'adressent, particulièrement, à notre promotrice **Mme «Moumou Ouerdia»** d'avoir accepté de diriger ce travail, ainsi pour l'aide et le temps qu'elle a bien voulu nous consacrer, son soutien, sa patience et sa disponibilité.*

*Nous tenons également à remercier **Ms «AMROUNI Salah»** et le personnel du service de département Finance et Comptabilité au niveau de l'entreprise NAFTAL pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'il nous a fournies.*

Nous remercions également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner notre travail.

Nous tenons à adresser nos vifs remerciements à nos parents pour leur soutien, leur patience et leurs encouragements tout au long de notre parcours universitaire. Qu'ils trouvent dans ces mots les meilleures expressions de remerciements et de respect.

Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intimes pour leur encouragement.

Dédicaces

Pour commencer je tiens à remercier le bon **DIEU** de m'avoir appris, protégé, guidé dans le droit chemin tout au long de ma vie.

Avec mes sentiments les plus profonds, je dédie ce modeste travail :

À mes très chers parents **YAHIA** et **DJAMILA** qui m'ont donné de la force et de l'amour et qui m'ont toujours soutenu dans mes études et je les remercie d'autant que je ne remercie personne, à leurs aides, à leurs orientations et leurs conseils.

Et sans eux je ne serais pas arrivé jusqu'à là, qu'Allah les protège et les garde pour moi.

À mon cher frère **AMINE** qui n'a pas cessé de m'encourager et soutenir tout au long de mes études. Que dieu le protège et lui offre la chance et le bonheur.

À celui que j'aime beaucoup et qui ma soutenu tout au long de ce travail : mon mari **ABDELAZIZ**.

À mon très cher fils qui me procure beaucoup de bonheur **RYAD**.

À mes grands parents paternel et maternel

À la mémoire de ma grande mère paternelle que J'aurai tant aimé qu'elle soit présente.
Que dieu l'accueille dans son vaste paradis

À ma grande mère maternelle.

À ma très chère tante **HAKIMA**.

À mes chers beaux parents **HOCINE** et **CHABHA**.

À ma belle-sœur **KAHINA**.

À mes beaux frères **ADEL**, **MOURAD** et **RACHID** ainsi que leurs femmes.

À mon binôme **SAMIRA** et toutes mes chères amies.

À toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail.

MERCI.

Amal.

Dédicaces

Pour commencer je tiens à remercier le bon **DIEU** de m'avoir appris, protégé, guidé dans le droit chemin tout au long de ma vie. Avec mes sentiments les plus profonds.

Je dédie ce modeste travail :

Aux êtres les plus chers à mon cœur :

La meilleure de toutes les mères **FERROUDJA**.

Qui m'a soutenu durant toute ma vie, qui m'a aidé durant mes années d'études, par son amour infini et sa bienveillance jour et nuit.

Mon très cher père **HOCINE**.

Pour être le bon exemple de père par son soutien, ses encouragements et aides dès mes premiers pas d'études jusqu'à ce jour. J'espère vous rendre fière par ce travail.

Mes chers adorables frères et sœurs, **AICHA, KARIMA, et SAMIR**.

Je vous remercie infiniment d'être toujours là à mon écoute, je vous dois beaucoup.

Mon binôme **Amal**, et toutes mes chères ami(es).

Vous êtes les meilleures.

A toutes les personnes qui ont participé à l'élaboration de ce travail.

A tous ceux que j'ai omis de citer.

MERCI.

SAMIRA.

Liste des abréviations :

Abréviation	Signification
CA	Chiffre d'affaires.
CD	Charge directe.
CG	Comptabilité générale.
CDS	Capacité de stockage.
CMP	Centre multi produit.
CSD	Centre de stockage et distribution.
CTI	Centre de traitement informatique.
CV	Charge variable.
EC	Écart coût.
EG	Écart globale.
EP	Écart prix.
EM	Écart marge.
EQ	Écart quantité.
ER	Écart rendement.
EV	Écart vente.
GB	Gestion budgétaire.
GPL	Gaz du pétrole liquéfié.
HT	Hors taxe.
MOD	Main d'œuvre directe.
MP	Matière première.
MSCS	Marge sur coût spécifique.
MSCV	Marge sur coût variable.
OST	Organisation scientifique du travail.
PDG	Président de la direction générale.
PCI	Prix de cession interne.
SNTF	Société national de transport ferroviaire.
SNVI	Société nationale de véhicule industrielle.
STPE	Société de transport des produits énergétiques.
SPA	Société par action.
SONATRACH	Société national de transport, de raffinage d'acheminement, de commercialisation des hydrocarbures.
TB	Tableau de bord.
UP	Unité portuaire.

Les tableaux :

Tableau N°	Titre	Page
01	Différence entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale.	22
02	La différence entre le reporting et le tableau de bord.	33
03	Rôle du contrôle budgétaire selon des auteurs.	49
04	L'évolution de la société NAFTAL.	75
05	Programme des ventes annuelles par produit de l'exercice 2019.	86
06	Programme des ventes annuelles par produit de l'exercice 2020.	87
07	Les écarts de ventes annuels 2019.	89
08	Les écarts de ventes annuels 2020.	90
09	Analyse de l'écart sur quantité des années 2019 et 2020.	91
10	Les écarts sur chiffre d'affaires total de la société NAFTAL pour les exercices 2019 et 2020 en DA.	92

Liste des Figures :

Figure N°	Titre	Pages
01	Le triangle du contrôle de gestion.	08
02	Les aspects du contrôleur de gestion au sein d'une entreprise.	10
03	Rattachement à la direction générale.	12
04	Rattachement à la direction financière.	13
05	Rattachement en réseau.	14
06	Place du contrôle de gestion dans l'organisation.	14
07	Les étapes du processus du contrôle de gestion.	16
08	La relation entre les différents niveaux du contrôle de gestion.	18
09	La démarche de la gestion budgétaire.	31
10	Les étapes du budget.	46
11	Le contrôle budgétaire.	48
12	Les différentes étapes du processus.	54
13	Calcul d'écart sur chiffre d'affaires.	61
14	L'écart sur marge.	63
15	Écart sur matières premières.	65
16	Écart sur main d'œuvre directe.	66
17	Écart sur les charges indirectes.	67
18	Organigramme de l'entreprise NAFTAL.	79
19	La structure générale du district commercial de TIZI OUZOU.	85
20	Écarts entre les réalisations et les prévisions du CA total de la société NAFTAL pour les exercices 2019 et 2020.	93

Listes des annexes

Annexe N° 01 : Chiffre d'affaires annuelles du produit Carburants durant l'exercice 2019.

Annexe N° 02 : Rapport d'activité ventes Carburants durant l'exercice 2019.

Annexe N° 03 : Chiffre d'affaires annuelles du produit Carburants durant l'exercice 2020.

Annexe N° 04 : Rapport d'activité ventes Carburants durant l'exercice 2020.

Sommaire :

Remerciement.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Liste des tableaux.

Liste des figures.

Liste des annexes.

Introduction générale.

Chapitre I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion

Section 01 : Notions de base du contrôle de gestion.05

Section 02 : La structure organisationnelle de la fonction du contrôle de gestion.....11

Section 03 : Les instruments du contrôle de gestion.19

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Section 01 : Le contrôle budgétaire comme outil du contrôle de gestion.41

Section 02 : La démarche du contrôle budgétaire.52

Section 03 : Présentation et analyse des écarts du contrôle budgétaire.....56

Chapitre III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Section 01 : Présentation d'organisme d'accueil NAFTAL.71

Section 02 : Présentation du District commercial Tizi-Ouzou81

Section 03 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de la société NAFTAL.86

Conclusion générale.

Références bibliographiques.

Annexes.

Tables des matières.

INTRODUCTION GENERALE

En économie , l'entreprise est définie comme un groupe humain hiérarchisé qui met en place des moyens intellectuels, financiers et physiques soumis à des lois et qui sont combinés d'une manière organisée pour fournir des biens et services pour les clients et assurer une production maximale sous la contrainte de rentabilité, du calcul de coût tout en faisant face à la concurrence.

Pour assurer le bon fonctionnement de ses activités, faciliter leur gestion et maîtriser les différents éléments constitutifs de ses coûts ; il est essentiel que l'entreprise soit mise sous contrôle en mettant en place une stratégie et un système de gestion.

Certaines entreprises (les grandes entreprises) intègrent en elles une cellule du contrôle de gestion pour qu'elles leur viennent en aide pour planifier leur avenir et s'assurer du bon fonctionnement des processus mis en place.

Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Son but est la maîtrise des coûts ; il vise à atteindre les objectifs fixés par l'entreprise tout en cherchant l'optimisation des moyens mis en œuvre. Il constitue ainsi une aide à la prise de décision.

Il se base sur des principes fondamentaux et il se compose de divers outils lui permettant d'assurer la pérennité et le développement de l'entreprise dont : la comptabilité analytique qui est destinée à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations ; le tableau de bord qui fournit plus rapidement les informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte et la gestion budgétaire.

Celle-ci se définit comme : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelé budgets, la décision prise par la direction avec la participation des responsables. ». Elle permet d'établir des prévisions à court terme applicables à la gestion de l'entreprise et les comparer aux réalisations afin de dégager des écarts à l'aide des techniques.

- **Problématique de recherche :**

Ce processus peut déclencher des actions rectificatives, c'est ici qu'apparaît l'utilité du contrôle budgétaire, qui est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste à la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant sur les budgets.

INTRODUCTION GENERALE

Notre préoccupation est de nous interroger sur la matérialité et la pratique du contrôle budgétaire dans une entreprise publique à caractère commercial qui est la société NAFTAL de TIZI-OUZOU.

NAFTAL est une entreprise publique, marquée par les survivances de l'économie dirigée, mais disposant d'atouts considérables notamment sa place de leader sur le marché, son personnel qualifié et expérimenté et d'importantes installations éparpillées sur tout le territoire national.

L'enjeu est désormais d'acquérir une véritable compétitivité par l'offre de produits répondant aux standards internationaux en termes de prix, qualité et de conformité aux besoins exprimés par les utilisateurs sur le marché.

A cet effet, notre travail a pour objectif de répondre à la problématique suivante :

« Comment le contrôle budgétaire est-t-il pratiqué au sein d'une entreprise publique algérienne le cas NAFTAL de TIZI-OUZOU ? ».

À travers le cas du District Commercialisation « NAFTAL », nous tenterons d'apporter des propositions susceptibles de remédier aux insuffisances constatées.

- **Sous questions :**

De cette problématique, découle un certain nombre de questions subsidiaires :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?
- Qu'est-ce que le contrôle budgétaire et quel est son importance dans les entreprises commerciales ?
- Comment NAFTAL pratique-t-elle le contrôle budgétaire ?

Ces questions nous ont conduits à émettre :

- Le contrôle de gestion est nécessaire au fonctionnement de l'organisation de la société NAFTAL.
- Le contrôle budgétaire au sein de la société NAFTAL est un outil efficace pour atteindre ses objectifs.

INTRODUCTION GENERALE

- **Choix du thème :**

L'intérêt porté à ce sujet est inspiré par notre désir de contribuer à la réussite du système du contrôle budgétaire au sein de la société NAFTAL, en faisant une étude de son système budgétaire car c'est l'un des instruments les plus importantes de la gestion.

Par ailleurs, notre étude permet de mieux approfondir les connaissances acquises dans notre cursus universitaire sur le plan théorique et de les confronter sur le plan pratique.

- **Méthodologie de la recherche :**

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons mené d'abord une étude théorique suivie d'une étude analytique qui a nécessité : Une recherche bibliographique qui nous a permis de cerner notre problématique, de fixer les objectifs de notre analyse et de prendre connaissance des aspects théoriques liés, notamment, à la notion du contrôle de gestion et du contrôle budgétaire, qui constituent les principaux axes de notre étude. Ainsi qu'une analyse du terrain permettant la collecte des données quantitatives sur le budget de la société et des statistiques en réalisant un stage pratique d'une durée d'un mois effectué au sein du NAFTAL de TIZI-OUZOU.

- **Plan de travail :**

Le travail de recherche est structuré en trois chapitres présentés comme suit :

Le premier chapitre porte sur les notions de base du contrôle de gestion, son objectif et son rôle dans une organisation.

Le second chapitre, quant à lui est consacré à des généralités sur le contrôle budgétaire et le budget de production, son élaboration, et notamment le calcul et l'analyse des écarts.

Le dernier chapitre présente la Société NAFTAL et les pratiques budgétaires qui y sont appliqués à l'intérieur de cette société.

On essayera également d'extraire les écarts et de détecter leurs origines pour pouvoir corriger les techniques de gestion de l'entreprise.

Introduction :

Aujourd'hui, les décisions sont prises de plus en plus vite, les dirigeants ne peuvent plus se contenter d'un simple constat limité à la mesure des coûts. Pour répondre aux attentes de chaque client, et de chaque partenaire, il faut mesurer la performance pour toutes les formes de valeurs créées dans un esprit d'amélioration permanente. Le contrôle de gestion est justement le processus, sur lequel s'appuient les managers pour la prise de décision.

Il est nécessaire de présenter le contrôle de gestion avant de passer au contrôle budgétaire, cela découle de la répartition importante du contrôle de gestion. Ce dernier est un outil qui permet d'assurer une performance économique d'une entreprise, et une meilleure réalisation des objectifs en garantissant que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables en utilisant les instruments adéquats. De cela on peut poser la question qu'est-ce que le contrôle de gestions ?

Dans ce chapitre nous allons décrire le contrôle de gestion en offrant une vision générale sur cette notion. Dans la première section ; nous présenterons un aperçu historique du contrôle de gestion, ses différentes définitions données par les auteurs ainsi que son rôle dans une entreprise.

Dans la deuxième section nous allons aborder l'organisation de la fonction du contrôle de gestion, et ses différentes phases ainsi que sa place dans le processus de gestion.

La troisième section portera sur les instruments du contrôle de gestion à savoir : ses divers outils et les différentes méthodes du calcul utilisées pour la réussite de son organisation.

Section 01 : Notions de base du contrôle de gestion :

Dans cette section nous allons donner un aperçu historique et présenter les définitions du contrôle de gestion ensuite nous étalons sur ses objectifs et enfin on va présenter ses rôles.

1. Historique et définition du contrôle de gestion**1.1. Historique**

A l'origine, le contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises industrielles au début du vingtième siècle en même temps que l'organisation scientifique du travail et que les fondamentaux de l'administration des entreprises (Fayol 1916)¹.

L'apparition et la conception du contrôle de gestion ont connu une longue évolution au cours du temps qui trouve son explication dans le comportement de l'entrepreneur qui régit par le couple « rentabilité-risque ». Elle s'explique par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications importantes de l'environnement.

En effet, la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion revient à 1931 lors de la création de : « controller's institut of America » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis. Il trouve son origine dans la période de l'entre des deux guerres aux Etats-Unis, plus précisément après les bouleversements provoqués par la crise de 1929.

La période antérieure à cette date était une période de surproduction (production de masse pas de crise), donc y'avais pas de contestation sociale et pas de rigueur dans la gestion. A l'inverse de cette période avec la crise de 1929, elle a entraîné l'apparition des contestations sociales et la remise en cause du système de production préalable. Ce qui montre la nécessité du calcul des coûts, le contrôle de gestion fut alors mis en place.

Au début, la fonction du contrôleur de gestion était celle d'un expert-comptable. Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.²

Après la révolution industrielle, on verra se développer dans toutes les organisations un nouveau type de contrôle parallèlement à l'ancien, fondé sur des principes opposées. Il s'agit du contrôle de gestion actuel.

¹S. ALCOUFFE, M. BOITIER, A. RIVIERE. F, VILLESQUE Dubus, « Contrôle de gestion interactif », Dunod, Paris, 2013, P3.

² ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion DCG 11 », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P6.

Depuis la fin du dix-neuvième siècle, l'évolution du concept du contrôle de gestion a suivi celle de la conception de l'entreprise.

En Europe, le contrôle de gestion est apparu que vers les années 50 où il a pris une grande place dans les entreprises pour faire face aux problèmes de gestion. En Afrique Francophone, il n'émerge véritablement que dans les années 80.

1.2. Définition du contrôle de gestion :

Pour faciliter la compréhension du concept de contrôle de gestion, il est nécessaire de décomposer ce dernier en deux mots contrôle /gestion et les définir comme suit :

1.2.1. Le contrôle :

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence³.

Il désigne l'action qui est décidée et l'évaluation de son résultat, ainsi que le retour d'expérience qui permettra d'améliorer les décisions futures⁴.

1.2.2. La Gestion :

C'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

D'après ces définitions on peut dire que **le contrôle de gestion** est un système de pilotage mis en œuvre dans l'entreprise afin d'optimiser les performances des services et améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus.

Selon les auteurs il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution à savoir :

Selon Anthony, considéré comme l'un des fondateurs de la discipline, soulignait déjà en **1965** que : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

En 1982, le plan comptable reprenait cette analyse pour définir le contrôle de gestion comme : « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers

³ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op -cit, P7.

⁴HORNGREN C, BHIMANI A, DATAR S, FOSTER G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition, Pearson Education France, 2006, P7.

responsables des données chiffres périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données passées ou prévus peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées.».

Quelques années plus tard, en **1988**, Anthony a considérablement simplifié sa définition : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ».⁵

➤ **Selon R. Teller :**

« Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise »⁶.

➤ **Selon H. Bouquin, 1982 :**

« Le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence . . . ; il aide (aussi) les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement »⁷.

1.3.Objectifs du contrôle de gestion :

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises quel que soit leurs secteurs d'activité, leurs tailles...etc. Mais ya une différence entre l'objectif du contrôle de gestion auparavant et d'aujourd'hui :

1.3.1. L'objectif du contrôle de gestion auparavant : C'est la maîtrise des coûts, c'est-à-dire : prévoir, mesurer, contrôler les coûts, pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.

1.3.2. L'objectif du contrôle de gestion aujourd'hui : C'est l'amélioration continue des processus, c'est-à-dire : Prévoir, progresser, accompagner le changement ; faire évoluer les outils, les systèmes d'informations et les comportements

Son objectif principal est d'orienter l'entreprise vers son but avec la réalisation des objectifs fixés dans les bonnes conditions, dans les meilleurs délais et au moindre coût.

⁵ BERLAND Nicolas, Yves de Rongé, « Contrôle de gestion » 2^{ème} édition, Pearson France 2013, P2.

⁶SEPARI Sabine, GUY Solle, Le cœur Louis, « DSGC 3 Management et contrôle de gestion », 2^{ème} édition, DUNOD, P3.

⁷ Idem, P2.

CHAPITRE I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion

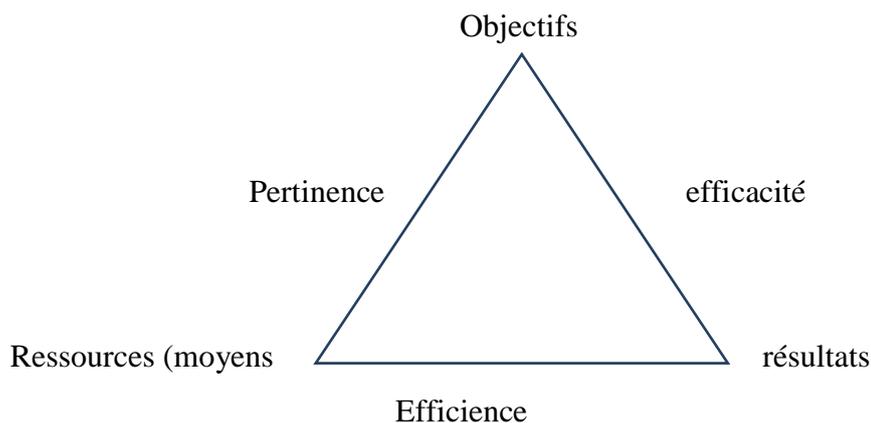
Ainsi les objectifs du contrôle de gestion peuvent être résumés comme suit :

- Mesurer la performance de l'entreprise.
- Contribuer et suivre la mise en œuvre de la stratégie.
- Préparer l'allocation des ressources en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques.
- Piloter l'activité et assurer une bonne gestion de l'entreprise en prenant des actions correctives.

Pour répondre aux besoins de la direction, la notion d'objectif doit mettre en relation deux autres éléments essentiels à savoir les moyens et les résultats ce qui donne naissance à trois critères d'évaluation :

- **La pertinence** : Mettre en œuvre les moyens adaptés aux objectifs fixés.
- **L'efficacité** : Mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.
- **L'efficience** : Le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés.

FigureN° 01 : Le triangle du contrôle de gestion :



Source : H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux, È. Chiapello, D. Michel, A. Solé, « Le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P6.

L'objectif actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation⁸.

⁸ AIAZARD Claude, et SEPARI Sabine, Op-cit, P22.

1.4. Le rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion n'est pas une fonction de vérification mais aussi d'assistance, il aide les cadres à maîtriser leur propre gestion en vue d'une bonne marche de l'entreprise.

Il constitue un outil majeur du pilotage d'une entreprise qui évolue en fonction de la gestion de cette dernière et de son environnement. Son rôle est de constater, mesurer l'atteinte des objectifs et analyser l'ensemble des activités relatives à la gestion de l'organisation, afin d'identifier les écarts et proposer des actions correctives, dans le but d'en maîtriser en mieux les performances.

Ainsi, à proposer des réflexions et des études de manière structurée, ponctuelle et précise sur n'importe quel aspect de la société concernée.

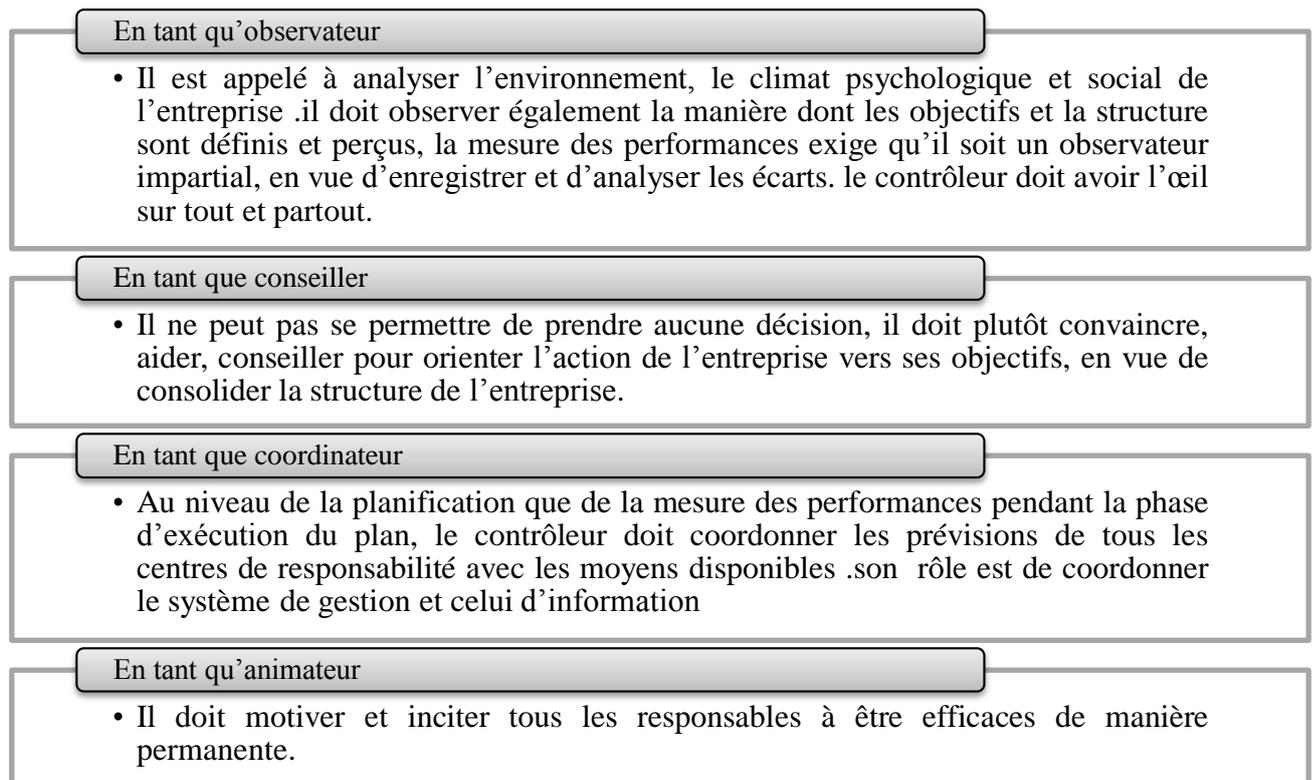
Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de maîtrise de la gestion.

Le contrôleur de gestion a pour rôle : d'établir un diagnostic des besoins du contrôle de gestion et de créer les procédures appropriées à ces besoins. Il doit contrôler le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues. Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, enfin, il assure le reporting.

A ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale.

Il lui revient d'ajuster les outils d'analyse des performances aux demandes des dirigeants et des managers, et également aux contraintes réelles de l'entreprise ainsi promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit : amélioration des systèmes d'information et des outils de prise de décision ; la mise en place des outils de pilotage ...etc.

Le contrôleur de gestion apparaît sous quatre aspects au sein d'une entreprise, il est un Observateur, un Conseiller, un Coordinateur et un Animateur.

Figure N° 02 : Les aspects du contrôleur de gestion au sein d'une entreprise :

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données et ouvrages consultés.

Après avoir défini le contrôle de gestion et ses différents rôles et objectifs, dans notre deuxième section on va se concentrer sur sa fonction d'organisation ; son processus et ses différents niveaux dans une entreprise.

Section 02 : La structure organisationnelle de la fonction du contrôle de gestion :

La fonction du contrôle de gestion dans une organisation c'est d'aider, coordonner, et suivre les actions et les décisions de cette dernière pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion varie selon les entreprises.

1. Définition du concept organisation :

Selon JC KALU MAMBWENE : l'organisation est définie comme : « un ensemble des méthodes et systèmes destinés au sein des informations des opérations économiques d'une entreprise, dans le but de faciliter la meilleure compréhension de déroulement de ses activités, et ceci à travers les données comptables qui entrent en inter action avec les autres opérateurs économiques ».

Elle représente un ensemble d'éléments en interaction à savoir des facteurs de production, des ressources matérielles, des ressources humaines, des connaissances, des compétences, des éléments immatériels, etc.

En vue de réaliser un ou plusieurs objectifs définis pour cette organisation, ces ressources se trouvent regroupées au sein d'une structure⁹.

2. L'organisation de la fonction du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion occupe une place essentielle dans l'organisation, il est au centre de tous les flux d'information de l'entreprise. Considéré comme un réceptacle de l'information, d'où son rôle de recevoir, analyser, exploiter, expliquer et transmettre à d'autres les informations reçues.

L'organisation de la fonction contrôleur de gestion est contingente : il n'y a pas de règles et de normes pour positionner la fonction du contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque sa place dépend de certains critères à savoir :

- la dimension structurelle de l'organisation et de sa taille ;
- Les moyens disponibles ;
- La nature du pouvoir ;
- De la stratégie poursuivie par les cadres dirigeants ...etc.

⁹SEPARI Sabine, GUY Solle, Le cœur Louis, Op-cite, P29.

CHAPITRE I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion

En générale les entreprises attribuent trois places différentes pour le contrôle de gestion.

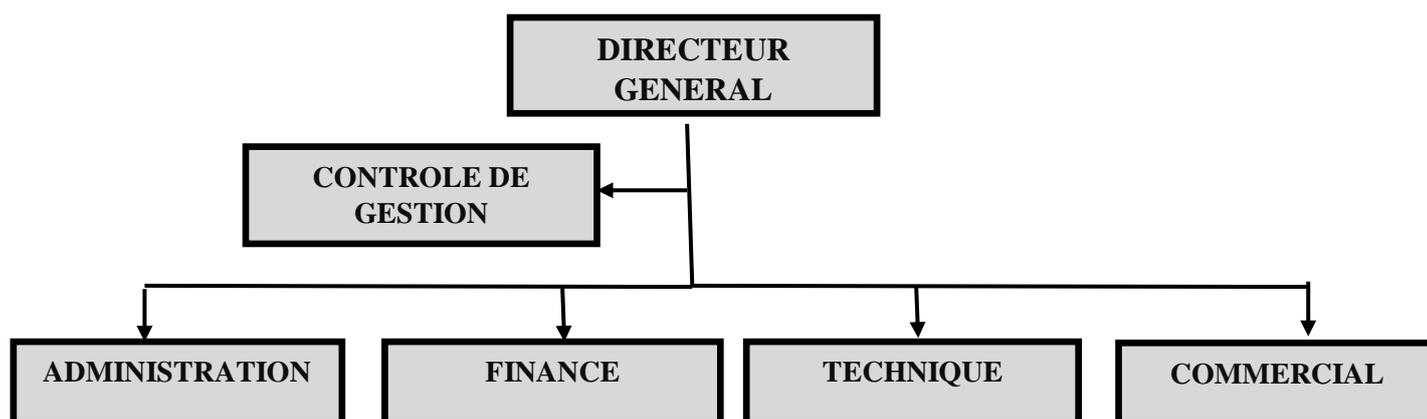
Le contrôleur de gestion se trouve placé le plus souvent en position «fonctionnelle », et est rattaché directement au directeur général, au directeur financier ou à un autre positionnement il peut être placé au même rang que les autres responsables.

2.1.Rattachement à la direction générale :

Rattacher à la direction générale, bénéficie du soutien total de cette dernière, aussi, elle lui procure une facilité dans la transmission des différents rapports élaborés, il favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants. Cette position est la meilleure solution :

- La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation.
- Les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier

Figure N° 03 : Rattachement à la direction générale :



Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^{ème} édition
Dunod, Paris, 2015, P. 56.

2.2.Rattachement à la direction financière :

Ici, le contrôle de gestion se situe soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier. Ce qui illustre une dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier. Donc le contrôleur de gestion ne s'implique pas dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise, ce

CHAPITRE I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion

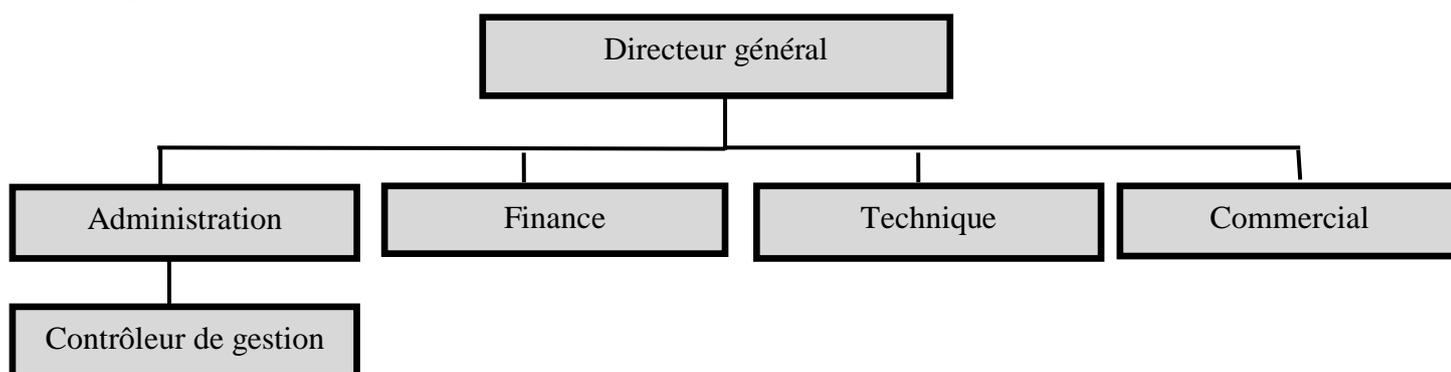
qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles¹⁰ ce qui l'éloigne de son rôle principal.

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients :

- Le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritaires de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai).

Outre les inconvénients, cette position présente l'avantage, car elle permet de résoudre le problème de la communication d'une information, dans le sens où le contrôleur de gestion peut alors la puiser directement à la source.

Figure N° 04 : Rattachement à la direction financière :



Source : Loning H, Malleret V, et Al « Contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques » 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P286.

2.3. Rattachement en réseau :

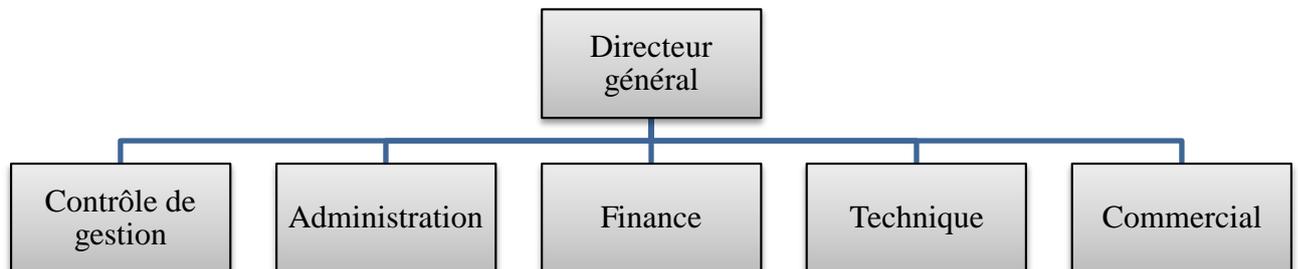
Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs¹¹.

¹⁰ AIAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op-cite, P25.

¹¹ Idem, P25.

Il permet d'aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

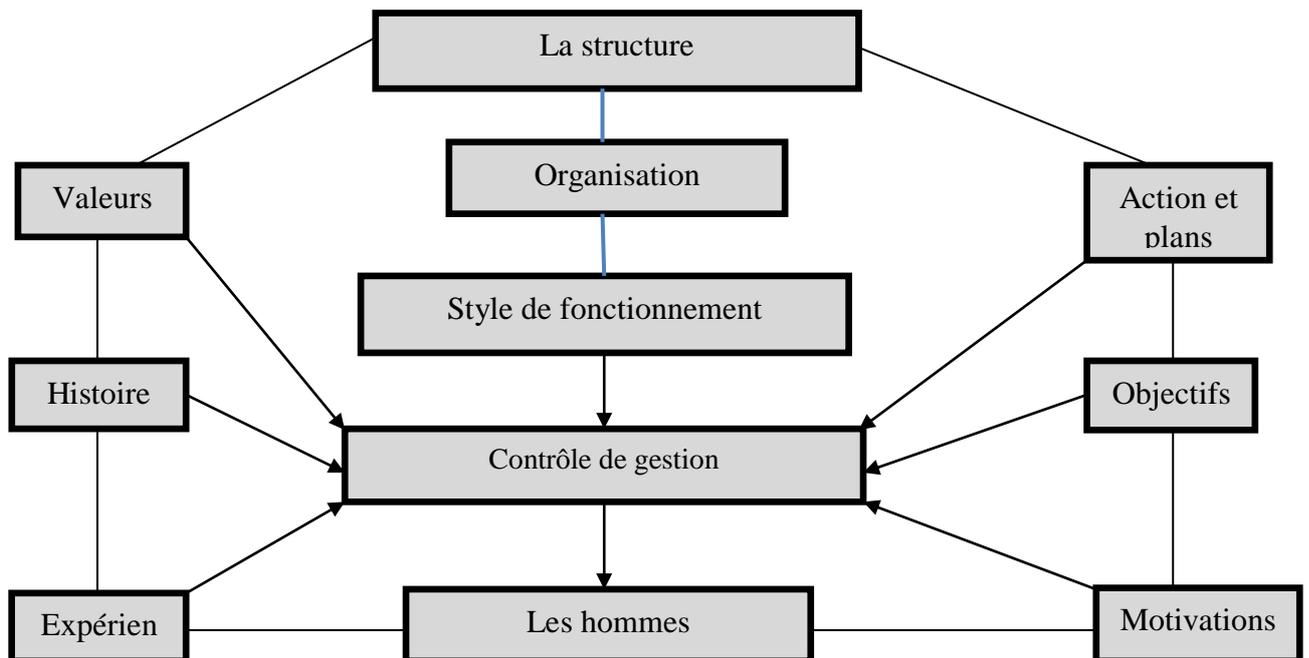
Figure N° 05 : Rattachement en râteau :



Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2009. P 57.

Le contrôle de gestion prend une place très importante dans l'entreprise, il se trouve au cœur de l'organisation. Le schéma ci-dessous le montre :

Figure N° 06 : Place du contrôle de gestion dans l'organisation :



Source : Kerviler L ,Kerviler L, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 3^{ème} édition, Economica,Paris, 2000, P13.

3. Processus du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales¹².

Les phases du contrôle de gestion sont présentées comme suit :

3.1.Phase de prévision :

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

3.2.Phase d'exécution :

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

3.3.Phase d'évaluation :

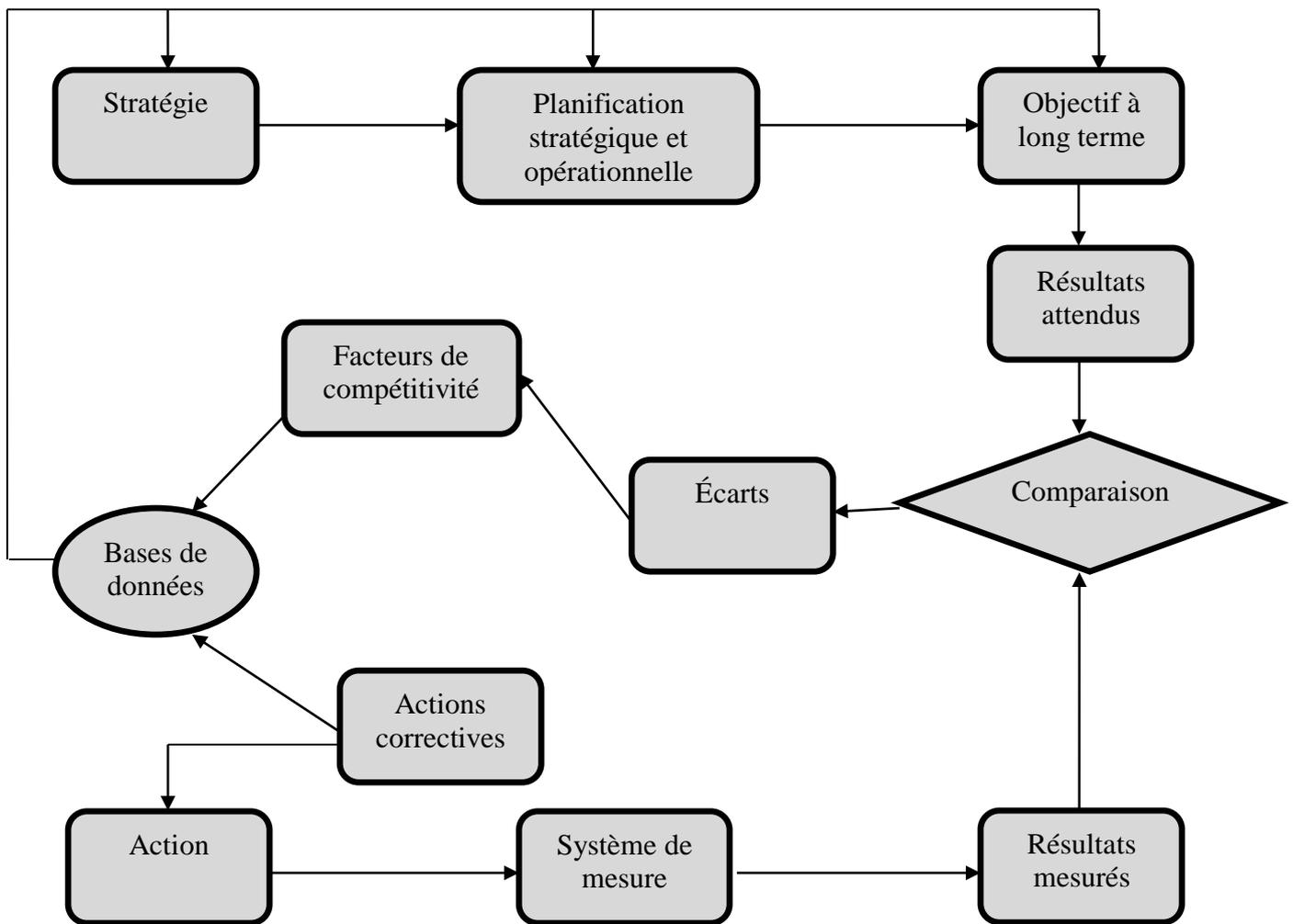
Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures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

3.4.Phase d'apprentissage :

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

¹²LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUC Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLE Andreù, « Le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P3.

Figure N° 07 : Les étapes du processus de contrôle de gestion :



Source : LANGLOIS .L, BONNIER .C, BRINGER. M, «Contrôle de gestion », édition Berti, Alger, 2008, P19.

4. La place du contrôle de gestion dans le processus de gestion :

Dans ce cadre Anthony identifie trois niveaux de contrôle bien distincts qui sont la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel¹³.

4.1. Le contrôle stratégique :

C'est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ce même but¹⁴.

Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique. Son horizon est à long terme. Il aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

Cette dernière choisie ses domaines d'activités dans lesquels elle s'entend être présente, ses marchés cibles et les produits ou services qu'elle entend offrir à ses clients et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe.

Il conduit également à l'identification des facteurs clés de succès de l'entreprise, source de différenciation dans son environnement¹⁵.

4.2. Contrôle de gestion :

Dans le cadre de démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction et par niveau de responsabilité. Il contribue également au suivi de la performance à posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs¹⁶.

D'une manière générale : c'est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs. C'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

¹³ALCOUFFE S, BOITIERE M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, op.cit, P4.

¹⁴ Idem, P5.

¹⁵ALCOUFFE S, BOITIERE M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, P5.

¹⁶Idem, P5.

4.3. Le contrôle opérationnel :

Correspond à l'exercice des différents métiers de l'organisation sur des zones de responsabilité prédéfinie¹⁷.

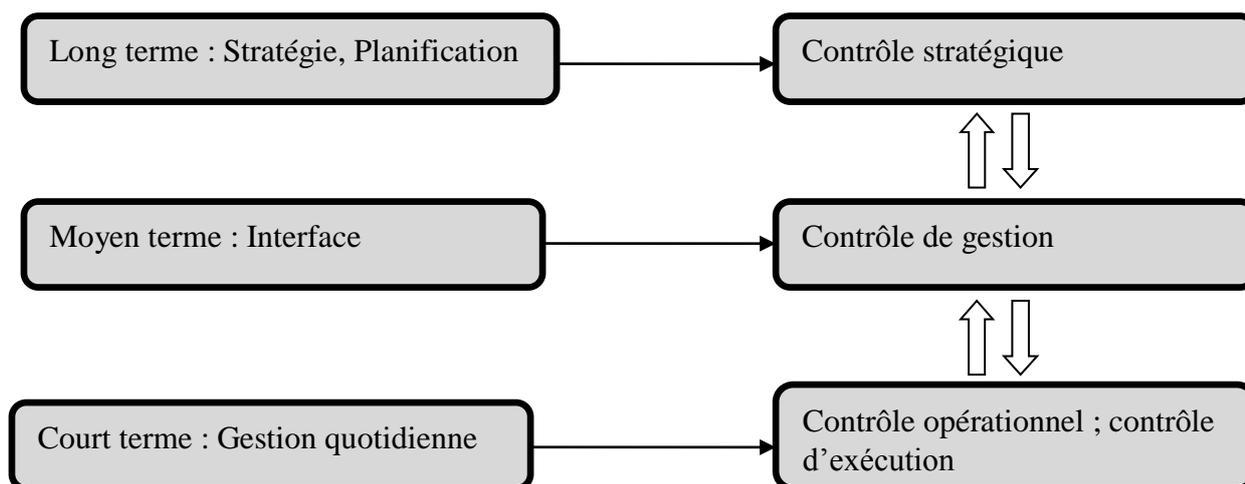
C'est un processus consistant à assurer un suivi quotidien à très court terme du bon déroulement des opérations avec efficacité et efficience conformément aux règles. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mise en œuvre conformément à finalités confiées.

Ces trois types du contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève très importante.

Le contrôle de gestion constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle¹⁸.

Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes, la relation entre le contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifiée par la figure suivante :

Figure N° 08 : La relation entre les différents niveaux du contrôle de gestion :



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11 », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P9.

¹⁷ALCOUFFE S, BOITIER M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, P5.

¹⁸Idem, P5.

Section 03 : Les instruments du contrôle de gestion :

La mise en place d'un système du contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent de nombreux moyens et outils d'aide à la décision qui se fondent sur des démarches d'analyse en collectant et en traitant des informations dans le but d'exercer ses différentes missions.

L'objectif principal du contrôle de gestion est de piloter la performance d'une entreprise, il mesure, analyse les résultats et s'assure qu'ils sont en adéquation avec les objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise.

1. Les outils du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion peut s'articuler autour de six outils principaux à savoir :

- Prix de cession interne. (PCI)
- La comptabilité générale. (CG)
- La comptabilité analytique. (CA)
- Le tableau de bord. (TB)
- La gestion budgétaire. (GB)
- Le reporting.

1.1.Prix de cession interne :

1.1.1. Définition du PCI :

Le prix de cession interne (PCI) d'un bien ou d'un service est la valeur à laquelle ce bien ou ce service est cédé entre deux entités d'une même entreprise. On dénomme « système de prix de cession interne » l'ensemble des règles de valorisation des échanges adoptées par une firme.

Considérée au premier degré, la mise en œuvre d'un système de PCI consiste à répartir le résultat global entre les centres de responsabilité, ce système n'est pas seulement un outil de mesure « ex post » de la performance, c'est avant tout une manière de donner aux entités les moyens de leurs responsabilités, et donc d'influencer le résultat global ¹⁹

¹⁹Löning Hélène, Malleret Véronique, Méric Jérôme, Pesqueux Yvon, ChiapelloÈve, Michel Daniel, Andreu Solé, Op-cit, P35.

1.1.2. Les objectifs du PCI :

- ✓ La recherche d'une plus grande flexibilité et de meilleures performances par la décentralisation des décisions de gestion.
- ✓ La mesure de la performance des centres de responsabilité, par le calcul de leur résultat.
- ✓ La motivation des acteurs au sein des centres de profit par l'appropriation d'un résultat dont ils sont responsables.

1.1.3. Le choix du système de PCI :

Le choix d'un système de PCI est donc partagé entre deux exigences :

- La première relève d'un souci de convergence des buts : inciter les entités à être autonomes et à agir en même temps dans le sens des intérêts de l'entreprise. Cela paraît simple de prime abord. En réalité, il advient que les intérêts immédiats d'une unité aillent à l'encontre de ceux de la firme.
- La seconde exigence se réfère à l'équité. Un système de PCI qui établit des rentes de situation au détriment de certaines divisions n'est pas équitable, et doit être remis à plat.²⁰

1.2. La comptabilité générale :

Elle représente une obligation légale et constitue la première source de données pour la gestion de l'entreprise qui s'avèrent utiles pour la prise de décision économique.

1.2.1. Définition de la comptabilité générale :

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

Selon Fagès De Latour : « mode d'expression qui nous enseigne à enregistrer avec méthode des événements affectant un ensemble de bien à fin de mettre en évidence le détail de ces événements et le résultat qui s'en dégage. »²¹

De cette définition on peut dire que la comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise

²⁰LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUC Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLE Andreu, Op-cit, P36.

²¹PETIJEAN Maurice, « Gestion analytique et budgétaire, principes études de cas solutions », librairies technique, 1972, P4.

Cette discipline étudie le patrimoine de l'entreprise à savoir son actif et son passif et présente les résultats par le biais des états comptables ou financiers.

1.2.2. Les objectifs de la comptabilité générale :

La comptabilité générale est entièrement orientée vers la saisie de données d'après leur nature et vers la détermination, des résultats globaux de l'entreprise, ainsi que les situations actives et passives à un moment donné.²²

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- L'enregistrement journalier des opérations de l'entreprise dans les livres comparables.
- La définition du résultat périodique de l'entreprise (bénéfice ou perte).
- La valorisation des inventaires (bilan).
- L'indication en permanence des dettes et des créances de l'entreprise.
- L'établissement des états de synthèse.

En outre, le fait que la comptabilité générale soit une source d'information à destination des associés, actionnaire, banque ou encore de l'administration fiscale, elle a également vocation à :

- Comparer les performances de l'entreprise à celle des concurrents du même domaine d'activité.
- S'assurer de l'équilibre financier grâce à l'utilisation de ratios comme le taux de marge, le taux de valeur ajoutée ou encore le taux de rentabilité net.
- Constituer le solde de la comptabilité analytique.

1.3. La comptabilité analytique :

La connaissance du résultat général de l'exercice telle que le permet la comptabilité analytique ne suffit pas parce que l'entreprise exerce plusieurs activités et ne fabrique pas un seul produit. Donc il est utile de cerner l'origine du résultat en mesurant la contribution qui apporte chaque produit et chaque activité.

Pour cela, il faut analyser les coûts des biens produits dans les différentes étapes de leur production, c'est l'objet de la comptabilité analytique.

²²GROUJET C, RAULE. C, RAULET C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome 1, calcul des coûts complets analyse des coûts et des marges », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001, P3.

1.3.1. Définition de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est une discipline particulière issue de la comptabilité générale qui constitue un outil du contrôle de gestion et de pilotage de l'entreprise.

Elle est composée d'un ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer les différents coûts (coûts complets, coûts partiels), les prix de revient et les résultats, ainsi de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre les meilleures décisions.

Tableau N° 01 : Différence entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale :

Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Obligatoire.	Facultative.
Effectuée chaque année.	Effectuée chaque mois, semaine...ect.
Effectuée par toutes les entreprises quelque soit leurs activités.	Effectuée uniquement par les entreprises. Industrielles.
Recense les charges par nature.	Recense les charges par destination.
Destinée à toute personne intéressée par la vie de l'entreprise.	Destinée aux responsables internes de l'entreprise.
Détermine un seul résultat à la fin de l'exercice.	Détermine des résultats par produit, par activité ou encore par zone géographique.
Lente périodicité.	Calcul périodique.
Instrument d'usage interne et externe.	Instrument de gestion fondamental.
Fonction d'enregistrement.	Rationalise les prises de décision.
Contrôle de l'information.	Améliore les performances.

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents et ouvrages consultés.

1.3.2. Les objectifs de la comptabilité analytique :

Elle constitue un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants d'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise.
- déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise et expliquer les résultats en rapprochant les coûts de revient des articles de leurs prix de vente.

D'autre part :

- Établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation, en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.²³
- Aider les managers à prendre des décisions, exemples : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique...etc. La comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.
- Aider l'entreprise pour une exploitation rationnelle de ses ressources et pour réaliser une coordination et compatibilité entre ses ressources, ses efficacités et ses objectifs à réaliser.
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décisions.

1.3.3. Les concepts de base de la comptabilité analytique :

La comptabilité repose sur certaines notions essentielles, les charges et les coûts en font partie. Nous allons les présenter dans cette partie.

1.3.3.1. La notion de charge :

Une charge correspond à une constatation financière d'une consommation de ressources par l'entreprise au cours de son activité afin d'obtenir des produits, pour la réalisation de ses objectifs. D'une manière générale on peut dire qu'une charge est une consommation de ressources par l'entreprise (ex : achat de marchandises).

²³SEPARI Sabine, GUY Solle, Le cœur Louis, Op – cit, P45.

1.3.3.2. Typologie des charges :

Les charges de la comptabilité analytique sont classées selon deux catégories : leurs natures et leurs origines.

- **Par leur nature** : on distingue entre les charges fixes et les charges variables.
 - **Les charges fixes (aussi appelées charges de structure)** : elles sont dites fixes de fait qu'elles ne changent pas (varient pas) dans le court et le moyen terme, elles restent constantes quel que soit le volume d'activité de l'entreprise (exemple : loyer amortissement, services administratifs).
 - **Les charges variables (CV)** : elles varient avec la variation en volume de l'activité de l'entité concernée (l'entreprise), exemple : la main d'œuvre, énergie, les matières premières...etc.
- **Par leurs origines** : on distingue entre les charges directes et les charges indirectes.
 - **Les charges directes (CD)** : interviennent directement dans le cycle d'exploitation de l'entreprise. Ainsi que tous les éléments qui rentrent d'une façon proportionnelle avec l'activité de l'entreprise.

Ce sont les éléments qui concernent le coût ou le coût de revient d'un seul produit ou d'une seule commande.²⁴

C'est une charge qui peut être affectée sans ambiguïté au coût d'un produit (matières premières, la main d'œuvre... etc.).

- **Les charges indirectes** : concernent les charges qui ne découlent pas de l'activité principale de l'entreprise mais affectent indirectement le coût total de ses opérations.

Elle nécessite un calcul préalable pour être répartie entre plusieurs produits.

Ce sont les éléments qui concernent plusieurs coûts et coûts de revient et doivent de ce fait faire l'objet d'une analyse avant imputation.²⁵

C'est l'exemple des services administrations et entretien qui interviennent indirectement dans l'activité des entreprises de production ou de transformation.

²⁴ GOUJET C, RAULET C, RAULET C, Op- cit, P10.

²⁵Idem, P10.

1.3.3.3. La notion de coût :

Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage.²⁶

D'une manière générale, les différents coûts d'un produit (bien ou prestation de service) sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service. Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration.²⁷

1.3.3.4. Typologie des coûts :

Selon le stade d'élaboration du produit, trois types de coûts sont à retenir de la comptabilité analytique, et qui interprètent les opérations d'achat, de production, et de vente (commercialisation).

Ces coûts sont les suivants : coût d'achat, de production et de revient :

- **Coût d'achat** : regroupe toutes les charges qui interviennent dans le cycle d'achat tel que le prix d'achat, le transport, la manutention et autres charges d'achat.

On peut le représenter par la formule suivante :

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes d'achat}$$

- **Le coût de production** : regroupe l'ensemble des charges qui rentrent dans les différentes étapes de production, généralement ils sont récapitulés à partir des ateliers et usines que disposent l'entreprise, on peut citer la main d'œuvre. L'électricité, l'énergie...etc.

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat de la matière première consommée} + \text{charges directes de production} + \text{charges indirectes de production}$$

²⁶ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op- cit, P48.

²⁷GOUJET C, RAULET C, RAULET C, Op- cit, P9.

- ✚ **Le coût de revient** : il est égal à l'ensemble des charges qui rentre dans tout le cycle d'exploitation de l'entreprise depuis l'opération d'achat de la matière première jusqu'à la commercialisation du produit fini.

Coût de revient = coût de production des produits finis vendus (uniquement celui des produits vendus) + les charges directes de distribution + charges indirectes de distribution.

- ✚ **Résultat analytique** : est la différence entre les ventes et le coût de revient, par conséquent on ne parle pas d'un seul et unique résultat analytique mais de plusieurs puisqu'on peut calculer différents coûts de revient, pour différents produits ou activités.

Résultat Analytique = Prix de vente – coût de revient

1.4. Le tableau de bord :

Le tableau de bord est un outil du contrôle de gestion, qui regroupe un ensemble d'indicateurs financières et non financières afin d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage de la performance de l'activité et d'obtenir ces données le plus rapidement et en permanence et prendre des décisions.

1.4.1. Définition du tableau de bord :

Il existe plusieurs définitions du tableau de bord présentées par beaucoup d'auteurs, on peut citer celles-ci :

Un tableau de bord (TB) peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action. »²⁸

Pour H. BOUQUIN, 2001, le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de

²⁸GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2005, P70.

l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonction »²⁹.

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine en 2004 « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer»³⁰.

Alors le **tableau de bord** est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.³¹

De ce fait, le tableau de bord est un instrument de pilotage qui aide le gestionnaire à décrire l'évolution de l'entreprise qui se construit de façon périodique afin d'atteindre les objectifs fixés.

1.4.2. Les principaux rôles du tableau de bord :

14.2.1. Instrument de contrôle et de comparaison et d'amélioration :

Il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. C'est un déclencheur d'enquête et de comparaison, il permet d'identifier les écarts et prendre ainsi des actions correctives adéquates.

➤ Aide à la décision :

Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives. Il donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

➤ Outil de dialogue et de communication :

C'est un support de dialogue et de communication entre les responsables de différents niveaux hiérarchiques. Il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.

²⁹ BOUQUIN H, 2001

³⁰ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, DECF « Contrôle de gestion »5^{ème} édition, 2004, P591.

³¹ Idem, P552.

1.4.3. Les instruments du tableau de bord :

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants, le multimédia et les commentaires :

1.4.3.1. Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.³²

1.4.3.2. Les ratios :

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.³³
- Il est exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs.

1.4.3.3. Les graphiques :

Un graphique permet de visualiser rapidement et directement les évolutions et ils mettent en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées, il attire davantage l'attention que les écrits ou les tableaux de chiffres.³⁴

1.4.3.4. Les clignotants et le multimédia :

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel, la pertinence de l'outil du tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

³²ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op-cite, P558.

³³Idem, P558.

³⁴Idem, P559.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.³⁵

Ils peuvent être des pictogrammes, des colorations à l'écran, ou cadrans ou bien des barres graduées, et enfin le plus préférable est le multimédia qui offre une perception plus riche de la situation car il englobe à la fois l'image et la voie.

1.4.3.5. Les commentaires :

Ils doivent des explications supplémentaires par rapport aux chiffres, aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Ils portent sur :

- Les explications des écarts.
- Les décisions prises par le responsable.
- Questions sur les décisions à prendre.
- Justification des prévisions sur les mois à venir.
- Avancement des actions prises précisément.³⁶

1.5. La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire constitue la méthode du contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise.

1.5.1. Définition de la gestion budgétaire :

Selon les auteurs il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire on peut citer les définitions suivantes :

Selon FORGET Jack, « la gestion budgétaire est un ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ». ³⁷

Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». ³⁸

³⁵ AIAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op-cite, P559.

³⁶ BESSAL Zakari, BERKANE Asma, Mémoire master « Le contrôle de gestion : tableau de bord comme outil d'aide à la décision », promotion 2020.

³⁷ FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005.

³⁸ Idem, P21.

Ainsi, la gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période c'est-à-dire établir des prévisions chiffrées, ainsi à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.

1.5.2. Les rôles de la gestion budgétaire :

- Elle permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme.
- Un instrument d'aide à la décision et de motivationnelle permet de renforcer les motivations des collaborateurs à élaborer les prévisions budgétaires.
- Elle joue le rôle de coordination des différents sous-systèmes (commercial, productif, financier) puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise.
- Un instrument de pilotage à court terme où il permet aux responsables de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive les décisions correctives selon un processus de régulation.
- Outil de communication et de motivation pour le personnel (entre les différents départements et services) ; Outil d'évaluation des performances de l'entreprise.

1.5.3. La démarche budgétaire :

La gestion budgétaire se comporte essentiellement de trois phases à savoir : la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire.

1.5.3.1. La phase de prévision :

Elle consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise qu'elle veut atteindre ainsi les moyens d'y parvenir, en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

La prévision constitue la base de la gestion budgétaire, qui s'articule autour de deux grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques, méthodes et recherches opérationnelles en se basant sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur.

1.5.3.2. La budgétisation ou le budget :

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les ressources nécessaires pour atteindre ses objectifs.

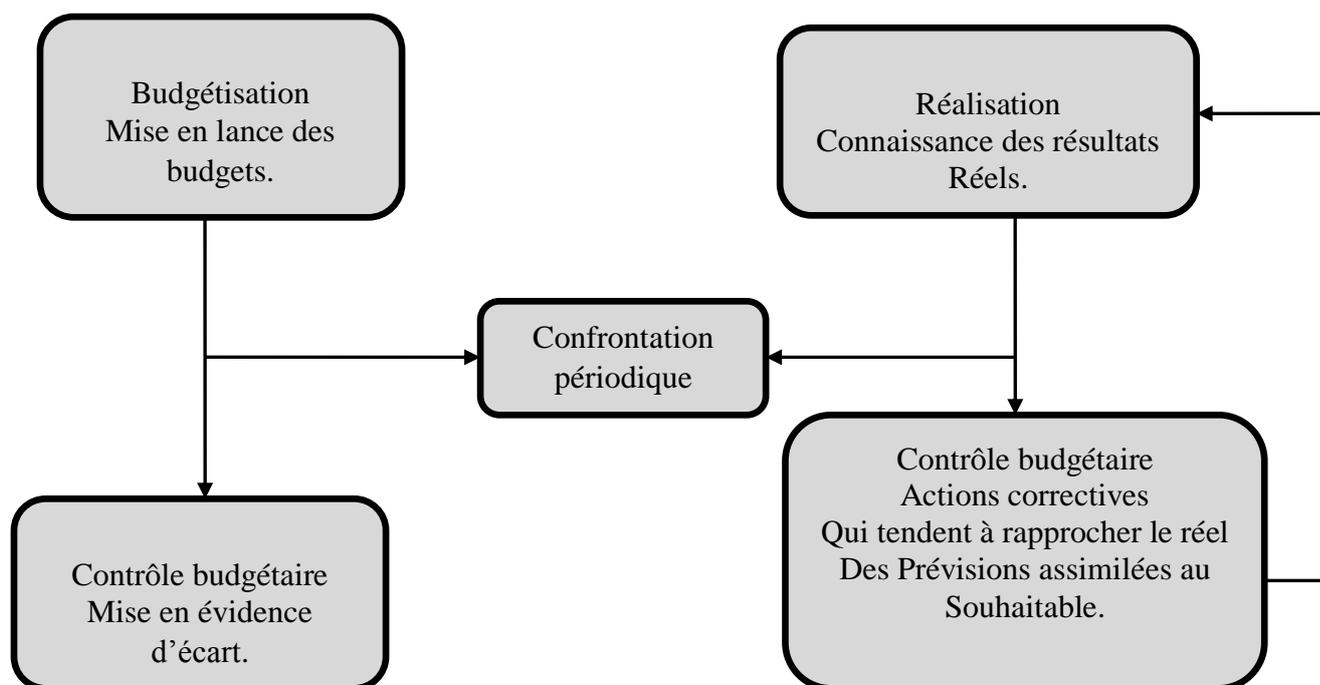
C'est un processus qui détaille le programme d'action de la première année du plan opérationnel afin de réaliser ce programme ou une partie.

Il s'agit de l'inscription dans les budgets des données résultant des prévisions. Les budgets sont établis pour une période d'une année, cependant, ces budgets annuels sont ventilés par mois ou par trimestres.

1.5.3.3. Le contrôle budgétaire :

C'est la troisième phase après l'étape de prévisions et de budgétisation, il s'agit de la comparaison à posteriori des prévisions avec les réalisations. Cette comparaison permet de calculer les écarts, les analyser et prendre des mesures correctives dans le but de rapprocher le résultat attendu.

Figure N° 09 : La démarche de la gestion budgétaire :



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11 », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, P225.

1.6. Le reporting :

Le reporting est l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

C'est un outil qui aide les responsables dans la prise de décision, en assurant le suivi d'information concernant l'évolution des activités des centres d'analyses.

1.6.1. Définition du reporting :

Selon J Calme, « le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »³⁹.

D'après P. Camus, « le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »⁴⁰.

Selon J Gray et Ston John : « c'est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que les aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer ».⁴¹

Le reporting est plutôt un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées, qu'un support de l'action.⁴²

Donc le reporting est un outil d'information et de vérification construit à posteriori, qui permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion de façon périodique, qui aide les centres de responsabilité à atteindre leurs objectifs.

1.6.2. Les objectifs du reporting :

Il permet de rendre compte du degré de réalisation des objectifs et les utiliser pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

³⁹BESSAL Zakari, BERKANE Asma, Mémoire master « Le contrôle de gestion : le tableau de bord comme outils d'aide à la décision », promotion 2020, P25.

⁴⁰ Idem.

⁴¹AKKOUCHE Hamza, ZIDI Amar, Mémoire master « Le contrôle de gestion et sa contribution à la performance de l'entreprise cas : GENERAL EMBALLAGE », promotion 2016, P53.

⁴²SELMER Caroline, « Concevoir le tableau de bord, outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, P48.

Le reporting est un :

- Instrument de contrôle ;
- Instrument d'aide à la décision ;
- Instrument de dialogue.

1.6.3. Différence entre le tableau de bord et le reporting :

Le tableau de bord diffère du reporting dans plusieurs points qui sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau N°02 : La différence entre le reporting et le tableau de bord :

Tableau de bord	Reporting
Synthétise des informations propres à un responsable : c'est un outil de pilotage, et non de contrôle au sens strict du terme.	Focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués aux responsables.
Entraîne le responsable à évaluer ses performances, mais aussi de piloter ses propres actions pour améliorer les indicateurs de pilotage à partir des clignotants-clés.	Synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques.
Indiquer des données opérationnelles plutôt que des données financières : données quantitatives et qualitatives, chiffrées ou non, mais qui portent sur l'entreprise et son environnement.	Permet de vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'évaluer la performance des responsables.

Source : SELMER Caroline, « Concevoir le Tableau de Bord » 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, P4.

2. Les méthodes du contrôle de gestion :

Il existe plusieurs méthodes pour l'analyse des coûts de la comptabilité analytique selon les méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis.

2.1. Méthode des coûts complets :

C'est une méthode qui permet de calculer le coût de revient d'un produit vendu grâce à une ventilation de la totalité des charges, une affectation et une imputation sur tous les produits ou services, selon des clés de répartition ou des unités d'œuvre.

Elle se distingue par la somme des coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente du produit. Parmi les méthodes des coûts complets, nous retrouvons la méthode des **centres d'analyse et la méthode ABC**.

2.1.1. La méthode des centres d'analyse (sections homogènes) :

Elle favorise la détermination d'un prix normal ou satisfaisant ainsi elle permet d'apprécier la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité.

Elle est basée sur l'analyse des charges directes et indirectes à travers le tableau de répartition appelé le tableau de répartition des charges indirectes et qui seront réparties en deux centres d'analyses :

2.1.1.1. Les centres principaux (sections d'exploitations) : Sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, ateliers, services commerciaux et stockage de produits finis. L'activité de ces centres constitue la trame du cycle de production-vente.⁴³

D'une manière générale ils se trouvent au cœur du processus de production.

2.1.1.2. Les centres auxiliaires (sections de gestion) : Ont pour rôle de gérer les facteurs de production mise en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité...etc.), gestion financière (facturation, trésorerie ...etc.) et administration .il assure essentiellement des fonctions de coordination et d'organisation interne à l'entreprise.⁴⁴

Le principe de cette méthode autorise à orienter toutes les charges enregistrées directe et indirecte au coût de revient.

⁴³BURLAND A, SIMON C, « Analyse des coûts et contrôle de gestion », librairie Vuilbert, 1985, P28.

⁴⁴ Idem, P28.

2.1.2. La méthode des coûts à base d'activité ou, ABC (Activity Based Costing) :

Elle a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaine pratique simpliste de calcul des coûts.

Dans l'approche traditionnelle de calcul des coûts les produits consomment des ressources et cette consommation des ressources est la cause de l'existence des coûts.

Le principe est différent dans la méthode ABC, elle permet de calculer les coûts complets, en traitant les charges indirectes non plus dans une logique de consommation, les produits consomment des activités et celles-ci consomment des ressources qui ont un coût, le lien de causalité entre les produits et les ressources est établi par le biais de l'activité.

Elle consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de coût consommés dans tous les processus de production de l'entreprise.

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

2.2.Méthode des coûts partiels :

Cette méthode répartie l'ensemble des charges de l'entreprise en charges variables (qui varient en fonction du niveau d'activité) et charges fixes (qui évoluent par paliers et sont généralement communes). Le coût partiel est une partie des coûts supportés par les produits (Coûts directs). La méthode des coûts partiels permet de dégager les marges des produits vendus.

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts partiels, nous distinguons en particulier : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs et la méthode des coûts spécifiques.

2.2.1. La méthode des coûts variables (direct-costing) :

La méthode des coûts variables permet d'analyser la composition d'un portefeuille de produits afin de prendre des **décisions à court terme** : quels produits supprimer et quels produits développer.

Selon cette méthode, seules les charges variables sont réparties entre les différents produits. Chaque produit dégage une marge sur coût variable calculée par la différence entre

le chiffre d'affaires et le coût variable du produit. Cette marge doit couvrir les charges fixes de l'entreprise et permettre à celle-ci de dégager un bénéfice.

Si plusieurs produits sont vendus, chacun apporte une marge qui concourt à l'absorption des charges fixes de l'entreprise :

$$\text{Résultat} = \Sigma \text{MSCV} - \text{CF}$$

Un produit présentant une MSCV négative doit être abandonné, sauf considérations d'ordre stratégique. Lorsque la MSCV est positive, des analyses plus poussées sont nécessaires.

2.2.2. La méthode des coûts directs :

Le principe de cette méthode est d'intégrer dans le coût du produit uniquement les charges directes c'est-à-dire, les charges qui sont affectables sans ambiguïté aux produits qu'ils s'agissent de charges variables ou de charges fixes.

L'objectif principal de cette méthode, est de déterminer le coût direct et la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité. Ainsi, le total des marges sur coût direct doit être supérieur à l'ensemble des autres charges afin d'obtenir un résultat d'exploitation bénéficiaire. L'avantage qu'elle procure à son utilisation, est sa simplicité, elle évite toute répartition des autres charges.

2.2.2.1. La méthode des coûts spécifiques :

Elle permet également d'analyser la composition d'un portefeuille de produits mais dans une optique à long terme. Selon cette méthode, non seulement les charges variables, mais également les charges fixes directes sont réparties entre les différents produits. En effet, si on considère qu'à court terme, seule une action sur les charges variables est possible, à long terme il devient possible d'agir également sur les coûts fixes directs.

Selon cette méthode, chaque produit dégage une marge sur coût spécifique (MSCS) calculée par différence entre le chiffre d'affaires et coût spécifique du produit. Cette marge doit couvrir les charges fixes indirectes (communes) de l'entreprise et permettre à celle-ci de dégager un bénéfice.

Si plusieurs produits sont vendus, chacun apporte une marge qui concourt à l'absorption des charges fixes communes de l'entreprise :

$$\text{Résultat} = \Sigma \text{MSCS} - \text{CF indirectes}$$

Dans le cas où la MSCS est négative, il faut envisager à terme de supprimer l'activité déficitaire dans la mesure où sa suppression entraînera la suppression des charges fixes spécifiques.

$$\text{Marge sur coût direct (Mr/CD)} = \text{Chiffre d'affaires (CA)} - \text{Coût direct (CD)}$$

2.2.3. La méthode des coûts marginaux :

Elle a pour objet d'étudier la variation des charges quelle que soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit global de l'entreprise. Il s'intéresse au coût d'une production supplémentaire et permet de déterminer le résultat de cette production. Il aide, à partir de calculs simples, à prendre des décisions de gestion telles que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance.

$$\text{Calcul coût marginal} = \text{Variation du coût total} / \text{Variation de la quantité}$$

2.2.4. Méthodes des coûts standards :

Le coût standard est un coût à priori sur les performances dans l'entreprise pour une analyse à la fois technique et économique d'une période donnée, le coût standard permet le contrôle de gestion par l'analyse des écarts, il s'agit donc d'établir à priori à la base d'une activité normale en comparant les coûts réels et les coûts préétablis.

Le principe de cette méthode consiste à enregistrer les opérations à l'aide des coûts calculés à l'avance puis à les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité générale. Au lieu d'imputer le coût d'un centre de travail en fonction du coût réel de l'unité d'œuvre, on détermine donc à l'avance le coût de cette unité d'œuvre et on procède à

CHAPITRE I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion

l'imputation des coûts de ce centre des connaissances du nombre d'unités d'œuvre à imputer et ce sans attendre de connaître le coût réel du centre.

Il en résulte inévitablement un écart qui devra être analysé entre le coût total réel et le montant imputé en utilisant le coût préétabli des unités d'œuvre. Autrement dit, il s'agit d'établir à priori, sur la base d'une activité normale des coûts prévisionnels normaux en vue de calculer à posteriori des écarts entre coûts réels constatés et coûts préétablis.

Le coût standard c'est un mode de valorisation des transferts susceptibles de responsabiliser à la fois le fournisseur et le client, à priori, on a le choix entre deux types de standards :

- le coût standard « variable ».
- le coût standard « complet ».

En réalité, seul le premier est utilisable sans risque majeur, le second, dans la mesure où il intègre les coûts fixes, n'est valable qu'à volume de transaction stable. Il existe de surcroît des méthodes pour compenser le fait de ne pas prendre en compte les coûts fixes.⁴⁵

⁴⁵LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUC Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLE Andreu, op- cite, P42.

Conclusion :

Gérer ou contrôler la gestion d'une entreprise revient à prendre un certain nombre de mesures ainsi, il est indispensable qu'une entreprise se prive d'un système de contrôle de gestion qui sert à gérer, à décider mais aussi de contrôler les résultats obtenus au sein des entreprises à partir d'une certaine taille, tout en s'adaptant aux spécificités de l'activité et aux contraintes de l'environnement.

À travers cette présentation du contrôle de gestion et de ses outils, il nous paraît évident qu'à l'heure actuelle, nulle ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue, ce dernier vise à prospecter et à mettre en place des méthodes propres, pour guider l'action des dirigeants vers la performance. Celle-ci vise à maximiser le rapport résultant, selon un objectif fixé.

Le service contrôle de gestion doit aider les responsables dans la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel, son fonctionnement est assuré par le biais d'outils indispensables qui sont : la comptabilité générale, comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, et le reporting.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Introduction

La détermination des objectifs et les moyens nécessaires pour leurs réalisations par l'intermédiaire d'un ensemble des budgets n'est pas suffisant pour garantir l'obtention des résultats désirés, puisque l'environnement est loin d'être parfaitement prévisible.

Il est préférable que les budgets soient assortis d'une procédure du contrôle dont le but est de suivre les réalisations.

En effet le contrôle budgétaire est une procédure permettant de dégager les écarts entre résultats réels et résultats prévisionnels, d'en rechercher les causes et d'inspirer les mesures correctives jugées souhaitables, toute procédure du contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités.

Ce deuxième chapitre est subdivisé en trois sections qui sont présentées comme suit :

La première section va porter sur des généralités du contrôle budgétaire à savoir sa genèse, la définition du budget et ses différents types, ainsi que la définition du contrôle budgétaire.

La deuxième section parlera sur les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire, son processus et en fin ses étapes.

La troisième section portera sur la définition de l'écart et son élaboration, son objectif dans une organisation ainsi que ses divers types, et la mise en œuvre des actions correctives en cas des résultats défavorables.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Section 01 : Le contrôle budgétaire comme outil du contrôle de gestion.

Dans le cadre de la planification à court terme, tracé un objectif nécessaire à un plan d'action et un budget pour sa réalisation, mais cela ne constitue pas une garantie d'acquisition ou d'atteinte des fins souhaités, vu que l'environnement est parfaitement instable et imprévisible.

Devant une telle situation, la mise en place d'un processus de contrôle budgétaire est plus que nécessaire afin de confronter les réalisations aux prévisions ainsi ressortir les écarts, les analyser et inciter les responsables à déclencher des actions correctives si le besoin se présente, pour que le résultat tende le plus possible vers les objectifs tracés.

1. Genèse et évolution du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire s'est apparu aux États-Unis et développé en France à partir des années trente, en 1960, il n'a pas atteint l'amplitude que lui confère habituellement, cela s'explique par l'examen des institutions idéologiques qui l'ont soutenu.

En effet son rythme de diffusion a été influencé par les changements idéologiques qui ont marqué l'histoire de la pensée managériale, rompant avec le mode du contrôle social du paternalisme, le contrôle budgétaire s'est construit sur un terreau idéologique teinté de corporatisme, de technocratie puis des relations humaines.

Henri Fayol (1916) insiste sur la fonction administrative. Sa célèbre définition se décline en cinq impératifs : « Administrer, prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler. ». Or ces cinq éléments sont présents dans le contrôle budgétaire à différents degrés : « Le contrôle budgétaire est d'abord une prévision, il organise l'affectation des ressources entre les différentes parties prenantes, son action de commandement s'exerce à travers des objectifs, il coordonne les différents flux physiques et monétaires traversant l'entreprise, enfin, il contrôle les réalisations. Le contrôle budgétaire n'est pour Fayol que l'un des moyens de réaliser ces tâches.

Le contrôle budgétaire apparaît dans la mouvance de l'Organisation Scientifique du Travail (OST) et n'est pas simplement un outil importé par les États-Unis.¹

¹BERLAND Nicolas, « Le contrôle budgétaire », éditions la découverte et Syros, Paris, 2002, P 07, 08.

2. Définition du budget et contrôle budgétaire :

2.1. Définition du budget :

Le mot « budget » vient du vieux français « bougette ». Au moyen âge, la bougette était la bourse dans laquelle le marchand entassait ses écus lorsqu'il avait à se déplacer. Avoir la bougette, signifiait se préparer à partir en voyage (en quelque sorte entreprendre), mais également programmer ses dépenses et réunir la somme d'argent dont on aurait besoin pour faire face aux nécessités de la route.

Ce premier sens donné au budget, l'identifie à un objet que l'on utilise pour garder l'argent nécessaire dont on se servirait pour faire un voyage ou un déplacement.

Mais au fil du temps, le concept évoluera et fera l'objet de plusieurs interprétations. Ainsi, il ne sera plus considéré comme un objet, mais plutôt comme un plan d'action conçu pour atteindre un objectif donné, sur une période déterminée.

Il a été repris par les Anglais, à l'époque où ils mettaient en place des institutions représentatives de la démocratie parlementaire, le budget signifiait la somme d'argent allouée à une entité administrative pour qu'elle puisse fonctionner et mettre en œuvre ses décisions, dès lors, le budget devient un terme de droit public.

Le budget apparaît comme l'une des pièces essentielles du système budgétaire, les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs.

Selon BOUQUIN Henri : « le budget est l'expression (ou devrait être) comptable et financières des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnelles ».²

Selon DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine : « Un budget est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé ». (Plan comptable général).

Il recense sur une période déterminée (mois, trimestre, année) les charges et les produits, les dépenses et les recettes d'une entreprise à partir de ses programmes d'activités (dit « plan d'action » ou « plan d'affaires ») précisant la production souhaitée (quantité,

²BERLAND Nicolas, Op-Cit, P03.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

valeur, délais) et en fonction d'un ou de plusieurs jeux d'hypothèses sur l'évolution de l'environnement (prix, demande, taux d'intérêt, taux de change...etc.).³

Selon BURLAND A, J-Y Eglem, MYKTIA P : « une prévision de tous les éléments correspondants à un programme déterminé, pour une période donnée, processus de prévisions à court terme aboutissant aux budgets opérationnels et systèmes de pilotage qui découlent de ces prévisions ». ⁴

2.2.Système budgétaire :

2.2.1. Budget des ventes :

Le budget des ventes ou budget commercial est le premier budget à élaborer dans l'entreprise.

Selon ALAZARD et SEPARI : « le budget des ventes est le premier budget de la construction du réseau des budgets de l'entreprise, il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise, et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux ».

Le budget des ventes est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix.

Ce type de budget permet de valoriser le programme des ventes grâce aux prévisions de prix à partir des informations comptables ou commerciales ainsi qu'analyser les différents prix et les recherches sur le marché concurrent.

³DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014, P140.

⁴BURLAND A, J-Y Eglem, MYKITIA P, « Dictionnaire de gestion- comptabilité- finance contrôle » 2^{ème}édition FOUCHER, Vanves, 2004, P48

2.2.2. Budget de production :

Le budget de production est la représentation finale et chiffrée de l'activité production annuelle.

Selon Gervais Michel : « l'élaboration d'un plan de production à court terme, puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle».

Il est le résultat des décisions prises au niveau des budgets des ventes et la politique de stockage de l'entreprise. Les techniques d'élaboration du programme de production sont les suivantes :

- ✓ La programmation linéaire.
- ✓ L'ordonnancement des tâches.
- ✓ La gestion de la main d'œuvre.
- ✓ L'élaboration des standards.

La gestion budgétaire de la production a pour mission de prévoir la quantité à produire et d'optimiser le programme de production.

2.2.3. Budget des approvisionnements :

L'élaboration du budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le montant voulu, et ce au moindre coût.

Il présente un calendrier des commandes et des livraisons, il résulte des choix de gestion, des stocks et des approvisionnements.

Les éléments nécessaires d'établissement d'un budget des approvisionnements sont les suivants :

- Le prix d'achats des produits.
- Les dates d'achats (ou de commande).
- Les quantités à acheter.
- Les dates probables de livraison.
- Les dates envisagées pour la vente.

2.2.4. Budget d'investissement :

Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses, le suivi d'investissement s'organise en trois temps :

- **Les dates d'engagements** : Ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un débit.
- **Les dates de décaissement** : Ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés.
- **Les dates de réception** : Elles conditionnent le démarrage des activités et donc la rentabilité des projets envisagés.

2.2.5. Budget de trésorerie :

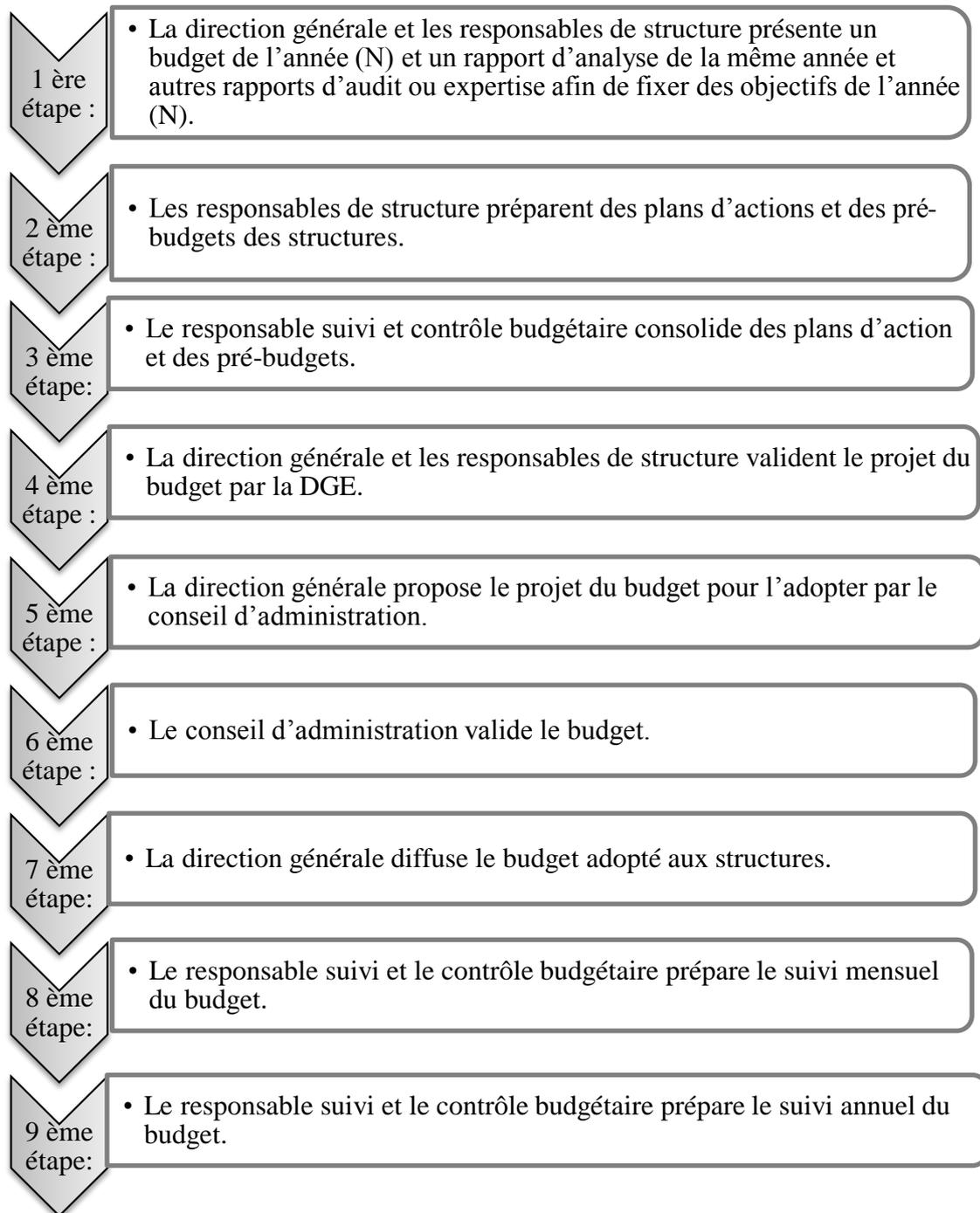
Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.

Chaque entreprise doit anticiper ses flux financiers afin d'assurer sa solvabilité et d'optimiser son résultat financier.

2.3. Les étapes d'élaboration du budget :

L'élaboration d'un budget passe par 09 étapes qu'on peut résumer comme suit :

Figure N° 10 : Les étapes du budget :



Source : Réalise par nous même à partir des données et ouvrages consultés.

3. Définition du contrôle budgétaire :

Selon les auteurs il existe plusieurs définitions du contrôle budgétaire on peut citer :

Selon DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine : « C'est un instrument qui englobe l'ensemble des dispositifs (systèmes, procédures) mis en œuvre dans le cadre du processus budgétaire au sein des centres de responsabilité : élaboration des budgets associés à un ensemble d'objectifs , comparaison des budgets avec les réalisations et mesure des écarts, interprétation des écarts et prise des mesures correctives et, si besoin, ajustement ou remise en question des objectifs initiaux ».⁵

Selon BOUQUIN H, « Le contrôle budgétaire intègre les budgets et compare l'état réel du système à son état prévu »⁶.

Selon FORGET Jack : « c'est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble des postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaires consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles. »⁷.

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

Selon GERVAIS Michel définit le contrôle budgétaire comme une « comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets. ».

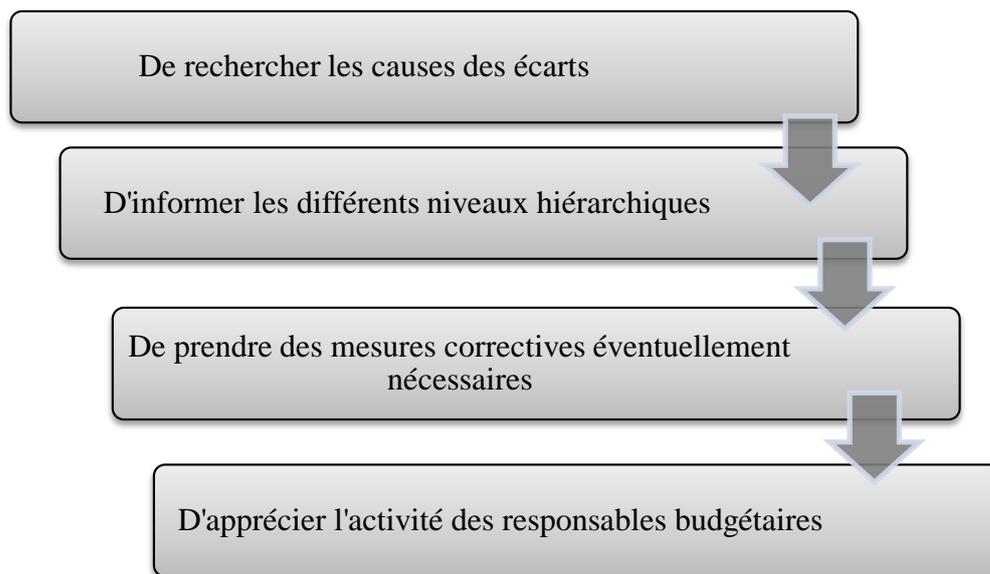
⁵DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, Op- cite, P234.

⁶Idem, P3, 4.

⁷FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005, P16.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Figure N° 11 : Le contrôle budgétaire :



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, «Contrôle de gestion», Paris : Edition Dunod, 2007, P 344.

De ces définitions on peut dire que le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion, qui analyse la performance en comparant les réalisations de l'activité de l'entreprise (les coûts réels issus de la comptabilité de gestion), avec les prévisions budgétaires (les budgets). Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives portant sur les moyens attribués ou les objectifs fixés regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion.

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire s'exprime dans l'équation suivante :

$$\text{Réalizations} - \text{Prévisions} = -/+ \text{Ecart}$$

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

3.1.Objectifs et rôle du contrôle budgétaire :

3.1.1. Objectifs du contrôle budgétaire :

On peut résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit :

- L'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- La comparaison entre les réalisations et les prévisions ;
- Calculer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Piloter les activités et maîtriser le budget ;
- Optimiser l'utilisation des ressources ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité.

3.1.2. Le rôle du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire peut remplir différents rôles qui peuvent être en partie contradictoires, voir conflictuels, et qui peuvent être synthétisés dans le tableau suivant : ⁸

Tableau N° 03 :Rôle du contrôle budgétaire selon des auteurs :

Etudes	Rôle du contrôle budgétaire	
Baudet 1941	Réaliser une prévision et établir un programme d'activité, Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions, Rechercher les causes d'écarts et fixer des responsabilités, Coordonner les différents services, Assurer le contrôle comptable des coûts de revient standard.	
Lyne 1988	Selon sa synthèse des ouvrages	Ses résultats
	-Prévision. -Planification, coordination.	-Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver. -Ils servent à contrôler et à expliquer les

⁸Yves de Rongé, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion », Pearson Education France, Paris, 2009, P169.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

	<ul style="list-style-type: none"> -Communication. -Evaluation, motivation. 	<ul style="list-style-type: none"> écarts. -Ils n'exercent pas de pression sur les salariés. -Le degré de participation
Barette et Fraser 1977	<ul style="list-style-type: none"> -Planifier, motiver. -Evaluer. 	<ul style="list-style-type: none"> -Coordonner. -Eduquer.
Otley 1978	<ul style="list-style-type: none"> -Les budgets sont des objectifs, ils servent alors d'instrument de motivation. -Les budgets sont des prévisions (la fonction planning y est associée). -Les budgets sont des outils managériaux, notamment un moyen de communiquer entre partenaires. -Les budgets sont des standards pour évaluer la performance. -Les budgets sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à leur nature participative. 	
Bunce et al 1995 CAM-I	<ul style="list-style-type: none"> -Prévision financière. -Gestion de trésorerie. -Coût standard. -Planification des ressources. 	<ul style="list-style-type: none"> -Contrôle des coûts. -Gestion des investissements. -Visibilité. -Objectifs personnel.
Bouquin 2001	<ul style="list-style-type: none"> -Instrument de coordination et de communication. -Outil essentiel de gestion prévisionnelle. -Outil de délégation et de motivation. 	

Source : BERLAND Nicolas, « Le contrôle budgétaire », édition la découverte, Paris, 2002, P43, 44.

3.2.Principe du contrôle budgétaire :

Selon ALAZARD les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit :⁹

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

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à :

- Respecter des consommations de ressources pour les responsables de centre des coûts.
- Dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profil, tout en respectant les objectifs du volume.

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

⁹ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, «Contrôle de gestion», Paris : édition Dunod, 2007, P510.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Section 02 : La démarche du contrôle budgétaire :

Dans cette section nous allons donner un aperçu sur la démarche du contrôle budgétaire commençant par ses conditions d'efficacité, puis son processus et ses étapes pour l'atteinte des objectifs.

2.1. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire :

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :¹⁰

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cession entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables. Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

2.2. Processus du contrôle budgétaire :

Toute procédure du contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités. Sa mise en œuvre s'articule généralement autour de quatre phases :

2.2.1. La prévision :

- C'est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir ;
- La prévision est une attitude volontariste : elle doit être l'expression d'une politique, d'un choix, d'un engagement, d'un pari sur l'avenir. Quel que soit sa valeur, une prévision au sens scientifique du terme ne peut jamais qu'être la description d'un cadre à l'intérieur duquel l'entreprise va devoir s'insérer, ce qui donne l'aspect volontaire de la prévision ;
- La prévision est une attitude scientifique : l'un des fondements de la prévision est indéniablement la méthode scientifique à base statistique et économique ;

¹⁰ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op- cit, P344.

- La prévision est une attitude collective : le caractère «collectif» de la prévision indique que chacun à son niveau, y apporte sa contribution à une anticipation donnée au sein de l'entreprise.¹¹

2.2.2. La planification :

En fonction des objectifs fixés, de l'analyse des forces et faiblesses, la direction doit prévoir et organiser les actions et les ressources allouées pour diriger les activités. C'est la planification d'entreprise qui peut porter sur une période plus au moins longue «Trois à cinq ans».

2.2.3. L'articulation des budgets :

La notion de gestion budgétaire recouvre plusieurs aspects, c'est un mode de gestion de l'entreprise par la décentralisation qu'elle suppose, c'est surtout un système de pilotage où des budgets sont élaborés dans le but de permettre un contrôle budgétaire efficace. Ces budgets sont :

- **Budgets déterminants :** Ils privilégient les programmes d'actions de vente et de production dans la gestion à court terme ;
- **Budgets résultants :** Ils sont ceux du fonctionnement des différents services.¹²

2.2.4. Ajustement des budgets :

Une fois le budget de l'entreprise est élaboré, deux séries de faits peuvent venir modifier sensiblement les prévisions de départs à savoir :

2.2.4.1. Les variations de taux d'activités :

Ils peuvent avoir des causes d'origines internes notamment la déficience du matériel constituant un goulot d'étranglement pour les autres postes de travail ou des causes d'origines externes provenant de la contraction du marché sous l'effet d'une crise.

Dans le premier cas, il appartient à la direction d'intervenir rapidement et l'incidence de l'à-coup constaté peut parfois être limité au budget de production car il existe des stocks suffisants de produits finis pour ne pas troubler le rythme de vente.

¹¹HUTIN H, « Toute la finance de l'entreprise en pratique » 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P659.

¹²Idem, P659.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Par contre dans le deuxième cas le problème est plus complexe, il oblige fréquemment les dirigeants à recalculer tous les budgets.

2.2.4.2. Les variations de prix :

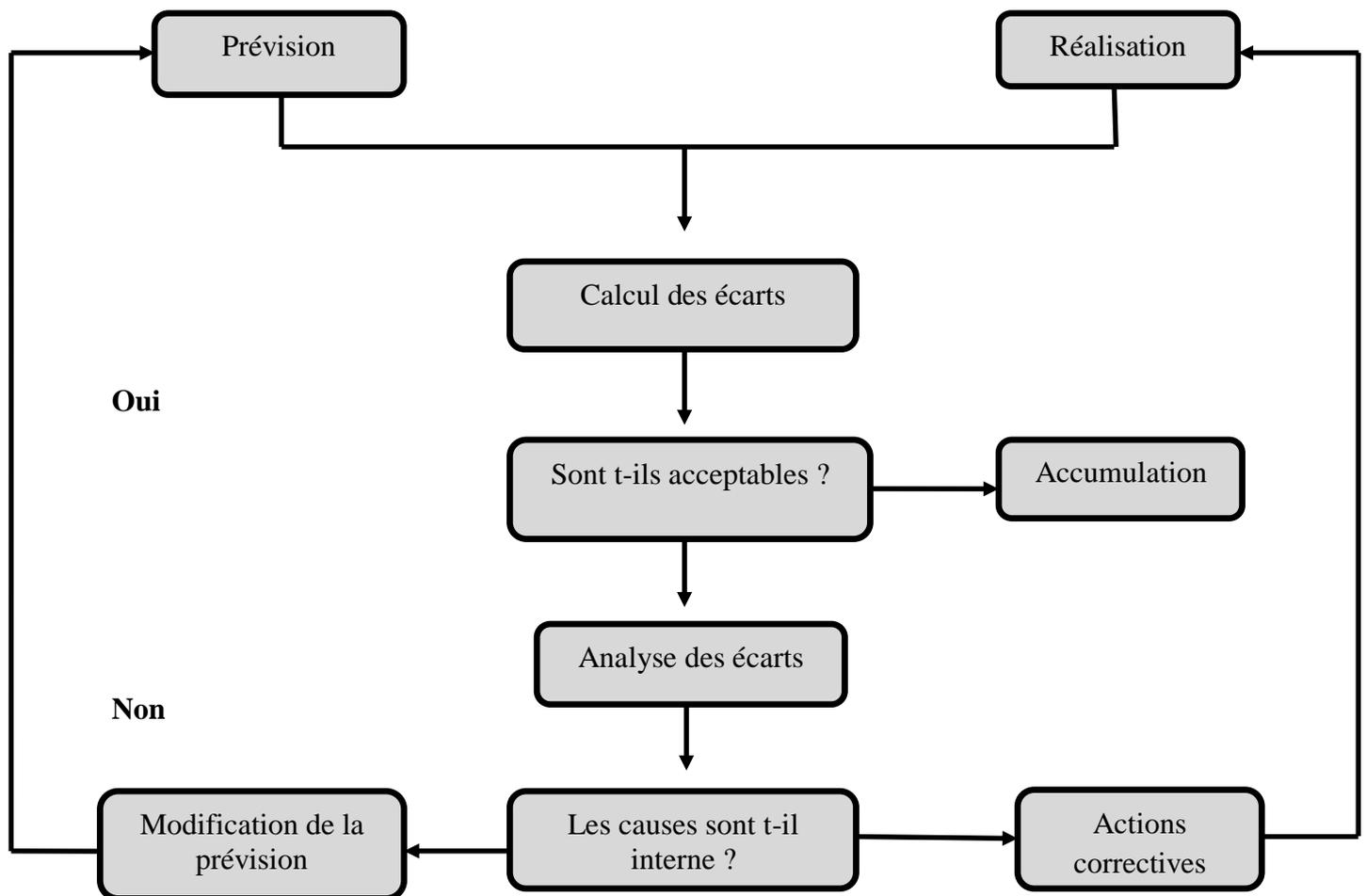
En cas de variation des prix en amont «achats aux fournisseurs» ou en aval «ventes aux clients » d'autres ajustements s'imposent.

En ce qui concerne les charges d'exploitation et les dépenses correspondantes, il convient que ces charges soient classées selon leurs natures spécifiques «matière première, fourniture extérieures et main d'œuvre» dans chaque section ou centre de frais faisant l'objet d'un budget.

C'est important de signaler qu'il est également possible, dans certains cas que l'on se trouve en présence de modification exceptionnelle de la situation budgétaire, il s'agit alors pour les responsables de l'entreprise de faire face à des événements non prévus et non prévisibles lors de la définition de la ligne générale d'actions.¹³

¹³HUTIN H, op-cit, P659.

Figure N° 12 : Les différentes étapes du processus :



Source : COSSUS Claude, « Écart et contrôle budgétaire », Paris : Edition Vuibert, 1989, P105.

2.3. Les étapes du contrôle budgétaire :

2.3.1. Le contrôle avant l'action (à priori) : (par anticipation) :

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase des budgets. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

Donc cette fonction du contrôle à priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

2.3.2. Le contrôle pendant l'action :(par alerte) :

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations c'est-à-dire :

- Proche du terrain ;
- Limité à l'action en court, et continu. .

2.3.3. Le contrôle après l'action (à posteriori) : (par erreur) :

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'informations :

- **Des informations systématiques** : Qui permettent de comparer la situation finale (réalisations) à celle qui était attendue (prévisions).
- **Des informations potentielles ou conjoncturelles** : Qui font ressortir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Ce contrôle est tout aussi essentiel que les précédents dans la mesure où il constitue une phase d'analyse et de réflexion qui permet notamment :

- De fournir aux responsables des unités de gestion, les éléments de compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation ;
- De mettre à jour les normes techniques et économiques ;
- D'améliorer la fiabilité supérieure et de corriger les grandes orientations de gestion.

Section 03 : Présentation et analyse des écarts du contrôle budgétaire :

L'analyse des écarts est au cœur du processus du contrôle budgétaire. Elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats.

Elle permet aux dirigeants ou aux managers de piloter et de vérifier si ce qui est réalisé est conforme à ce qui avait été prévu. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives.

3.1. Définition et principe d'élaboration de l'écart :

3.1.1 Définition de l'écart :

L'écart est : « la différence entre une norme de référence et une grandeur calculée à partir de données réellement constatées. »¹⁴.

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

$$\text{Écart} = \text{Données réelles} - \text{Données préétablies de référence (prévisionnelles)}$$

3.1.2. Principes d'élaboration des écarts :

Les principes d'élaboration des écarts sont énumérés comme suit :¹⁵

3.1.2.1. Le premier principe :

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion, la valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

Dans le cas d'une comparaison des données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

¹⁴FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005, P30.

¹⁵ALAZARD Claude, Op-Cit, P368, 369, 370.

3.1.2.2. Deuxième principe :

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 il s'agit d'une charge ou d'un produit.

3.1.2.3. Troisième principe :

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

3.1.2.4. Quatrième principe :

En harmonisation avec la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3) définis comme suit :

Écart/éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) x donnée volumique réelle.

Écart/éléments volumiques = (élément volumique réel – élément volumique prévu) x élément monétaire prévu.

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

3.2. Objectifs des analyses des écarts :

La comparaison périodique des prévisions et objectifs budgétaires avec les réalisations au moyen de l'analyse des écarts visent un double objectif :

- **Un objectif d'attribution de responsabilités :** Il s'agit de déterminer qui est le responsable de l'écart constaté.
- **Un objectif pilotage :** Identifier le lieu de la déviation par rapport aux objectifs (problème de ventes insuffisantes, de dérapage des coûts de production ou de distribution...) permet de mettre en place les actions appropriées, afin de corriger les déviations constatées en vue d'atteindre les objectifs initialement prévus.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Ainsi on peut résumer les objectifs d'analyses des écarts comme suit :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leurs impacts.
- Identifier les responsabilités (internes ou externes).
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.¹⁶

3.3. Calcul et Analyse des écarts de la fonction commerciale :

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés, des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

L'analyse des écarts est réalisée en comparant entre le budget exécuté et le budget prévisionnel, le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de deux principaux écarts tels que :

- Écart sur ventes.
- Écart sur charge de production.

Ainsi le contrôle budgétaire des ventes donne lieu à des calculs d'écarts sur chiffre d'affaires, ou bien d'écarts de marge sur chiffre d'affaires.

D'une manière générale, l'écart sur ventes (**EV**) se calcule comme suit :

$$EV = QR \times (PR - CP) - QP \times (PP - CP)$$

Sachant que :

- ✓ **QR** : Quantités réellement vendus.
- ✓ **PR** : Prix de vente réel.
- ✓ **CP** : Coût de production prévisionnel unitaire des ventes.
- ✓ **QP** : Quantités prévisionnels.
- ✓ **PP** : Prix de vente prévisionnels.

¹⁶ Yves de Rongé P, CERRAD Karine, Op- Cit, P171.

3.3.1. Écart sur le résultat global :

Dans le contrôle budgétaire l'écart de résultat est l'écart de base, il peut s'expliquer à la fois par un écart sur le chiffre d'affaires effectivement réalisé par l'entreprise (par rapport au chiffre d'affaires qu'elle avait prévu) et sur les coûts (directs et/ou indirects) qu'elle a réellement supportés (par rapport à ceux qu'elle avait initialement budgétés).

Et que se soit du côté des produits (ventes de produits finis et/ou de services) ou du côté des charges (consommation de matière première et/ou de main d'œuvre), ces écarts ont pour origine des écarts partiels sur le prix unitaire (coûts unitaire ou taux horaire) et/ou sur la quantité vendue (ou consommée dans le processus de fabrication).¹⁷

C'est la différence entre le résultat réel et le résultat de la performance globale à court terme car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de l'entreprise. Il se calcule de la façon suivante :

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

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

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

➤ **Décomposition de l'écart de résultat :**

Il s'agit d'arriver à contrôler, par cette décomposition, trois sous-systèmes. Mais une difficulté existe quant à la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne peut suffire à juger de la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers.

Dans le cadre du budget, ceux-ci s'engagent sur trois objectifs : des quantités à vendre par produit, des prix moyens pour ces produits, une proportion précise entre les ventes des différents produits.

¹⁷DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, Op-cit, P247.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

En effet, réaliser un chiffre d'affaires prévu en privilégiant le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire, entraîne un impact négatif sur le résultat, et ce, sans préjuger de la qualité de la maîtrise des coûts de production.¹⁸

3.3.2. Écart sur chiffre d'affaires :

3.3.2.1. Définition de l'écart sur chiffre d'affaires :

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu. Il se calcule de la manière suivante :

$$\text{Écart sur chiffre d'affaires} = \text{Chiffre d'affaires Réel} - \text{Chiffre d'affaires Prévu}$$

$$\text{Écart sur chiffre d'affaires} = (Q_R \times P_R) - (Q_P \times P_P)$$

Sachant que :

Q_R : Quantité vendue réelle.

P_R : Prix de vente réel.

Q_P : Quantité vendue prévisionnelle.

P_P : Prix de vente prévisionnelle.

3.3.2.2. Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires :

Cet écart se décompose en deux écarts : un écart sur prix de vente et un écart sur volume des ventes (Quantités).

- **Écart sur prix (E/P)** : L'écart sur prix est pondéré par la quantité réelle.

L'écart sur prix est la différence entre : les quantités vendues, chiffrées en prix de vente réel et les quantités vendues multipliées par le prix de vente standard.

$$\text{Écart sur prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) \times \text{Quantité réelle. } E/P = (P_R - P_P) \times Q_R.$$

¹⁸DCG11, P372

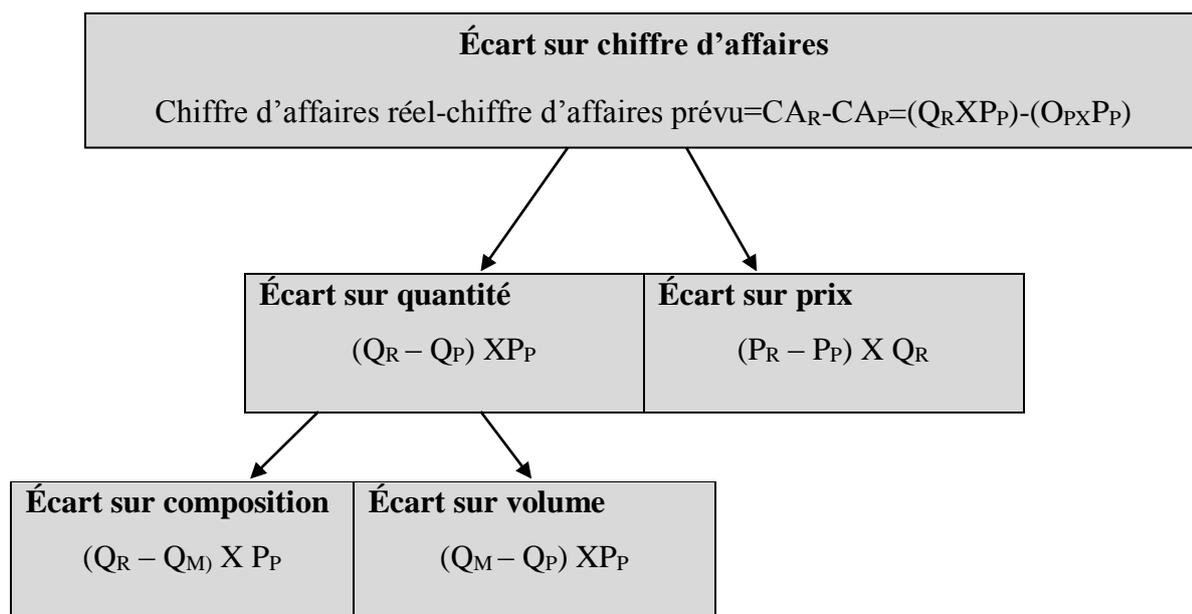
Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

- **Écart sur quantité (E/Q)** : L'écart sur quantité est valorisé par un prix budgété.

L'écart sur quantité est la différence entre : les quantités effectivement vendues, multipliées par le prix de vente standard, c'est-à-dire le prix prévisionnel des ventes ; et les quantités prévues multipliées par le prix de vente standard.

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévu}) \times \text{prix prévu. } E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P.$$

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



Source : DORIATH B, « contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P77.

✓ Symboles utilisés : R pour réel, P pour prévu

C_U = Coût unitaire.

Q = Quantités.

P = Prix de vente.

Q_M = Quantités du produit qui avaient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

L'écart sur le chiffre d'affaires est favorable lorsque le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévu, ce qui explique l'augmentation des quantités vendues et l'augmentation des prix des ventes.

Lorsque le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires prévu l'écart est défavorable, ce qui explique la diminution des quantités vendues et les prix des ventes.

3.3.3. Écart sur marge :

3.3.3.1. Définition du l'écart sur marge :

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts.

L'écart sur marge est la différence entre marge réelle et marge prévue, il est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts.¹⁹

$$\text{Écart sur marge (E/M)} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévisionnelle.}$$

Avec :

$$\text{Marge réelle} = (\text{prix de vente réel} - \text{coût de revient réel}) \times \text{quantités réelle.}$$

Et :

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût de revient prévisionnel}) \times \text{quantités prévue.}$$

3.3.3.2. Décomposition de l'écart sur marge :

Ainsi La marge sur le coût préétabli se compose d'une part à la hausse du volume des ventes (Écart sur quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix).

¹⁹DORIATH B, « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P 77.

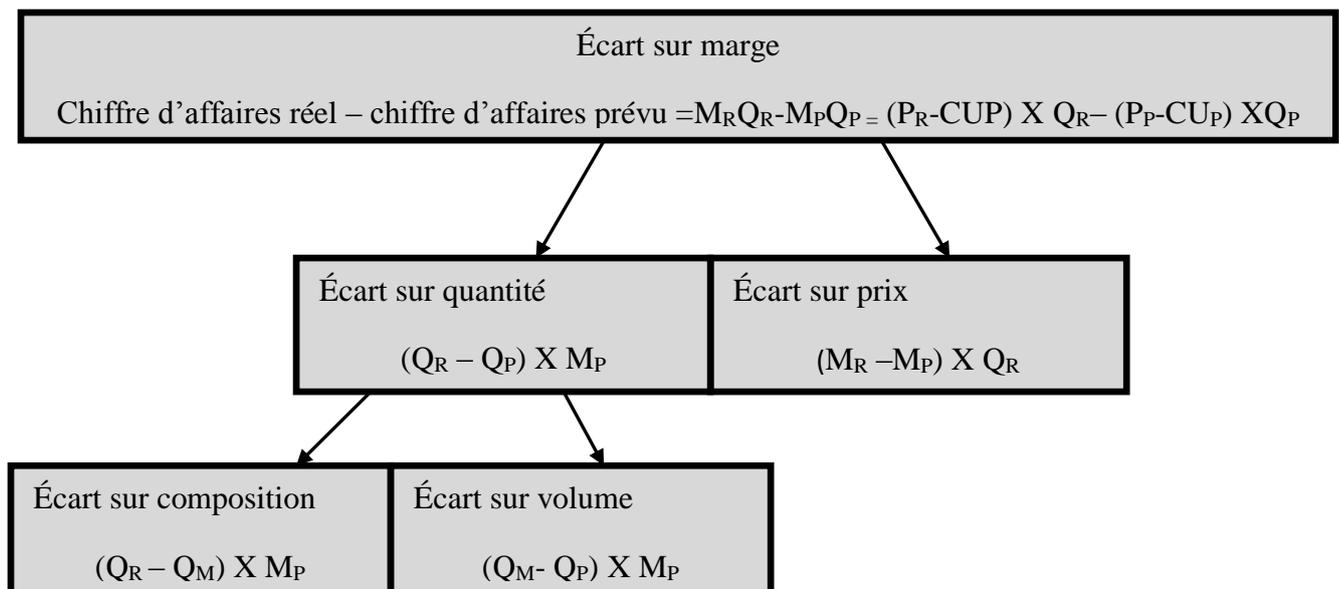
Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Cependant, l'écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{marge prévue} = (Q_r - Q_p) \times M_p$$

$$\text{Écart sur prix} = (\text{marge réelle} - \text{marge prévue}) \times \text{quantités réelles} = (M_r - M_p) \times Q_r$$

Figure N° 14 : L'écart sur marge :



Source : DORIATH B, « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, paris, 2008, P 77.

Les entreprises sont amenées à exercer un suivi de la fonction commerciale sur les marges réalisées. Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues. Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

3.3.4. Les causes des écarts de chiffre d'affaires et de marge :²⁰

Une variation de chiffre d'affaires (ou de marge sur coût préétablis) à trois explications possibles :

- La variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur le prix ;
- La variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités, il s'agit de l'écart sur volume (des ventes) ;
- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou écart sur « mix ». Ces deux dernières causes ont un impact sur les quantités.

4. Analyse des écarts de la fonction de production (écarts sur coûts):

L'écart sur coût a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. Ils expriment ainsi une éventuelle différence entre le coût réel de l'unité de biens ou de services consommés (kg de matière, heure de main-d'œuvre...). Il s'appelle écart sur coût lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'œuvre et écart sur budget pour les coûts indirects. Il se décompose en deux sous-écarts, l'écart sur charges directes et l'écart sur charges indirectes.

4.1.L'écart sur charges directes :

Il s'agit de l'analyse des écarts sur matières et sur main- d'œuvre, qui se décomposent en écarts sur quantité et écarts sur coût²¹.

- L'écart total est la différence entre le coût constaté pour la production réelle et le coût prévu pour la production prévue.
 - L'écart global est la différence entre les coûts réels et les coûts prévus pour la production réelle.²²
- **Écart positif ($E > 0$) : Coût réel > Coût prévisionnel : défavorable.**
- **Écart négatif ($E < 0$) : Coût réel < Coût prévisionnel : favorable.**

²⁰DORIATH B, « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P76.

²¹DORIATH B, « Contrôle de gestion », ...op- cite P89.

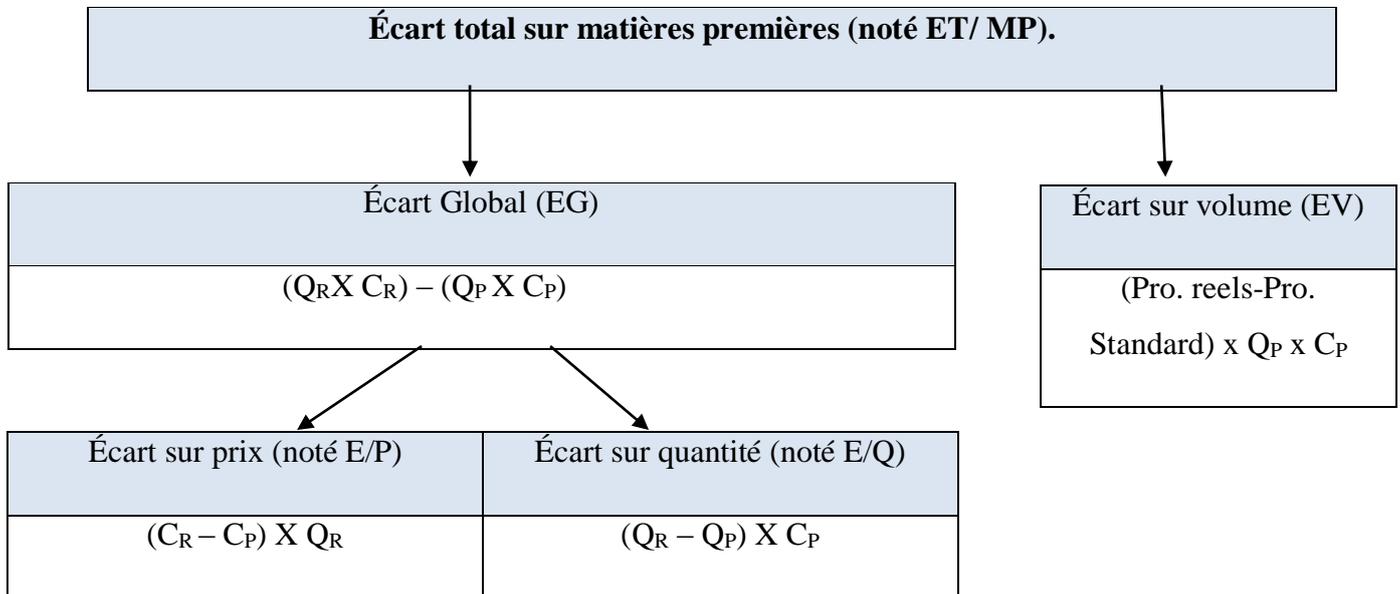
²²DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « Contrôle de gestion », édition, Dunod, 2014, P253.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

4.1.1. Écart sur matières premières :

L'écart total sur matière première se décompose en deux sous écarts : un écart global composé d'un écart sur prix (E/P) et d'un écart sur quantité de matières premières consommées (E/Q), et un écart sur volume.

Figure N° 15 : Écart sur matières premières :



Source : DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014, P254.

Sachant que :

E : Écart Global.

Q_R : Quantité réelle de matière.

Q_P : Quantité préétablie de matière / **Q_S** = Quantité standard de matière.

C_R : Coût unitaire réel.

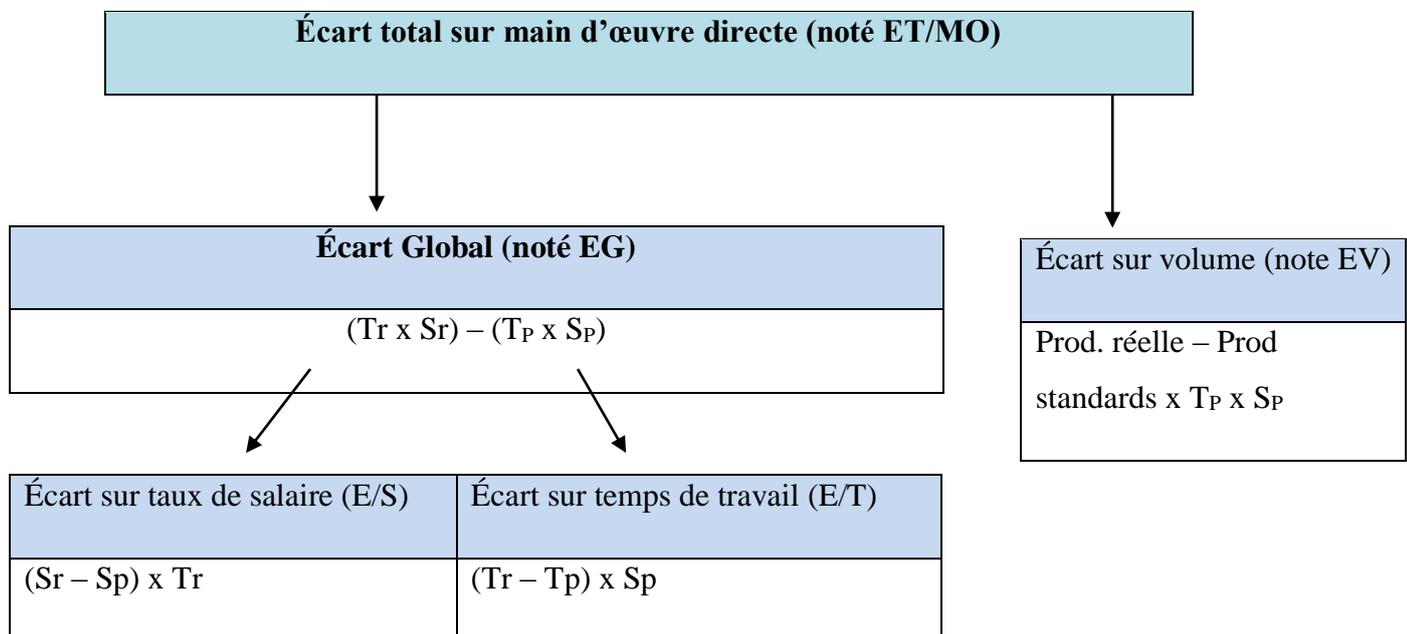
C_P : Coût unitaire préétablie / **C_S** = coût standard.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

4.1.2. Écart sur main d'œuvre directe :²³

L'écart total sur main d'œuvre directe se décline en deux écarts, un écart global (EG) composé d'un écart sur salaire (E/S) et d'un écart sur temps consommé (E/T) et d'un écart sur volume (E/Q).

Figure N° 16 : Écart sur main d'œuvre directe :



Source : DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « contrôle de gestion », Ed Dunod, 2014, P255.

4.2. Écart sur charges indirectes (Centre d'analyse) :

Le plan comptable général propose d'analyser l'écart économique sur coût d'un centre de travail (et de tout coût comportant des charges de structure) en trois sous écarts :

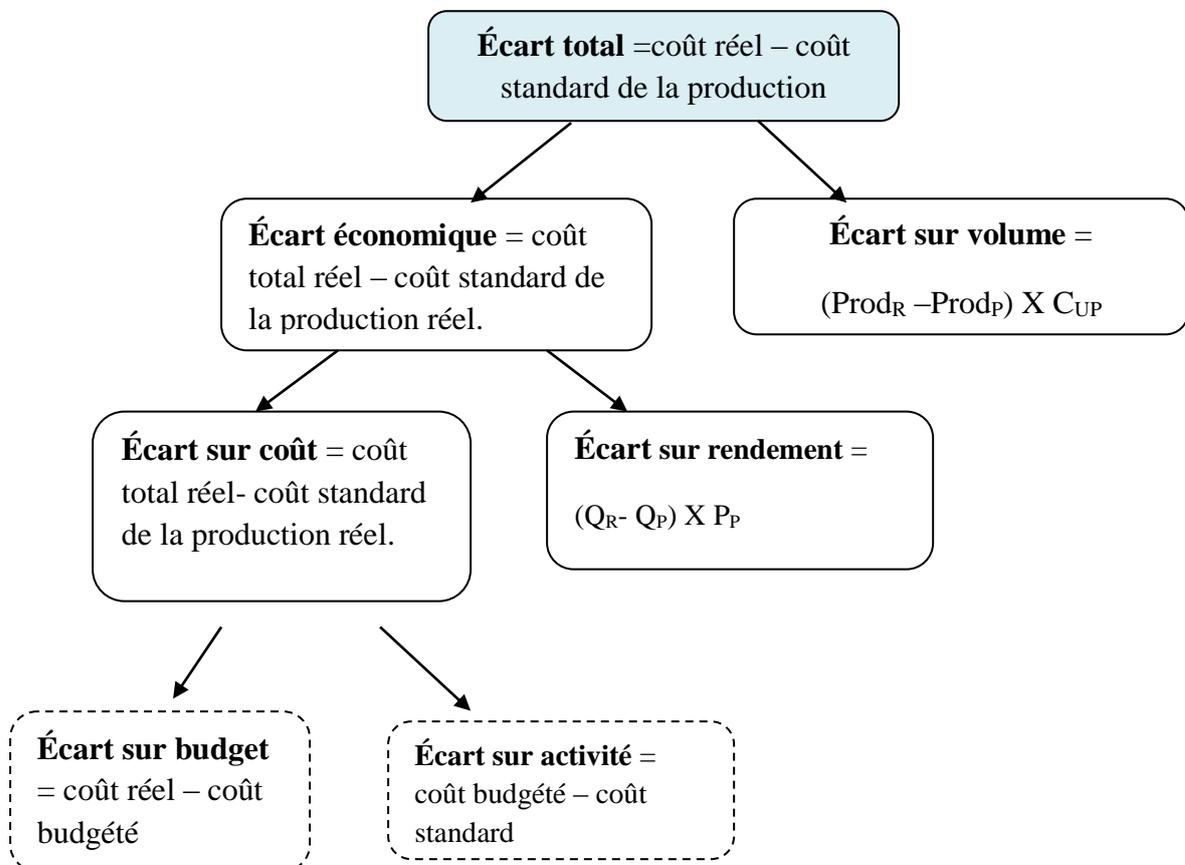
- 4.2.1. Écart sur coût des charges :** (salaires et autres charges du centre), appelé communément écart sur budget. Il valorise le coût ou l'économie dus à la variation de prix des charges consommées dans le centre ;
- 4.2.2. Écart sur activité :** (ou sur imputation du coût fixe) du centre pendant la période. Cet écart valorise un coût de chômage ou un boni de sur activité, du fait de l'existence de charges fixes dans le centre ;

²³DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, op-cit, P255.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

4.2.3. Écart sur rendement : (main d'œuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles.

Figure N° 17 : Écart sur les charges indirectes :



Source : DORIATH B, « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, paris, 2008, P 94.

L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et de tableaux.

Elle permet au contrôleur de gestion de donner les différentes causes des résultats favorables ou défavorables, pour identifier l'origine des calculs des écarts afin d'apporter des actions correctives pour améliorer la situation.

- Les écarts calculés doivent être qualifiés " favorable ou défavorable " selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification ;

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

- L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.²⁴

4.3.Mise en œuvre des actions correctives :

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un de ses buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs.

Pour mettre en œuvre des actions correctives faut d'abord réviser les prévisions qui sont devenues irréaliste, et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les relations ultérieures), soit par :

- La mise en œuvre d'action corrective avant que l'opération soit terminée.
- La mise en œuvre d'action corrective après avoir comparé à la prévision c'est-à-dire une nouvelle action.

Pour une action corrective plus efficace, elle doit être :

- **Rapide** : Car une action trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système de contrôle, ce qui peut conduire à une action corrective mal adaptée.
- **Adaptée** : L'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et il faut doser bien la force de correction car elle risque d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables.

²⁴DORIATH B., « Contrôle de gestion », 5^{ème}, édition, Dunod, Paris, 2008, P 73.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales

Conclusion :

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que le contrôle de gestion, joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget.

Nous constatons que le contrôle budgétaire est vraiment important et est une démarche à ne pas louper car elle aide l'entreprise à voir le degré de réalisation de ces budgets. Le manager aurait la possibilité de comparer les prévisions et les réalisations et d'étudier les causes des écarts obtenus pour mettre en œuvre des actions correctives.

Pour conclure, la pertinence des écarts dépend de leur définition et de la qualité des budgets. Le contrôle budgétaire peut agir pendant l'action pour mener une éventuelle correction, ou bien suivre une logique d'évaluation de la gestion de l'entreprise en adoptant un outil de mesure «Analyse des écarts» cet outil permet de veiller au respect du budget fixé pour chaque entité et de corriger une trajectoire stratégique en fonction des écarts.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Introduction

Après l'indépendance de l'Algérie, les pouvoirs publics, ont créé une compagnie algérienne de recherche d'exploitation de transport, et de commercialisation des hydrocarbures et leurs dérivées, sous l'appellation de SONATRACH, qui est la première entreprise dans le continent africain, elle s'est investie pour s'imposer à la 12^{ème} position parmi les compagnies pétrolières mondiales.

Après la nationalisation des hydrocarbures, en 1971 la distribution des produits pétroliers en Algérie a été confiée à la « marche intérieur » relevant de SONATRACH, pour prendre en charge les activités de raffinage et de distributions des produits pétroliers sur le marché national.

L'arme stratégique d'une entreprise est son histoire, c'est elle qui lui confère la dimension transversale de sa culture, une culture fondée sur le passé mais représentant un ensemble de valeurs permettant d'avoir confiance en l'avenir, c'est un élément indissociable de ce que l'extérieur à comme image de l'entreprise.

NAFTAL, est une entreprise nationale de commercialisation et de distribution des produits pétroliers, qui est devenue une société par action (SPA), dont ses activités sont détenues intégralement par le groupe SONATRACH, elle a toujours fonctionné sur le plan régional en unité de distribution.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Section N° 01 : Présentation de l'organisme d'accueil NAFTAL :

Cette première section permet de donner un aperçu sur l'organisme d'accueil NAFTAL, à savoir son historique, sa création, son organisation, son évolution structurelle et organisationnelle, ainsi que ses missions.

1. Historique et création de la société NAFTAL :

Issue de SONATRACH, (Société Nationale de Transport, de Raffinage d'Acheminement, de Commercialisation des Hydrocarbures), elle a été créée par le décret N°**80-101** du 06 avril 1980.

Entrée en activité le 01 janvier 1982, chargée de l'industrie de raffinage et de la distribution des produits pétroliers sur le territoire national, créée par le décret N° **80-101** du 06 avril 1980, l'entreprise NAFTAL, a été constituée par le transfert des structures, moyens et biens, activités et personnels détenus, gérés et administré par SONATRACH dans le cadre de ses activités.

NAFTAL change du statut par la décision N° **17/CAB** du 30 Mars 1986 puis modifiée et complétée par la décision N° **90/ CAB** du 05 novembre 1986 par laquelle l'entreprise devient Société par Actions (SPA) filiale à 100% du groupe pétrolier SONATRACH à partir du 18 Avril 1998, en intervenant dans les domaines suivants :

- ✓ Enfûtage GPL.
- ✓ Formulation des bitumes.
- ✓ Distribution, Stockage et Commercialisation des carburants, GPL, lubrifiants, bitumes, pneumatique, GPL/produits spéciaux.
- ✓ Transport des produits pétroliers.

Elle a été restructurée et modifiée par le décret N° **87-189** du 25 août 1982 en deux entreprises :

- **NAFTEC** : Chargée du raffinage du pétrole.
- **NAFTAL** : Chargée, dans le cadre du développement économique et social de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers.

Le mot NAFTAL désigne :

- ✓ **NAFT** : Pétrole.
- ✓ **AL** : AL Djazair (Algérie).

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

C'est-à-dire : **Pétrole Algérie.**

Pour assurer convenablement ses missions, NAFTAL dispose des moyens matériels, mains d'œuvres qualifiées et moyens financiers adéquats, elle applique aussi un système décentralisé en instaurant des districts Commerciaux.

2. Organisation de la société NAFTAL :

Pour accomplir ses activités, NAFTAL dispose comme tout distributeur d'un réseau de distribution assez dense, organisé de manière à satisfaire toutes les exigences de la clientèle et géré par une Direction Générale implantée à Alger et d'Unités administratives décentralisées appelées Districts intervenant chacune dans deux à trois Wilayas de façon à couvrir l'ensemble du territoire national.

Le réseau de distribution est composé d'infrastructures et des Centres de stockage et de distribution de lubrifiants, de bitumes, de produits marine (pour les Districts situés dans les zones côtières), de produits aviation (pour chaque Aéroport civil implanté au niveau du territoire national), d'entrepôts et dépôts pour le stockage des carburants, des stations-services et points de vente (magasins).

NAFTAL suit depuis le 05 avril 2003 un nouveau schéma d'organisation qui s'articule autour des trois parties principales qui sont :

- La direction générale.
- Les structures fonctionnelles.
- Les structures opérationnelles.

2.1. La direction générale :

- Chargée de la politique et des orientations générales, de la coordination et de la cohérence d'ensembles du pilotage, du management et de la veille stratégique ;
- Avoir une vue globale et détaillée de l'activité commerciale de l'entreprise ;
- Assurer la disponibilité et la fiabilité de toutes les informations nécessaires à la prise de décision relative à l'activité commerciale de l'entreprise.

Elle est assurée par un président directeur général assisté par :

- ✓ Un comité exécutif.
- ✓ Un comité directeur.
- ✓ Le staff.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

2.2. Les Structures fonctionnelles :

Elles sont chargées de :

- Elaborer les stratégies politiques.
- Veiller à la coordination et la cohérence.

Elles sont organisées en trois types de direction :

2.2.1. Les directions exécutives :

Chacune dans son domaine d'activité, sont chargées de :

- ✓ Définir la politique et la stratégie de la société ;
- ✓ Anticiper les tendances ;
- ✓ Concevoir et mettre en place les instruments de pilotage et les outils du contrôle ;
- ✓ Assurer le management stratégique ;
- ✓ Assurer la coordination et la cohérence d'ensemble ;
- ✓ Assister les structures opérationnelles.

2.2.2. Les Directions centrales :

Sont des centres d'expertises (estimation), pour les activités de Recherche et Développement, d'Audit (analyse et contrôle de la gestion, et de la comptabilité de l'entreprise). Et protection des patrimoines de la sécurité industrielle et de l'environnement.

2.2.3. Les Directions de soutien :

Assurent la communication et les relations publiques, sûreté interne de l'établissement et la gestion administrative du siège social de la société.

2.3. Les structures opérationnelles :

L'organisation et le développement de l'activité de commercialisation et de distribution des produits pétroliers, NAFTAL repose sur cinq branches :

- Branche commercialisation.
- Branche carburants.
- Branche GPL.
- Branche lubrifiants, pneumatiques, bitumes.
- Branche activités internationaux et partenaires.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

2.3.1. Division CLP :

Chargée de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers, sur le territoire national, elle intervient dans les domaines suivants :

- ✓ Carburant.
- ✓ Lubrifiants.
- ✓ Pneumatiques.
- ✓ Bitumes.

2.3.2. Division GPL:

Chargé de la commercialisation du gaz, du pétrole liquéfié, du butane et de propane.

2.3.3. Division bitume :

Chargé de la production et la commercialisation des bitumes et des dérivés.

2.3.4. Division AVM :

Gère et organise l'activité de commercialisation, et de distribution des produits pétroliers pour l'aviation au niveau des aéroports et pour la Marine au niveau des ports. Il existe 21 Districts rattachés à la Branche Commercialisation et 19 Districts relevant de la branche GPL.

NAFTAL possède des Centres d'Enfûtage (carrousel de conditionnement), son organisation est établie pour remplir trois fonctions essentielles :

- ✓ Approvisionnement.
- ✓ Stockage des produits.
- ✓ Ventes des produits et prestations de services.

NAFTAL est dotée pour cela des moyens considérables :

- Un effectif de plus de 29.900 personnes dont 3000 environ exercent à titre de temporaires. À signaler que presque 8% de l'effectif est de niveau cadre, le taux des cadres supérieurs par rapport à l'effectif total est actuellement de 1,03 %.
- Une flotte importante composée de plus de 3500 camions, le transport des produits pétroliers est l'une des tâches essentielles de NAFTAL. Il exige souvent un certain savoir-faire pour se réaliser de manière efficace. À souligner que NAFTAL a commercialisé en 2004, 10 millions de tonnes de carburants et elle en a transporté 24

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

millions de tonnes. Cela montre clairement que la fonction logistique est essentielle dans les activités de l'entreprise. L'approvisionnement en carburant s'effectue en partie par voie ferroviaire. Il existe une entreprise mixte de transport de produits pétroliers.

- Société de Transport des Produits Energétiques (STPE) - dont le capital appartient pour 50% à NAFTAL et pour 50% à (SNTF) Société Nationale de Transport Ferroviaire.
- Des hangars de stockage des lubrifiants et produits spéciaux.
- Des bacs de stockage des bitumes.
- Des entrepôts et dépôts de stockage des carburants.

Il faut noter que NAFTAL est propriétaire de plus de 660 stations-service dont 335 sont gérées par des tiers à titre de location (gestion libre). Elle accomplit des tâches de grossiste de produits pétroliers autrement dit elle fournit des produits pétroliers à plus de 1250 stations-service privées et à 335 en gestion libre. Elle joue le rôle de détaillant en commercialisant directement aux clients (gestion directe) à partir de ses propres stations-service au nombre de 329 à la date de janvier 2006.

3. Évolution structurelle et organisationnelle :

Nous allons tracer le déroulement historique de l'évolution de la structuration et de l'organisation de NAFTAL.¹

Tableau N° 04 : l'évolution de la société NAFTAL :

Année	Evolution
1983	Le projet GPL/Carburant fut transféré de SONATRACH à NAFTAL.
1984	48 unités de NAFTAL de la distribution de multi-produit sont créés un regroupement et une organisation des activités de transit en quatre unités portuaires (UNP) à savoir : Alger, Oran, Annaba, Skikda.
1987	Séparation des activités principales de SONATRACH à savoir le raffinage et la distribution des produits pétroliers (NAFTEC, NAFTAL) : NAFTAL : chargée de la commercialisation et la distribution des produits pétroliers.

¹ Document interne NAFTAL

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

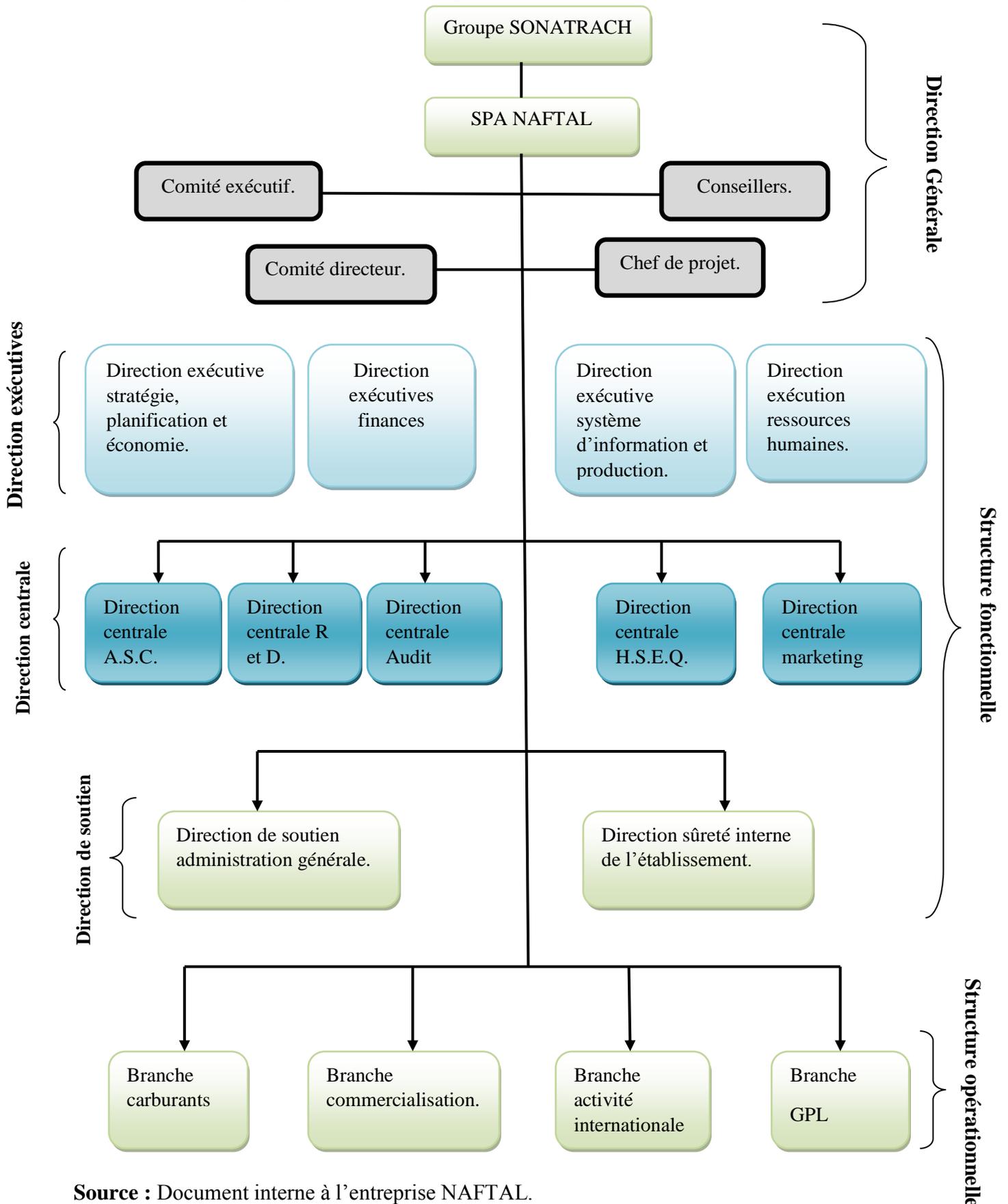
	NAFTEC : chargée du raffinage du pétrole.
1989	décentralisation des œuvres sociales et culturelles de l'entreprise.
1990	Décentralisation et information de l'activité « stocks/ventes/clients ».
1992	Les unités NAFTAL furent consolidées suivant les études des flux produit, 9 unité rattachées, 9 unité NAFTAL de distribution.
1996	La direction du commerce extérieure fut dissoute.
1997	La direction protection du patrimoine fut créée ainsi que la structure de sûreté interne et ce au niveau des unités, face à cela, dissolution des unités portuaires.
1998	En vue des impératifs liés à la sécurité, une cellule « sécurité industrielle » fut créée, ainsi qu'une direction « audit et système » pour l'indépendance de l'entreprise est une unité imprimerie. Les directions CLPB, GPL et AVM furent dissoutes pour renaître sous la forme de divisions.
1999	Des archives centrales au niveau de NAFTAL, Cheraga furent créées et organisées de telle sorte que les documents de NAFTAL, ESSO, SHELL et autre soient répertoriés et classés. Ajouté à cela, 3 directions régionales audit relevant de la direction audit système ; le projet unité NAFTAL, GPL/Alger fut dissout.
2000	Création du centre de traitement informatique (CTI) qui répond à des exigences de mise à jour des informations de NAFTAL, ainsi qu'à des obligations de compétitivité en prévision de la concurrence potentielle. Mise en place du schéma d'organisation générale de la division GPL et CLP/ AVM, ainsi que la création de la division Bitumes.
2001	Réorganisation et organisation par produits et ceci pour la division CLP/GLP ; organisation détaillée de la division Bitumes ainsi que la création d'une antenne commerciale ; la direction formation et la réorganisation du centre de formation ouest.
2002	Une réorganisation de la direction administrative et financière/division GPL ainsi qu'une organisation des activités

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

	<p>fiscales au niveau de toutes les directions et toutes les divisions.</p> <p>La mise en place d'un nouveau PDG.</p> <p>Augmentation du capital en deux phases :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Septembre : 12650 * 10 DA. ✓ Décembre : 15650 * 10 DA.
2003	<p>Signature de 3 contrats d'achats de matériel roulant avec la SNVI.</p> <p>Mise en place d'un système de management de qualité, en vue de la certification des activités AVM.</p> <p>La reconnaissance de M.REMINI AKLI, le PDG de NAFTAL, comme étant le manager de l'année 2003.</p> <p>La création du comité marketing et le développement de sa force de vente.</p> <p>Relance de la revue NAFTAL News.</p> <p>La création d'un logiciel de comptabilité analytique permettant une meilleure gestion des flux monétaires et une connaissance plus précise du coût effectif des produits de l'Input à l'Output.</p> <p>Nouveau schéma d'organisation de la macrostructure, à savoir cinq branches : commerciale, carburants, GPL, activité internationale et LPB.</p>
2004	<p>Création de la division réseau.</p> <p>Création des branches lubrifiantes et pneumatiques.</p> <p>Création de la direction marketing.</p> <p>Création de la branche commercialisation.</p>
2005	<p>Dissolution de la direction centrale marketing.</p> <p>Actualisations de la macro structure de NAFTAL (SPA).</p> <p>Modification de l'organisation de l'administration générale.</p> <p>Réorganisation de la branche commercialisation.</p>
2006	<p>Projet de dissolution de LPB et son intégration avec la branche commercialisation.</p> <p>Aménagement de l'organisation de la branche commercialisation.</p>

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Figure N° 18 : Organigramme de l'entreprise NAFTAL :



Source : Document interne à l'entreprise NAFTAL.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

4. Missions de NAFTAL :

NAFTAL a des activités qu'elle exerce durant sa mission, elle consiste à commercialiser les produits pétroliers à travers toute l'organisation et la gestion du réseau de distribution sur l'ensemble du territoire national.

Ses missions sont :

- ✓ Stocker, transporter et/ou faire transporter tous les produits à commercialiser sur le territoire national.
- ✓ Élaborer et concrétiser les plans annuels et pluriannuels arrêtés avec les organismes concernés, visant la couverture du marché national en produits pétroliers.
- ✓ Procéder à la récupération des huiles usagées dans le cadre de la préservation et de la protection de la nature.
- ✓ Définir et développer une politique en matière d'audit, concevoir et mettre en œuvre des systèmes intégrés d'informations.
- ✓ Développer et mettre en œuvre les actions visant à une utilisation optimale et rationnelle des infrastructures.
- ✓ Procéder à une étude du marché en matière d'utilisation et de consommation des produits pétroliers. Formation, au recyclage au perfectionnement des travaillees.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Section N° 02 : Présentation du District commercial Tizi –Ouzou :

Cette section nous permet de donner un aperçu général concernant le District commercialisation de TIZI-OUZOU à savoir sa présentation, ses missions et son organigramme.

1. Présentation du district Commercial Tizi-Ouzou :

Le district commercial de Tizi-Ouzou se situe dans la zone industrielle d'OUED AISSI (à environ 13 kilomètres de Tizi-Ouzou ville). Il gère deux centres de stockages CSD (Centre de Stockage et de Distribution) et CMP (Centre Multi Produits) et un réseau de seize stations en gestion directe (GD). Il couvre une importante zone d'influence regroupant la wilaya de TIZI OUZOU, une partie de la wilaya de BOUMERDES et l'agence commerciale de BEJAIA.

En générale, il veille sur la gestion, l'organisation, la promotion et le développement de l'activité de distribution des carburants, lubrifiants, produits spéciaux et pneumatiques. Il veille aussi sur la commercialisation des produits et la modernisation du réseau des stations-services.

Pour se faire, il analyse sa part dans le marché, il étudie les propositions et met en œuvre toutes actions susceptibles de renforcer sa position par rapport à ses concurrents.

2. Missions du district commercial de Tizi-Ouzou :

Le district a comme mission de stockage, distribution et de commercialisation des produits pétroliers. Les missions principales du district sont les suivantes :

- ✓ Organiser l'activité du district et optimisation de l'usage des moyens de transport propre au district.
- ✓ Organiser l'activité de maintenance.
- ✓ Assuré le service après-vente au prêt de la clientèle notamment en matière de lubrifiants (préconisation, spécification),...etc.
- ✓ Respect des mesures de sécurité dans les domaines d'activités techniques, Transports, stockages, commercialisations, comptabilités ...etc.
- ✓ Tenue d'une comptabilité consolidée et élaboration des budgets.
- ✓ Analyser les marchés du district, proposer et mettre en place toute action susceptible et renforcer les positions de l'entreprise par apport au concurrent.
- ✓ Prêter assistance, autant que de besoin, aux autres districts dans tous les domaines d'activités.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

- ✓ Promouvoir l'image de marque des produits de la division et par conséquent, l'image de marque de NAFTAL.

3. Description de l'organisation du district commercial Tizi-Ouzou :

Les carburants, lubrifiants, pneumatiques sont des produits stratégiques et leurs commercialisations engendrent une lourde responsabilité.

Toutefois, leur gestion demande une organisation. Pour cela, le district c'est structuré et répartie ces tâches en départements qui sont présentés comme suit :

3.1.Le département commercial :

Il veille à l'exécution et l'application de la politique commerciale adoptée par les directions produites, il élabore aussi, les plans de budget prévisionnel, des ventes de produits, puis analyse des écarts et entreprend les actions de redressement de l'entreprise, le département commerciale veille à :

- ✓ L'application de la politique commerciale de l'entreprise adoptée.
- ✓ Le respect des règlements dans les stations privées de NAFTAL.

Ce département comprend trois services :

- Service réseau ;
- Lubrifiant ;
- Service pneumatique.

Le service réseau relie toutes les activités de vente, et gère les contraintes de réseau stations-services et autre, comme matières de gestion déréglementation. Le service lubrifiant et pneumatique est des intermédiaires entre NAFTAL et les clients, elle règle tous les problèmes liés aux lubrifiants et pneumatiques.

3.2.Le département finance et comptabilité :

Il se consacre principalement à l'interprétation des flux financiers en écritures comptables puis les traduire en bilans en fin de chaque période comptable, il coordonne toutes les activités de comptabilité, de trésorerie budget et de patrimoine.

Le département finance et comptabilité comprend :

- Service trésorerie ;
- Service comptabilité ;
- Service budget et coûts.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Service comptabilité traite tous les comptes de comptabilités. Service Trésorier a deux sections, une section dépense qui s'occupe des factures dépensées, et une section recette traite les recettes de ventes de l'entreprise. Le service coût et budget s'occupe des assurances des amortissements des véhicules et de la comptabilité analytique.

3.3. Le Département transport et technique :

Ce département assure la gestion administrative du matériel roulant des pièces de recharges et du personnel de conduite. Il élabore également les plans de maintenance préventive et curative des équipements, dépôt, canalisation et ensuite les exécutions. Il est subdivisé en quatre services :

- Service transport ;
- Service approvisionnement et distribution ;
- Service exploitation et maintenance ;
- Service étude et réalisations.

Le service transport, s'occupe de la maintenance des moyens de transport de l'entreprise. Service approvisionnement, et distribution, les approvisionnements en carburants. Service maintenance réseau, répare les équipements qui se trouvent à travers les stations-services. Les services études et réalisations, concerne les études des différentes rénovations de bâtiments de blocs de gérances.

3.4. Le département administrations et moyens généraux :

Le département assure la gestion des moyens généraux, la gestion des ressources humaines du district. Il est organisé en service comme suit :

- Service des moyens généraux ;
- Service administration et gestion ;
- Service formation et ressources humaines.

Le service des ressources humaines, s'occupe du recrutement, formation et redéploiement. Le service personnel s'occupe de la gestion, des courriers, des remboursements médicaux, allocation familiales, et tous ce qui est document administratif. Le service des moyens généraux, s'occupe des mobiliers des bureaux, de fourniture, de transport des employés et des factures téléphoniques.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

3.4.1. La présentation du centre multi produit (CMP) :

Le centre multi produit est un lieu de stockage et de vente d'une gamme variée de produits à savoir : les lubrifiants, les pneus, les acides et l'eau distillée.

Pour l'alimentation du stock, le CMP s'approvisionne de son fournisseur principal qui est une raffinerie située aux environs d'Arzew.

Le CMP est situé sur la route nationale N°12 à 500 m du centre-ville de Tizi-Ouzou.

3.4.2. La présentation du centre de stockage et de distribution (CSD) :

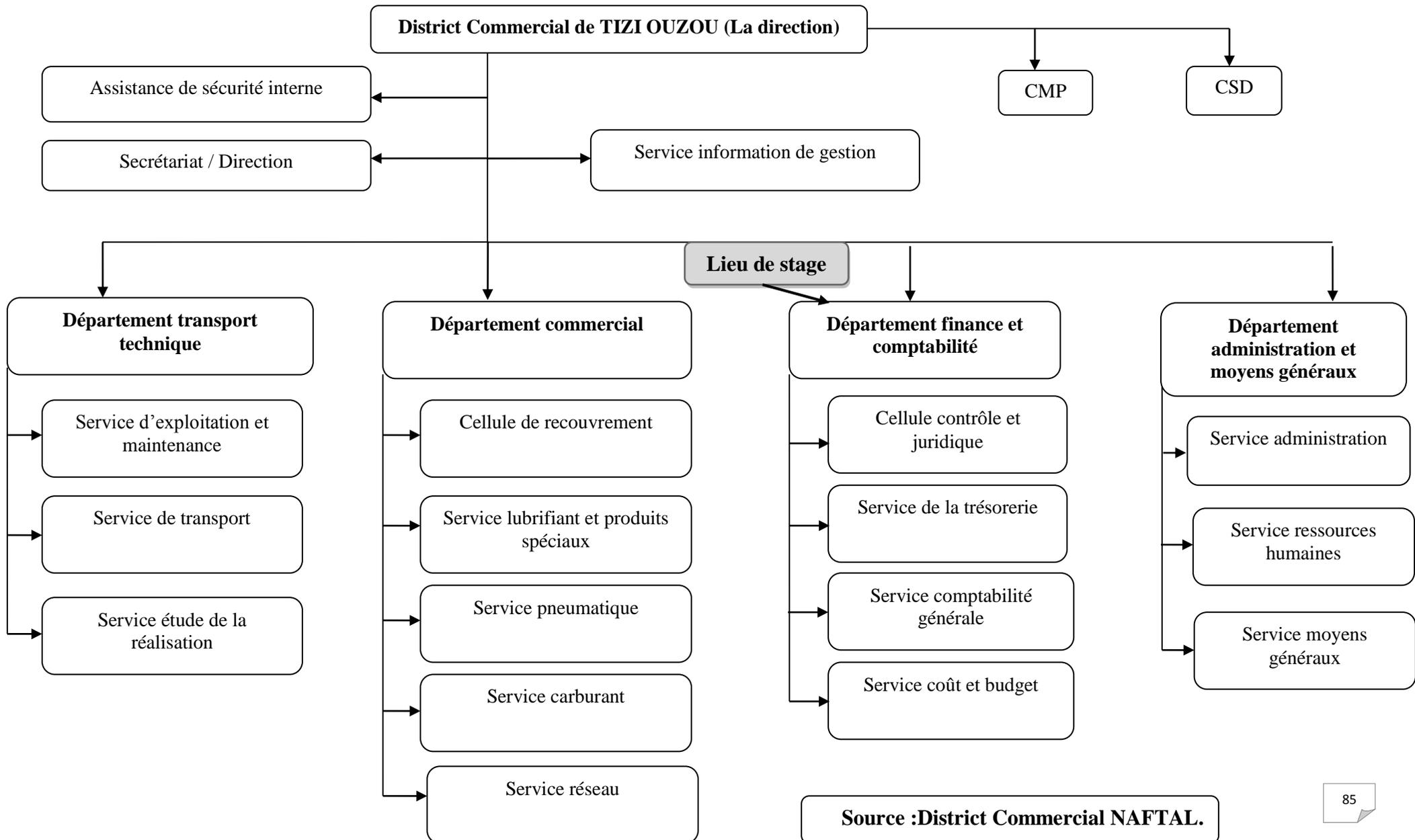
Le CSD de Tizi-Ouzou est implanté sur une surface de dix (10) hectares dans la zone industrielle d'Oued-Aissi, environ 10 km à l'est du centre-ville, chef-lieu de la wilaya.

Administrativement, il fait partie de la commune de Tizi-Ouzou, il a été mis en marche le 02 Février 2001. Il est doté d'installations annexes et générales, d'unités de stockage et de distribution des carburants et d'un hangar de stockage pneumatique et lubrifiant.

La capacité de stockage du CDS est de 3000 m de carburant et de 500 m d'huile usagée, le centre reçoit, stocks, vend et distribue les carburants, il s'approvisionne auprès des unités de Caroubier et d'El Harrach.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Figure N° 19 : La structure générale du district commercial de TIZI OUZOU :



CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Section 03 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de la société NAFTAL :

La société NAFTAL exécute un contrôle budgétaire afin de comparer le budget prévisionnel et le budget réel, en interprétant les écarts, dans le but de prendre les décisions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Dans cette section nous allons étudier le plan budgétaire de l'exercice 2019 et 2020 de la société NAFTAL, dans laquelle en premier lieu nous présenterons le budget des ventes de cette dernière, en deuxième lieu le calcul et l'analyse des écarts, en troisième lieu on va interpréter et expliquer les écarts.

1. Budget des ventes de la société NAFTAL :

La budgétisation des ventes permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs des ventes à court terme. Ce qui permet de dresser le tableau des prévisions de ventes des différents produits carburants pour l'exercice 2019 et 2020 ci-dessous :

Tableau N° 05: Programme des ventes annuelles par produit durant l'exercice 2019 :

Désignation	Prix unitaire	Prévisions	
		Quantités	Valeurs
Essence super	18786	60386	1.134.411.396
Essence sans plomb	18297	75464	1.380.764.808
Total essence	-	135 850	2.515.176.204
Gasoil	13 184	471 625	6.217.904.000
Total carburant	-	607 475	8.733.080.204

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Tableau N° 06 : Programme des ventes annuelles par produit durant l'exercice 2020 :

Désignation	Prix unitaire	Prévisions	
		Quantités	Valeurs
Essence super	19 605	65 238	1.278.990.990
Essence sans plomb	18 526	61 190	1.133.605.940
Total essence	-	126 428	2.412.596.930
Gasoil	18 894	440 739	8.327.322.666
Total carburant	-	567 167	10.739.919.596

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

2. Calcul et analyse des écarts du budget de vente :

Après l'établissement des budgets, intervient le contrôle budgétaire. C'est la confrontation à posteriori entre prévisions et réalisations, qui permet de calculer les écarts et surtout les analyser afin de chercher la / les causes des écarts soit mauvaises prévisions, soit mauvaises réalisations dues à des raisons externes ou à un autre centre de responsabilité ou au service lui-même...etc. Informer les différents niveaux hiérarchiques afin de prendre des mesures correctives d'apprécier l'activité des responsables. Après le calcul de l'écart son résultat peut être positif (défavorable) ou, négatif (favorable).

$$\text{Écart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

2.1.Écart sur chiffre d'affaires :

L'écart sur chiffre d'affaires se calcule de la manière suivante :

$$\text{L'écart sur chiffre d'affaires} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

Le taux de réalisation se calcule comme suit :

$$\text{Taux de réalisation} = \text{Réalizations} / \text{Prévisions} * 100$$

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Il ressort de l'application de ces formules que l'écart constaté permet de conclure si l'entreprise atteint ou non les objectifs fixés.

Ainsi si :

- L'écart constaté est **Nul**, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs ;
- L'écart est **Négatif**, cela signifie que l'entreprise en question n'a pas atteint ses objectifs de vente. Cette situation peut être expliquée par diverses raisons et causes auxquelles l'entreprise est tenue de faire face afin d'apporter les mesures correctives avant que la situation ne s'aggrave ;
- L'écart est **Positif**, ceci signifie que l'entreprise a dépassé les objectifs qu'elle s'est fixée. Ce qui est synonyme de l'efficacité réalisée. Ceci a un impact positif sur la situation financière de l'entreprise. Cependant, cette situation ne l'empêche pas de chercher la cause de ce dépassement, à savoir si l'écart est dû à la bonne gestion, et dans ce cas, nous pouvons dire que l'entreprise est efficace, efficiente et performante mais si cela est dû à un imprévu, cela doit faire l'objet de nouvelles prévisions pour éviter que ce même imprévu ait un impact négatif sur l'entreprise.
- ✓ S'agissant du **Taux de réalisation**, celui-ci nous permet de déterminer à quel degré l'entreprise a atteint ses objectifs. En effet, ce taux donne une information sur l'atteinte des objectifs de vente avec précision et justesse, ou bien avec un taux très bas ou bien encore avec un taux satisfaisant. Le calcul du taux d'atteinte des objectifs permet d'avoir une idée sur l'entreprise, sa rentabilité ainsi que sur sa performance et son degré d'efficacité.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Remarque :

Au sein de la société NAFTAL, le prix Hors Taxe préétabli est toujours utilisé comme le prix Hors Taxe réel et c'est ce prix qui est appliqué aux ventes, ce qui donne :

Le Prix unitaire Réel = Prix unitaire Prévisionnel

L'écart sur vente pour chaque produit est présenté dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° 07 : Les écarts de ventes annuels 2019 :

Désignation	Prix unitaire	Prévisions		Réalizations		Ecart	TR (%)
		Quantités	Valeurs	Quantités	Valeurs		
Ess Sup	18 786	60 386	1.134.411.396	67 218	1.262.757.348	+128.345.952	111%
Ess SP	18 297	75 464	1.380.764.808	74 955	1.371.451.635	-9.313.173	99%
Total Ess	-	135 850	2.515.176.204	142 173	2.634.208.983	+119.032.779	105%
Gasoil	13 184	471 625	6.217.904.000	458 767	6.048.384.128	-169.519.872	97%
Total carburant	-	607 475	8.733.080.204	600940	8.682.593.111	-50.487.093	99%

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Tableau N° 08 : Les écarts de ventes annuels 2020 :

Désignation	Prix unitaire	Prévisions		Réalizations		Écart	TR(%)
		Quantités	Valeurs	Quantités	Valeurs		
Esssup	19 605	65 238	1.278.990.990	57 219	1.121.778.495	-157.212.495	88%
EssSP	18 526	61 190	1.113.605.940	64 896	1.202.263.296	+68.657.356	106%
Total Ess	-	126 428	2.412.596.930	122 115	2.324.041.791	-88.555.139	97%
Gasoil	18 894	440 739	8.327.322.666	400 313	7.563.513.822	-763.808.844	91%
Total carburant	-	567 167	10.739.919.596	522 428	9.887.555.613	-852.363.983	92%

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

Pour approfondir notre contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier c'est l'écart sur prix et le second c'est l'écart sur quantité.

2.2.Écart sur quantité et écart sur prix :

Après avoir calculé les écarts sur chiffre d'affaires, il est important de procéder au calcul de l'écart sur quantité et l'écart sur prix. Le calcul de ces deux écarts nous permet d'analyser et de faire ressortir les causes de l'écart sur chiffre d'affaires. Ainsi :

$$\text{Écart sur Quantité} = (\text{Quantité Réelle} - \text{Quantité Préétabli}) * \text{Prix préétabli}$$

Et :

$$\text{Écart sur prix} = (\text{Prix Réel} - \text{Prix Prévisionnel}) * \text{la Quantité Réelle}$$

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

2.2.1. Écart sur quantité :

Tableau N° 09 : Analyse de l'écart sur quantité des années 2019 et 2020 :

Désignation	Années	Essence sup	Essence sp	Total essence	Gasoil	Total carburant
E/Q (Qr - Qp)*Pp	2019	+128.345.952	-9.313.173	+119.032.779	-169.519.872	-50.487.093
	2020	-157.212.495	+68.657.356	-88.555.139	-763.808.844	-852.363.983

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

2.2.2. Écart sur prix :

Puisque le prix unitaire réel = prix unitaire préétablie donc l'écart sur prix est nul.

3. Interprétations et explications des écarts :

La lecture des tableaux ci-dessus, fait ressortir :

3.1. Les produits essences :

Pour l'année 2019 ils ont réalisé **150 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **2.634.208.983 DA** contre **2.515.176.204 DA prévus**, soit **142.173 M³ vendues** contre **135.850 M³ prévus**, soit un écart positif de **+119.032.779**.

Pour l'année 2020 ils ont réalisé **97 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **2.324.041.791 DA** contre **2.412.596.930 DA prévus**, soit **122.115 M³ vendues** contre **126.428 M³ prévus**, soit un écart négatif de **-88.555.139**.

Pour comprendre la cause de cet écart, nous avons calculé l'écart sur quantité et l'écart sur prix comme suit

➤ **L'écart sur quantité** des produits essences pour l'année 2019 est de **+119.032.779 DA** cela s'explique par une forte sollicitation demande sur les produits, et sa disponibilité au cours de cette période ainsi l'entreprise est leader sur le marché.

Pour l'année 2020 il est de **-88.555.139 DA**, à cause de surévaluation des prévisions c'est-à-dire que les prévisions sont importantes par rapport aux réalisations, la faible demande des produits, cela s'explique par l'utilisation du produit GPL à la place du produit essences qui coûte plus cher par rapport à ce dernier, ainsi l'impact de la pandémie COVID-19 sur l'activité de la société.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

- ✓ **L'écart sur prix** des produits essences est de **0 DA** pour les exercices 2019 et 2020, cela s'explique que la société NAFTAL utilise le prix unitaire prévu comme prix réel d'où l'écart sur prix est toujours **Nul**.

3.2.Le produit Gasoil :

Pour l'année 2019 ils ont réalisé **97 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **6.048.384.128 DA** contre **6.217.904.000 DA prévus**, soit **458.767 M³ vendues** contre **471.625 M³ prévus**, soit un écart négatif de **-169.519.872**.

Pour l'année 2020 ils ont réalisé **91 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **7.563.513.822 DA** contre **8.327.322.666DA prévus**, soit **400.313 M³ vendues** contre **440.739 M³ prévus**, soit un écart négatif de **-763.808.844**.

Pour comprendre la cause de cet écart, nous avons calculé l'écart sur quantité et l'écart sur prix comme suit :

- ✓ **L'écart sur quantité** de ce produit est de **-169.519.872DA DA** pour l'exercice 2019 et de **-763.808.844DA DA** pour l'exercice 2020. Cela est dû à :

La saisonnalité des ventes des produits de l'entreprise : en hiver plusieurs régions leurs routes sont barrées par la neige donc ils ne y aura pas des ventes avec ces dernières. Les prévisions sont importantes par rapport aux réalisations, la faible demande des produits qui s'explique par une forte vente des véhicules essences par rapport aux véhicules Gasoil au niveau du pays, et l'impact de la pandémie COVID-19 qui a freine l'activité de la société.

- ✓ **L'écart sur prix** du produit gasoil est de **0 DA** pour tous les exercices.

3.3.Total Carburants :

Pour l'année 2019 ils ont réalisé **99 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **8.682.593.111 DA** contre **8.733.080.204DA prévus**, soit **600.940 M³ vendues** contre **670.475 M³ prévus**, soit un écart négatif de **-50.487.093**.

Pour l'année 2020 ils ont réalisé **92 %** de l'objectif annuel, ces produits ont réalisé un chiffre d'affaires de **9.887.555.613 DA** contre **10.739.919.596 DA prévus**, soit **522.428 M³ vendues** contre **567.167 M³ prévus**, soit un écart négatif de **-852.363.983**.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

- ✓ **Un écart sur quantité** du chiffre d'affaires total de **-50.487.093 DA** pour l'exercice 2019, de **-852.363.983 DA** pour l'exercice 2020. qui s'explique la surévaluation des prévisions, c'est-à-dire que les prévisions sont importantes par rapport aux réalisations, la faible demande des produits et l'impact de la pandémie COVID 19 pendant l'exercice 2020.
- ✓ **Un écart sur prix** du chiffre d'affaires total est de **0 DA** pour tous les exercices.

Ainsi, Les écarts sur chiffre d'affaires total de ces deux exercices peuvent être synthétisés dans le tableau suivant :

Tableau N° 10 : Les écarts sur CA total de la société NAFTAL pour les exercices 2019 et 2020 en DA.

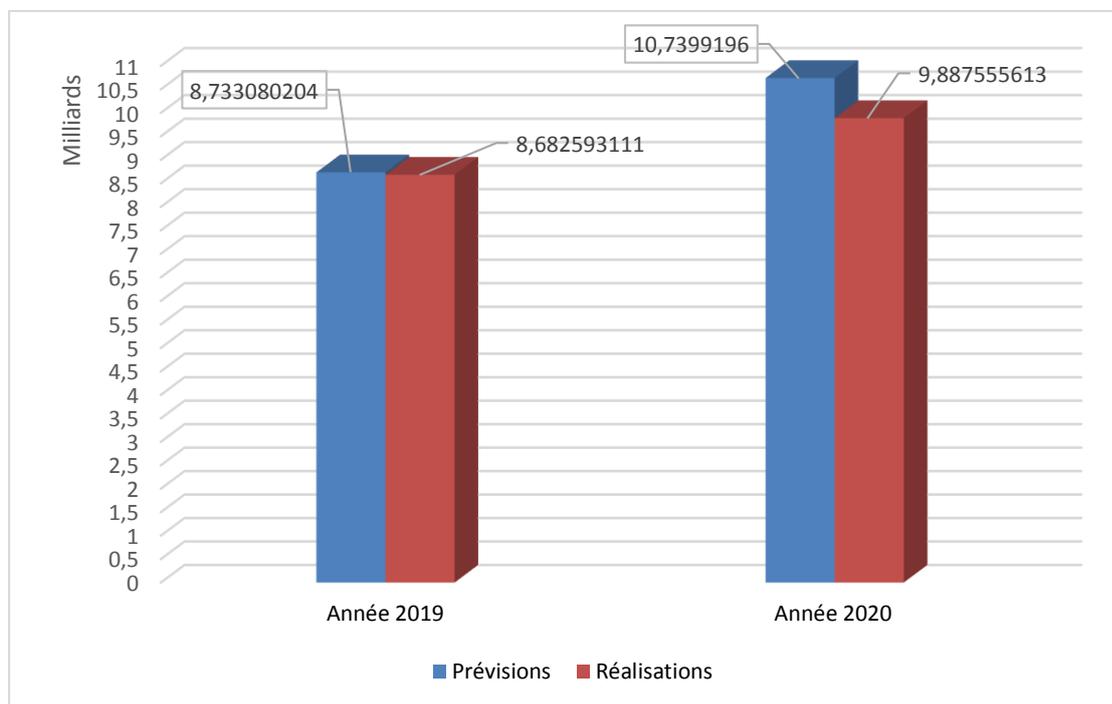
Désignation	2019	2020
Total prévisions	8.733.080.204	10.739.919.596
Total réalisations	8.682.593.111	9.887.555.613
Ecart sur chiffre d'affaire	-50.487.093	-852.363.983

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de la société NAFTAL.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Les résultats du tableau N° 10 peuvent être illustrés dans l'histogramme suivant :

Figure N° 20 : Écarts entre les réalisations et les prévisions du CA total de la société NAFTAL pour les exercices 2019 et 2020.



Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données du tableau N° 10.

Sur la base des calculs précédents, nous relevons que :

- Les écarts sur quantités ont les mêmes valeurs que les écarts sur chiffres d'affaires et cela dans tous les produits et pour les deux exercices ;
- **L'écart sur prix est égal à 0** pour tous les produits et pour tous les exercices. Cela peut être expliqué par le fait que la société NAFTAL utilise le prix unitaire prévu comme prix réel d'où l'écart sur prix est toujours **Nul**. Ce qui signifie que les écarts constatés sur le chiffre d'affaires sont toujours dû à l'écart sur les quantités vendues, que ce soit un écart favorable ou bien défavorable.
- Pour les deux exercices, les écarts dans la majorité des produits sont défavorables, ce qui signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs. Les taux de réalisation dans chaque année sont proches de **100%**. Donc même si l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs, elle reste tout de même proche de ses prévisions. Par exemple, les taux de réalisation des carburants sont de **99%** pour 2019, de **92%** pour 2020. Ce qui peut être satisfaisant dans un environnement instable et difficile à prévoir.

CHAPITE III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques

Conclusion :

Ce cas pratique nous a aidés à mieux comprendre nos recherches théoriques. Nous tenons à souligner que ce stage effectué au niveau de la société NAFTAL, nous a permis de prendre connaissances sur la mise en place du contrôle budgétaire des ventes par l'analyse des écarts pour l'amélioration de sa gestion qui nécessite des techniques utilisées par le contrôleur de gestion.

A l'issue de ce travail, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations des années 2019 et 2020 afin de calculer et d'analyser les écarts.

Nous avons calculé le taux de réalisation et d'évolution des produits sur deux années 2019 et 2020 nous avons pu vérifier l'importance du contrôle budgétaire qui est un instrument de gestion pour toute entreprise commerciale à l'image de la société NAFTAL, dans la mesure où il aide à la réalisation des objectifs qu'elle fixe ainsi il permet de mettre en place des actions correctives.

Conclusion Générale

Durant notre travail, nous avons essayé de donner des réponses jugées primordiales à la question principale «*Comment le contrôle budgétaire est-t-il pratiqué au sein d'une entreprise publique Algérienne le cas NAFTAL de TIZI-OUZOU ?* ». Pour cela nous avons essayé de présenter le budget de NAFTAL à savoir la vente, et essayer d'appréhender l'analyse des différents écarts de réalisations et de comprendre le principe de mise en œuvre des actions correctives.

Au terme de ce stage, on a eu la satisfaction d'avoir découvert plusieurs facettes de la gestion de l'entreprise. Mais plus qu'une satisfaction, on a eu le plaisir de travailler dans un domaine qui nous passionne et sur un thème qui nous a toujours intrigué. La pratique au sein de cette entreprise nous a permis d'entrevoir la réalité quotidienne à laquelle est confronté le Département Finance et comptabilité. Ainsi que le comportement à adopter en toute circonstance. Cela nous a également permis d'approfondir nos connaissances dans le domaine de la gestion, mais aussi d'acquérir une expérience extrêmement valorisante d'un point de vue personnel.

Durant la période du stage pratique au sein de « NAFTAL », nous avons étudié le budget de vente en analysant ses différents écarts pour les produits «Carburant » pour l'exercice avant et durant la pandémie 2019, 2020 afin de calculer les écarts annuels.

Le contrôle de gestion est considéré comme la maîtrise et le pilotage de la performance de la société NAFTAL, c'est le processus par lequel les managers vérifient que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts tracés par l'organisation, à l'aide des différents outils dont il dispose. Ce qui nous amène à confirmer notre première hypothèse.

Le contrôle budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques du contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décisions à l'intérieur de l'entreprise. Son utilité générale peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification, de coordination et de contrôle.

Le contrôle de gestion d'une entité porte un œil bienveillant sur sa structure, ses politiques et techniques de gestion, sur ses méthodes et procédures, sur l'emploi de ses dirigeants, afin d'en évaluer l'efficacité et l'efficience ; il utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise.

Conclusion Générale

Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts, sont considérés comme outil nécessaire à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision, ont pour but essentiel de donner à chaque responsable des éléments chiffrés de son activité à intervalles périodiques allant d'une journée à un mois voir à une année. Ceci permet l'orientation de la gestion de l'entreprise à court terme, à long terme, en termes de quantité et de coût, pour atteindre les objectifs à partir des informations basées sur l'interprétation et l'identification des causes des écarts et les actions correctives pour rattraper le budget.

Notre enquête nous a menés à distinguer que NAFTAL dispose des résultats positifs et négatifs dus à des différentes circonstances. Pour les résultats favorables sont constatés après la forte demande et disponibilité des produits pétroliers, alors que les résultats défavorables dus au manque de circulation des véhicules à cause de la neige et aussi la pandémie Covid-19 qui a diminué la demande sur le produit.

À l'égard de notre analyse des écarts de la société NAFTAL on constate que ses résultats durant ces deux exercices de l'année 2019 et 2020 sont défavorables, de cela on conclut que la société n'a pas atteint ses objectifs assignés au début de son travail avec un pourcentage de 99 % en 2019 et 92% en 2020, mais elle reste tout de même proche de ses prévisions. Alors on peut confirmer la deuxième hypothèse.

Enfin, nous pouvons dire que ce mémoire a contribué à l'amélioration de nos connaissances personnelles dans le domaine du contrôle de gestion en terme général et le contrôle budgétaire en particulier, un enrichissement que nous mettrons à profit de notre vie professionnelle.

Bibliographie :

Ouvrages

- ALCOUFFE M, BOITIER A, RIVIERE F, VILLESQUE-Dubus, « Contrôle de gestion interactif », Dunod, Paris, 2013.
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, DECF « Contrôle de gestion » 5^{ème} édition, 2004.
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion », Paris : édition Dunod, 2007.
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion DCG 11 », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010.
- BERLAND Nicolas, « Le contrôle budgétaire », éditions la découverte et Syros, Paris, 2002.
- BERLAND Nicolas, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion » 2^{ème} édition, Pearson France 2013.
- BURLAND A, EGLEM J-Y, MYKTIA P, « Dictionnaire de gestion- comptabilité- finance contrôle » 2^{ème} édition, FOUCHER, Vanves, 2004.
- BURLAND A, SIMON C, « Analyse des coûts et contrôle de gestion », librairie Vuilbert, 1985.
- BOUIN X, SIMON F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2015.
- DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine « Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014.
- COSSUS Claude, « Écart et contrôle budgétaire », Paris : Edition Vuibert, 1989.
- FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005.
- GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2005.
- GOUJET C, RAULET C, RAULET C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Tome 1, calcul des couts complets analyse des coûts et des marges », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001.
- HORNGREN C, BHIMANI A, DATAR S. FOSTER G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition, Pearson Education France, 2006.

Bibliographie :

- HUTIN H, « toute la finance de l'entreprise en pratique » 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003.
- KERVILER I, KERVILER L, « le contrôle de gestion à la portée de tous », 3^{ème} édition, Economica, Paris, 2000.
- LANGLOIS L, BONNIER C, BRINGER M, «Contrôle de gestion », édition Berti, Alger, 2008.
- LONING Hélène, MALLERETE Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, DANIEL Michel, SOLE Andreu, « Le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique » , 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008.
- PETITJEAN Maurice, « Gestion analytique et budgétaire, principes études de cas solutions », librairies technique, 1972.
- SELMER Caroline, « Concevoir le tableau de bord, outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
- SEPARI Sabrina, GUY Solle, Louis le cœur, « DSGC 3 Management et contrôle de gestion », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2014.
- YVES de Rongé, CERRAD Karine, « Contrôle de gestion », Pearson Education France, Paris, 2009.

Mémoires

- AKKOUICHE Hamza, ZIDI Amar, « le contrôle de gestion et sa contribution à la performance de l'entreprise cas : GENERAL EMBALLAGE », mémoire de master Université de MOULOUD MAMMERI, TIZI-OUZOU, 2016.
- BESSAL Zakari, BERKANE Asma, « le contrôle de gestion : le tableau de bord comme outils d'aide à la décision », mémoire de master, Université de MOULOUD MAMMERI, TIZI-OUZOU, 2020.



Chiffre d'Affaire par CDS

CDS 215C

Journée du 01/01/2019

Edité le 29/04/2021 13:36

au 31/12/2019

Produit	Emballage	Designation	Quantite	Quantite TM	Montan
215C CENTRE DE DISTRIB.DEPOT OUED AISSI					
CARBURANTS					
13020	799	ESSENCE SUPER	672 179,18	5 0211,785	1 262 775 386,00
13040	799	ESSENCE SANS PLOMB	749 565,00	5 6966,940	1 371 464 469,00
16020	799	GAS OIL	4 587 665,24	38 1234,981	6 048 636 125,42
			600 9409,421	48 8413,706	8 682 875 980,48
			600 9409,421	48 8413,706	8 682 875 980,48

Annexe 1

NAFTAL SPA
 District COM TIZI OUZOU
 CDD 215C

RAPPORT D'ACTIVITE VENTES CARBURANTS 2019

MOIS DE DECEMBRE 2019

UM= M3

PRODUITS	REAL/M3	PREV/M3	TR %	REAL/TONNE	REAL/CUM/M3	REAL(M3)	TC %	PREV/CUM	TR %
						déc-18			
SUPER	5138	4798	107%	0	67218	5633	-9%	60386	111%
ESPLOMB	5747	6710	86%	0	74955	5771	0%	75464	99%
S/T ESS	10885	11508	95%	0	142173	11404	-5%	135850	105%
GAS - OIL	35952	35595	101%	0	458767	40457	-11%	471625	97%
TOTAL CBR	46837	47103	99%	0	600940	51861	-10%	607475	99%

Commentaire:

Le taux de réalisation est de 99 % avec un taux de décroissance de 01 %

Annexe 2



Chiffre d'Affaire par CDS

CDS 215C

Journée du 01/01/2020

Edité le 29/04/2021 13:38

au 31/12/2020

Produit	Emballage	Designation	Quantite	Quantite TM	Montan
215C CENTRE DE DISTRIB.DEPOT OUED AISSI					
CARBURANTS					
13020	799	ESSENCE SUPER	572 203,89	4 2743,631	1 121 795 756,19
13040	799	ESSENCE SANS PLOMB	648 956,44	4 9320,689	1 202 250 819,58
16020	799	GAS OIL	4 003 092,79	33 2657,011	5 239 650 802,44
			522 4253,120	42 4721,331	7 563 697 378,22
			522 4253,120	42 4721,331	7 563 697 378,22

Annexe 3

NAFTAL SPA
 District COM TIZI OUZOU
 CDD 215C

RAPPORT D'ACTIVITE VENTES CARBURANTS 2020

MOIS DE DECEMBRE 2020

UM= M3

PRODUITS	REAL/M3	PREV/M3	TR %	REAL/TONNE	REAL/CUM/M3	REAL(M3)	TC %	PREV/CUM	TR %
						déc-19			
SUPER	4477	5546	81%	0	57219	5138	-13%	65238	88%
ESPLOMB	5757	3515	164%	0	64896	5747	0%	61190	106%
S/T ESS	10234	9061	113%	0	122115	10885	-6%	126428	97%
GAS - OIL	35038	33461	105%	0	400313	35952	-3%	440739	91%
TOTAL CBR	45272	42522	106%	0	522428	46837	-3%	567167	92%

Commentaire:

Le taux de réalisation est de 106 % avec un taux de décroissance de 03 %

Annexe 4

Table des matières

Remerciement.

Dédicaces.

Sommaire.

Liste des abréviations.

Liste des tableaux

Liste des figures.

Liste des annexes.

Chapitre I : Les fondements notionnels du contrôle de gestion.

Introduction :..... 04

Section N° 01 : Notions de base du contrôle de gestion..... 05

1. Historique et définition du contrôle de gestion..... 05

1.1.Historique..... 05

1.2.Définition du contrôle de gestion..... 06

1.2.1. Le contrôle..... 06

1.2.2. La gestion..... 06

1.3.Objectifs du contrôle de gestion..... 07

1.3.1. L'objectif du contrôle de gestion auparavant..... 07

1.3.2. L'objectif du contrôle de gestion aujourd'hui..... 07

1.4.Le rôle du contrôle de gestion..... 09

Section N° 02 : La structure organisationnelle de la fonction du contrôle de gestion 11

1. Définition du concept organisation..... 11

2. L'organisation de la fonction de contrôle de gestion..... 11

2.1.Rattachement à la direction générale..... 12

2.2.Rattachement à la direction financière..... 12

2.3.Rattachement en réseau..... 13

3. Processus du contrôle de gestion..... 15

3.1.Phase de prévision..... 15

3.2.Phase d'exécution..... 15

3.3.Phase d'évaluation.....	15
3.4.Phase d'apprentissage.	15
4. La place du contrôle de gestion dans le processus de gestion.....	17
4.1.Le contrôle stratégique.....	17
4.2.Contrôle de gestion.....	17
4.3.Le contrôle opérationnel.....	18
Section N° 03 : Les instruments du contrôle de gestion	19
1. Les outils du contrôle de gestion :.....	19
1.1.Prix de cession interne.....	19
1.1.1. Définition du PCI.	19
1.1.2. Les objectifs du PCI.	20
1.1.3. Choix du système PCI.	20
1.2.La comptabilité générale.	20
1.2.1. Définition de la comptabilité générale.	20
1.2.2. Les objectifs de la comptabilité générale.	21
1.3.La comptabilité analytique	21
1.3.1. Définition de la comptabilité analytique.	22
1.3.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.	23
1.3.3. Les concepts de base de la comptabilité analytique.	23
1.3.3.1.La notion de charge.	23
1.3.3.2.Typologie des charges.	24
1.3.3.3.La notion de coût.....	25
1.3.3.4.Typologie.	25
1.4.Le tableau de bord :.....	26
1.4.1. Définition du tableau de bord.....	26
1.4.2. Les principaux rôles du tableau de bord.....	27
1.4.2.1.Instrument de contrôle et de comparaison et d'amélioration.	27
1.4.3. Les instruments du tableau de bord.....	28
1.4.3.1.Les écarts.....	28
1.4.3.2.Les ratios.	28
1.4.3.3.Les graphiques.....	28
1.4.3.4.Les clignotants et le multimédia.....	28
1.4.3.5.Les commentaires.....	29

1.5.	La gestion budgétaire.	29
1.5.1.	Définition de la gestion budgétaire.	29
1.5.2.	Les rôles de la gestion budgétaire.	30
1.5.3.	La démarche budgétaire.	30
1.5.3.1.	La phase de prévision.	30
1.5.3.2.	La budgétisation ou le budget.	31
1.5.3.3.	Le contrôle budgétaire.	31
1.6.	Le reporting :	32
1.6.1.	Définition du reporting.	32
1.6.2.	Les objectifs.	32
1.6.3.	Différence entre le tableau de bord et le reporting.	33
2.	Les méthodes du contrôle de gestion :	34
2.1.	Méthode de coût complet.	34
2.1.1.	La méthode des centres d'analyse (section homogène).	34
2.1.1.1.	Les centres principaux (section d'exploitation).	34
2.1.1.2.	Les centres auxiliaires (sections de gestion).	34
2.1.2.	La méthode des coûts à base d'activité ou, ABC (Activity Based Costing) ..	35
2.2.	Méthodes des coûts partiels :	35
2.2.1.	La méthode du coût variable (direct-costing).....	35
2.2.2.	La méthode des coûts directs.....	36
2.2.2.1.	La méthode des coûts spécifiques.	36
2.2.3.	La méthode des coûts marginaux.	37
2.2.4.	Méthodes des coûts standards.	37
	Conclusion	39
	Chapitre II : Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales.	
	Introduction	40
	Section N° 01 : Le contrôle budgétaire comme outil de contrôle de gestion.	41
1.	Genèse et évolution du contrôle budgétaire.	41
2.	Définition du budget et contrôle budgétaire.....	42
2.1.	Définition du budget	42
2.2.	Typologie des budgets.....	43
2.2.1.	Budget des ventes.....	43

2.2.2.	Budget de production	44
2.2.3.	Budget des approvisionnements.....	44
2.2.4.	Budget d'investissements	45
2.2.5.	Budget de trésorerie	45
2.3.	Les étapes d'élaboration du budget.....	46
3.	Définition de contrôle budgétaire.....	47
3.1.	Objectifs et rôle du contrôle budgétaire	49
3.1.1.	Objectifs du contrôle budgétaire	49
3.1.2.	Le rôle du contrôle budgétaire.....	49
3.2.	Principe de contrôle budgétaire.....	51
Section N° 02 :	La démarche du contrôle budgétaire	52
2.1.	Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	52
2.2.	Processus du contrôle budgétaire	52
2.2.1.	La prévision.....	52
2.2.2.	La planification	53
2.2.3.	L'articulation des budgets	53
2.2.4.	Ajustement des budgets.....	53
2.2.4.1.	Les variations de taux d'activités	53
2.2.4.2.	Les variations de prix	53
2.3.	Les étapes du contrôle budgétaire	55
2.3.1.	Le contrôle avant l'action (priori) :(par anticipation)	55
2.3.2.	Le contrôle pendant l'action :(par alerte).....	55
2.3.3.	Le contrôle après l'action (posteriori) : (par erreur).....	55
Section N° 03 :	Présentation et analyse des écarts du contrôle budgétaire.....	56
3.1.	Définition et principe d'élaboration de l'écart.	56
3.1.1.	Définition de l'écart.....	56
3.1.2.	Principes d'élaboration des écarts	56
3.1.2.1.	Premier principe	56
3.1.2.2.	Deuxième principe	57
3.1.2.3.	Troisième principe	57
3.1.2.4.	Quatrième principe	57
3.2.	Objectifs des analyses des écarts.....	57
3.3.	Calcul et Analyse des écarts de la fonction commerciale	58

3.3.1.	Écart sur le résultat global	59
3.3.2.	Écart sur chiffre d'affaire	60
3.3.2.1.	Définition du l'écart sur chiffre d'affaire	60
3.3.2.2.	Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire	62
3.3.3.	Écart sur marge.....	62
3.3.3.1.	Définition du l'écart sur marge	63
3.3.4.	Les causes des écarts de chiffre d'affaires et de marge.....	64
4.	Analyse des écarts de la fonction de production (écarts sur coûts).....	64
4.1.	L'écart sur charges directes.....	64
4.1.1.	Écart sur matières premières	65
4.1.2.	Écart sur main d'œuvre directe	66
4.2.	Écart sur charges indirectes (Centre d'analyse)	66
4.2.1.	Écart sur coût des charges	66
4.2.2.	Écart sur activité.....	66
4.2.3.	Écart sur rendement.....	67
4.3.	Mise en œuvre des actions correctives.....	68
	Conclusion	69

Chapitre III : Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques.

Introduction	70	
Section N° 01 : Présentation de l'organisme d'accueil NAFTAL	71	
1.	Historique et création de la société NAFTAL.....	71
2.	Organisation de la société NAFTAL.....	72
2.1.	La direction générale.....	72
2.2.	Les Structures Fonctionnelles	73
2.2.1.	Directions Exécutives.....	73
2.2.2.	Les Directions centrales.	73
2.2.3.	les Directions de soutien.....	73
2.3.	Les structures opérationnelles.....	73
2.3.1.	Division CLP.	74
2.3.2.	Division GPL.	74
2.3.3.	Division bitume.....	74
2.3.4.	Division AVM.	74

3. Évolution structurelle et organisationnelle.....	75
4. Missions de NAFTAL.....	79
Section N° 02 : Présentation du District commercial Tizi –Ouzou.	80
1. Présentation du district Commercial Tizi-Ouzou.....	80
2. Missions du district commercial de Tizi-Ouzou.	80
3. Description de l’organisation du district commercial Tizi-Ouzou.....	81
3.1. Le département commercial.....	81
3.2. Le département finance et comptabilité	81
3.3. Le Département transport et technique	82
3.4. Le département administration et moyens généraux	82
3.4.1. La présentation du centre multi produit (CMP).....	83
3.4.2. La présentation du centre de stockage et de distribution (CSD).....	83
Section N° 03 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de la société	
NAFTAL	85
1. Budget des ventes de la société NAFTAL	85
2. Calcul et analyse des écarts du budget de vente.....	86
2.1. Écart sur chiffre d’affaires	86
2.2. Écart sur quantité et écart sur prix.....	89
2.2.1.Écart sur quantité.....	90
2.2.2.Écart sur prix.....	90
3. Interprétation des écarts.....	90
3.1. Les produits essence.....	90
3.2. Le produit Gasoil.....	91
3.3. Total carburants.....	91
Conclusion.....	94

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Résumé

Résumé :

Le contrôle de gestion est un langage financier et comptable qui aide les dirigeants à maîtriser la gestion de l'entreprise pour un pilotage et une prise de décision plus efficace en utilisant plusieurs outils tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord ...etc.

Notre travail est basé sur l'étude du contrôle budgétaire au niveau de la société NAFTAL en illustrant ses réalisations et ses prévisions du processus de vente, en identifiant les écarts et les causes de ses derniers afin d'interpréter des actions correctives. L'analyse des écarts calculés aide à prendre en place des actions correctives afin d'améliorer la situation d'une entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion, gestion budgétaires, contrôle budgétaire, réalisations, prévisions, écart, actions correctives.

Abstract:

Management control is a financial and accounting language that helps managers mastering the management of the company for a more efficient decision making using several tools such as cost accounting, budgetary management, the dashboard...ect.

Our work is based on the study of budgetary at the level of the NAFTAL Company by illustrating its achievement and forecasts of the sales process by identifying the deviation and the causes of these in order to interpret corrective actions. The calculated gap analysis helps to make corrective actions in order to improve the situation of a company.

Keywords : Management control, budgetary management, budgetary control, achievements, forecasts, gap, corrective actions.



Table des Matières



INTRODUCTION GENERALE

CHAPITRE I :

Les fondements notionnels du contrôle de gestion.

CHAPITRE II :

Le contrôle budgétaire au sein des entreprises commerciales.

CHAPITRE III:

Cas NAFTAL comme illustration des développements théoriques.

CONCLUSION GENERALE



SOMMAIRE



BIBLIOGRAPHIE



ANNEXES