

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA**

**RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

**UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI - TIZI-OUZOU**



**Faculté des Sciences économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion**

**Département des Sciences de Gestion**

**Filière des Science Financière et Comptabilité**

**Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master**

**Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion**

**Thème :**

**Elaboration et Mise en Place des Outils de Contrôle Budgétaire**

**Réalisé par :**

**OUDJANE Djamila**

**MECHHAT Souad**

**Encadrée par :**

**SADAoui Farid**

**Jury composé de**

**SADOUD Ahmed**

**HADJOU AZIZ**

**SADAoui Farid**

**5<sup>ème</sup> Promotion**

**Année universitaire 2019/2020**

## *Remerciement*

*Tout d'abord merci à Dieu, le miséricordieux, de nous avoir donné la force de réaliser ce modeste travail.*

*Ensuite nos remerciements vont spécialement à nos chers parents de nous avoir accompagné, soutenu afin d'arriver au terme de ce travail qui est le fruit de plusieurs années d'études.*

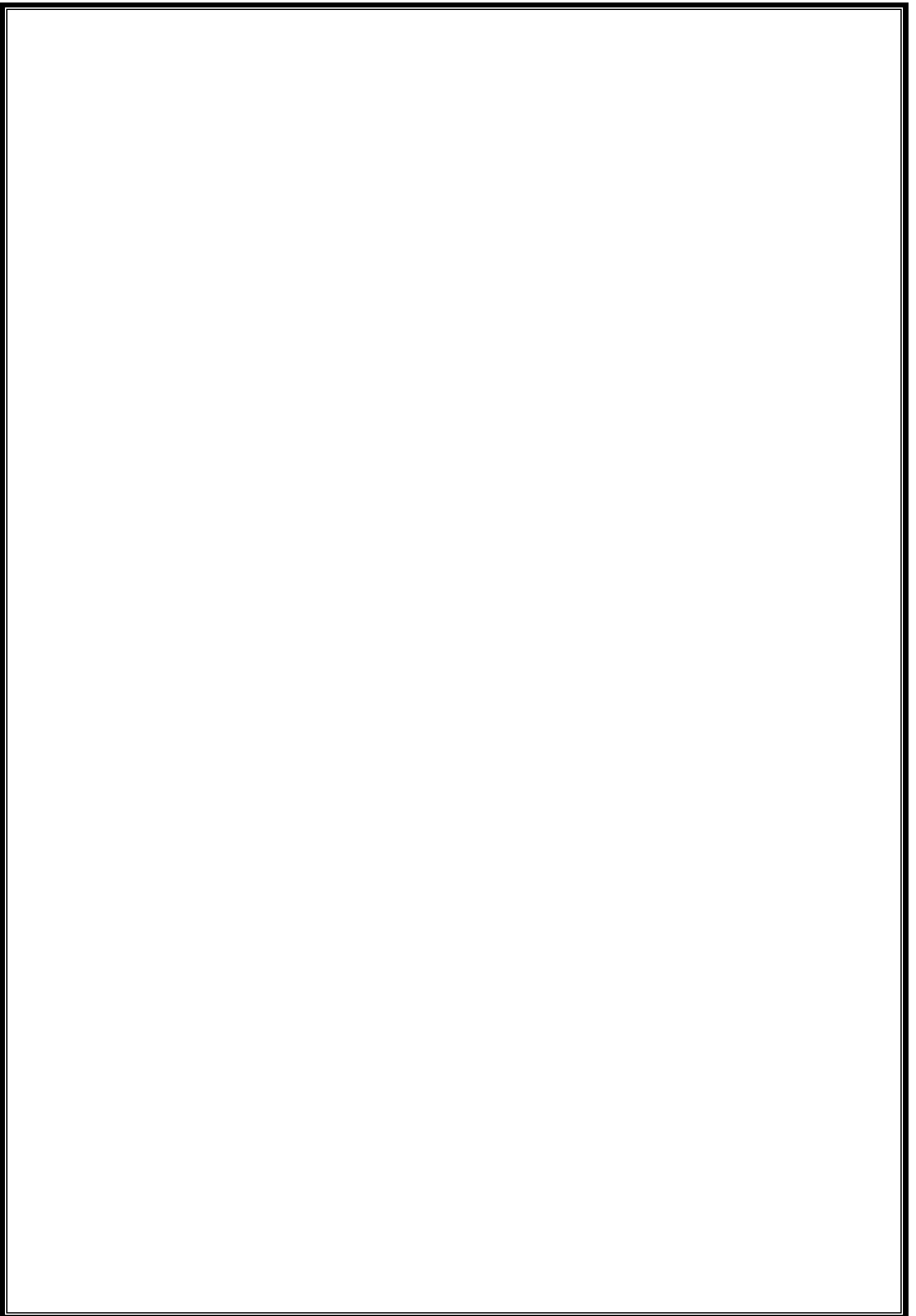
*On tient tout particulièrement à remercier M Sadaoui Farid notre promoteur pour ses conseils et ses orientations utiles.*

*Nous remercions aussi les membres de jury d'avoir accepté d'évaluer notre travail*

*Nous remercions tous le personnel de l'entreprise SOCOTHYDE en particulier Madame BAOUALI Amel, BENOUAREB Rafik, MOHAMED Youcef et BENCHATTER Amel.*

*Enfin, nous tenons à remercier tous ceux qui nous ont aidé de près ou de loin à réaliser ce travail, ou avaient l'intention de le faire.*

*Un grand merci à tous...*



## *Dédicaces*

*Je dédie cet humble travail avec grand amour  
sincérité et fierté*

*À mes chers parents, source de tendresse de noblesse et  
d'affectation*

*À mon frères Abdenour et mes sœurs, faïza et Melissa en  
témoignage la fraternité, avec mes souhaits de  
bonheur et de succès*

*À mon ami et mon binôme Djamila*

*À ma copine Malha*

*À tous les membres de Ma famille*

*À tous mes amis, tous mes professeurs*

*Et à tout qui compulse ce modeste travail.*

*Souad*

## *Dédicaces*

*Je dédie cet humble travail avec grand amour  
sincérité et fierté :*

*À mes chers parents, source de tendresse de noblesse et  
d'affectation*

*À mon mari Djamel qui m'a soutenue tout au long de  
ce projet*

*À mes frères et mes sœurs, en témoignage la fraternité,  
avec mes souhaits de bonheur et de succès*

*À mon amie et binôme Souad*

*À tous les membres de Ma famille*

*À tous mes amis*

*Et à tout qui compulse ce modeste travail*

*Djamila*

# Sommaire

<b>Introduction générale .....</b>	<b>1</b>
------------------------------------	----------

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

<b>Introduction .....</b>	<b>5</b>
---------------------------	----------

<b>Section 01 : Aspect théorique de contrôle de gestion .....</b>	<b>5</b>
---	----------

<b>Section 02 : Les principaux outils du contrôle de gestion .....</b>	<b>18</b>
--	-----------

<b>Section 03 : La gestion budgétaire .....</b>	<b>30</b>
---	-----------

<b>Conclusion .....</b>	<b>42</b>
-------------------------	-----------

## **Chapitre 02 : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

<b>Introduction .....</b>	<b>43</b>
---------------------------	-----------

<b>Section 01 : La procédure d'élaboration des budgets .....</b>	<b>43</b>
--	-----------

<b>Section 02 : Le contrôle budgétaire .....</b>	<b>57</b>
--	-----------

<b>Section 03 : gestion et interprétation des écarts .....</b>	<b>69</b>
--	-----------

<b>Conclusion.....</b>	<b>83</b>
------------------------	-----------

## **Chapitre 03 : Le processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYDE**

<b>Introduction .....</b>	<b>84</b>
---------------------------	-----------

<b>Section 01 : Présentation et organisation générale de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>85</b>
---	-----------

<b>Section 02 : La gestion budgétaire au sein de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>97</b>
---	-----------

<b>Section03 : Le contrôle budgétaire au niveau de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>111</b>
---	------------

<b>Conclusion.....</b>	<b>126</b>
------------------------	------------

<b>Conclusion générale .....</b>	<b>127</b>
----------------------------------	------------

**Annexes**

## Liste des abréviations

**ABC** : activité based costing

**CA** : chiffre d'affaire

**CP** : coût préétabli

**CR** : coût réel

**CS** : coût standard

**DC** : direction commercial

**E/G** : écart globale

**E/V** : écart sur volume d'activité

**EPE** : entreprise publique économique

**MOD** : main d'œuvre

**MP** : matière première

**PCG** : plan comptable générale

**PLD** : Plan de développement à long terme

**Q<sub>P</sub>** : quantité préétabli

**Q<sub>R</sub>** : quantité réel

**SPA** : Société par action

**VAN** : valeur actuelle nette

L'environnement interne et externe de l'entreprise est devenu complexe, incertain, ce qui oblige les dirigeants à se baser sur un système de contrôle qui vise à atteindre les objectifs fixés. Ce système est appelé le « contrôle de gestion ». Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive et contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif, il est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer d'avantage de convergence des buts dans l'organisation. Le contrôle de gestion naissent et se développent avec la taille croissante des organisations, il repose sur un processus débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser, « *c'est un domaine qui va fonder l'économie des comportements dans l'entreprise* ». <sup>1</sup>

Le contrôle de gestion est défini par RN. Anthony comme étant « *un processus destiné à motiver les responsables et les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » <sup>2</sup>. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration continue de la stratégie et de l'organisation. Le contrôle de gestion comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision, pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs. Le contrôle de gestion a pour but de mesurer, d'analyser, d'améliorer la performance de l'entreprise. Cette dernière, pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion dispose de plusieurs outils tels que la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et le tableau de bord. Dans cet ensemble, le système budgétaire occupe une position prédominant, car souvent les données issues de la comptabilité, tableau de bord, les informations extracomptable, s'établissent et se jugent par rapport à lui.

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification et du contrôle.

---

<sup>1</sup> Löning H, Mallert. V, «le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques » 3<sup>ème</sup> éd, DUNOD, Paris, 2008, P11.

<sup>2</sup> Idem, P2.

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnelle à court terme, il s'agit de mettre en regard les moyens dont l'entreprise dispose et les prévisions d'actions souhaitées.

La procédure de la gestion budgétaire s'appuie sur trois phases préliminaires :

- La première phase qui est la prévision a pour objectif de la déclinaison du choix stratégique fixé par les cadres dirigeants de l'entreprise ;
- Suivi par la budgétisation qui est la phase où l'on chiffre les prévisions par fonction ;
- Enfin nous abordons le contrôle budgétaire qui consiste à confronter les réalisations avec les prévisions afin de dégager les écarts significatives qui entraînent des actions correctives.

Le contrôle budgétaire représente une étape importante dans l'évolution du contrôle de gestion, à tel point qu'il lui a été longtemps assimilé. Il s'inscrit résolument dans une perspective de pilotage, dans la mesure où il se fonde sur l'établissement des prévisions, il les contrôle en les confrontant aux réalisations, les ajuste et rectifie, si le réel s'écarte trop de ce qu'est déjà prévu.

M. Gervais définit Le contrôle budgétaire comme « *une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'en rechercher les causes et d'inspirer les mesures correctives jugées souhaitables* »<sup>3</sup>. Le contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis, pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise en tension les données nécessaires, tant à l'établissement des budgets qu'au calcul des réalisations, mettent en jeu tous les systèmes d'information comptables de l'entreprise. 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 responsabilités.

SOCOTYD, à l'instar de toute entreprise, exerce ses activités dans le cadre d'un environnement où les décisions gouvernementales sont d'une importance majeure, ces derniers influencent plus ou moins directement les décisions de l'entreprise. Par le biais d'un marché qui se caractérise par un aspect dynamique et évolutif, où tantôt il présente des opportunités à saisir, tantôt des menaces à écarter. Ce qui pousse à être vigilant pour appréhender tous changements en ce qui concerne les objectifs à atteindre.

L'objectif de notre travail consiste en la présentation de la notion du contrôle de gestion et de mener une étude sur l'outil de la gestion budgétaire et d'essayer de situer la place de contrôle budgétaire au sein de société de coton hydrophile d'isser

---

<sup>3</sup> Gervais. M, « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, 1991, P442.

La SOCOTHYD. Pour y parvenir, nous allons diriger notre travail de recherche à travers la question suivante :

### **Problématique de recherche**

« Comment le processus de contrôle budgétaire peut influencer le positionnement et la performance de l'entreprise ? »

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

- Quelle est la relation existante entre le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire ?
- Quelles sont les procédures à suivre pour contrôler le budget ?
- Comment élaborer et contrôler le budget commercial au sein de la SOCOTHYD ?

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

H1 : Il existe une relation étroite entre le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire

H2 : le budget est une synthèse des travaux prévisionnels que l'entreprise élabore qui doit être étudié et contrôler en commun ?

H3 : Le budget commercial de SOCOTHYD est un instrument efficace de mesure de la performance commerciale.

### **Méthodologie de recherche**

Pour traiter notre problématique, nous avons combiné deux démarches méthodologiques. Nous avons, en premier lieu, fait un cours à une étude documentaire pour créer le cadre conceptuel d'élaboration des outils de contrôle budgétaire. En deuxième lieu, pour saisir la pratique de contrôle budgétaire nous avons réalisé un stage au niveau de la SOCOTHYD d'ISSER dans le but de maîtriser l'élaboration et le suivi du budget de vente.

### **Structure du travail**

Afin de répondre aux questions citées dans la problématique, nous avons subdivisé notre travail en trois chapitres : le premier chapitre porte sur le lien entre le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire, dans ce chapitre, nous allons passer en revue la notion de contrôle de gestion à travers les différentes approches, les principaux outils de contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire qu'est considéré comme outil de ce contrôle. Le deuxième chapitre porte sur le contrôle de l'activité par le système budgétaire, dans ce chapitre, nous passerons à la procédure d'élaboration des budgets ensuite aux aspects théoriques de contrôle budgétaire et enfin on termine par la gestion et l'interprétation des écarts.

Le troisième chapitre sera réservé à la mise en application des points développés dans les deux chapitres précédents.

### **Les objectifs de la recherche**

Notre objectif de recherche est de comprendre l'importance du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise, et ses différentes finalités et sa contribution dans l'amélioration de la performance, et dans quelle mesure atteignent ses objectifs sur le plan financier.

### **Les raisons de choix de thème**

Les raisons principales qui ont motivées le choix de notre thème sont :

La première préoccupation de l'entreprise est d'améliorer sa situation financière et de dégager un résultat important. Cette dernière utilise le contrôle budgétaire pour y arriver.

Le positionnement du contrôle budgétaire est important car il permet de :

- D'assurer la réalisation de ses objectifs fixés ;
- D'améliorer le processus provisionnel de l'entreprise ;
- De s'assurer de la performance de l'entreprise.

### **Les limites de la recherche**

Durant notre stage pratique au niveau de la SOCOTHYDE on a trouvé certaines difficultés à savoir :

- la confidentialité de certaines informations ;
- la durée de stage est très courte ;
- l'indisponibilité de l'informateur ;
- Les déplacements entre les départements pour avoir des informations.

## **Introduction**

La complexité croissante des organisations et les mutations du management liées à la concurrence économique, la globalisation des marchés, l'évolution rapide de technologies, oblige les entreprises à la mise en place de processus de contrôle de gestion qui permet d'assurer une performance économique et une meilleure réalisation des objectifs. Le contrôle de gestion est généralement défini comme « *un des éléments du contrôle organisationnel. Son rôle fondamentale est de permettre aux dirigeants de la hiérarchie d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme.* ».<sup>1</sup>

Le contrôle de gestion a pour objectifs de permettre une préparation systématique et coordonnée et cela par la mise de méthodes valables, efficaces et efficientes à court, à moyen et à long terme.

Ce chapitre introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, ses objectifs et ses outils fondamentaux.

## **Section 01 : Aspect théorique de contrôle de gestion**

Afin de mieux cerner la portée du contrôle de gestion, nous allons présenter dans cette section l'historique du contrôle de gestion, ses différentes définitions, ses objectifs, son processus et enfin la place et le rôle de contrôleur de gestion.

### **1.1. Historique, évolution et définition du contrôle de gestion**

#### **1.1.1. Historique**

Historiquement, et à l'image de ce qui décrivait H. Fayol (1918), le contrôle a d'abord été assimilé à un « contrôle sanction », c'est-à-dire une forme de contrôle n'ayant d'autre objet que de vérifier l'adéquation entre une norme préétablie et le résultat d'une action. La sanction, positive ou négative, était le résultat de ce contrôle<sup>2</sup>. Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt reliés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. Le contrôle de gestion né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor(1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt(1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production

---

<sup>1</sup> Bouquin H., le contrôle de gestion, PUF 1997, P29

<sup>2</sup> Boisselier Patrick, « contrôle de gestion cours et application », éd Vuibert, Paris, 1999, P 5

## *Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire*

---

et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des données prévisionnelles appelées « budget » et un suivi des réalisations pour mesurer les écarts. Par la suite avec l'analyse de ces écarts, le contrôle a évolué dans le sens d'un « contrôle budgétaire », dépasse ainsi le rôle qui lui était attribué de surveillance de la production, pour devenir un instrument de la politique prévisionnelle de l'entreprise

Les premières principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe. Les pratiques se sont élaborées progressivement tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle en fonction des besoins des entreprises. 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<sup>3</sup>. De nos jours, le contrôle de gestion devenu multifonctionnel et multisectoriel. Il est largement présent dans toutes les sphères de l'économie.

### **1.1.2. L'évolution de contrôle de gestion**

Au fur et à mesure de la compréhension de la dynamique de fonctionnement des entreprises par la théorie des organisations et de la prise en compte des évolutions macroéconomiques, il est possible de repérer pour le contrôle de gestion, trois périodes et trois champs d'action<sup>4</sup> :

**A. Première période :** la fonction production est prioritaire et il faut connaître les coûts dans des structures stables et un contexte certain pour répondre à des préoccupations de contrôle opérationnel.

**B. Deuxième période :** Il faut mesurer, piloter toutes les fonctions d'une organisation de grande taille, avec des acteurs à responsabiliser. Le contrôle de gestion organise les budgets par fonctions et calcule des écarts pour une mise sous tension de l'entité.

**C. Troisième période :** Les organisations doivent piloter l'interaction des activités diverses, avec des objectifs financiers, mais aussi sociaux et environnementaux. Cette complexité conduit le contrôle de gestion à gérer une performance globale en s'appuyant sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, de créer des outils pour piloter des flux et motiver les acteurs.

---

<sup>3</sup> Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2018, P3

<sup>4</sup> Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2016, P10

Aujourd'hui le contrôle de gestion s'entend plutôt pilotage de la performance et il est défini comme une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure.

### **1.1.3. Définition du contrôle de gestion**

A travers l'évolution de la notion de contrôle, on peut distinguer deux familles de définition : les premières se fondent sur une approche très technique du domaine, les secondes s'inscrivent dans une vision élargie, davantage attachée à la dimension comportementale du contrôle.

#### **A- La définition classique**

Cette définition est proposée par R.N Anthony et J. Dearden (1976) qui met l'accent sur la finalité de la fonction « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». <sup>5</sup>

#### **B- La définition moderne**

En accord avec une vision élargie du contrôle de gestion H. Bouquin 1997 propose la définition suivante « *le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions répétitives qui relèvent de leur autorité seront et ont été mise en œuvre conformément aux finalités confiés tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions.* » <sup>6</sup>

### **1.2. Les finalités de contrôle de gestion**

La mise en place d'un système formel de contrôle de gestion prend tout son sens dans une entreprise décentralisée, c'est -à- dire une firme dans le quelle la prise de décision n'est pas réservée à un acteur unique ou à un petit groupe. C'est dans ce contexte organisationnel qu'un système de contrôle de gestion s'inscrit, en assurant des fonctions multiples et complémentaires qui sont :

**A. Maîtrise de la gestion et coordination des actions :** Le système de contrôle de gestion permet de définir au niveau de chaque centre de responsabilité un certain nombre d'objectifs et de moyen, et mesurer les résultats obtenus<sup>7</sup>. Dans le cadre du cycle de planification, le contrôle de gestion conduit chaque responsable à développer une réflexion sur les objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre, cette réflexion contribué à une meilleure maîtrise

---

<sup>5</sup> Boisselier P, Op. Cite. P8

<sup>6</sup> Idem P9

<sup>7</sup>Bescos PL, Dobler PH, « contrôle de gestion et management », 4<sup>ème</sup> édition, Montcherstien, 1997, P73.

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

de la gestion et elle offre l'occasion de structurer un raisonnement quant aux moyens d'action et à leur conséquences.

Lors de la phase de contrôle, la comparaison régulière des résultats avec les objectifs partiels fixés préalablement permet à chaque responsable de s'assurer de l'efficacité de sa gestion et l'analyse des moyens utilisés, compte tenu des résultats obtenue, contribué à une meilleure maîtrise de l'efficience de la gestion<sup>8</sup>.

Enfin et surtout, à partir des écarts constaté, le responsable pourra prendre les actions correctives afin d'améliorer la performance de chaque centre de responsabilité.

### **B. Allocation des ressources et convergence des buts**

A travers un système de contrôle de gestion, chaque responsable est conduit à ventiler ses objectifs entre les centres de responsabilité qui dépendent de lui et à leur allouer les moyens estimés nécessaire pour réaliser la répartition effectuée soulève le problème de la convergence des buts ceci se pose à deux niveaux<sup>9</sup> :

- La convergence des objectifs avec ceux de l'organisation dans son ensemble.
- La comptabilité des objectifs individuels avec ceux de l'organisation.

De manière général, le contrôle de gestion contribué à accroître la convergence des buts il conduit à plus de transparence et à plus de rationalité. En effet, le fait de fixer des objectifs aux différents niveaux opérationnels permet d'indiquer clairement aux centres de responsabilité et aux acteurs ce qui est attendu d'eux dans le cadre de ce système, chaque responsable doit se doter d'un plan d'action qui constitué un engagement de sa part, contribuant ainsi à rendre son comportement plus prévisible et plus transparent.

**C. Délégation et contrôle :** Là où la décentralisation est possible et voulu le système de contrôle de gestion va modifier la nature de la supervision exercée, le supérieur n'a plus besoin d'examiner en détail les actions de son collaborateur<sup>10</sup>, il s'assure seulement du bien fondé de celle-ci, au travers des résultats obtenu par ce dernier. Le contrôle de gestion constitué donc un puissant mécanisme de régulation assurant la responsabilisation des différents acteurs et la coordination de leur actions.

### **1.3. Rôle du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a plusieurs rôles qui peuvent être résumés comme suit <sup>11</sup>:

---

<sup>8</sup> Bescos PL, Dobler PH, Op. Cite, P73.

<sup>9</sup> Ibid

<sup>10</sup> Ibid

<sup>11</sup> Séminaire, Groupe Licorne « initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique », consulté 03-11-2019 à 11h.

- Mise en œuvre d'un système de pilotage ;
- Planification stratégique et opérationnelle ;
- Elaboration des budgets ;
- Elaboration des systèmes de reporting de gestion.
- Mise en œuvre d'un système de contrôle des activités :
- Analyse des écarts ;
- Contrôle des opérations (dépenses, stocks, immobilisations...etc.)
- Mise en œuvre d'un système d'évaluation des performances<sup>12</sup> ;
- Elaboration des tableaux de bord ;
- Analyse de rentabilité des activités ;
- Analyse des rendements des moyens ;

### **1.4. Positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation**

Il n'a pas de règles et de normes pour positionner le contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation, en effet, la place attribuée à la fonction du contrôleur de gestion dépend à la fois :

- de la stratégie poursuivie par les cadres dirigeants ;
- de la dimension structurelle de l'organisation et de sa taille ;
- de l'environnement socio-économique ;
- niveaux de responsabilité ;
- Moyens disponible.

Les entreprises en général, réservent trois places différentes pour le contrôle de gestion qui sont :

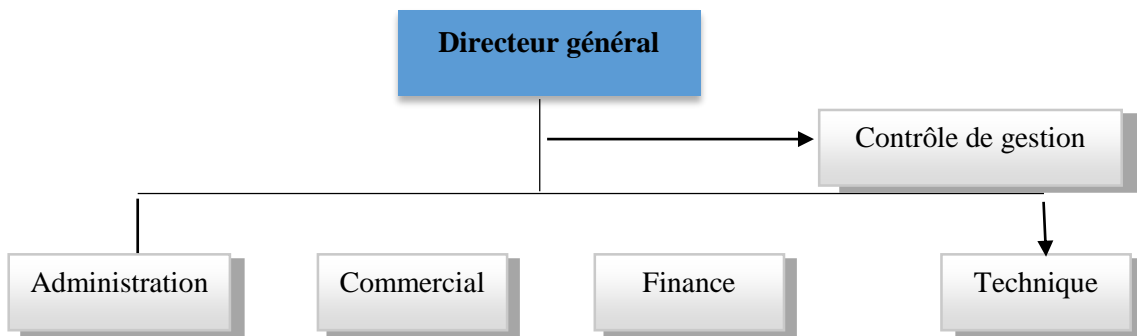
**1.4.1. Rattachement à la direction générale :** Le contrôleur de gestion occupe une place de « Staff » ou d'état-major, disposant non pas d'une autorité hiérarchique mais d'une autorité de spécialiste qui consiste à conseiller et de maîtriser. Le contrôleur de gestion a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise<sup>13</sup>, du directeur général à l'échelon le plus bas de la hiérarchie.

---

<sup>12</sup> Séminaire, Groupe Licorne, Op. Cite

<sup>13</sup>Bouin X Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2009, P49.

Figure N° 01 : rattachement à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition  
DUNOD, Paris, 2009, P50.

Cette position permet au contrôleur de gestion <sup>14</sup>:

- d'avoir une certaine indépendance dans la gestion ;
- de bénéficier de soutien direct du directeur général, ce qui lui facilite la transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- De se décharger de toute responsabilité directement hiérarchiques, et met en évidence son rôle de conseiller de gestion.

Cette position facilite la tâche du contrôleur de gestion, qui consiste en l'animation et la coordination du système de contrôle de gestion.

**1.4.2. Rattachement au directeur financier :** Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, comme elle permet de résoudre le problème de communication avec les autres services et limiter son terrain à un domaine financier<sup>15</sup>. Outre que les avantages de ce rattachement présentent plusieurs inconvénients <sup>16</sup>:

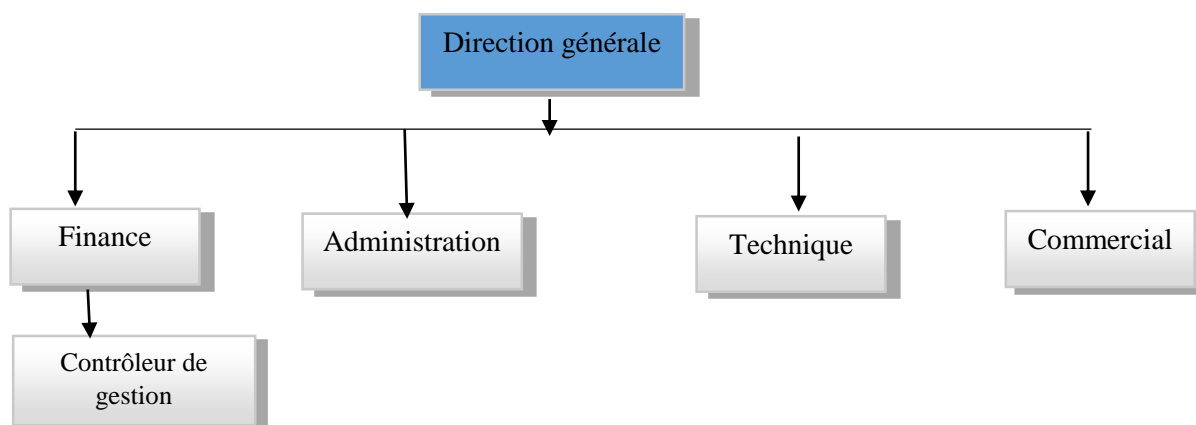
- Le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion.
- Le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financier » qui peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leur responsable, car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

<sup>14</sup> Bouin X Simon F-X, op cite, P49.

<sup>15</sup> Alazard. C, Separi.S Op.cite, P.31

<sup>16</sup> Groupe Licorne, op, cite.

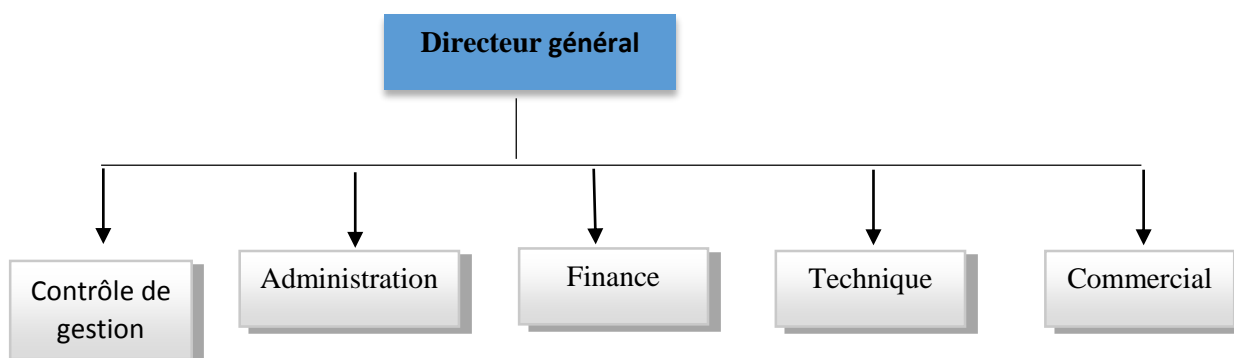
Figure N° 02 : rattachement à la direction financière



Source : Loning H, « contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008, P 287.

**1.4.3. Rattachement en réseau :** Cette position accord une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter la communication entre eux et accorde au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs<sup>17</sup>.

Figure N°03 : rattachement en réseau



Source : Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2009, P51.

Dans les petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif. Dans les structures décentralisées (filiales, centre de profit), le contrôleur de gestion peut être rattaché au responsable de l'entité de base, en terme hiérarchique, et au contrôleur de gestion centrale, en terme fonctionnels.

<sup>17</sup> Alazard. C, Separi.S. Op. Cite, 4<sup>ème</sup> édition, P 31

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.<sup>18</sup>

### **1.5. Le contrôle de gestion comme processus**

Le processus de contrôle de gestion s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise, cette stratégie est définie en fonction des facteurs internes et externes. Le processus de contrôle de gestion se subdivise en quatre phases à savoir <sup>19</sup>:

**A-Phase de prévision :** Cette phase consiste à fixer les objectifs de l'entreprise en terme chiffré, ainsi que la planification et la prévision des moyens nécessaire pour atteindre ces objectifs prédéterminés.

**B-Phase d'exécution :** elle consiste à mettre en œuvre les moyens alloués par l'entreprise, à l'aide d'un système d'information qui lui permet une meilleure distinction des actions et fonctions de l'organisation.

**C-Phase d'évaluation :** Afin d'évaluer la performance de l'organisation cette dernière procède à une comparaison entre les résultats obtenus et la prévision préétablie<sup>20</sup>.

Ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.

**D-Phase d'apprentissage :** Dans cette dernière phase, après avoir identifié ces faiblesses éventuelles l'entité procédera à l'adoption des mesures correctives, c'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions<sup>21</sup>.

---

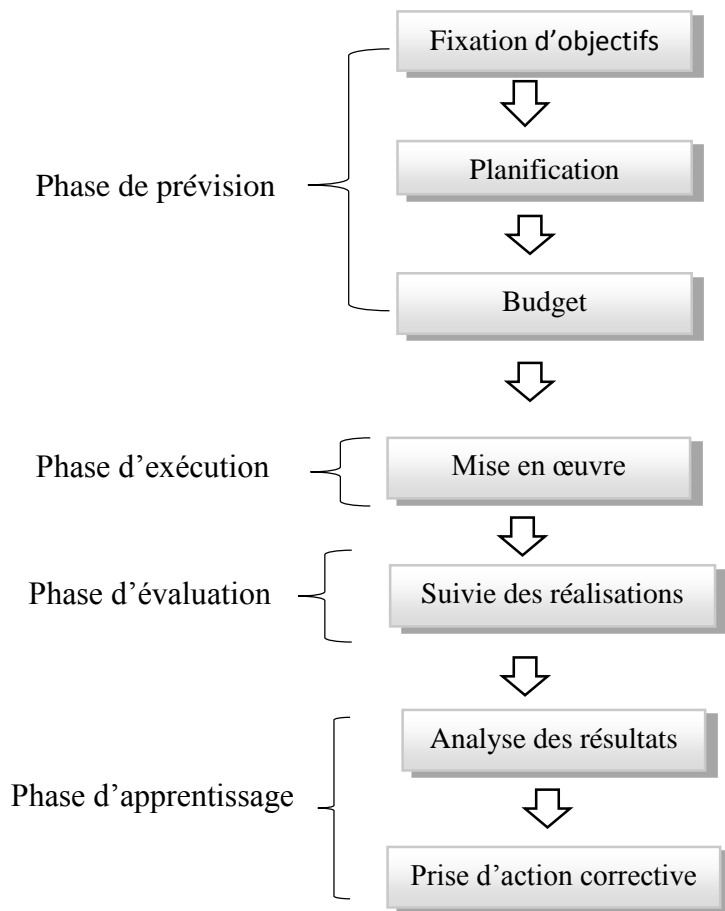
<sup>18</sup> Alazard. C, Separi.S. , OP Cite, 5<sup>ème</sup> édition, P32

<sup>19</sup> Langlois. L, Bonnier. M, Bringer .M, « Contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P.18

<sup>23</sup> Ibid

<sup>21</sup> Langlois. L, Bonnier. M, Bringer .M, Op. Cite, P19.

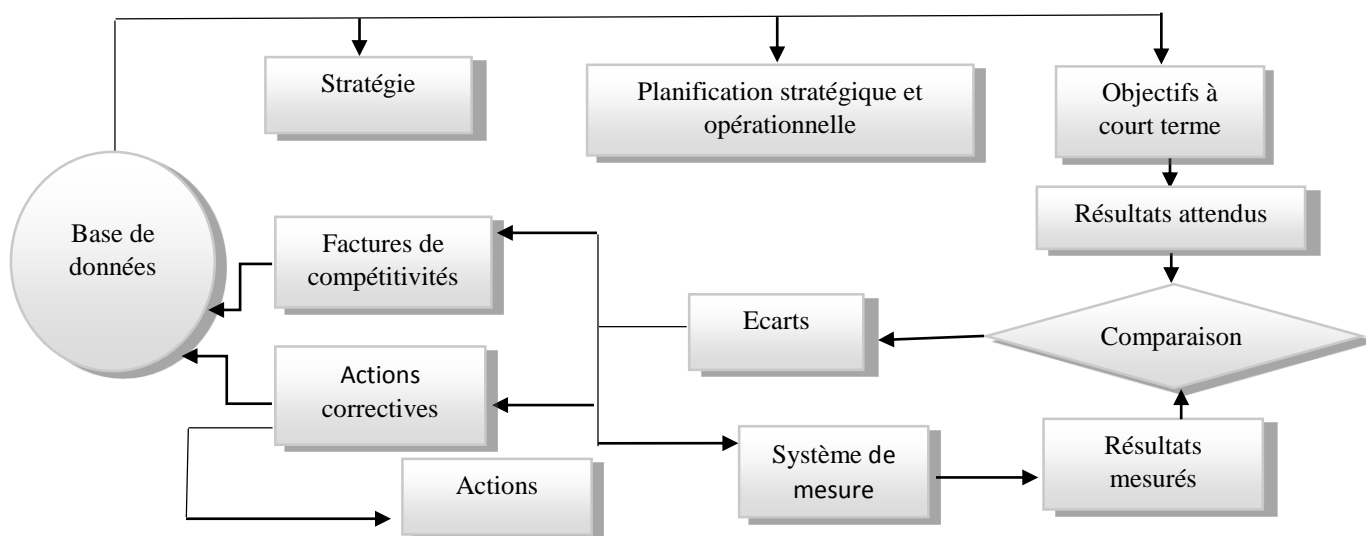
Figure N°04 : les étapes du contrôle de gestion



**Source** : Lorning.H, .Malleret.V, « contrôle de gestion : organisation, outils et pratique »,  
DUNOND P10.

Le contrôle de gestion est intégré dans le processus de planification, d'exécution et de contrôle, il mesure et analyse les résultats afin d'identifier les mesures correctives nécessaires.

Figure : N°05 : processus du contrôle de gestion



Source : Langlois, C. Bonnier, M. Bringer, « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P19.

Le contrôle de gestion est un processus qui participe à l'amélioration de la performance, à travers la mise en œuvre des instruments d'analyse de résultat, afin d'entreprendre des mesures correctives pour que les écarts significatifs ne reproduisent pas dans l'avenir.

### 1.6. La mise en place de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion éclaire les prises de décisions des dirigeants et managers, sa mission est de collecter, traiter, analyser et communiquer les informations, pour aider les dirigeants et les managers à faire des choix pertinents, le contrôle de gestion est donc un atout pour une entreprise. La mise en place de contrôle de gestion se concrétise par<sup>22</sup> :

**A- Avoir une comptabilité à jours et régulière :** Une comptabilité à jours permet d'avoir une visibilité sur le chiffre d'affaire, les dépenses et donc le résultat en cours d'exercice. Or cela est indispensable pour piloter une entreprise. En effet, un dirigeant doit prendre des décisions en ayant le maximum d'information sur la situation économique de l'entreprise.

**B- Créer une comptabilité analytique :** La comptabilité analytique est différente de la comptabilité général, elles n'ont pas le même objectif, la comptabilité général à un rôle fiscal, la comptabilité analytique permet de calculer le prix de revient d'un produit, service, projet ou d'une activité. Le processus consiste à affecter des recettes et des dépenses aux différents produits et services, l'objet est de connaître leur marge.

<sup>22</sup> « Les gagnants seront ceux qui restructurent la manière dont l'information circule dans leur entreprise », consulter le 12 décembre 2019 à 14h45.

### **C- Mettre en place une organisation et des outils informatiques**

Mettre en place une organisation administrative et un système d'information (CRM, logiciel comptable et autre logiciel), permet à l'entreprise de récupérer rapidement les informations. L'objectif est d'avoir le bon équilibre entre les ressources consommées et la visibilité nécessaire pour piloter une entreprise<sup>23</sup>

### **D- Adopter une démarche d'amélioration continue**

Cette démarche permet de planifier, faire, contrôler et ajuster les actions, cela consiste notamment à retranscrire la planification des actions dans un budget et de suivre le résultat de ces actions à travers le suivi des reporting. Pour améliorer la performance d'une activité il est important d'identifier les facteurs clés de succès d'une entreprise, par la suite ces facteurs sont déclinés en indicateurs clés de performance. Le contrôle de gestion vise à assurer la bonne gestion d'une entreprise par l'utilisation d'outils d'analyse. Plus l'entreprise se développera plus la nécessité de mettre en place le contrôle de gestion sera vitale.

#### **1.7. Le métier de contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent le bon fonctionnement de l'entreprise.

Aujourd'hui à partir des définitions et délimitations de contrôle de gestion dans les organisations, deux grands types de rôle sont affecté au contrôleur de gestion<sup>24</sup> :

- un rôle de vérificateur et de contrôleur : la mise en place et l'analyse, pour toutes les activités, des calculs de coûts et d'écarts, des processus budgétaire et de leur contrôle, constituent une part importante des missions du contrôleur de gestion.

- un rôle d'aide à la décision : un seconde rôle compatible et complémentaire avec le premier, de plus en plus demandé et étendu, consiste à produire des informations aux managers opérationnels et stratégique afin d'aider dans leur pilotage donc aujourd'hui le contrôleur de gestion doit être polyvalent :

- \_ Spécialiste et généraliste : maitriser des outils pour chaque problème mais aussi coordination des procédures et organisation des transversalités.

- \_ Opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution et conseiller les décideurs.

---

<sup>23</sup> « Les gagnants seront ceux qui restructurent la manière dont l'information circule dans leur entreprise », article, consulter le 18 octobre 2019 à 15h 30

<sup>24</sup> S.Separi, F.Bonnet, « Management et contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2017, P18

## Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire

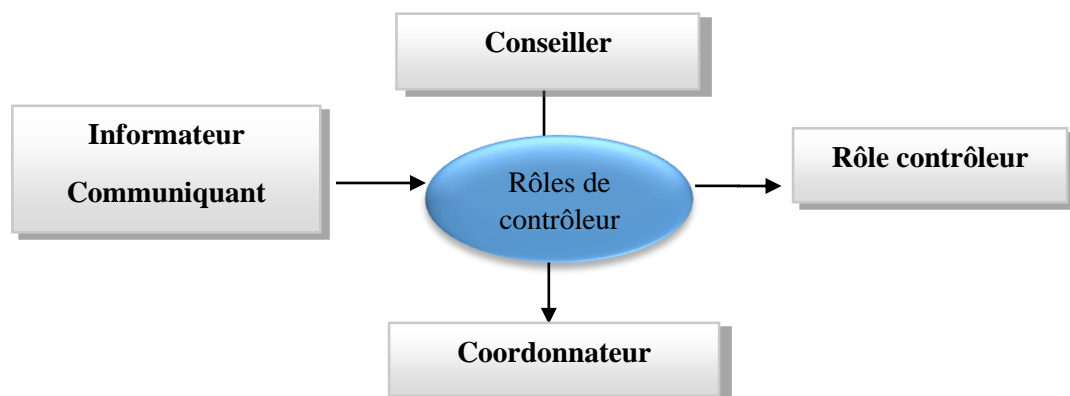
\_ Technicien et humain : intégrer les techniques et gérer les hommes, les former, les informer, les motiver.

Les qualités de communicateur et de pédagogue sont aussi importantes que les compétences techniques et organisationnelles.

L'un des apports fondamentaux de contrôleur de gestion est de :

- Anticiper et alerter : repérer les ruptures et déceler les signes énonciateur de dérive, le rôle de contrôleur de gestion est alerter à temps et favoriser l'adoption de mesures correctrices.
- Veiller à la bonne tenue du cap : le contrôleur de gestion valorise les écarts de trajectoire et de l'expliquer d'une manière pertinente et efficace.
- Garantir la qualité de l'information est devenue un majeur. En revanche, l'abondance des données disponibles et la difficulté de les contrôler, de synthétiser et de structurer compliquent la tâche de contrôleur de gestion donc ce dernier doit s'assurer la mise en place et la bonne utilisation du système d'information de gestion.
- Un conseiller permanent : le contrôleur de gestion est considéré comme un générateur d'avis et d'opinions.
- Un homme d'action : il met en place indicateur et les instruments de mesure des actions engagées et il imagine des solutions contribuant à améliorer la performance. <sup>25</sup>

**Schéma N° 1 : le profil du contrôleur de gestion**



**Source :** Separi.S, Bonnet, « Management et contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition DUNOD, P19.

Le concept de contrôle de gestion est difficile à cerner car il repose sur deux termes (contrôle et gestion) qui sont, eux même, susceptible d'avoir un contenu très varié.

<sup>25</sup> Separi.S, Bonnet.F. Op. Cite, P19.

## Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire

Ainsi que le contrôle n'est pas seulement l'action de vérification mais aussi la maîtrise d'une organisation.

### 1.8. Le lien entre le contrôle budgétaire et le contrôle de gestion

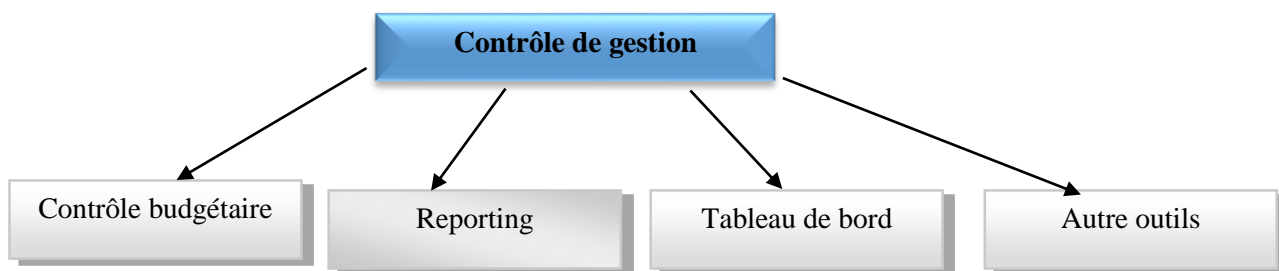
Le contrôle budgétaire représente une étape importante dans le contrôle de gestion, il sert comme un instrument de contrôle de la gestion de l'entreprise. Ainsi que la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation, il permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices dans le but de rapprocher le résultat attendu. Aussi, étant un outil de vérification, il permet de vérifier la performance de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les dépenses et les recettes budgétées aux dépenses et recette réelles. Le processus de contrôle budgétaire met en jeu deux acteurs dans l'entité :

- *Le contrôleur de gestion* qui exerce un contrôle budgétaire
- *La direction contrôlée* qui doit justifier des écarts budgétaires.

Le contrôle budgétaire est un outil de la gestion budgétaire, la gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion donc le contrôle budgétaire est un élément du contrôle de gestion<sup>26</sup>. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

**Figure N06 : Le contrôle budgétaire élément du contrôle de gestion**



**Source :** Doriath.B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2007, P.19

Le contrôle budgétaire donc est un outil utilisé par le contrôle de gestion, afin d'assurer sa pérennité et d'atteindre ces objectifs fixés.

#### 1.8.1. L'efficacité de contrôle budgétaire

Pour que le contrôle budgétaire soit efficace, le contrôle de gestion se doit<sup>27</sup> :

<sup>26</sup> Doriath.B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2007, P.19

<sup>27</sup> Alazard C, Sépari S, Op.cit. 5<sup>ème</sup> édition, P. 22

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

- Définir les centres de responsabilité en évitant les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider le 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 dans une logique indissociable de performance et de résultat<sup>28</sup>. Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies il a pour objectifs de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise le contrôle budgétaire, pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation.

### **Section 2 : Les principaux outils du contrôle de gestion**

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Le choix de ces outils dépend du degré de qualification du contrôleur de gestion ainsi que la disponibilité des informations. Nous avons retenu les plus utilisées, à cet effet on trouve :

#### **2.1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale constitue un des principaux systèmes d'information dans l'entreprise<sup>29</sup>, afin de déterminer périodiquement leur situation patrimonial et financière, ainsi que leur performance globale<sup>30</sup>.

La comptabilité générale est définie comme « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, de 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 la date de clôture* »<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> Alazard C, Sépari S, Op.cit. 5<sup>ème</sup> édition, P. 22

<sup>29</sup> Boisselier. P, Op. Cite P.27

<sup>30</sup> Idem P.111

<sup>31</sup> Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, P.12

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

La comptabilité générale est ordinairement considérée comme un instrument conçu à l'attention des partenaires de l'entreprise. Il s'agit de moyen de communication des performances et du patrimoine de la firme.

### **2.1.1. Les objectifs de la comptabilité générale**

La comptabilité générale répond aujourd'hui à six finalités principales, à savoir<sup>32</sup> :

- Mesurer la richesse créée par l'entreprise et contrôler son partage ;
- Fournir un moyen de preuve dans la vie des affaires ;
- Fournir un outil d'aide à la décision ;
- Fournir une base pour diagnostic économique et financière ;
- Fournir une base pour la synthèse et la prévision macro-économique.

### **2.2. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un outil essentiellement destiné à l'usage interne, dont le rôle est d'aider les responsables et les opérationnels à définir des objectifs pertinents et à les atteindre.

Elle est composée de l'ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats ainsi de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre de meilleures décisions.<sup>33</sup> La comptabilité analytique inspire ces informations à partir de la comptabilité générale, celle-ci donne une vue globale des comptes, l'analytique quant à elle, donne une vision détaillée de chaque activité. Leur confrontation est présentée dans le tableau suivant<sup>34</sup>:

---

<sup>32</sup> Cours de comptabilité générale « système comptable OHADA » P.9

<sup>33</sup> Gérard Meylon, « comptabilité analytique », édition BREAL, 2004, P8

<sup>34</sup> Ibid.

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

**Tableau N01** : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

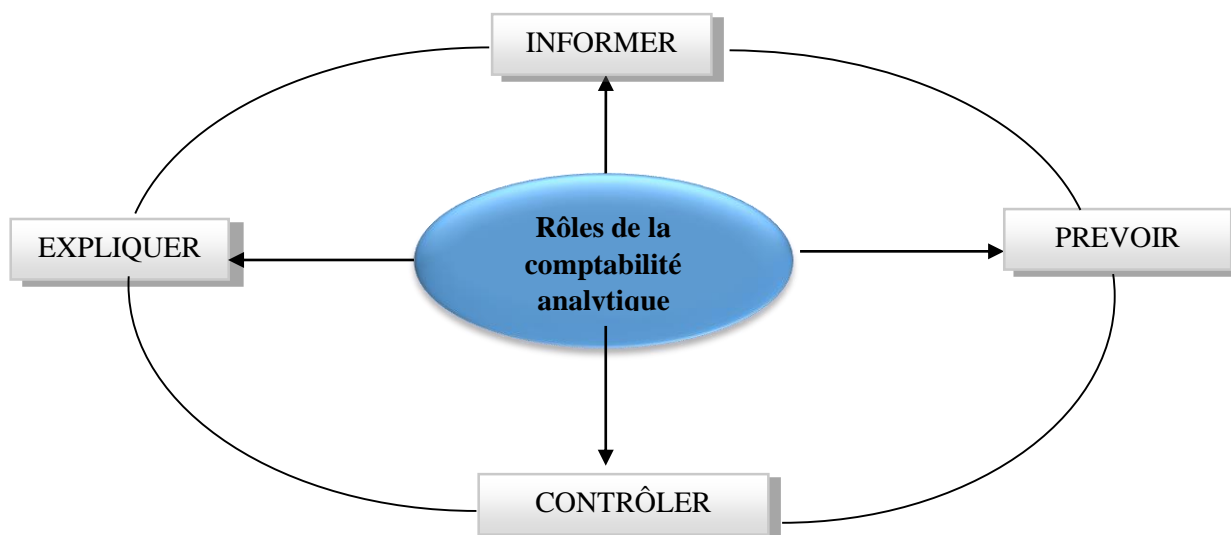
Comptabilité générale	Comptabilité analytique
1. Destiner aux actionnaires et aux directeurs	1. Destiner aux responsables de l'entreprise
2. Est requise par la loi	2. N'est pas requise par la loi
3. Information financière	3. Information technique et économique
4. Résultat annuels (année, semestre, mensuel)	4. Résultat fréquente (journée, semaine)
5. Met l'accent sur le passé	5. Tournée vers le futur
6. Résultat globale	6. Résultat partiel (résultat par produit)
7. Information certifié, précise et formelle	7. Information rapide, approché et pertinente
8. charge par nature (compte 60)	8. charge par destination (produit, service)

**Source** : Patrick Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, édition Vuibert, Paris, janvier 1999, P111

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

Les différents objectifs de la comptabilité analytique sont principalement liés au processus du contrôle de gestion<sup>35</sup> et peuvent se résumer sous la forme de schéma suivant :

**Figure N07** : les différents rôles de la comptabilité analytique



**Source** : Patrick Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, édition Vuibert, Paris, janvier 1999, P112

<sup>35</sup> Boisselier. P, Op. Cite P112, 113.

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

La comptabilité analytique donc permet de :

### **1. Informer**

L'un des tout premiers rôles de la comptabilité analytique est d'informer les responsables sur les coûts de différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables<sup>36</sup>.

### **2. Prévoir**

La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise. Elle se fonde sur l'établissement de budget et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle de produits ou services offerts par l'entreprise<sup>37</sup>. La comptabilité analytique doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts qui peuvent avoir des choix de conception d'un produit et d'aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

### **3. Contrôler**

Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, une révision et une correction<sup>38</sup>.

### **4. Expliquer**

Elle explique les écarts constatés entre les prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelle sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet. Ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement, et à l'expérience du contrôleur.

Ces divers objectifs de la comptabilité analytique sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise, mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et/ou au rôle assigné à chacun. Il est utile, dès lors, de préciser le contexte dans lequel s'exerce la fonction.

#### **2.2.2. Les concepts de base de la comptabilité analytique**

La comptabilité repose sur certaines notions essentielles qui sont, les coûts et les charges. Nous les présenterons comme suite :

##### **2.2.2.1. Notion de charges**

Une charge désigne en comptabilité les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours ; ainsi que les dotations aux amortissements et des provisions<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> Boisselier .P, Op. Cite, P.112

<sup>37</sup> Idem, P113

<sup>38</sup> Ibid

### **2.2.2.1. Les charge à inclure dans la comptabilité analytique**

L'imputation des charges en comptabilité générale se fait selon leur nature or en comptabilité analytique elles sont retraités selon leur destination. Ce retraitement conduit à écarter certain charges et à prendre certains d'autres. Il est donc nécessaire d'opérer une distinction entre les charges dites « incomparable » ou « non incomparable » et les charges « supplétives »<sup>40</sup>.

#### **A- Les charges incorporables et les charges non incorporables**

La notion de charges comparables ou non est facilement compréhensible et ressort essentiellement du « bon sens »<sup>41</sup>. On doit les présenter comme suite :

- **Les charges incorporables** : sont des charges d'exploitation et charge financière consommées pour la production et la commercialisation de biens et services ce sont des charges de la classe 6

- **Les charges non incorporables** : sont des charges non incorporées aux coûts en comptabilité analytique, elles ne sont pas liées à l'activité normale de l'entreprise, il s'agit de charges exceptionnelles et hors exploitations, (impôt sur les bénéfices, perte exceptionnelle, amortissement des frais d'augmentation du capital).

**B- Les charges supplétives** : elles représentent des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale, la comptabilité analytique les incorpore dans les coûts à titre d'exemple les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations des capitaux propre.

### **2.2.2.2. Le coût et ses composantes**

La connaissance des coûts dans l'entreprise est essentielle. Il est donc nécessaire au préalable de préciser la notion de coût et les différents éléments dont il est composé<sup>42</sup>.

#### **2.2.2.2.1. La notion de coût**

Un coût se définit dans le plans comptable comme *la somme des charges relatives à un élément défini au sens du réseau comptable*<sup>43</sup> cette définition fait référence à la comptabilité générale en ce qu'elle exprime un coût comme étant une somme de charge. Le coût se caractérise, d'après le PCG1982, par trois particularités indépendantes les unes des autres à savoir :

**1- Le champ d'application du calcul** : il peut s'appliquer à une fonction économique (approvisionnement, production, distribution, administration), un moyen d'exploitation (magasin, usine...), une activité (produit ou famille de produit), à une centre de responsabilité c'est-à-dire un des sous-systèmes de l'entreprise (direction commerciale, chef d'atelier, directeur technique)<sup>44</sup> ;

---

<sup>40</sup>Boisselier. P, Op, cite P.128

<sup>41</sup> Ibid

<sup>42</sup> Boisselier. P, Op, cite P.132, 133

<sup>43</sup>Idem.134

<sup>44</sup> Ibid

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

**2- Le moment du calcul** : un coût peut être calculé a posteriori c'est-à-dire coût constaté, dit encore « réel ». Il peut également être calculé à priori c'est-à-dire coût préétabli ;

**3- Le contenu** : les charges retenues, en totalité ou en parties pour période déterminée.

### **2.2.2.2. Typologie des coûts**

On distingue les coûts fixes et coûts variables et chaque catégorie peut se subdiviser à son tour en coût directs et indirects. C'est de croisement entre ces différents types de coûts que naissent les diverses méthodes de calcul.

#### **A- Coûts fixes et coût variable**

Les coûts fixes et variables peuvent être définis comme<sup>45</sup> :

##### **A.1 Coûts fixes**

Dites aussi les charges de structure sont les charges liées à l'existence de l'entreprise et, qui correspondent pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. Les coûts fixes correspondent aux charges engendrées par l'administration ou les investissements durables. Ils ne sont pas proportionnels aux quantités fabriquées.

##### **A.2 Coûts variables**

Dites aussi opérationnelles sont des coûts qui varient en fonction de volume d'activité, essentiellement les quantités produites et/ ou vendues tels que la matière fabriquée, les frais de transports, l'emballage.

**B. Coût direct et coût indirect** : les coûts sont divisés en coût directement imputable au processus de production et en coût qui nécessite des calculs pour les imputés. Ils sont présentés comme<sup>46</sup> :

##### **B.1. Les coûts directs**

Ce sont des coûts affectables directement sans calcul intermédiaire au coût d'un produit déterminé.

##### **B.2 Les coûts indirects**

Ce sont des charges impossibles de les affecter immédiatement, et qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé.

### **2.2.3. Les différentes méthodes de calcul de coût**

L'existence de coûts différents dans leur nature et leur comportement va induire des méthodes de calcul variées en fonction des circonstances auxquelles est comparée chaque entreprise. Nous allons présenter certaines méthodes de calcul de coût à savoir :

---

<sup>45</sup> Boisselier. P, Op, cite ; P. 137,138

<sup>46</sup> Idem, P.139, 140

### **2.2.3.1. Les méthodes de coûts partiels**

Cette méthode permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes. C'est une méthode utilisée par l'entreprise pour connaître la rentabilité de ses produits ou services de manière précise. Il existe trois grandes catégories à savoir :

#### **A- La méthode des coûts directs**

Cette méthode intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits. Quel que soit les charges variable ou charges fixes<sup>47</sup>.

Cette méthode reste peu utilisée, les entreprises préférant une approche mixte de l'analyse des coûts, combinant les deux classifications.

#### **B- La méthode des coûts variable**

Cette méthode ne retient que les charges variable, qu'elles que soient directes ou indirectes, dans le coût des produits. Pour ce calcul, il est donc indispensable d'identifier les charges variables des centres d'analyse. L'imputation des charges indirectes variables s'effectue, sans difficulté puisque les charges variables sont, par définition liées aux opérations de production et de vente<sup>48</sup>.

Le coût variable obtenu permettant le calcul d'une marge sur coût variable par produit.

#### **C- La méthode des coûts spécifiques**

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres<sup>49</sup>. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées, charges communes à l'entreprise.

### **2.2.3.2. La méthode des coûts complets**

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs de l'entreprise<sup>50</sup>. Son objectif est de déterminer le prix de revient d'un produit ou d'un service, et cela grâce à une ventilation de la totalité des charges.

#### **A- La méthode des centres d'analyse**

Un centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leurs imputation aux coûts<sup>51</sup>. Elle correspond à une technique d'enregistrement des charges qui par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permet d'incorporer dans les coûts la totalité des charges indirectes

---

<sup>47</sup> Alazard. C, Sépari.S, Op, cite. P. 161

<sup>48</sup> Idem ,160

<sup>49</sup>Idem.P162

<sup>50</sup> Ibid

<sup>51</sup> Alazard. C, Sépari.S, « contrôle de gestion manuel et application » éd, DUNOD, Paris, 2010, P. 61

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

à prendre en compte au stade auquel on se situe, et d'aboutir en final à la connaissance du coût de revient complet des produits livrés par l'entreprise<sup>52</sup>.

### **B- La méthode ABC**

Dans l'approche traditionnelle de calcul des coûts, le lien de causalité entre les produits et les ressources est direct, c'est-à-dire, les produits consomment les ressources et cette consommation des ressources est la cause de l'existence des coûts.

Le principe est différent dans la méthode ABC. Le principe de cette méthode est le suivant : les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources, c'est-à-dire les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources, et les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activités.

La méthode ABC a pour objectif d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur une étude qui permet de gérer les ressources et d'obtenir des coûts plus pertinents.

### **2.3. Le tableau de bord**

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage et obtenir ces données le plus rapidement possible, cet outil s'appelle le tableau de bord.

#### **2.3.1. Définition du tableau de bord**

Selon G. LURKIN « *le tableau de bord est avant tout des instruments de gestion interne à l'entreprise, facilitant l'action du dirigeant ou du responsable de service en vue de la réalisation des objectifs finaux. Les tableaux de bord éclairent le dirigeant sur la qualité de la gestion en confrontant la réalité aux prévisions. Il<sup>53</sup> facilite la décision des erreurs de processus et des écarts* »

#### **2.3.2. Les différents niveaux de tableau de bord**

Les différentes données figurant dans les tableaux de bord doivent pouvoir être réunies, afin de permettre à chaque responsables d'avoir une vue d'ensemble sur les informations utilisées ou reçues par un niveau inférieur.

Les mêmes données doivent également pouvoir être partagées par des niveaux hiérarchiques équivalents, de telle sorte que ces derniers puissent communiquer et confronter leurs résultats ou performances.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Michel Gervais « contrôle de gestion », éd ECONOMICA, paris, 2009, P.55

<sup>53</sup> LURKIN.G « états financiers, analyse et interprétation », Bruxelles : boeck – Wesmack, 1990, P 88.

<sup>54</sup> Boisselier, Op, cite, P70.

### **2. 3.3. Rôles d'un tableau de bord**

Le tableau de bord est un outil important au sein de l'entreprise il permet d'évaluer sa situation en vue d'une amélioration. On peut résumer son rôle ainsi<sup>55</sup> :

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

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés ainsi que d'envisager les points faibles et de faire apparaître tous ce que considérer comme une anomalie significatif qui peuvent influencer le résultat de l'entreprise.

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

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur toutes déviations possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. La connaissance des points faibles doit être accompagnée par une analyse et négociation des causes de ces phénomènes et cela pour une mise en œuvre d'action corrective suivies et menées à leur terme. Pour cette raison le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

#### **C. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, est un outil qui fait appel à un dialogue entre les différents niveaux hiérarchique. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Enfin, le tableau de bord joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

### **2.3.4. L'élaboration des tableaux de bord**

La méthodologie d'élaboration de tableau de bord est rigoureuse. Avant toute chose, il faut d'abord préparés le projet, c'est-à-dire de déterminer le contexte organisationnel et d'évaluer la raison de sa préparation. À ce point, il faut préciser le responsable du secteur cible, puis fixer les objectifs et établir un plan d'action pour atteindre ses objectifs.

### **2.3.5. Les étapes d'élaboration de tableau de bord de gestion**

On distingue quatre étapes pour l'élaboration de tableau de bord à savoir<sup>56</sup>:

- Détermination des objectifs : les objectifs constituant la raison d'être du tableau de bord, ils ne doivent surtout pas être confondus avec les missions.

Un objectif doit être quantifiable et déterminer sur une période, ils doivent par ailleurs être raisonnable et de préférence discutés ou négociés avec la direction pour demeure réalistes.

---

<sup>55</sup> Alazard C, Sépari S, Op.cite., P552, 553

<sup>56</sup> Boisselier. P, Op, cite, P72

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

- Etablir un plan d'action pour atteindre les objectifs : la détermination d'un plan d'action va permettre d'identifier les paramètres qui influent les objectifs.
- Rechercher les indicateurs pertinents : lorsque les éléments qui font l'objet de mesures sont définis, il convient de rechercher les indicateurs permettant de suivre l'action déterminée<sup>57</sup>.

### **2.3.6. Les outils de tableau de bord**

Lors de la construction d'un tableau de bord des différents instruments doivent être mise en place à savoir <sup>58</sup> :

#### **▪ Les valeurs brutes et les écarts**

Les valeurs brutes sont nécessaires pour le responsable afin d'avoir une vision réaliste de son action autrement dit pour qu'il puisse suivre l'évolution de son travail. Des écarts peuvent être calculés sur certaines valeurs, ceux-ci constituent un outil de pilotage essentiel, puisqu'ils facilitent le constat de dérives éventuelles par rapport aux prévisions.

#### **▪ Les ratios**

Ils sont des indicateurs utilisés pour suivre la situation financière d'une entreprise, ils représentent un coefficient ou un pourcentage calculé entre deux masses, ils donnent des informations sur la rentabilité de l'entreprise, la structure de ces coûts, sa solvabilité, sa liquidité, etc.

#### **▪ Les clignotants**

Ils sont des indicateurs importants, car ils doivent attirer l'attention de l'utilisateur sur une information essentielle. Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel : il peut s'agir d'un indice, d'une valeur ou d'un pictogramme faisant ressortir un montant ou un écart significatif.

#### **▪ Les graphiques**

Le graphique est un outil essentiel de tableau de bord, car ils permettent de suivre l'évolution de l'entreprise, la tendance et répartition entre divers éléments. Le choix doit cependant s'effectuer avec pertinence, la palette proposée par les logiciels étant relativement vaste.<sup>59</sup>

#### **▪ Les tableaux**

Les tableaux sont en règle générale conçus sur un modèle qui permet de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> Boisselier. P, Op, cite P72.

<sup>58</sup> Idem, P73.

<sup>59</sup> Idem P74

<sup>60</sup> Idem, P75

### **2. 4. Système d'information**

Afin de comprendre les besoins propres au système d'information pour le contrôle de gestion, il est nécessaire d'avoir une vision claire de ce qu'est un système d'information.

Un système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations sous forme de données, textes, images, sons, etc. dans des organisations.

R. Reix (1996, .71) précise par ailleurs que les systèmes d'informations se subdivise en « *système support d'opération destinés à automatiser partiellement et à informer sur le déroulement des activités, et système support de gestion qui aident à la production de rapports et à prise de décision* »<sup>61</sup>

On peut donc affiner la définition générale en précisant que le système d'information est un outil utilisé par le contrôle de gestion, afin de lui permet un meilleur pilotage de l'entreprise en facilitant la prise de décision.

### **2.5. Le reporting**

Le reporting est un procédé de retransmission des informations au niveau du siège ou service chargé de centraliser les données comptables et financière du groupe<sup>62</sup>. D'après P. CAMUS, « *le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités* »<sup>63</sup>.

Le reporting est un outil de contrôle, permet de rendre compte des activités délégués et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

### **2.6. La gestion budgétaire**

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

#### **2.6.1. Définition**

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire dont on citera deux définitions

La première définition donnée par BERLAND.N qui définit la gestion budgétaire comme « *une technique de l'administration de l'organisation et de gestion interne, s'appuie sur les*

---

<sup>61</sup> Boisselier. P, Op, cite, P61

<sup>62</sup> Idem, P29

<sup>63</sup> Gervais. M, « contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris, P31

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

*prévisions, à partir, desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible »<sup>64</sup>*

La douzième définition donnée par LAURENCE LE GALLO « la *gestion budgétaire* consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire »<sup>65</sup>

### **2.6.2. Les buts de la gestion budgétaire**

On peut distinguer trois buts à savoir<sup>66</sup> :

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses.

### **2.6.3. Importance de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par<sup>67</sup> :

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

---

<sup>64</sup> Berland, N « le contrôle budgétaire » édition la Découverte, Paris, 2004, P42

<sup>65</sup> Laurence le gallo, « Contrôle de gestion », édition Dutgea, 2<sup>ème</sup> année option PMO 2005-2006, P2

<sup>66</sup> Lochar, J « la gestion budgétaire, outil de pilotage des managers » édition d'organisation, Paris 1998, P

25

<sup>67</sup> Herve, H « toute la finance d'entreprise » édition d'organisation, Paris, 2002, P387

### **Section 03 : La gestion budgétaire**

Le contrôle de gestion outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plan à court terme. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulière dont l'objectif est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et mettre en œuvre des actions correctrices<sup>68</sup>.

#### **3.1. Historique, définition, rôle et objectifs de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un outil de planification de la démarche de l'entreprise qui permet de prévoir les événements avant de les subir donc elle constitue une feuille de route de l'entreprise. C'est un mode de gestion prévisionnel qui<sup>69</sup> suppose la définition des objectifs, la structure de l'ensemble des activités de l'entreprise, avec la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilités et la mise en place d'un contrôle de gestion.

##### **3.1.1. Historique de la gestion budgétaire**

Le terme « budget » c'est un mot anglais qui vient d'un mot de l'ancien français « la bougette » ou « la petite bouge » qui désignait au moyen âge le coffre ou le sac servant de bourse, avoir la bougette c'est donc en fait à la fois ne pas pouvoir rester en place, évolution avec dynamisme, entre prendre mais également avoir prévu et programmé. D'un point de vue étymologique le budget est une manière d'anticiper les dépenses et de trouver les moyens pour y faire face. Mais cette définition assez simpliste de la gestion budgétaire va se voir affiné tout au long de l'évolution de la dite gestion. En effet à partir de 17<sup>ème</sup> siècle la formalisation de l'approche probabiliste permit en première avancée de la gestion budgétaire. En 1920, le modèle de Brown – Sloan qui permettrait une certaine délégation des pouvoirs vint apporter la notion de coût standard à celle budget.<sup>70</sup>

En 1928, la gestion budgétaire se perfectionna à travers la pratique du budget flexible. La gestion budgétaire va connaître un essor considérable au cours des années 30. De 1960-1970 une approche beaucoup plus opérationnelle fut adoptée à travers le système planification-plan- budget. Le budget à base zéro suivit le développement dans les années 70.

---

<sup>68</sup> Alazard C, Sépari. S, Op. Cite, P 336.

<sup>69</sup> Forget. J, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », éd, organisation, 2007, P21

<sup>70</sup> Gestion budgétaire, enseignant Kherri. B, site : [www.gb-echec.jimdo.com](http://www.gb-echec.jimdo.com).

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

Dans les années 90 furent envisagés les budgets basés sur les activités et sur les processus pour faire face aux besoins d'une gestion transversale, non volumique et reconnaissant la chaîne de création de valeur dans l'organisation.

### **3.1.2. Définition de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire correspond à l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats constatés.<sup>71</sup> Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme *«un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffrés appelés budget les décisions prises par la direction avec la participation des responsables»*.<sup>72</sup>

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par<sup>73</sup> :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables.

Cette gestion budgétaire consiste aussi à contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats effectivement enregistrés. La gestion budgétaire donc repose sur trois concepts : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

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

Plusieurs rôles sont attribués à la gestion budgétaire :

- Le système budgétaire permet d'obtenir l'information fiable à moindre coût et rapidement, de prévoir et comprendre les événements importants affectant l'entreprise.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Forget J, « gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris, 2005, P9.

<sup>72</sup> Alazard C, Sépari S, Op. Cite., P225

<sup>73</sup> Doriath.B « contrôle de gestion » 5<sup>ème</sup> éd, DUNOD, Paris, 2008, P.1

<sup>74</sup> Gervais.M, « le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> éd, ECONOMICA 1991, P275.

## *Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire*

---

- Elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.<sup>75</sup>
- Selon JEAN LOCHARD « *la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation et de prévention des conflits* ». <sup>76</sup>
- La procédure budgétaire permet, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contact entre les diverses parties prenantes.
- Le budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et objectifs, servant de boussole à l'action quotidienne, il joue alors le rôle d'outil d'aide à la décision.

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

Les objectifs de la gestion budgétaire sont multiples et peuvent être résumés comme suit <sup>77</sup>:

- **La planification** : aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
- **La coordination** : favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.
- **La communication** : faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.
- **La motivation** : apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
- **Le contrôle** : aider ou contrôler des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires.
- **L'évaluation** : créer un cadre d'évaluation de la performance des responsabilités dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

### **3.2. Les intérêt et limites de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un outil indispensable pour une meilleure gestion de l'entreprise, mais cela n'empêche pas qu'elle peut avoir certaines limites.

---

<sup>75</sup> SaadaT. Burlaud A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> éd Vuibert, Paris 2005, P128.

<sup>76</sup> Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998, P28.

<sup>77</sup> Brookborn. S, «Gérer un budget », édition Mango pratique, Paris, 2001, P09.

### **3.2.1. Intérêt de la gestion budgétaire**

La démarche de la prévision budgétaire permet :

- Une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise.
- Anticipation sur les réalisations.
- Améliore la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions.

### **3.2.2. Limites de la gestion budgétaire**

Le positionnement de la gestion budgétaire est important au sein de

L'entreprise, mais elle présente certaines limites qui peuvent être résumé comme suit<sup>78</sup> :

- La construction budgétaire se fonde en grande partie sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux responsables.
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieu de pouvoir, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.
- La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

### **3.3. Les principes de la gestion budgétaire**

Le système budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire.

Pour que le système budgétaire soit efficace six conditions sont requises, d'après Michel Gervais. Les conditions sont<sup>79</sup> :

- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise donc la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation.

---

<sup>78</sup> Doriath .B Op. Cite, P3.

<sup>79</sup> Gervais. M, OP Cite, P275

## **Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire**

---

- Le découpage et la présentation de budgets doivent se calquer sur le système d'autorité ;
- Le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise, il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire.
- Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisation.

### **3.4. Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire**

Pour que la gestion budgétaire soient réellement énergique doit suivre certain nombre de condition à savoir <sup>80</sup>:

- Pour obtenir plus de décisions et d'avoir une prévision détaillé, il faut déléguer les pouvoirs des différents centres de responsabilités à chaque responsable.
- les objectifs de l'entreprise doit être accepté par tous les personnels, vue que les directions doit avoir l'adhésion de tous les personnes impliqué, et que les objectifs soit en harmonie avec celles des objectifs individuel des employés, bien que ces dernier doit être réalisable et réaliste.
- La cohésion entre les systèmes mis en place et la culture de l'entreprise considérée, donc elle doit s'adapter à l'organisation existée c'est –à dire la taille et la structure et la stratégie de l'entreprise.

### **3.5. la gestion budgétaire et centre de responsabilité**

L'entreprise est structurée autour de ses principales fonctions : opérationnelles comme l'approvisionnement, la production, la distribution, etc... Ou fonctionnelles telles que l'administration, le contrôle de gestion, la recherche et développement. Ces différentes fonctions dépendent de règle générale d'un responsable, d'où leur nom de centre de responsabilité<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Gervais.M, « contrôle de gestion par le système budgétaire » édition, Vuibert, Paris, 1987, P. 93

<sup>81</sup> Boisselier. P, Op. Cite, P113.

## *Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire*

---

Le découpage de l'entreprise en centre de responsabilité relève de la direction générale qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, le choix du type de ce centre et des critères de gestion sont délicat et subjectif de plusieurs facteurs en particulier :

- La nature de l'activité, le type de produit ;
- La stratégie de l'entreprise ;
- Le type de pouvoir et le degré de délégation d'autorité et de responsabilité accordé,

plus le pouvoir sera décentralisé et délégué, plus le nombre de centres sera important<sup>82</sup>.

**3.5.1. Définition :** centre de responsabilité est constitué d'un groupe d'acteurs rassemblés autour d'un responsable, auquel on octroie des moyens permettant de réaliser un objectif assigné<sup>83</sup>.

### **3.5.2. Les différents types de centre de responsabilité**

Indépendamment de la nature de la fonction identifiée par un centre de responsabilité, la taille et l'horizon temporel constituent des facteurs importants de différenciation. En particulier, ces derniers conditionnent les instruments d'appréciation de la performance. Cinq types de centre peuvent être distingués.

**A- centres de coûts :** Dans ce type de centre, l'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité et dans les meilleurs délais possible. Les indicateurs spécifiques sont représentés par les coûts, le niveau de stock, la qualité<sup>84</sup>. Le contrôle traditionnel exercé sur ce type de centre qui se réalise à l'aide d'outils tels que les écarts sur coûts de production.

**B- les centres de dépenses discrétionnaires :** Ils correspondent généralement aux services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle. Les centres de dépenses discrétionnaires conviennent de la différencier en raison d'une part de l'importance des budgets qu'ils peuvent représenter, d'autre part de la manière dont se fixent ces budgets. Ces centres bénéficient en effet d'un budget souvent négocié au préalable avec la direction, quelque fois imposé, mais établi selon un processus spécifique. Cette dernière repose rarement sur des objectifs quantitatifs, les critères d'efficacité ne sont généralement pas fondés sur une mesure de rentabilité<sup>85</sup>.

**C- les centres de recettes :** Dans ce type de centre, l'unité a pour mission de maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Par exemple une force de vente. Les

---

<sup>82</sup> Alazard, Sépari.S, Op. Cite., P 362

<sup>83</sup> Boisselier, Op. Cite, P113

<sup>84</sup> Idem., P115.

<sup>85</sup> Idem, P113

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

performances sont appréciées à travers des critères quantitatifs de chiffre d'affaire, de quantité vendues ou de taux de croissance, mais aussi des critères qualitatifs tels que la clientèle visitée, le taux de fidélisations<sup>86</sup>.

Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle –sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées ;
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le délai de paiement accordé, le nombre de visite effectuées aux clients, etc.<sup>87</sup>

**D- Les centres d'investissement** : Ce sont les centres censés dégager la meilleure rentabilité possible relativement aux capitaux investis. Le facteur important dans ce type de centre et, outre la recherche de rentabilité, l'horizon temporel qui s'étend sur deux à cinq ans. Le calcul économique permet ainsi de décider si l'on peut se lancer dans une opération d'envergure engageant des investissements importants, avec des chances sérieuses de rentabilité. Les performances sont jugés à travers des critères très spécifiques tels que la valeur actuelle nette (VAN), le taux interne de rendement (TIR), ou encore le délai de récupération (DR), qui permette d'apprécier la rentabilité d'un projet en prenant en compte les capitaux investis, les modes de financement, les ressources engendrées par l'exploitation et l'horizon temporel<sup>88</sup>.

**E- Les centres de profit** : Un centre de profit est un service qui doit dégager la marge maximum en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant le coût de ces produits. Les centres de profit destinées à mesurer l'efficacité d'un centre et à motiver les responsables, comme par exemple centre de production et centre de commercialisation. Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources (coût, investissement) et la gestion des recettes (ventes, prix ...) <sup>89</sup>

Les critères de performances et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit :

- Résultat net, soldes intermédiaires ;

---

<sup>86</sup> Boisselier, Op. Cite., P113

<sup>87</sup> Alazard C, Sépari S, Op. Cite, P 363

<sup>88</sup> Boisselier.P, Op. Cite, P.116.

<sup>89</sup> Idem, P116.

- Taux de marge, profit/ chiffre d'affaires,
- Ration rentabilité du capital investi, au sens d'actifs confiés à l'entité mais pas en termes de capitaux propres dont le montant échappe aux unités opérationnelle.<sup>90</sup>

### **3.6. La gestion budgétaire et planification**

Le système budgétaire est avant tout le chiffrage d'un plan à court terme. L'existence d'un tel plan permet d'anticiper sur les éventuelles difficultés, en même temps qu'elle est nécessaire à tout processus de délégation de responsabilités.

En outre la gestion budgétaire est considéré comme un mode de pilotage qui englobe tous les activités de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision (budgets), dans ce mode de pilotage il manque à ces prévisions un cadre plus global qui indiquerait la direction à suivre et les moyen d'y parvenir c'est donc l'objet de plan stratégique et opérationnel.

#### **3 .6.1.Les outils de planification**

La stratégie de l'entreprise peut se définir comme un ensemble d'action organisées en vue d'atteindre des objectifs par rapport à l'environnement .Sa définition s'appuie sur une étude des forces et des faiblesses de l'entreprise qui doit déboucher sur un diagnostic tant externe qu'interne, ces facteur permettre à l'entreprise d'asseoir sa stratégie, prévoir et organiser les actions et les ressources alloués pour diriger les activités. C'est le rôle de la planification d'entreprise, il y'a ainsi la coordination des plan d'action dans le temps qui permettent de décliner la stratégie à tout le niveau de l'organisation. La planification peut être considérée comme un système de données sur le futur de l'entreprise, elle s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans à horizon de plus en plus restreint<sup>91</sup>. Dans un processus de planification complet on trouve trois niveaux :

- Un plan stratégique (3 à 5 ans)
- Un plan opérationnel (2 à 3 ans)
- Un ensemble de budgets (1ans)

Le schéma suivant indique l'articulation entre les budgets et le plan correspond à une approche rationnelle et hiérarchique de la gestion de l'entreprise.

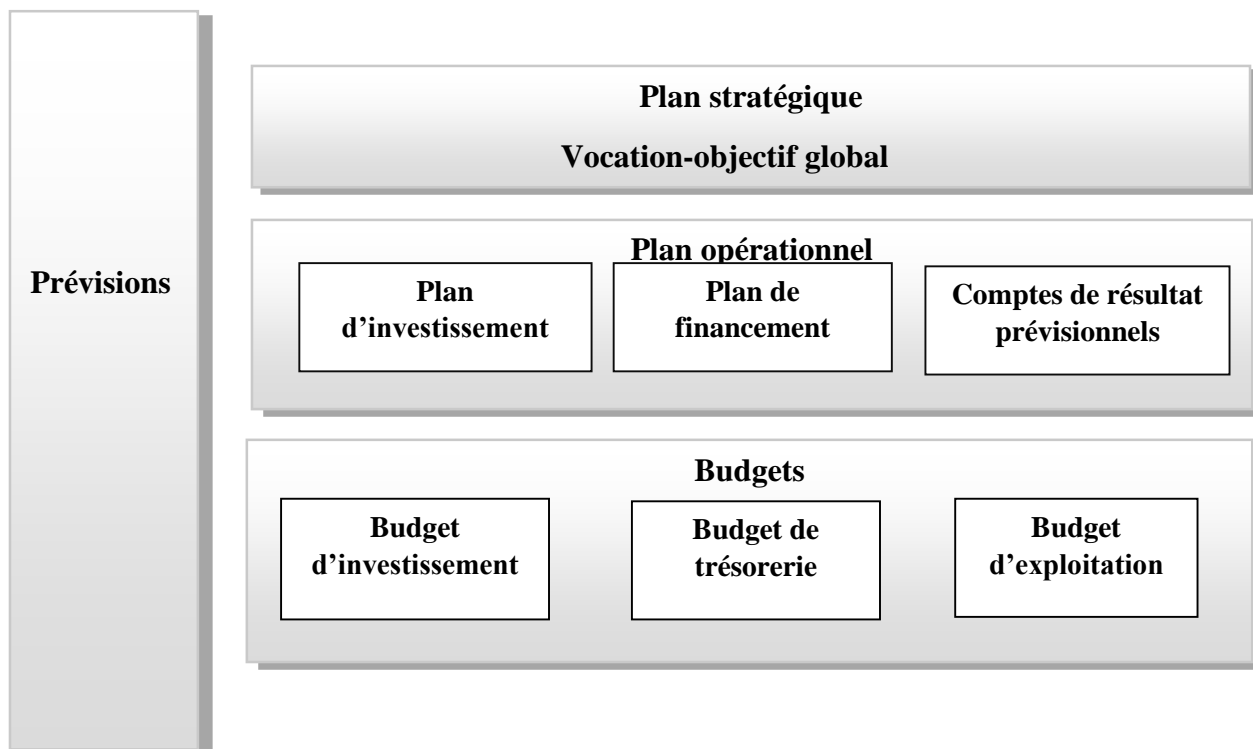
---

<sup>90</sup> Alazard C, Sépari S, Op. Cite, P. 363

<sup>91</sup> Forget.J, Op. Cite, P38

## Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire

**Figure N08** : l'articulation entre les budgets et le plan correspond à une approche rationnelle et hiérarchique de la gestion de l'entreprise



Source : Claude Alazard, Sabine, Sépari, « contrôle de gestion manuel application », Dunod, Paris, 2007, P338

### A- plan stratégique

Le plan stratégique est un document qui réunit les objectifs généraux élaborés par les dirigeants de l'organisation, il oblige l'organisation à examiner des contextes interne et externe, à faire des projections dans l'avenir et à déterminer les stratégies lui permettant de concrétiser sa mission et sa vision.

Il procède à une quantification globale et indicative des objectifs ciblés, le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie à savoir<sup>92</sup> :

- Les marchés/produit/technologies de l'entreprise.
- Les objectifs de l'entreprise.
- Les moyens pour atteindre ces objectifs.

Le plan stratégique a pour but d'effectuer les choix stratégiques en canalisant des décisions en fonction des conséquences prévisibles, il est le moyen de motiver les acteurs de l'organisation et il assure la cohérence des choix stratégiques.

<sup>92</sup> Alazard.C, Sépari.S, Op. Cite., P339

### B- plan opérationnel

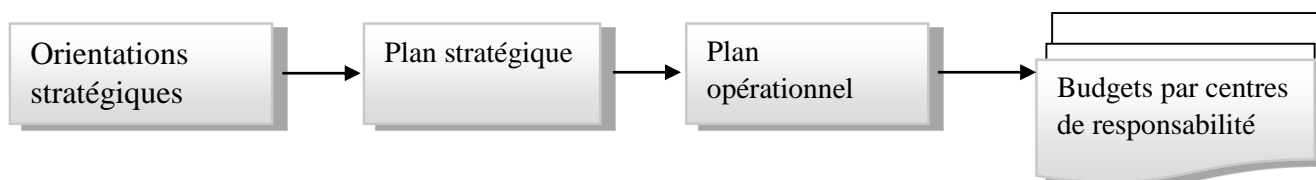
Un plan opérationnel est un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir accomplis et décident les démarches à suivre. En ce sens, cette sorte de plan est reliée au plan d'action, qui donne priorités aux initiatives les plus importants pour atteindre les objectifs et relever les défis. Ce type de plan représente l'articulation entre le court terme et le long terme, il identifie les problèmes à résoudre dans le court terme (problème de production, de logistique, problème commercial ou financiers). Il est élaborer en accord ou sur proposition des centres de responsabilités, il s'agit le plus souvent de chiffrer à deux ou trois ans les objectifs stratégique avec une déclinaison en sous objectifs pour les différents centres de l'entreprise.

Cette programmation s'articule pour chaque fonction en :

- Une planification des actions.
- Une définition des responsabilités.
- Une allocation des moyens financiers, humains et/ou techniques.

Le plan opérationnel constitue un passage obligatoire entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Il s'appuie sur le plan stratégique tandis que le budget s'inspire du plan opérationnel<sup>93</sup>.

#### Schéma N°02 : Processus de planification



Source : Boisselier. P, Op.cite, P205

A partir des prévisions définies dans le cadre du plan stratégique de l'entreprise, déclinée à son tour en plans opérationnels, puis au niveau des différents centres de responsabilité, il s'agit de réaliser un chiffrage de ces plans sous formes des prévisions appelées budgets

### C- budgets

Le budget est l'expression économique de plan d'action pour l'année à venir afin d'allouer les moyen nécessaires pour atteindre les objectifs fixés. Chaque centre de décisions se voit assigné des objectifs cohérents avec les objectifs globaux de l'entreprise, desquels découle théoriquement son budget. Les budgets sont construits à la fois selon une logique hiérarchique, une logique fonctionnelle et une approche par projets, les budgets sont

<sup>93</sup>Alazard.C, Sépari.S, Op. Cite, P232.

## Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire

normalement révisable pour tenir compte des évolutions environnementales non anticipées et survenues au cours de l'exercice.

Le budget donc est la traduction annualisée des activités prévues par la planification opérationnelle.

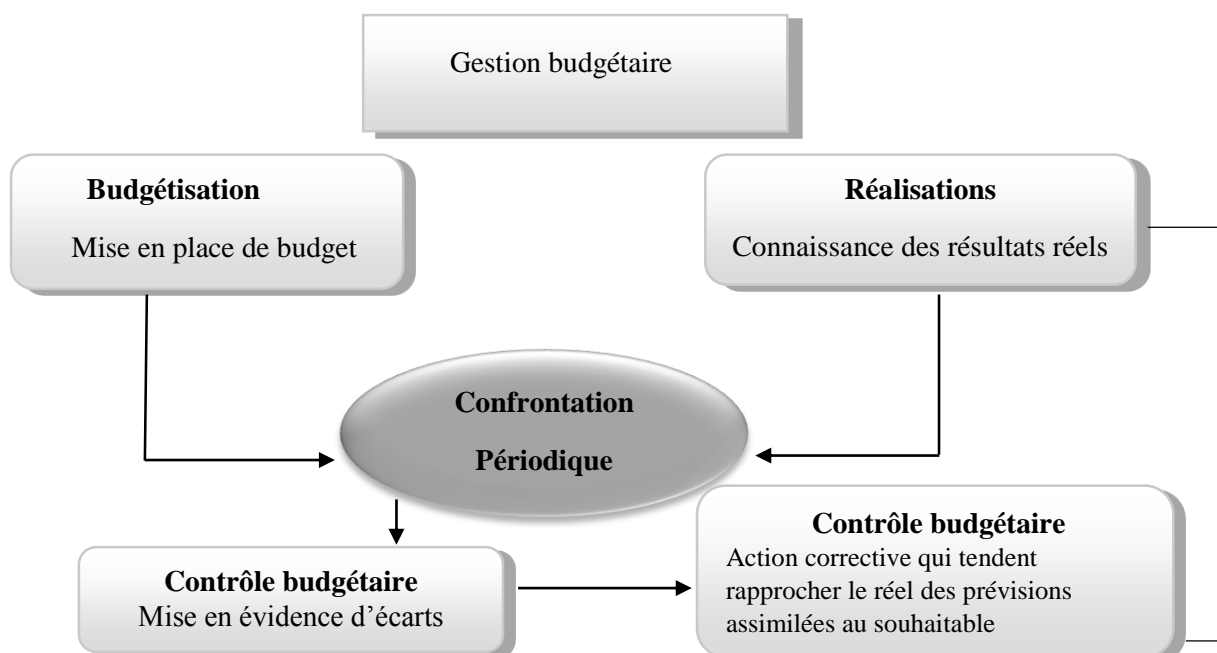
### 3.7. La démarche de gestion budgétaire

La démarche budgétaire s'appuie sur la définition des objectifs de l'entreprise qui sont traduits en objectifs opérationnels annuels. Elle permet ensuite, par la comparaison des réalisations aux prévisions d'expliquer les écarts et de procéder aux mesures correctrices nécessaires.

La démarche budgétaire qui s'appuie sur l'organisation fonctionnelle de l'entreprise, crée les conditions de l'échange entre les responsables des fonctions ou autres centres de responsabilités et leur hiérarchie tant au moment de l'élaboration des prévisions que lors de l'analyse des réalisations. Elle peut donc constituer un moyen d'animation et de responsabilisation.<sup>94</sup>

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel qui comporte trois grandes phases : commence par la prévision après la budgétisation et finalement le contrôle budgétaire.

Schémas N°03 : démarche de gestion budgétaire



Source : Alazard C, Sépari S, «contrôle de gestion, manuel et applications», DUNOD, paris, 2010, P.225.

<sup>94</sup> Brigitte.D, Lazato.M « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010, P.225.

## ***Chapitre I : contrôle de gestion vs contrôle budgétaire***

---

Malgré les critiques, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle permet d'atteindre ces objectifs et d'affronter les difficultés qu'elle rencontre dans l'avenir, elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle.

### **Conclusion**

Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisation. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisque il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et les moyens pour atteindre les objectifs.

L'objectif de contrôle de gestion est de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise. Cette dernière pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion dispose de plusieurs outils tels que la gestion budgétaire, le tableau de bord et le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est un outil utilisé par le contrôle budgétaire afin de permettre aux responsable d'agir plus vite sur les variables contrôlable, ainsi de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constaté, et de comprendre comment les résultats sont-ils générer.

Le contrôle budgétaire est un outil indispensable de contrôle de gestion, qui permet le pilotage de la performance des entreprises. Donc il existe une relation étroite entre le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

### Introduction

« Un système budgétaire est un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire ».<sup>1</sup> Son objectif ultime est d'obtenir, au moindre coût et rapidement, de l'information fiable afin de prévoir et de comprendre les événements importants affectant l'entreprise et permettre ainsi une action adéquate.

Un système budgétaire recourt essentiellement à des concepts de comptabilité analytique mais ceux-ci ne sont utilisés que dans une optique de prévisions. Les budgets se composent en effet de quatre éléments :<sup>2</sup>

- Une ou plusieurs unités d'œuvre permettant de caractériser l'activité du service, et une prévision du (ou des) niveau (x) d'unités d'œuvre à obtenir ;
- Des données comptables prévisionnelles (le montant des frais et des produits prévus) ;
- Des indices estimant les niveaux d'efficacité et de performance souhaités (temps de fabrication à respecter, rendement des machines escompté, frais de vente par unité vendue etc.)
- Des référentiels qui permettent de juger les performances (normes de branche, comparaison interentreprises, etc.)

Pour qu'il y ait un système budgétaire, faut-il que ces budgets soient accompagnés d'un contrôle budgétaire matérialisé par des calculs d'écarts repérant les divergences entre réalisations et prévisions.

### Section 01 : la procédure d'élaboration des budgets

La procédure budgétaire est un phénomène cyclique et récurrent, à partir d'une première esquisse budgétaire, la navette budgétaire débouche sur le projet définitif. Michel Gervais propose de décomposer le cycle budgétaire en six étapes :<sup>3</sup>

- Prendre connaissance des grands objectifs pour l'année à venir (augmentation du chiffre d'affaire, de la qualité, de la clientèle, baisse des charges, etc.)
- Réaliser des études préparatoire (conjoncture économique, marché, évolution des technologies, réglementation fiscale, réglementation sociale, etc.)

---

<sup>1</sup>Gervais.M, « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », ECONOMICA, 1991, P207.

<sup>2</sup> Idem, P214.

<sup>3</sup> Idem, P216.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

- Elaborer des projets de budget en tenant compte des études préparatoire et tester par la simulation si les objectifs envisagés sont réalisables.<sup>4</sup>
- Choisir le budget qui deviendra le pré-budget : c'est celui qui offre les meilleures garanties pour atteindre les objectifs.
- Construire et négocier des budgets détaillés : dans cette étape consiste à décliner les objectifs généraux en sous objectifs pour chaque centre de responsabilités, ces derniers déduisent des objectifs pour chacun de leur services. Ainsi chaque niveau hiérarchique se trouve doté d'un objectif spécifique qui sert de base à son plan d'action. Puis les budgets détaillés remontent vers niveaux hiérarchiques supérieurs ou sont évalués les propositions. A ce niveaux approuvés tel quel soit-il est renvoyé pour un réexamen conduisant à une nouvelles proposition.
- Elaborer les prévisions définitives : elle consiste à réunir l'ensemble des budgets détaillés et modifiés en un budget d'ensemble soumis à la direction générale. Après validation, chaque budget constitue un engagement à partir du quelle les responsables seront évalués.

La procédure budgétaire est longue, elle s'inscrit dans le cadre d'un calendrier budgétaire.<sup>5</sup>

### 1.1. Les méthodes d'élaboration des différents budgets

L'architecture générale d'un système budgétaire peut être très diverse, de fait que le système sur lequel se base est varié. Les technique d'élaboration des budgets sont, par contre spécifique à la fonction analysée par le budget.<sup>6</sup>

Lorsque l'entreprise opère dans une économie de marché, sa préoccupation première est de vendre. Il est donc logique, lors de la construction du projet d'ensemble, de partir des ventes une fois les ventes prévues on peut en déduire le budget de production, le budget d'approvisionnements ainsi que les frais de structure et les dépenses d'investissements à engager. Ces différents budgets seront ensuite récapitulés dans des documents de synthèse permettant d'obtenir le (ou les) projet (s) d'ensemble.

#### 1.1.1. Le budget de vente

Le budget de vente est défini comme « *le chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux* »<sup>7</sup>, Le budget de vente est établi

---

<sup>4</sup> Gervais.M, OP. Cite, P217.

<sup>5</sup>Idem, P218.

<sup>6</sup> A. Burlaud, R.Teller, « contrôle de gestion et budgets », édition d'organisation, 1998, P99.

<sup>7</sup> Alazard.C, Sépari. S, Op. Cite, P307.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

par zone géographique, par produits, ou par catégorie des clients, à travers des méthodes et des techniques diverses.

« Le budget de vente est établi sur la base de quantités prévues, multipliées par les prix de vente en tenant en compte des remises, Le chiffre d'affaire est libellé hors taxes, puisqu'il servira à l'établissement de résultat »<sup>8</sup>.

### 1.1.1.1. Prévisions de vente

Le budget des ventes correspond aux différentes prévisions qu'il est possible de réaliser sur les produits de l'entreprise. Ce budget peut être préparé et présenté selon des modalités qui varient en fonction de l'organisation commerciale de l'entreprise.<sup>9</sup>

Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeurs, sources de recette indispensable au fonctionnement de l'entreprise. Pour disposer d'une prévision des ventes fiable sur le long terme, il est nécessaire de recourir à des techniques très spécifiques essentiellement qualitatives :<sup>10</sup>

- L'étude des parts de marché permettant de connaître la clientèle, la concurrence,...
- L'analyse de la demande : enquêtes sur les intentions d'achat des clients ;
- Les études de conjoncture : sondages d'opinions auprès des consommateurs ; permettant d'envisager les ventes probables ;
- Les indices économiques, indicateurs de tendances de consommation ;
- Les budgets économiques nationaux et annuels.

On trouve aussi des outils statistiques reposant sur l'extrapolation des données passées par la mise en œuvre de techniques d'ajustement ou de lissage des courbes relatives au passé ou encore des techniques de décomposition des tendances passées.

#### a. La corrélation

Lorsque deux phénomènes ont une évolution commune, ils sont dit « corrélés ». La corrélation simple mesure le degré de liaison existant entre ces deux phénomènes représentés par des variables X et Y dont : Y le volume des ventes que l'entreprise recherche à prévoir, X une variable déjà connue. La corrélation peut être exprimée par la fonction :  $Y = ax + b$  et le coefficient de corrélation linéaire entre deux variables X et Y s'exprime par

la formule suivante : 
$$\frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}}$$

$\bar{x}$  : moyenne des valeurs X et  $\bar{y}$  : moyenne des valeurs Y, n : nombre d'observations.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Boisselier. P, Op. Cite, P285.

<sup>9</sup> Burlaud.A, R.Teller., Op. Cite p68.

<sup>10</sup> Idem, P102.

<sup>11</sup> Idem, P70.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

La valeur de ce coefficient comprise entre -1 et 1 ainsi interprétée :

- $r > 0$  la relation entre X et Y évoluent dans le même sens.
- $r < 0$  la relation entre X et Y évoluent dans le sens contraire.
- $r = 0$  absence d'une relation entre X et Y.
- $r$  proche de +1 ou -1 une relation étroite entre X et Y.

### b. Les ajustements

Les techniques d'ajustement s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées de produit, les ventes futures sont obtenues par extrapolation des tendances passées, l'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable  $y_i$  une valeur calculée  $y'_i$  à l'aide de différents procédés (graphiques, mécaniques et analytiques), on va présenter ici seulement les deux dernières.<sup>12</sup>

#### b.1. ajustement linéaire : La méthode de moindres carrés<sup>13</sup>

Dès qu'un ajustement linéaire est approprié, la méthode d'ajustement analytique par la méthode des moindres carrés permet de rechercher a et b de la fonction  $f(x) = ax + b$  qui minimisent la somme des écarts entre les données observées et celle que l'on pourrait inscrire

sur une droite dont :  $a = \frac{\sum(X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sum(X_i - \bar{X})^2}$ ,  $b = \bar{Y} - a\bar{X}$

L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures.

#### b.2. L'ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles

La méthode des moyennes mobiles semble utile lorsqu'un ajustement linéaire se révèle inapproprié. Elle consiste à calculer une moyenne arithmétique sur un nombre limité de données et ensuite à l'affecter à une certaine période.<sup>14</sup>

Cette méthode consiste à représenter la série statistique en substituant à la valeur observée  $y_i$ , une valeur ajustée  $y'_i$  calculée de la manière suivante :

$$y'_i = \frac{a \cdot y_{i-1} + b \cdot y_i + c \cdot y_{i+1}}{a + b + c}$$

a, b et c représentant des coefficients de pondération dont la valeur est laissée aux choix des statisticiens. Dans le cas d'historique de ventes, il est fréquent de trouver des périodicités annuelles (ventes saisonnières) et donc les moyennes mobiles se calculent comme suit :<sup>15</sup>

- Historique des ventes données en trimestre (périodicité de 4)

$$Y'_i = \frac{1}{4} \left[ \left(\frac{1}{2}\right) \cdot y_{i-2} + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \left(\frac{1}{2}\right) \cdot y_{i+2} \right]$$

<sup>12</sup> Doriath. B, Lazato. L, « comptabilité et gestion des organisations », DUNOD, Paris, 2008, P290.

<sup>13</sup> Burlaud. A, R. Teller, Op Cite, P72.

<sup>14</sup> Idem P. 73.

<sup>15</sup> Idem P74.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

- Historique des ventes données en mois (périodicité de 12)

$$Y_i' = \frac{1}{12} \left[ \left( \frac{1}{2} \right) \cdot y_{i-6} + y_{i-5} + \dots + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \dots + y_{i+5} + \left( \frac{1}{2} \right) \cdot y_{i+6} \right]$$

Les coefficients ainsi déterminés permettent de respecter le principe suivant :

Somme des coefficients = périodicité de la série statistique

### b.3. Les coefficients saisonniers

Les variations saisonnières sont des fluctuations cycliques autour de la tendance général (phénomènes de mode de vie, facture climatique, etc.), qui oblige au calcul des moyennes saisonnières par la méthodologie suivante <sup>16</sup>:

- déterminé la droite de moindre carrée qui ajuste la série chronologie  $Y = ax + b$ .
- calcul des valeurs ajusté  $y'$  grâce à l'équation  $Y = ax + b$ .
- faire le rapport entre les valeurs  $y_i$  réellement observé et la valeur  $y_i'$  ajusté.
- prendre pour chaque période (mois ou trimestre) le rapport moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier de la droite.

Une fois ces prévisions effectuées les budgets des ventes peuvent être établie qui va comporter les prévisions de vente en volumes et en valeurs par types de produit, par zones géographique, par canal de distribution, par représentant, etc.

On peut définir la budgétisation comme une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négocié et accepté. Le budget traduit les actions et les activités de l'année avec un chiffrage détaillé.<sup>17</sup>

#### 1.1.1.2. La Budgétisation des ventes

A partir des prévisions de ventes élaborées, de la mise en place de la stratégie, les objectifs des ventes doivent être définie par :<sup>18</sup>

- l'établissement des budgets de ventes
- l'élaboration du budget des coûts de distributions.

Le budget des ventes a pour but de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens à mettre en œuvre pour réaliser ses objectifs ainsi que les variable d'actions qui seront la base d'un plan d'action commercial (les tarifs pratiqué, les ristournes à consentir, les actions de promotion, etc.). La budgétisation des

<sup>16</sup> Courtois. A, Martin-Bonnefous. C, « gestion de production », édition d'organisation, 1989, P76.

<sup>17</sup> Burlaud. A, Teller. R, Op. Cite, P77.

<sup>18</sup> Cours de gestion budgétaire, note de lecture présentée par Monsieur Manne Emile Kitsoukou.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

ventes est établie par centre de responsabilité : par produit ou par gamme de produits, par zone géographique, par canal de distribution, par type de clients. <sup>19</sup>

Les différents budgets de services commerciaux sont :

- **budget principal des ventes** qui constitue l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produit, en quantité et prix.
- **Budget des frais commerciaux** qui comprennent en général la force de vente, la publicité, promotion des marques, les transports et la logistique de distribution, etc.

La présentation de budget des ventes et les ventilations retenues s'effectue par tableaux spécifiques puis tableau récapitulatifs, ces budgets établis en fin de l'année serviront de références toute au long de l'année à venir.

### 1.1.2. Le budget de production

Le niveau de production dépend du budget des ventes auquel il est lié par la formule suivante<sup>20</sup> : **production = vente – stock initial + stock final**

La construction du budget de production demande d'élaborer un plan de production à courts terme puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, à fin d'en faciliter le contrôle. Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans les conditions optimales les rythmes de production. Ce programme prend en compte les prévisions de ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes<sup>21</sup> techniques du système productif (capacités productives, effectifs, qualification de main d'œuvres, etc.) sous certaines contraintes (commerciales, techniques et humaines) et enfin optimiser le résultat.

Pour déterminer le programme de production l'entreprise utilise plusieurs outils mathématiques et informatiques.

#### 1.1.2.1. Les techniques de gestion de production

Pour que l'entreprise gère efficacement ces productions il s'agit de répondre aux questions suivantes :<sup>22</sup>

\_ Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant en compte des contraintes techniques de fabrication ? Les méthodes de programmation linéaires permettent de résoudre ce problème.

---

<sup>19</sup>Courtois.A, Martin-Bonnefous. C, Op. Cite P90.

<sup>20</sup> Burlaud. A, Teller. R, Op. Cite, P.84.

<sup>21</sup> Idem P.85.

<sup>22</sup> Tiguit.B, Cours et étude de cas « gestion budgétaire », ENCG, 2007-2008.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

- Combien faut-il commander et stocker de matières pour satisfaire la demande prévue ? La réponse est apportée par l'élaboration de programme des composants.
- Comment et combien faut-il charger les ateliers, les machines, les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins de l' ? la résolution faite par la gestion des goulots d'étranglement.

**a. Programmation linéaire :** c'est un outil mathématique pertinent pour résoudre les problèmes d'optimisation sous contrainte (maximum de profit, minimisation des coûts, optimisation d'emplois des facteurs de production...)<sup>23</sup>, cette technique permet d'estimer le programme de production et de mettre en évidence la solution optimale en assurant si c'est possible le plein emploi des capacités productives et en choisissant une combinaison productive de produit qui maximise la rentabilité. Un programme linéaire comprend : <sup>24</sup>

- Un certain nombre de variable positive ou nulle dont on recherche à déterminer la valeur (nombre de produit à fabriquer par exemple) ;
- Une fonction économique à optimiser représentée par une équation correspondante soit à un résultat à maximiser ou à un coût à minimiser ;
- Des contraintes exprimées sous forme d'inéquations linéaires reliant les variables recherchées et exprimant le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer en tenant en compte des limitations (les facteurs rares à consommer dans la production).<sup>25</sup>
- La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique à travers une solution graphique (lorsque le programme ne comporte que deux variables) et une solution algébrique par la méthode de simplexe.

**b. le programme des composants :** qui consiste à planifier les besoins (quantité, délais...) en composants (ensembles, sous-ensembles, pièces, MP, etc.) pour fabriquer au mieux afin de gérer au mieux les stocks et les flux de composants nécessaires. A cet effet l'entreprise élabore des documents tels que : les nomenclatures et les gammes de fabrication qui fournissent l'ensemble des informations techniques sur la fabrication d'un produit (la nature, le code, la quantité des composants utilisés, etc.)<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> Doriath.B, Lazato.M, Op.cite, P.300

<sup>24</sup> Burlaud.A, Teller. R, Op. Cite, P. 87

<sup>25</sup> Ibid

<sup>26</sup> Tiguit.B, Cours et étude de cas « gestion budgétaire », ENCG, 2007-2008.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

**c. la gestion des goulots d'étranglement :** Il apparait lorsque l'entreprise constate un manque de capacités productives ou des facteurs rares de production <sup>27</sup>(approvisionnement, temps d'utilisation des postes de travail...) pour faire face aux besoins de production. L'évaluation du manque de capacité s'effectue par la différence entre les capacités nécessaires et les capacités disponibles pour chaque produit et pour chaque étape du processus de fabrication

Dans le cas où les solutions de production trouvées ne sont pas satisfaisantes (soit les prévisions des ventes ne sont pas atteintes, soit les contraintes de fabrication ne sont pas suffisamment saturées), on peut procéder à deux types d'ajustement :

- Un ajustement par actions sur les variables de la production en faisant varier soit le volume des facteurs de production (acheter plus de MP par exemple), soit modifier les conditions d'emplois de ces facteurs (exemple recours aux heures supplémentaires).
- Un ajustement de la production à la demande soit en faisant claquer le programme de production sur le programme des ventes (l'entreprise a un potentiel fort pour répondre à n'importe quelle demande), soit laisser évoluer le programme de production et de stockage selon leurs propres logiques ou mettre en œuvre une politique des prix adéquate (promotion ...).

### 1.1.2.2. La budgétisation de production

Cette phase se décompose en deux parties la valorisation du programme adopté et la ventilation du budget :<sup>28</sup>

**a. La valorisation du programme de production :** C'est le calcul de son coût, celui-ci est habituellement constitué de charges directes qui sont directement affectés au coût de production sans calcul intermédiaire (MP consommées, MOD directe...), et de charges indirectes qui se rapportent à plusieurs produits, ces frais doivent faire l'objet d'une estimation (calcul/répartition) avant leur imputation ( par exemple frais de coupe et de piquage dans une société de confection qui peuvent se reporter à plusieurs produits chemises, pantalons veste).

**b. La ventilation du budget :** pour un besoin de contrôle de gestion de l'entreprise, le programme de production peut être ventilé par :<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Tiguit.B, Op. Cite

<sup>28</sup> Gervais.M, Op. Cite, P.349

<sup>29</sup> Idem, P350

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

Centre de responsabilité : elle désigne la répartition du plan de production global en quantités par atelier ou par service, la ventilation s'effectue à partir des nomenclatures techniques des produits et des potentiels de chaque usine. Un tel découpage permet de tester la validité des prévisions globale et de déterminer le niveau d'activité qui servira à établir le budget de frais correspondant.

Par périodes : la répartition de programme de production global par période s'explique par la nécessité de vérifier que le mode de régulation dans le temps du couple production-vente, adopté lors de la phase de prévision et se réalise en cours d'exercice budgétaire. Très souvent, le mois est la période retenue de répartition.

### 1.1.3. Le budget d'approvisionnement

Le budget des approvisionnements est considéré comme un sous-budget du budget de production, c'est-à-dire la quantité à approvisionner dépend du niveau de consommation tel qu'il a été dans le budget de production il est calculer à partir de la formule suivante<sup>30</sup> :

$$\text{Achat} = \text{consummation} - \text{stock initial} + \text{stock final}$$

Le budget des approvisionnements a pour objectif d'assurer une gestion des stocks de MP, de produits, de marchandises, ou d'autres approvisionnement le plus optimale possible afin d'éviter un rupture de stock ou un sur stockage.

Pour que la gestion des stocks de l'entreprise soit efficace l'entreprise doit tient Compte de :<sup>31</sup>

- **Rythme des approvisionnements** : c'est-à-dire l'entreprise doit rechercher un rythme optimal (nombre annuel commandés), avec un coût de gestion de stock minimal.
- **Délais d'approvisionnements** : c'est-à-dire l'intervalle de temps compris entre la date de commande et la date de livraison.
- **Stocks minimum** : l'entreprise doit connaître le délai de livraison, afin d'évaluer le stock nécessaire qui doit avoir pendant ce délais (stock minimum= consommation quotidienne x nombre de jours de livraison).
- **Stock de sécurité** : il permet d'éviter une rupture de stock en cas de retard de livraison ou d'augmentation imprévue de la consommation (consommation quotidienne x nombre de jours de retard).
- **Stock d'alerte** : c'est-à-dire le niveau de stock où l'entreprise doit déclencher la commande (stock minimum = stock minimum + stock de sécurité).<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Burlaud.A, Teller.R, Op. Cite, P. 98.

<sup>31</sup>Ibid.

<sup>32</sup> Gervais.M, Op.cite, P.368.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

### 1.1.3.1. Les méthodes de gestion des approvisionnements

Avant de se poser la question comment gérer, il convient de préciser ce qui doit être géré. Le coût de la gestion des stocks peut être élevé lorsque les références sont nombreuses, la solution donc consiste à ne pas gérer avec précision que les produits qui représentent l'essentiel de l'activité de l'entreprise.

**a. Méthode 20/80 :** cette méthode consiste à décomposer les articles en deux catégories, articles essentiels représentent **20%** des quantités qui correspondent à environ de 80% du total des valeurs, cette catégorie sera optimisée et suivie individuellement et articles secondaires, représente **80%** des quantités et **20%** de valeurs, l'entreprise se limitera pour ces articles une gestion très sommaire car le sur stockage éventuel ou la rupture ayant en principe peu d'impact financier.<sup>33</sup>

**b. Méthode ABC :** cette méthode retient trois catégories de produit :

- Produits exceptionnels de catégories **A**, pour lesquels la gestion des stocks sera très précise car leurs coûts de stockage, de lancement des commandes ou encore de rupture de stocks ont des conséquences non négligeables sur le résultat de l'entreprise ;
- Produits courants de catégories **B** autorisant une gestion plus souple ;
- Produits de faibles valeurs de catégorie **C**, pour lesquels aucune politique de gestion des stocks ne sera vraiment utile.<sup>34</sup>

### 1.1.3.2. Les méthodes de minimisation du coût de gestion de stock

Pour déterminer la période optimale de réapprovisionnement ou la quantité optimale à commander, on peut avoir recours à des modèles mathématiques qui ont en commun un objectif de minimisation du coût total de gestion des stocks en tenant compte des impacts opposés de ses différents composants, on peut énoncer brièvement les principales :<sup>35</sup>

- **Le coût d'achat :** correspond au prix des marchandises achetées auquel on ajoute les frais accessoires d'achat (le coût de transports...)
- **Le coût de lancement des commandes :** regroupe les différents frais occasionnés par le passage d'une commande (frais administratifs d'approvisionnement, frais de suivi des commandes...)
- **Le coût de possession du stock :** correspond aux différents frais induits par la détention du stock qui comprennent par exemple (la location et l'entretien de locaux) ;

---

<sup>33</sup> Burlaud.A, Teller. R, Op.cite, P99.

<sup>34</sup> Idem, P.100.

<sup>35</sup> Idem, P101.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

- **Le coût de rupture de stock** : est provoqué par la pénurie constatée lorsqu'un article vient à manquer alors qu'il existe une commande.

### 1.1.3.3. La budgétisation des approvisionnements

La budgétisation des approvisionnements consiste à valoriser le programme des approvisionnements (elle se traduit par un problème de date et de quantité), elle dépend du marché et de la capacité de négociation avec les fournisseurs (difficulté de coût et de taxe), le budget des approvisionnements se subdivise en plusieurs sous-budgets : budget des commandes, budgets des livraisons, budget des consommations, budgets des stocks.<sup>36</sup>

### 1.1.4. Le budget des investissements

L'investissement se définit « *comme l'affectation de ressource à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs* »<sup>37</sup>. La prévision des investissements s'effectue dans un plan prévisionnel à cinq, sept ou dix ans selon les capacités de planification de l'entreprise, elle s'inscrit dans la recherche d'équilibre financiers à long terme exprimé par le plan de financement. Le budget d'investissement dépend du plan stratégique de l'entreprise, il a des conséquences à court terme sur le budget de trésorerie et les états de synthèse prévisionnels.

Le choix entre les différents types d'investissements dépend de leurs rentabilités économiques, la sélection d'un projet se fait à travers :

\_ La VAN qui consiste à comparer la dépense actuelle des cash-flows nets attendus, sur la durée de vie de l'investissement ( $VAN = \sum_{i=1}^n CF(1+t)^{-n} - I_0$ ), dont :

- CF : cash-flow attendu de l'investissement pour la période n ;
  - $I_0$  : montant de l'investissement initial ;
  - t : taux d'actualisation ;
  - n : la durée total du projet.
- Pour qu'un projet soit acceptable la VAN doit être supérieur à zéro.<sup>38</sup>

\_ **Le taux interne de rentabilité** : est le taux pour lequel on obtient une VAN nulle (il consiste à obtenir une égalité entre le coût de l'investissement et la valeur actuelle des cash-flows net attendu, et pour qu'un projet soit acceptable, il faut que son taux de rentabilité interne soit supérieur au taux de rentabilité exigé par l'entreprise, ( $VAN =$

$$\sum_{i=1}^n CF(1+t)^{-n} - I_0 = 0 ) \text{ donc } : \sum_{i=1}^n CF(1+t)^{-n} = I_0.$$

<sup>36</sup> Burlaud.A, Teller.R, Op.cite, P102.

<sup>37</sup>Alazard.C, sépari.S, Op.cite P.338.

<sup>38</sup> Berland.N, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale », Pearson, Paris, 2008, P288.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

\_ **L'indice de profitabilité (IP)** : est le rapport entre la somme des flux de trésorerie actualisé et le montant du capital investi, l'investissement est considéré rentable lorsqu'IP est positif et pour plusieurs projets l'investissement choisi est celui dont IP est le plus élevé.

39

$$IP = \sum_{i=1}^n CF (1+t)^{-n}/I.$$

\_ **Le délai de récupération du capital investi (DR)** : est le temps au bout duquel le montant cumulé des flux de trésorerie est égal au montant investi, autrement dit c'est le montant nécessaire pour récupérer la valeur de coût de financement de l'investissement.<sup>40</sup>

$$DR = \frac{\text{coût de l'investissement}}{\text{cash flow net annuel}}$$

Dans ce cas l'investissement choisi est celui qui assure le plus rapidement la récupération des fonds engagé.

### 1.1.4.1. La budgétisation des investissements

Le budget d'investissement ne peut être mis en œuvre que si des ressources suffisantes sont susceptibles d'être dégagées, une dépense d'investissement peut être saisie à trois moments différents, au moment de son engagement, lors de décaissements ou au moment de la réception de l'équipement.<sup>41</sup>

La connaissance des dates d'engagement est importante, car il peut donner lieu au versement d'un acompte (cas de construction) ou d'un paiement d'un dédit en cas de résiliation d'engagement. Ainsi que les dates de règlement constituent une information importante afin de permettre la bonne maîtrise des budgets de trésorerie, l'estimation des dates de réception permet de savoir quand les opérations d'exploitation pourront commencer.<sup>42</sup> La construction d'un budget de financement est indispensable, afin de cerner les besoins de l'entreprise en financement long et de recenser les ressources capables de les couvrir.

### 1.2. Les documents de synthèse

Une fois que les budgets de tous les départements sont établis, l'entreprise doit avoir une vue d'ensemble pour construire des documents de synthèse appelés :

- Budget de trésorerie ;
- Compte de résultat ;
- bilan et tableau de financement prévisionnels.

<sup>39</sup>Burlaud.A, Teller.R, Op.cite, P.119.

<sup>40</sup>Ibid.

<sup>41</sup>Gervais.M, Op.cite, P327.

<sup>42</sup>Idem 328.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

### 1.2.1. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie « est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédent en encaissements et en décaissements »<sup>43</sup>. Ce budget permet de déceler les risques de cessation de paiement ou d'éventuels excédents inutiles, le budget de trésorerie donne à l'entreprise une assurance sur l'équilibre entre ces encaissements et ces décaissements tout au long de l'année (s'il existe au cours de certaines périodes, un excédent de trésorerie l'entreprise doit envisager son placement, si un solde négatif apparaît elle doit rechercher comment obtenir des ressources supplémentaires).<sup>44</sup>

Pour garantir l'équilibre en toutes circonstances, la prévision de trésorerie devra être élaborée mois par mois, semaine par semaine, car elle permet d'agir avant qu'il soit trop tard.

### 1.2.2. Le compte de résultat prévisionnel

Il correspond à un tableau récapitulatif des produits et des charges prévues, il représente un outil de synthèse budgétaire (c'est un outil de prévision pour déterminer le résultat courant avant impôt pour l'année à venir, il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation). Dans un compte de résultat prévisionnel les produits sont généralement ventilés par mois ou par trimestre, afin de permettre le contrôle budgétaire et l'établissement du budget de trésorerie.<sup>45</sup>

### 1.2.3. Le bilan prévisionnel

C'est un document qui représente la situation de l'entreprise au terme de la période de prévision, il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées, son élaboration s'effectue à l'aide du :

- Bilan de l'exercice précédent (pour connaître le montant du capital social, des réserves ou encore la valeur initiale des emprunts) ;
- Budget de production et le budget des approvisionnements (afin d'apporter la valeur finale des stocks de matières et produits finis).
- Budget de trésorerie (il fournit le montant de la disponibilité ainsi que les soldes des comptes de tiers) ;
- Le compte de résultat prévisionnel (fournit le montant des dotations aux amortissements de la période et le résultat budgété)<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Alazard.C, Sépari.S, Op.cite, P.340.

<sup>44</sup> Gervais.M, Op cite, P.412.

<sup>45</sup> Idem, P.412. , P415.

<sup>46</sup> Burlaud.A, Teller.R, Op cite, P.130.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

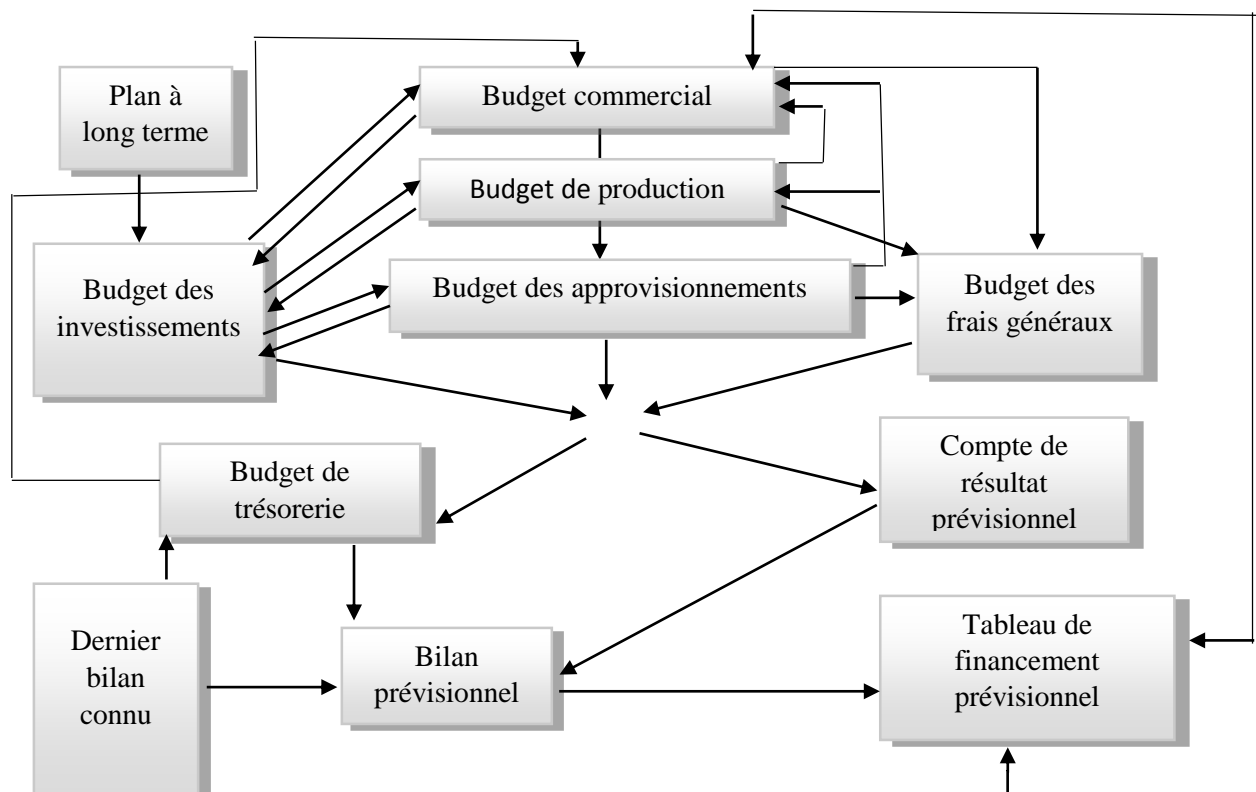
Le bilan prévisionnel permet une analyse financière de la situation de l'entreprise par la construction de tableau de financement ou encore du tableau de flux de trésorerie.

### 1.2.4. Le tableau de financement prévisionnel

C'est un instrument de contrôle, il permet de observer comment l'équilibre financière de l'entreprise risque d'évoluer.

### 1.3. Articulation fonctionnelle d'un système budgétaire

Schéma N°03 : articulation fonctionnelle d'un système budgétaire



Source : Gervais.M, « contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise », OP cité, P284.

Dans les entreprises, la procédure de construction des budgets est souvent la suivantes :<sup>47</sup>

- Au début de la procédure la direction général adresse une lettre de cadrage aux différentes unités opérationnelle ;
- Puis dans une phase dite pré-budgets, les unités opérationnelles font des projets de budgets qui sont provisoirement consolidés, puis corrigés progressivement pour assurer la cohérence des objectifs (navette budgétaire) ;

<sup>47</sup>Giraud.F, Saulpic.O, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Cualino, Paris 2004, P231.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

- En fin, lorsque les pré-budgets des différents centres de responsabilité sont validés, ils sont consolidés de façon comptable pour constituer le budget de l'entreprise.

La consolidation des pré-budgets, est une technique qui permet d'établir les documents financiers (bilan, compte de résultat et plan de financement). Si la consolidation des prévisions conduit à des résultats jugés insuffisants, celle-ci demande aux opérationnels d'adapter leurs plan d'action pour atteindre des objectifs plus ambitieux.<sup>48</sup>

La démarche prévisionnelle constitué un élément fondamental de la dynamique de contrôle, elle permet de construire un référentiel qui servira de guide pour les décisions quotidienne et de repérer lors de l'analyse des résultats, comme elle vise à coordonner les actions des différents responsables par rapport à l'objectif stratégique de l'entreprise.

### **Section 02 : contrôle budgétaire**

Après la consolidation des budgets, les responsables de centre de responsabilité et leur équipe doivent imaginer et proposer des plans d'actions, ces derniers incorporent les modalités concrètes d'action qui seront lancées, pour mettre en œuvre la stratégie. A la fin de la procédure, un découpage du budget est réalisé sur les différents mois ou trimestre, ce découpage permettra ultérieurement grâce au contrôle budgétaire de suivre en cours de l'année la marche de l'entreprise par rapport aux prévisions.<sup>49</sup>

La mensualisation des budgets permettant de suivre, mois par mois l'évolution de la situation réel par rapport aux prévisions. En cours de l'année, les contrôleurs de gestion calculent des écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles, ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance, la décomposition analytique de ces écarts, permet d'analyser leurs causes et de mettre en place les actions correctives.

#### **2.1. Présentation de contrôle de budgétaire**

Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortit d'une procédure de contrôle, dans le but sera de suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives, si le réel s'écarte trop de l'objectif. Le contrôle budgétaire, donc est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation. Pour mieux cerner la notion de contrôle budgétaire nous allons évoquer ce qui suit :

---

<sup>48</sup> Giraud.F, Saulpic.O, op cite P.232.

<sup>49</sup> Berland.N « mesurer et piloter la performance », E-Book, 2009, source : [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr), P.70

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

### 2.1.1. Historique de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un dispositif centrale du contrôle de gestion, il a participé à l'émergence des grandes organisations (Chandler 1962). Grâce à son intervention chez général Motors dans les années vingt (Johnson et Kaplan, 1987) donner (1932), directeur comptable adjoint de général Motors dans les années trente, met en évidence trois type d'outils rattachés à ce dispositif : le calcul des écarts à partir de coût standard ou prévisionnelle, la multiplication des ré- prévisions budgétaire, tout au long de l'année et l'évaluation de la performance des managers en fonction de l'atteinte de leurs objectifs budgétaire.<sup>50</sup>

Ce dispositif permet notamment, la décentralisation par le contrôle (Sloan 1963) en rendant possible la direction par objectif et la gestion par exception. Il aurait joué un rôle important dans le succès de général Motors, en permettant à la fois la de décentraliser la prise de décision, de coordonner et de motiver les managers. Depuis, le contrôle budgétaire s'est diffusé dans nombreuses organisations, notamment en France ou il est apparu dans les années 30 et s'est développé à partir des années 60 (Berland 1999).<sup>51</sup>

Dans les années 50, à la demande de la Controller hip fondation Argyries (1953) s'est intéressé aux effets du contrôle budgétaire dans les usines. Il a notamment montré que celui-ci peut avoir des effets néfastes sur la coopération entre les managers et au final sur la performance de l'organisation. De nombreuses études se sont ensuite succédé pour comprendre l'impact du contrôle budgétaire sur la performance et sur les composants de ce contrôle.<sup>52</sup>

### 2.1.2. Définition de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est le miroir à posteriori, il est destiné à faire ressortir et analyser les écarts qui se sont produits entre prévisions et réalisation, sur une période courte.

Gervais.M, définit le contrôle budgétaire comme « *la comparaison Permanente des résultats réels et prévisions chiffrées figurant aux budgets afin* ».<sup>53</sup>

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

<sup>50</sup> Sponem.S, « contrôle budgétaire : recherche de l'efficacité ou recherche de légitime ? », comptabilité, contrôle, audit et institution, Mai 2006, Tunisie, p.p. CD ROM. Halash-00558254.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Sponem.S, Op.cite.

<sup>53</sup> Alazard.C Sépari. S, Op.cite, P 226.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion, Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion au sens strictement mathématique et comptable du terme.<sup>54</sup>

Contrôle budgétaire peut être s'expliquer par l'équation Suivante :

$$\text{Réalisation} - \text{Prévision} = \text{Ecart.}$$

Le contrôle budgétaire donc consiste à la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, en mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulation nécessaires, il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes. Il favorise un contrôle par exception, les actions correctives n'étant étudiées que pour les écarts les plus significatifs.<sup>55</sup>

### 2.1.3. Rôles de contrôle budgétaire

Une fois que les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilités, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle budgétaire, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts.<sup>56</sup> Outre que la constatation et l'interprétation des écarts ainsi que la mise en œuvre des actions correctives, plusieurs rôles peuvent être attribué au contrôle budgétaire :<sup>57</sup>

- Interroger sur les origines des déviations, aussi bien en terme de responsabilité qu'en terme de pilotage (qu'ils sont les produits et les services concernés) ;
- Améliorer les bases des prévisions, et la qualité des choix stratégiques ;
- S'assurer que le plan de marche, se déroule comme anticipé afin d'atteindre les objectifs financiers ;
- Prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ;
- Assurer si l'entreprise se progresse vers l'objectifs et de réagir aux évènements en temps utiles ;
- Suivi et amélioration de la performance des différents postes de responsabilités de l'entreprise.

---

<sup>54</sup> Lörning.H, Mallent.V, « contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, P127.

<sup>55</sup> Doriath.B, Lazato.M, Op.cite, P.99

<sup>56</sup> Berland.N « mesurer et piloter la performance », P66.

<sup>57</sup> Lörning.H, Mallent.V, op cite, P127.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

Le contrôle budgétaire donc est utilisé pour des multiples objectifs tels que le suivi, apprentissage, signale, surveillance, motivation, et autres il apparait donc comme une solution à difficultés rencontrées par l'entreprise.

### 2.1.4. Les principes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une démarche qui consiste à comparer les réalisations aux prévisions, aux différents échelons jugés convenable, il est pour but d'analyser et contrôler les écarts constatés à fin de provoquer des mesures correctives qui s'imposent.

L'idée centrale est qu'il faut mettre en évidence partout où on le peut, les responsabilités de gestion, il convient donc de distinguer :<sup>58</sup>

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

Seuls les écarts importants qui sont portés à la connaissance de la direction (méthode d'exception), les autres sont portés à la connaissance des intéressés dans des formes qui varient suivant le niveau hiérarchique occupé.

Le contrôle budgétaire suit certains principes pour atteindre ses objectifs, Ils sont présentés comme suites selon l'auteur « Alazard Claude et Sabine Sépari »<sup>59</sup>

-Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise sous tension.

- La mise en place de budget s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par la création de centres de responsabilité de nature différente, chaque responsable est jugé sur sa capacité à .<sup>60</sup>
- Respecter des consommations de ressource pour les responsables de centres de coût,
- Dégager des surplus financiers pour les responsables de centres de profits, tout en respectant des objectifs de volume.

Pour éviter des conflits sur la réalité de la performance mesurée, il est primordial que le calcul et la mise en évidence d'écarts respectent de façon stricte la localisation des responsabilités.

---

<sup>58</sup> Lauzel.P, Teller.R, « contrôle de gestion et budgets, P250.

<sup>59</sup> Alazard C, Sépari S, Op.cite, P. 476.

<sup>60</sup> Idem, P. 477.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

### **2.1.5. Les supports de contrôle budgétaire**

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

#### **2.1.5.1. Le tableau de bord budgétaire**

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

Le tableau de bord comprend des informations comptables et budgétaires, permettant de suivre les coûts et les résultats du centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétaire. Il inclut tous les éléments de recettes et de coûts qui sont importants, en valeurs ou sur lesquels le responsable a une influence non négligeable, le tableau de bord comprend aussi des informations sur le niveau d'activité et le degré d'efficacité du département, afin de pouvoir interpréter ses coûts et ses recettes.<sup>61</sup>

#### **2.1.5.2. Les rapports de contrôle**

Le rapport de contrôle correspond à un compte rendu d'activités, qui sera transmis aux supérieurs hiérarchiques, ce rapport indique les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, les résultats obtenus pour chaque variable contrôlée et l'analyse des écarts qui a été faite et les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la ligne de l'objectif. Une analyse des informations reçues sera ensuite effectuée par le destinataire du rapport, puis ce dernier procédera à leurs consolidations de façon à dégager les écarts caractérisant son département, puis en fonction des résultats obtenus il s'adresse aux responsables budgétaires des demandes explicatives complémentaires, puis il transmet à son supérieure hiérarchique la synthèse des contrôles effectués. A la fin l'entreprise parviendra au budget final qui sera contrôlé par la direction générale.<sup>62</sup>

#### **2.1.5.3. Les réunions de suivi budgétaire**

Une réunion de suivi budgétaire, est un examen systématique des comptes, auxquels participe le contrôleur de gestion ainsi que les différents responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique, afin de rendre compte des écarts constatés et les actions correctives

---

<sup>61</sup> Gervais.M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P162.

<sup>62</sup> Idem P164.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

éventuellement décidées. Un compte rendu sera ensuite réalisé par le contrôleur de gestion, afin que lors des réunions suivantes il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.<sup>63</sup>

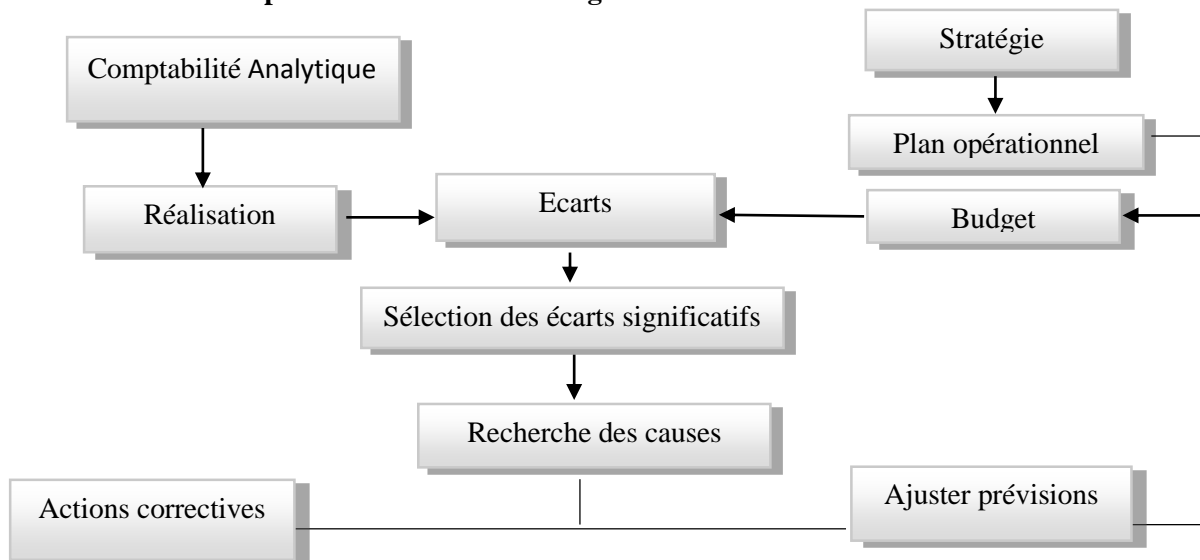
### 2.1.6. Les limites de contrôle budgétaire

Outre que les multiples avantages, le contrôle budgétaire peut comporter certaines limites qui peuvent influencer négativement sur la performance de l'entreprise :<sup>64</sup>

- Le budget risque cependant de devenir normatif et de ne pas être remis en cause au moment de l'analyse des performances.
- Lorsque l'information périodique est obtenue avec un délai qui nuit à la réactivité de l'organisation.<sup>65</sup>
- Il ne traduit la performance qu'en terme financier, mettant de côté les performances en termes de qualité, de sécurité, de délai, climat social, etc.
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou en désignant le responsable d'écart défavorable (sanction de personnel).
- Les centres de responsabilités peuvent ne pas disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions alors qu'il doit être un lieu de pouvoir de décision.

### 2.2. Processus de contrôle budgétaire

Schéma N°04 : processus de contrôle budgétaire



Source : L. Langlois, C. Bonnier, M. Briger, « contrôle de gestion », Berti, Paris, 2006, P 300.

<sup>63</sup>Gervais.M,Op. Cite, P162 ,P165.

<sup>64</sup> Doriath.B, Lazato.M « comptabilité et gestion des organisations », 6<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2008, P100.

<sup>65</sup> Doriath.B, Lazato.M, OP Cite, P100.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

L'ensemble des budgets traduit l'engagement de chaque responsable devant la direction de l'entreprise, cet engagement doit être cohérent avec l'objectif d'activité retenu. Le cadre d'analyse et de calcul des budgets et la constatation des réalisations nécessite la mise en place de comptabilité analytique dans une entreprise. Le budget donc est une synthèse de ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire.<sup>66</sup>

Périodiquement et rapidement, les valeurs réelles constatées sont mises en parallèle avec chacun des responsables intéressés, pour rendre aisées ces confrontations périodiques entre les budgets et les réalisations, puis en dégager des écarts significatifs. La discussion de ces écarts avec les responsables, doit être une étude en commun, qui vise à entreprendre des actions de redressement, pour se rapprocher des objectifs dont on s'est provisoirement écarté, pour une adaptation éventuelle du budget des périodes suivantes.<sup>67</sup>

### **2.3. Les conditions préalables à la mise en œuvre de contrôle budgétaire**

Le processus budgétaire suppose remplir certaines conditions préalables d'efficacité qui sont les suivantes :<sup>68</sup>

- Mise en place d'une structure décentralisée ;
- Délégation systématique du pouvoir ;
- Prise en compte des problèmes humains ;

Pour remplir ces conditions, le contrôle budgétaire en tant que fonction complémentaire de délégation de responsabilités, doit comprendre :

- Un ensemble de procédures qui apportent de négociations horizontales et verticales pour l'ajustement des objectifs ;
- Des outils de gestion qui apportent des informations sur la marche de chaque sous-système par rapport aux objectifs.

### **2.4. La démarche de la surveillance des budgets**

L'analyse des budgets est préparée en commun avec une discussion objective, à fin de trouver le moyen nécessaire pour délimiter l'écart entre la prévision et l'objectif à atteindre, si cet écart est significatif, la surveillance des budgets consiste :<sup>69</sup>

- à mesurer les performances de gestion ;
- à les confronter aux objectifs en analysant les écarts ;
- À proposer éventuellement de nouveaux objectifs ou des actions correctrices.

---

<sup>66</sup> Lauzel.P, Teller.R, « contrôle de gestion et budgets »,236.

<sup>67</sup> Idem, P, 236.

<sup>68</sup> Idem, P238.

<sup>69</sup> Lauzel.P, Teller.R ,OP .Cite, P P.238.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

Un écart est révélateur soit :<sup>70</sup>

- d'une modification des données ;
- de l'apparition d'un phénomène inconnu ;
- D'une erreur d'appréciation des conséquences des décisions ;

L'analyse et l'interprétation des écarts permettent de mettre à jours les informations, intégrer de nouveaux éléments dans l'analyse et de modifier l'évaluation escomptée des performances et de contrôler les résultats en provoquant le dialogue sur les nouvelles décisions à prendre.

La surveillance des budgets est une procédure qui permet d'orienter les responsables sur les nouvelles actions à entreprendre

### 2.5. La procédure de contrôle budgétaire

Le processus d'élaboration des budgets, est considéré comme la traduction du programme d'activité en terme du budget, ce dernier est fixé par rapport à des objectifs, cette démarche prévisionnelle est engagée afin que ses objectifs soient réalisées, ce qui justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives, ni de phénomènes d'apprentissage. L'ensemble des budgets et le suivi de leurs réalisation constitué le contrôle budgétaire, qu'est pour objectif d'aider les chefs de chaque centre de responsabilité d'allant dans le sens des objectifs fixé et des budgets alloué.<sup>71</sup>

La procédure de contrôle budgétaire 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 deux phases :<sup>72</sup>

- Perception d'un écart, d'une déviation par rapport aux objectifs ;
- Réaction face à cet écart.

#### 2.5.1. Constatation des écarts budgétaire

- Avant de déterminer des écarts budgétaire, il est nécessaire de s'interroger sur :<sup>73</sup>
- Les propriétés qu'ils doivent posséder ;
- La procédure à utiliser pour en effectuer le constat ;
- Le moment opportun de l'exercice du contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est à la fois permanent et périodique, il est tout d'abord permanent au niveau du responsable budgétaire, dont le contrôle va s'exercer sur les recettes

---

<sup>70</sup>Lauzel.P, Teller.R, Op. Cite, P239.

<sup>71</sup> Lörning.H, Mallert.V, Op.cite, P117.

<sup>72</sup> Gervais.M, « contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise» Op.cite, P.443.

<sup>73</sup> Idem, P.444

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

et les dépenses liée à l'action du responsable, un tel suivi lui permettra à tout moment d'orienter son action à court terme et d'informer sa hiérarchie, s'il le juge utile. En outre le service comptable lui communiquera périodiquement le montant des dépenses qui sortent de sa responsabilité budgétaire, une telle information lui permettra d'avoir une vision complète de son domaine d'activité et de pouvoir se situer dans le contexte global de l'entreprise.

Le suivi budgétaire devient périodique, lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département. A date fixe des rapports (comptes rendus) chiffrés et explicatifs sont élaboré et transmis par voie hiérarchique.

Ces comptes rendus doivent :<sup>74</sup>

- reconstitué des masses de recettes et de dépenses comparable à la prévision ;
- déterminer des écarts et d'en expliquer les plus significatifs ;
- faire état des mesures prises par le responsable, au vu des écarts constatées pour orienter les actions ;

Le destinataire de ces comptes rendus doit :<sup>75</sup>

- analysera chacun des rapports ;
- consolidera les chiffrages de service qui dépendent de lui ;
- dégagera les écarts globaux.

En fonction de ces analyses, il adressera aux responsables budgétaires des demandes d'explications complémentaires et l'annonce des décisions prise par le siège, au vu des résultats du contrôle et il envoie au supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués.

Après la récapitulation des données issues de différents rapports budgétaire, le budget d'ensemble sera contrôlé par la direction générale<sup>76</sup>. Par ailleurs, mensuellement des réunions de suivi budgétaire, autour du contrôleur de gestion les responsables d'un niveau hiérarchique données et leur supérieur. Au cours de celles-ci, chaque responsable fera le point sur la situation qu'il rencontre, après un large échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées.

Un compte rendu de séance sera établie par le contrôleur de gestion afin qu'il soit possible, lors des réunions suivante, d'apprécier l'état d'avancement des mesures arrêtées et le degré de conformité de leur exécution.

---

<sup>74</sup> Gervais.M, Op.cite, P447.

<sup>75</sup> Idem 448.

<sup>76</sup>Gervais.M, Op.cite, P.449.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

### 2.5.2. Mise en œuvre des actions correctives<sup>77</sup>

Une fois que les réalisations mesurées et communiquées, seuls les écarts les plus importants ou ceux les plus significatifs seront analysés, pour qu'une action corrective soit mise en œuvre.

**2.5.2.1. Choix des écarts significatifs :** chaque poste de recettes ou de dépenses, faisant l'objet d'une prévision budgétaire, un contrôle systématique conduirait rapidement à une multitude d'écarts de tous sens et de toutes tailles. Pour ne retenir que les écarts pertinents, le contrôle budgétaire se rattache à deux principes :

- Un contrôle par exception ;
- Un contrôle flexible.

La règle du contrôle par exception aboutit à ne présenter ou à n'expliquer que les écarts qui sortent d'un seuil d'acceptation préalablement défini, chaque responsable budgétaire doit donc apprécier, rubrique par rubrique, le niveau de ces seuils en fonction :<sup>78</sup>

- Du coût qu'entraînera l'analyse de l'écart par rapport au bénéfice attendu ;
- Du degré d'incertitude qui existe sur la norme préétablie ;
- Des conséquences qu'aura sur le résultat global de l'entreprise, la constatation de tel niveau d'écart ;
- Des moyens d'action dont dispose le responsable pour corriger ou non ces écarts sans recours au supérieur hiérarchique.

La règle de contrôle flexible consiste à analyser les écarts d'une manière efficace et pertinente il faut avoir défini préalablement la part respective des frais fixes et des frais variables existant dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité et déterminer ainsi les causes de la variation constatée.

### 2.6. Le contrôle budgétaire outils de suivi de la performance

Le contrôle budgétaire est une démarche importante, qui sert à analyser les budgets qui sont élaborés en fonction d'objectifs afin d'atteindre une meilleure rentabilité. Le suivi de la performance de l'entreprise repose sur une mesure d'écarts par rapport aux objectifs et éventuellement aux années antérieures. Cette mesure d'écarts, permettra à l'entreprise de prendre des décisions correctives, et le fait de disposer de prévisions et d'objectifs permet de limiter le champ de l'analyse et d'améliorer l'efficacité.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> Gervais.M, Op.cite, P450.

<sup>78</sup> Idem, P.450

<sup>79</sup> Giraud.F, Olivier.S, Op.cite, P250.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

Les écarts entre prévision et réalisation peuvent servir d'alerte, dans le cas de constatation d'un écart significatif, l'entreprise doit donc déclencher une réaction, mais pour que cette réaction soit pertinente il faut d'abord :<sup>80</sup>

- Rechercher les causes d'écarts ;
- Imaginer la solution qui sera adaptée en tenant compte des contraintes de temps ;

Pour analyser les causes de l'écart de performance globale, il est nécessaire de disposer une décomposition de l'écart global en écarts élémentaire, cette décomposition se fera en suivant les indicateurs retenus, pour mesurer la performance ces indicateurs constituent le modèle qui va structurer la recherche des causes de cet écart significatif.<sup>81</sup>

La compréhension des causes réelles de l'écart de performance global, nécessite donc l'interprétation des écarts élémentaires, et l'interprétation repose le plus souvent sur une réflexion collective organisée. La constatation et l'analyse des écarts ont pour but d'améliorer le processus d'apprentissage ainsi que la rentabilité de l'entreprise.

### **2.7. Les conditions d'efficacité du suivi budgétaire**

Le suivi budgétaire est un outil de mesure et d'anticipation pertinent et dynamique, qui aide les responsables à mener à bien leurs missions et contribuer efficacement aux résultats de l'entreprise. Pour que le suivi budgétaire soit efficace et utile il doit :

#### **2.7.1. S'assurer de la pertinence des données**

Les informations présentées dans un suivi budgétaire doit être pertinente, afin d'éviter que la lecture des écarts ne conduise à des conclusions et à des prise de décisions erronées, car toute déviation évoque une non-performance potentielle. Donc le contrôleur de gestion, doit s'assurer avant toute diffusion, la pertinence des chiffres du budget et que les chiffres de la comptabilité sont bien la transcription fidèle de l'activité de la période.<sup>82</sup>

#### **2.7.2. Adapter la périodicité de suivi aux besoins des utilisateurs**

Le suivi budgétaire généralement est mensuel ou trimestrielle dans les organisations disposant de moins de ressources. La fréquence mensuelle peut se révéler insuffisante pour certains (suivi des ventes par secteur, par exemple), inversement elle ne s'impose pas pour le suivi des dépenses dont la maîtrise est assurée par autres dispositif (dépenses contractualisées comme loyers ou salaire).<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup>Giraud.F, Olivier.S, Op.cite, 251.

<sup>81</sup>Idem, P252.

<sup>82</sup>Désiré-Luciani.M, .Hisch.D, « le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolle, paris 2013, P290.

<sup>83</sup>Désiré-Luciani.M, .Hisch.D, P.291.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

La fréquence des états de suivi doit être donc adaptée aux besoins d'information des responsables à qu'elle est destinée et leurs besoins de réactivité, dans le cas d'un suivi mensuelle, il est souhaitable que les responsables disposent d'information au plus tard dans les huit premiers jours de mois suivant.

### **2.7.3. Rendre le suivi directement lisible et exploitable**

Pour que les opérationnels puissent faire le lien avec leurs activités et identifier des priorités d'actions, le contrôleur de gestion doit veiller à transformer les données brutes en données opérationnels. Les données pourront être rendues plus facilement exploitables :

- En faisant apparaître le nom des produits, activités, lignes de fabrication, et les intitulés de dépenses plutôt que les comptes comptables ;
- En mettant le réalisé et le budget en perspective avec les données d'activité familières aux responsables (volume de ventes, de productions, de consommations matières, nombre d'heures...), ce qui prépare mieux l'analyse des écarts.<sup>84</sup>

Les états de suivi budgétaire ne doivent pas pour autant, présenter aux responsables des chiffres trop détaillés, la présentation doit permettre d'aller à l'essentiel.

### **2.7.4. Utilisation régulière de suivi budgétaire**

La dernière condition d'efficacité de suivi budgétaire c'est son utilisation régulière par leurs destinataires. La direction générale ou le contrôleur de gestion doit créer un rendez-vous mensuel sous forme de dialogue autour de suivi budgétaire.<sup>85</sup>

L'une des principales difficultés avec le contrôle budgétaire est donc la nature de l'information recueillie, car ne permettant ni l'anticipation, ni la compréhension des phénomènes et des leviers d'action pour agir rapidement lorsque les résultats se dégradent.

L'élaboration des plans d'action et des budgets nécessite de nombreuses navette budgétaire, celles-ci sont horizontales quand elles concernent les ajustements existant au sein d'un même service. Elles sont verticales quand elles se traduisent par des confrontations des points de vue entre deux niveaux hiérarchiques différents. Dans les deux cas elles se traduisent par des réunions dont le produit résulte souvent un cycle budgétaire pour remettre en cause le travail précédemment réalisé.

---

<sup>84</sup>Désiré-Luciani.M, Hisch. D op cite, P292.

<sup>85</sup>Lörning. H, Mallert.V, OP Cite, P131.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

### Section 03 : gestion et interprétation des écarts

Afin de mieux mesurer et analyser la performance, le contrôleur de gestion doit calculer les écarts entre les prévisions et les réalisations de l'entreprise. L'écart trouvé renseigne l'entreprise sur le degré de réalisation de ses objectifs, afin de mieux comprendre ce concept, nous allons aborder ce qui suit :

#### 3.1. Définition d'un écart

L'écart peut être défini comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »<sup>86</sup>. Le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire et le plan de compte de comptabilité analytique. La périodicité des calculs des écarts doit être courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives. En générale les écarts sont calculés mensuellement.

Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur quantités qui est valorisé par un prix ou un coût préétabli et un écart sur prix qui est mesuré par la quantité réelle<sup>87</sup>.

#### 3.2. Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écart répond aux besoins de suivi des entités à piloter, on va positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts<sup>88</sup> :

**Principe 1 :** Un écart est la différence entre la valeur constatée et la valeur de référence. Ce dernier peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

**Principe 2 :** Un écart se définit par un signe (+ou -) dans la qualification est :

**Favorable :** pour une valeur positive ;

**Défavorable :** pour une valeur négative ;

Pour les charges c'est tout à fait le contraire ;

**Principe 3 :** La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé. Une donnée constituée de **n** composantes oblige à la mise en évidence de **n** sous-écarts.

**Principe 4 :** tout produit est constitué d'un élément monétaire (prix) et d'un élément qui exprime un volume (quantité) donc le calcul d'un écart nécessite sa décomposition comme suit :

---

<sup>86</sup> Brigitte. Doriath « le contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2008, P 72

<sup>87</sup> Ibid

<sup>88</sup> Alazard.C, Sépari.S, Op.cite .P 368-369

- **Ecart/ élément monétaire= (élément monétaire réel - élément monétaire prévu) x Données volumique réelle.**
- **Ecart/ élément volumiques= (élément volumique réel – élément volumique prévu) x élément monétaire pré**

### 3.2. Propriété d'un écart pertinent

Mettre en évidence un écart ne présente d'intérêt que si ce dernier est utile, fiable actuel, repende à une logique économique et s'il s'intègre dans l'ensemble plus large d'appréciation de la performance <sup>89</sup>:

- **Fiable**

Pour qu'un écart soit fiable et pertinent il doit porter un jugement entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (valeur des paramètres mal connue ou mal estimée, mauvaise formulation du modèle de prévision) et ce qui effectivement dû au mauvaise fonctionnement du centre de responsabilité.

- **Actuel**

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, il faut que sa détermination doive être faite au moment voulu ou présent. Par exemple en période de vente promotionnelle, il est important qu'avant le démarrage de la campagne, les écarts de chiffre d'affaire doit être connue avant quelques jours.

- **Utile**

Tout écart doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.

- **Obéir à une logique économique**

Dans une certaine circonstance, tous les écarts calculer avec précision peut être parfaitement économique. Le contrôle ne se justifié que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

### 3.3. Les Coût préétablis : notion élémentaire et principe généraux

Les objectifs de l'entreprise sont déterminés de telle sorte qu'ils permettent d'améliorer la performance. Pour que l'entreprise arrive à atteindre ces objectifs elle procéde à une élaboration des prévisions pour tous les niveaux d'activités. Ainsi, pour un niveau de production donné, il convient notamment de prévoir :

- Les quantités de matière première nécessaires à cette production ;
- Le nombre d'heures de main-d'œuvre ;

---

<sup>89</sup> Gervais, M, Op.cite, P444-445

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

- Les machines nécessaires et le temps de leur utilisation.

Pour obtenir les coûts préétablis il est nécessaire de multiplier les quantités prévoir par le coût unitaire préétabli ou prévisionnel. La comparaison de coût préétabli calculé a priori et le coût réel obtenu a posteriori permet de mettre en évidence des écarts. Lorsque ces écarts sont significatifs, il appartient aux responsable de les analyser et prendre des mesure correctives<sup>90</sup>.

### 3.3.1. Définition

D'après le PCG, un coût préétabli est « un coût évalué à priori, soit pour faciliter certaines traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts »<sup>91</sup>.

La détermination de coûts préétablis permet à l'entreprise<sup>92</sup> :

- De prévoir les coûts de la période suivante ;
- D'évaluer rapidement une production ;
- De contrôler les conditions d'exploitation par l'étude des écarts entre prévisions et réalisation

### 3.3.2. Typologie des coûts préétablis

Le PCG 1982 distingue quatre types de coût préétablis<sup>93</sup>.

---

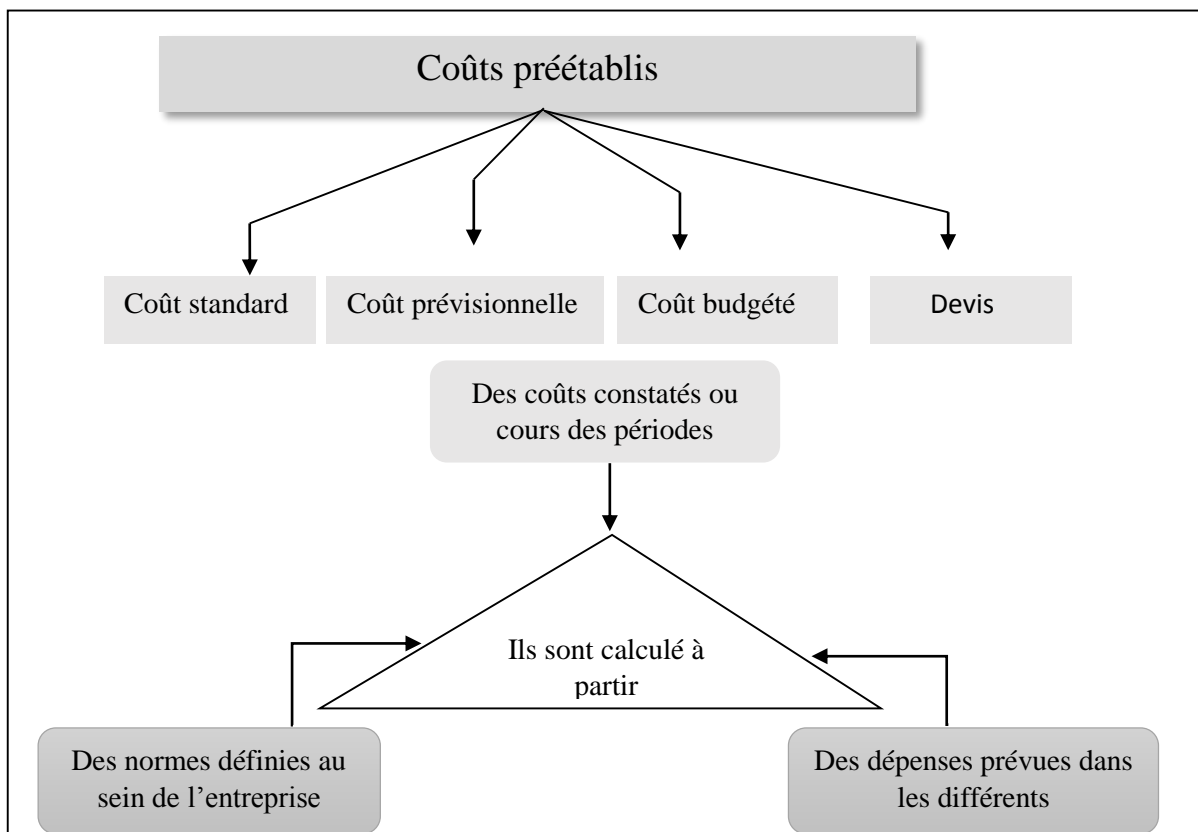
<sup>90</sup> Gérard M. Op. Cite, P. 206

<sup>91</sup> Boisselier Op. Cite, P 250

<sup>92</sup> Doriath.B, Op. Cite., P. 83

<sup>93</sup> Gérard.M, op cite, P207.

Schéma N°05 : typologie des coûts préétablis<sup>94</sup>



Source : Gérard Melyon comptabilité analytique, 3<sup>ème</sup> édition Bréal, 2004, P207

Selon ce schéma le coût préétablie est composé de :

- a- Le coût standard :** il est établi suivant des normes techniques, de gamme d'opérations nécessaires, dans le cadre d'une activité normale. Le coût standard n'est qu'un cas particulier des coûts préétablis avec précision par une analyse à la fois technique et économique.<sup>95</sup>
- b- Le coût prévisionnel :** il est déterminé selon les tendances dégagées par l'analyse de passé. Les coûts prévisionnels sont calculés à partir :
  - Du coût constaté de la période précédente ;
  - D'un coût moyen constaté des périodes précédentes .
- c- Le coût budgété :** ils obtenu par référence aux dépenses estimées dans les différents budgets de charges (budget des charges d'approvisionnement, budget des charges de distribution.....)
- d- Le devis :** il s'agit de coûts déterminés apriori pour une commande de biens ou de services.

<sup>94</sup> Gérard.M, Op. Cite P208.

<sup>95</sup> Ibid.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

---

Le choix du type de coût préétabli dépend du mode de gestion de l'entreprise et du type de problème à résoudre.

### 3.4. Calcule et analyse des écarts

Le calcul des écarts est une procédure de type comptable, puisqu'elle vise à chiffrer en termes d'incidences sur le résultat un ensemble parfaitement hétérogène de distorsions entre actions programmées et actions réalisées<sup>96</sup>.

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coût ont été respectés. Des écarts favorable ou défavorable, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffre d'affaire, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis. L'analyse de ces écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre le budget exécuté et budget prévisionnel.

L'analyse des écarts s'appuie sur certains objectifs qui sont <sup>97</sup> : la recherche des causes d'écarts et mesurer leur impacte, identifier leur responsabilité interne et externe et enfin informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

#### 3.4.1. Le calcul et analyse des écarts sur coût de production

Le service production est évalué sur sa capacité à respecter les standards pour les différents éléments qui composent le coût de production à savoir : matière, main d'œuvre directe et charges indirectes.

Nous allons présenter les différents écarts à calculer et à analyser selon la méthode des coûts préétablis. Selon le PCG1982 l'analyse des écarts sur coût de production analyse et présente l'écart total qui est décomposé en deux sous-écarts, écart de volume de production et écart économique.

**3.4.1.1. Ecart total et sa décomposition :** L'écart total représente au départ une différence entre deux grandeurs, comme le souligne la notion même d'écart. Il se décompose en suite en deux sous-écarts : l'écart global, appelé également écart économique, et l'écart sur volume d'activité<sup>98</sup>.

Pour chaque composante direct ou indirect de coût d'un produit, l'écart total (ET) sur les facteurs considéré représente la différence entre les coûts réels et les coûts standards de la production normale

L'écart total en suite décomposé en deux sous-écarts dont il est naturellement la somme de l'écart économique et l'écart sur volume d'activité.

---

<sup>96</sup> Cossu.C OP Cite, P115.

<sup>97</sup> Brigitte. D, Op.cite, P72

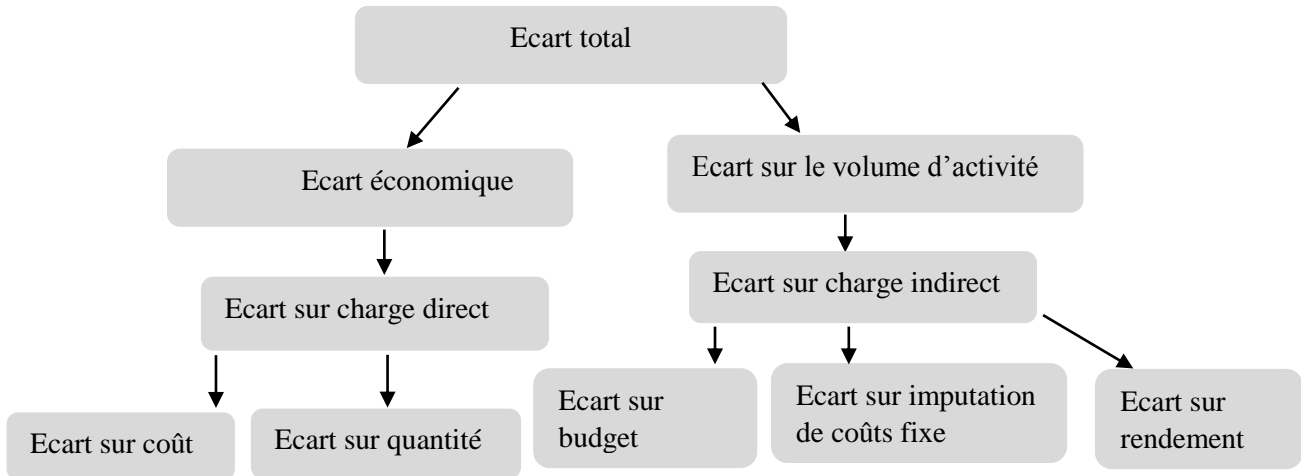
<sup>98</sup> Boisselier, Op.cite, P260

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

**Ecart total = écart économique + écart sur volume d'activité**

Le schéma suivant présente une articulation générale de l'analyse de l'écart sur le coût de production.

**Schéma N°6 : la décomposition de l'écart sur le coût de production**



**Source :** Boisselier. P, Op. Cite, P 302

La décomposition en sous-écarts a pour mission d'isoler les différents facteurs qui<sup>99</sup> contribuent à l'écart total, étant entendu que ceux-ci restent à un niveau très global.

### A- L'écart sur le volume d'activité

L'écart sur volume d'activité représente la différence entre le coût préétablis adapté à la production réelle et les coûts standards<sup>100</sup>

$$E/V = CP - CS$$

Un écart sur volume d'activité n'est mis en évidence que lorsque l'entreprise a fixé un objectif de production.

### B- L'écart économique

L'écart économique ou global est un élément constitutif de l'écart total ,représente la différence entre les coûts réels et les coûts préétablis<sup>101</sup>.

$$E/G = CR - CP$$

L'écart globale est décomposé en sous- écart, en fonction des éléments qui composent le coût total (matière, main d'œuvre, charge indirectes.....). Chaque sous-écart est étudié séparément.

<sup>99</sup>Boisselier, Op. Cite, P261.

<sup>100</sup>Idem, P264

<sup>101</sup> Idem, P265

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

### B.1. Analyse de l'écart économique sur charge directes

L'analyse des écarts totaux doit être envisagée suivant la nature directe ou indirecte de l'élément de charge. Pour les charges directes, l'étude porte sur la consommation ainsi que sur les prix des facteurs de production.<sup>102</sup>

Le plan comptable générale propose une décomposition de l'écart économique sur charge indirectes en deux sous-écart : un écart sur coût noté (E/C) et un écart sur quantité (E/ Q).

#### B.1.1. L'écart sur coût (écart sur prix)

L'écart sur coût se définit de la manière suivante <sup>103</sup>

$$E/C = (c_r - c_s) Q_r \quad \text{Ou encore} \quad E/C = \Delta(c) Q_r$$

Il mesure les conditions dans lesquelles l'entreprise a payé ses facteurs de production. Un coût réel supérieur au coût standard indique une détérioration des coûts de l'entreprise et donc un écart **défavorable**. Les causes de cet écart doivent être recherchées dans les conditions d'approvisionnement des matières ou de rémunération des salariés.

#### B.1.2. L'écart sur quantité

L'écart sur quantité mesure la différence entre le rendement réel et le rendement standard<sup>104</sup>.

$$E/Q = (Q_r - Q_p) C_s$$

Les principales causes d'apparition de cet écart lorsque il est défavorables sont par exemple : **Pour les matières** : taux de rebuts excessif suite à un réglage défectueux des machines, qualité défectueuse, etc.

**Pour la main-d'œuvre** : qualification insuffisante, mauvaise organisation de production, etc.

### B.2. Analyse de l'écart économique sur charges indirects

L'analyse de l'écart économique sur charges indirects est plus complexe à comprendre, à la fois dans la technique de calcul et dans son interprétation. Celui-ci se décompose en trois sous-écarts : écart sur coût variable, écart sur imputation des coûts fixes et écart sur rendement <sup>105</sup>

<sup>102</sup> Gérard .M. Op.cite,P. 230

<sup>103</sup> Alazard.C, Sépari. S, Op.cite.P389

<sup>104</sup> Ibid

<sup>105</sup> Boisselier.P, Op.cite, P268

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

### B.2.1.L'écart sur coûts variables ou écart sur le budget

L'écart sur coûts variables représente la différence entre les frais réels et le budget flexible. Par définition le budget flexible est une prévision de coût de production réelle et l'activité réelle, elle établit une distinction entre les charges variables et charges fixes de centre<sup>106</sup>.

Il est possible de formaliser l'écart sur coûts variables, de manière à bien comprendre sa composition<sup>107</sup> :

-**Cvs**, le coût variable unitaire standard ;

-**Cvr**, le coût réel unitaire standard ;

-**CF**, le coût fixe total ;

- **Ar**, l'activité réelle ;

Alors, le budget flexible est égal à :  $(Cvs \times Ar) + CF$

Les frais réels est égal à :  $(Cvr \times Ar) + CF$

**E/ coûts variables** =  $[(Cvr \times Ar) + CF] - [(Cvs \times Ar) + CF]$

Les coûts fixes réels sont identiques aux coûts fixes standard, donc si on les simplifier on obtient

$$E / \text{coûts variables} = (Cvr - Cvs) \times Ar$$

Sous cette forme l'écart sur coûts variable exprime la différence entre les coûts variable unitaires pour une structure donnée<sup>108</sup>.

### B.2.2. L'écart sur imputation des coûts fixes

Cet écart représente la différence entre le budget flexible et le budget préétabli pour l'activité réelle. Ce budget préétabli est élaboré rapidement, une fois les chiffres de l'activité réelle connus. Il est calculé par la multiplication de coût unitaire complet du produit par l'activité réelle<sup>109</sup>.

**Ecart sur imputation des coûts fixes = budget flexible – budget préétabli pour l'activité réel. Ecart sur budget flexible** =  $(Cvs \times Ar) + CF$

tandis que le budget préétabli pour l'activité réel s'écrit :  $[(Cvs + Cfs) \times Ar]$

Où **Cfs** désigne le coût fixe unitaire standard et  $(Cvs + Cfs)$  désigne le coût total unitaire standard du produit.

$$E/CF = [(Cvs \times Ar) + CF] - [(Cvs + Cfs) \times Ar]$$

<sup>106</sup>Boisselier.P, Op.cite P269.

<sup>107</sup>Idem, P270.

<sup>108</sup>Alazard. C Sépari.S, Op.cite 392

<sup>109</sup> Boisselier, Op.cite, 270-271

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

$$E /CF = CF - (Cfs \times Ar)$$

Le coût variable étant neutralisé puisque sont identiques.

Les CF avait été calculé sur la base de l'activité normale ( $A_n$ ) donc  $CF = Cfs \times A_n$ .

$$E /CF = (Cfs \times A_n) - (Cfs \times A_r), \quad \text{donc} \quad E /CF = Cfs (A_n - A_r)$$

Si,  $A_n < A_r$  elle se traduit par une diminution de coût fixe globale, car plus l'entreprise fabrique des produit, plus le coût unitaire diminue, plus l'imputation des charges fixes sera meilleure.<sup>110</sup>

### B.2.3. L'écart sur rendement

L'écart sur rendement représente la différence entre le budget préétabli pour l'activité réelle et le budget préétabli pour l'activité préétabli. Ce dernier il est possible de l'établir a priori, sur la base des chiffres de la production réelle.

Le budget préétabli pour l'activité réelle s'écrit :  $(Cvs + Cfs) \times Ar$ , tandis que le budget préétabli pour l'activité préétablie s'écrit :  $(Cvs + Cfs) \times Ap$

$$E /R = [(Cvs + Cfs) \times Ar] - [(Cvs + Cfs) \times Ap]$$

$$E /R = (Cvs + Cfs) (Ar - Ap) \quad \text{avec} \quad Ap \text{ représente l'activité préétablie}^{111}$$

Il existe un lien mathématique entre activité et production, il s'agit du rendement ( $R$ ), il est calculé comme suit<sup>112</sup> :

- Pour le rendement réel ( $R_r$ ) =  $\frac{Ar}{Pr}$  d'où,  $Ar = R_r \times Pr$

- Pour le rendement standard ( $R_s$ ) =  $\frac{Ap}{Pr}$  d'où,  $Ap = R_s \times Pr$

$$\text{Donc : } E/R = (Cvs + Cfs) (R_r \times Pr) - (R_s \times Pr)$$

$$\text{D'où } E/R = (R_r - R_s) Pr (Cvs + Cfs)$$

Cet écart exprime :

- Une amélioration de la productivité quand  $R_r > R_s$
- Une détérioration de la productivité quand  $R_r < R_s$

### 3.4.2. Le contrôle du budget et des résultats

Le contrôle budgétaire de l'activité commerciale doit faire apparaître le respect des objectifs assignés aux commerciaux à savoir <sup>113</sup>:

- Des objectifs de quantités ;
- Des objectifs de prix ;
- Des objectifs de structure entre les différentes ventes.

<sup>110</sup> Boisselier, Op.cite, 272

<sup>111</sup> Idem P273.

<sup>112</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite, P377

<sup>113</sup> Idem, P392.

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

Le contrôle du budget et des résultats commence par la constatation de l'écart sur résultat et se poursuit par l'analyse de l'une de ses composantes.

### 3.4.2.1. Analyse de l'écart sur résultat

L'établissement d'un compte de résultat prévisionnel ou budgété conduit à évaluer tous les postes de charges et de produits participant au « résultat budgété », implique son contrôle par rapport au résultat effectivement réalisé. L'écart sur résultat est donc la différence entre résultat réel et le résultat budgété<sup>114</sup>.

$$E/R = R_r - R_b$$

La décomposition de l'écart sur résultat nécessite l'introduction d'un écart supplémentaire<sup>115</sup> : **l'écart sur coût de production**

Soit les abréviations suivantes :

**CA** : chiffre d'affaire

**CP** : coût de production global

**AC** : autres charges globales

Les éléments réels sont indicés « r » et les éléments budgété sont indicés par « b » ,

$$E/R = R_r - R_b$$

$$E/R = (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b)$$

Soit  $CP_p$  le coût de production préétabli. Si on ajoute  $(CP_p - CP_b)$  à l'expression précédente elle devient :

$$E/R = (CA_r - CP_r - AC_r) - (AC_b - CP_b - AC_b) + (CP_p - CP_b)$$

$$E/R = [(CA_r - CP_b) - (CA_b - CP_b)] - (CP_r - CP_p) - (AC_r - AC_b)$$

Marge réelle - Marge budgété



$$E/R = \text{Ecart de marge / CP} - E/CP - \text{Ecart sur charges de structure}$$

Responsabilité des services  
fonctionnels

responsabilité des

Responsabilité des services

Commerciaux

services productifs

et administratifs

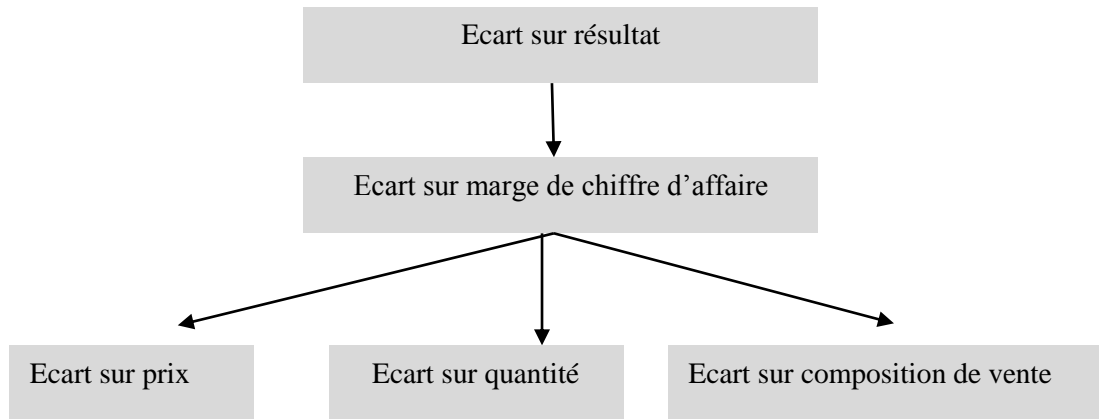
Il apparaît que l'écart de marge sur coûts préétablis est la différence entre une marge dite réelle et une marge budgétée. Les coûts de production pris en référence sont des coûts

<sup>114</sup> Boisselier, Op.cite, P.294.

<sup>115</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite, P. 373

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

unitaire budgétés ou standard. La maîtrise des coûts de production n'est pas du ressort des services commerciaux, il est donc important que le transfert des produits de la production aux services commerciaux s'effectuent sur la base des coûts inscrits au budget<sup>116</sup>



Source : Boisselier. P, Op.cite, P 303

L'action des services commerciaux ne peut être jugée au vu du calcul d'écart sur chiffre d'affaire, mais doit intégrer des calculs d'écarts incorporant les notions de marges.

### 3.4.2.2. L'écart sur marge de chiffre d'affaires

Dans la décomposition de l'écart, on retrouve naturellement les deux éléments qui composent le chiffre d'affaire, à savoir les facteurs prix et quantité. Néanmoins, l'existence de plusieurs produits implique nécessairement des marges différentes par produit. Ceci explique que le facteur « volume » doive également faire l'objet d'une décomposition. Aussi, l'écart sur marge de chiffre d'affaire se décompose en définitive en trois sous-écarts<sup>117</sup> :

- l'écart sur prix
- l'écart sur quantité
- l'écart sur composition des ventes

**A- l'écart monétaire ou écart sur prix :** Par définition l'écart sur prix est la différence entre la marge unitaire réelle et budgété multiplié par les quantités réelles.

$$E/P = (\text{marge réelle unitaire} - \text{marge budgété unitaire}) \times \text{quantités réelles}^{118}$$

$$E/P = [(P_r - C_b) \times Q_r] - (P_b - C_b)$$

Lorsque on simplifier on obtient :  $E/P = (P_r \times Q_r) - (P_b \times Q_b)$  Donc :  $E/P = CA_r - CA_b$

<sup>116</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite, P377

<sup>117</sup> Boisselier, Op.cite, P.297

<sup>118</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite. P378

## Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire

**B- l'écart sur quantité :** L'écart sur quantité est la différence entre les quantités réelles et budgétées multiplié par la marge budgétée<sup>119</sup>.

$$E / Q = (Q_r - Q_b) \times M_b$$

**C-l'écart sur composition de vente :** l'écart sur composition de vente est considéré comme la variation des taux de marge moyen appliqué au chiffre d'affaire préétabli pour tenir compte des quantités réellement vendues, mais valorisé au coût standard<sup>120</sup>.

$$\text{Ecart / composition des ventes} = (T_p - T_b) \times CA_p$$

Avec :  $T_p$                        $\longrightarrow$  Taux de marge préétabli

$T_b$                        $\longrightarrow$  Taux de marge budgété

Les écarts sont une mesure quantitative de la différence entre le prévisionnel et le réel ils sont soit **favorables** soit **défavorables**. Les différences trop minimes leur analyse serait une perte de temps<sup>121</sup> de fait que n'ont pas une grande influence sur le résultat, le contrôle à posteriori doit donc être limité aux seuls écarts dont l'importance est significative. L'objectif est alors de fixer un seuil de signification qui permet de juger l'importance d'un écart. Ce seuil dépend :

- Du degré de précision avec lequel sont définis les standards ;
- Des possibilités de contrôle dont on dispose ;
- Du coût de facteur dont on mesure la consommation.

Un écart de **1%** peut être analysable, s'il porte sur une somme importante et si des possibilités d'action existent, alors qu'un écart de **50%** sur une somme minime et dans un domaine difficilement contrôlable sera laissé de côté, car la résolution coûtera plus cher que la carence.

D'une manière générale, la finalité d'un système de contrôle à posteriori est d'être plus performante dans le futur que dans le présent.<sup>122</sup>

### 3.5. La mise en œuvre des actions correctives

Après l'établissement et la sélection des écarts, l'entreprise doit analyser et étudier ses écarts afin de mettre en œuvre des mesures correctives. La recherche des actions correctives doit être cohérente avec le style de gestion des ressources humaines adapté par

<sup>119</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite 379.

<sup>120</sup> Boisselier, Op.cite, P. 301.

<sup>121</sup> Cossu.C, Op Cite, P 117.

<sup>122</sup> Ibid.

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

l'organisation.<sup>123</sup> Les actions correctives consistent d'abord à réviser le niveau de standard, ensuite de mettre en œuvre les actions d'améliorations

### **3.5.1. Nature des actions correctives**

L'action corrective consiste tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste, ensuite la proposition des axes d'amélioration visant à<sup>124</sup> :

- infléchir le résultat envisagé par exemple dans le contrôle anticipé, en effet, les résultants sont prévus et l'action correctives est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée.
- Influencer les réalisations ultérieures par exemple dans le contrôle à posteriori, une fois la tâche terminer les résultats étant comparés aux standards, et l'action correctives ne peut porter uniquement sur le déroulement d'une nouvelle tâche.

### **3.5.2. Les caractéristique d'une bonne action corrective**

Pour que l'action corrective doive être efficace il faut être<sup>125</sup> :

#### **Rapide**

La mise en œuvre d'une action corrective doit être rapide. Cette rapidité est un élément fondamental d'appréciation de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive peut exercer un effet contraire sur le système sous-contrôle

#### **Adapter**

Entreprendre une action corrective n'a de sens que si le profit brut espéré de cette action est supérieur au coût de sa mise en œuvre. Or si le coût de l'action inclut sans ambiguïté le coût de l'information nécessaire, il faut remarquer que le profit espéré en dépend lui aussi indirectement, puisqu'il dépend de sa qualité. Ce profit est également fonction de la grandeur de l'écart et de la durée pendant laquelle l'action corrective aura un effet<sup>126</sup>.

On a dit déjà que la recherche des actions correctives doit être cohérente avec le style de gestion des ressources humaines adapté par l'organisation.

Contrôle n'est mise en place sauf dans l'espérance maîtrise des processus, le but donc n'est pas de punir l'opérateur défaillant, mais de faire en sorte que la défaillance ne se reproduise plus. La punition n'a lieu d'être qu'en cas de fraude ou de mauvaise volonté délibérée.

---

<sup>123</sup> Boisselier, Op.cite, P. 248

<sup>124</sup> Michel Gervais Op. Cite, P. 451

<sup>125</sup> Idem, P.452

<sup>126</sup> Cossu.C. Op, cite, P125

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

Si l'erreur est due à l'insuffisance de formation, au défaut d'encadrement ou à l'imprécision des instructions, ce n'est pas l'opérateur qui est en cause, mais la hiérarchie.

L'insuffisance ou l'inadaptation des équipements ne sont à reprocher qu'au responsable des investissements.

Si l'erreur est due à une défaillance occasionnelle, elle doit être pardonnée, mais il faut se donner les moyens d'éviter qu'elle se reproduise<sup>127</sup>. Une action corrective ayant pour but réel le progrès futur dans tous les domaines.

Le contrôle budgétaire permet d'une part d'analyser les écarts et d'autre part de mettre en œuvre des actions correctives. Il serait erroné de réduire le contrôle budgétaire au calcul de ces écarts, des procédures automatisé et informatisé permettent d'obtention de ces données rapidement et sur fréquence rapprochée. Les écarts devant être compris comme des clignotants ou des indicateurs de surveillance, l'objectif de contrôle budgétaire reste à retrouver les causes des écarts sur le terrain, d'envisager ou de soutenir les actions correctives par les responsables opérationnels et d'aider à la mise en œuvre des solutions comptes tenus des moyens disponibles<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Cossu.C. Op, cite, P125

<sup>128</sup> Alazard. C Sépari.S, Op.cite, 394

## **Chapitre II : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire**

---

### **Conclusion**

Le fait de disposer de prévisions et d'objectifs, permet de limiter le champ de l'analyse et donc d'améliorer l'efficacité. Le système budgétaire dont elle dispose l'entreprise lui permet d'élaborer des prévisions qui constituent un niveau fin de modélisation de la performance, qui prend en compte des hypothèses spécifiques faites lors de l'établissement de ces prévisions, c'est par rapport à ce modèle que la performance réalisée sera apprécié. Les écarts entre prévision et réalisation peuvent servir d'alerte. Ainsi l'observation d'un résultat trimestriel d'une division significativement inférieur à la prévision doit déclencher une réaction, de la part de la direction de cette division. Mais pour que cette réaction soit pertinente, il faut dans un premier temps comprendre ce qui s'est passé, en recherchant les causes des écarts, afin d'être en mesure d'imaginer des solutions adaptées, compte tenu des contraintes de temps.

Afin d'optimiser son développement dans un environnement futur l'entreprise élabore le budget qui constitue une synthèse établie à travers des méthodes prévisionnelles pour estimer les recettes et anticiper les dépenses, autrement dit en vue de mesurer l'exploitation financière réelle par rapport au prévisionnel.

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

### **Introduction**

Après avoir présenté les aspects théoriques de contrôle de gestion et contrôle budgétaire, ainsi que la relation entre ces deux notions, nous avons opté pour l'étude de l'entreprise SOCOTHYD, afin de vérifier le degré d'application des aspects théoriques présentés dans les chapitres précédents dans le cas d'une entreprise publique algérienne la SOCOTHYD.

Pour cela, nous nous sommes intéressés au budget commercial qui a réellement attiré notre attention, dont la mesure où il occupe une place particulière au sein de la SOCOTHYD car il est le point de départ de l'élaboration des autres budgets. Il s'agit d'une synthèse qui détermine les ressources de l'entreprise ainsi que d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ainsi, dans un premier temps, comme il est de coutume dans les travaux de mémoires de fin d'études, nous allons effectuer une présentation générale de l'entreprise SOCOTHYD tout en évoquant son historique, sa situation géographique, ses différentes activités et une présentation de son organigramme et de son service commerciale.

Dans un deuxième temps, nous allons présenter le système budgétaire au sein de la SOCOTHYD, en précisant la procédure à suivre pour élaborer le budget de vente, et l'influence de cette démarche sur l'efficacité et l'efficience de l'entreprise.

Dans un troisième temps nous allons, réaliser une étude et une analyse des prévisions à partir d'une comparaison de ce qui a été prévu et réalisé à travers l'analyse des écarts.

### **Section 01 : Présentation et organisation générale de l'entreprise SOCOTHYD**

SOCOTHYD est une Entreprise Publique Economique (EPE) qui a pour objet la fabrication et la commercialisation des produits Parapharmaceutiques et d'hygiène corporelle. Elle est constituée en société par actions (SPA), régie par le code de commerce et la législation en vigueur. Cette section sera donc consacrée à la présentation générale de l'entreprise SOCOTHYD, et de sa Direction finance et comptabilité.

#### **1.1. Présentation de l'entreprise SOCOTHYD**

##### **1.1.1. Evolution Historique**

L'entreprise SOCOTHYD a été créée par l'arrêté interministériel du 17 Avril 1970 rendant exécutoire la délibération N°01 du 11 Mars 1970 de l'assemblée populaire de la wilaya de Tizi-Ouzou, sous la dénomination de Société de Coton Hydrophile, en abrégé « SOCOTHYD ». Son siège social est à Issers wilaya de Boumerdes, situé à l'est de la capitale sur l'axe Alger-Tizi Ouzou à 55 Km d'Alger et à 45 Km de Tizi-Ouzou.

L'entreprise SOCOTHYD a commencé la production en 1970 avec un seul produit à savoir, le « coton » sous plusieurs formes (hydrophile, cardé...etc.). En mars 1975, elle a procédé à une extension, pour la fabrication de gaze. En 1978 elle a élargie sa gamme de produits qui est devenue plus importante : produits destinés tant au marché national qu'à l'exploitation (gaze, coton, couches bébés, serviettes périodiques, etc.).

Cette entreprise ne cesse d'évoluer et de se développer après la mise en place d'un atelier de production pour la fabrication des bandes plâtrées l'an 2000. A partir de l'année 2012, dans le cadre du plan d'assainissement et de développement accordé par les pouvoirs publics suivant la résolution du conseil des participations de l'état CPE N°07/124/27/03/2012 portant sur la modernisation de l'outil de production, des nouveaux équipements par lesquels les gammes de produits SOCOTHYD ont été diversifiés, à savoir : les produits de sparadrapp, les bandes de crêpes.

##### **1.1.2. Statut juridique et raison sociale**

###### **1.1.2.1. Statut juridique**

Le statut juridique de SOCOTHYD a évolué, depuis sa création :

En 1970, SOCOTHYD était une entreprise locale placée sous la tutelle de la wilaya de Tizi-Ouzou jusqu'à 1985, date à laquelle elle fait l'objet d'un transfert à la wilaya de Boumerdes suite au nouveau découpage administratif.

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

Le 08 janvier 1996, suite aux réformes économiques et à l'autonomie de gestion des entreprises publiques, SOCOTHYD a changé de statut juridique et devient une entreprise publique économique (EPE), société par action au capital de 100 000 000 DA, sous la tutelle de la Société de Gestion des Participations (SGP) de l'Etat Chimie Pharmacie (GEPHAC). Son capital social a été augmenté en date du 9 décembre 1999 à 300 000 000 DA puis à 540 000 000 DA en date du 12 avril 2004, ensuite à un capital social de 1 170 000 000 DA le 19 mai 2012.

Le 23 du mois de février 2015, la SOCOTHYD a été transférée du groupe GEPHAC (SGP) au groupe de l'industrie chimique (CHIMINDUS) suite à la résolution du Conseil Des Participations de l'Etat (CPE) du 28 août 2014 portant sur la réorganisation du secteur public marchand industriel. Il a été procédé à la suppression des sociétés de gestion des participations (SGP) et la création de groupes industriels par le Ministère de l'industrie et des Mines pour absorber les anciennes sociétés de gestion de portefeuille.

Jusqu'à la date du 19 Novembre 2015 avec le changement de la raison sociale du groupe CHIMINDUS afin d'adapter sa raison sociale aux spécificités du domaine d'activité du groupe et de son marché, ce dernier a été renommé ALGERIA CHEMICAL SPECIALITIES en abrégé « ACS – SPA ».

### **1.1.2.2 Raison sociale**

SOCOTHYD a pour raison sociale :

- La production, la distribution et la commercialisation du coton et dérivés, articles d'hygiène et produits parapharmaceutiques ;
- L'import-export des produits de pansements ;
- La commercialisation de gros des produits de pansements ;
- La commercialisation, la distribution et la vente en détail des produits d'hygiène corporelle

## **1.2. Stratégie et objectifs de la SOCOTHYD**

### **1.2.1. Stratégie**

Pour le bon développement, l'entreprise SOCOTHYD a opté pour une stratégie orientée vers la diversité des produits à haute valeur ajoutée et de niveau de qualité élevé. Au stade actuel, elle est confrontée à un environnement favorable caractérisé par les facteurs suivants :

- Une forte attractivité du marché ;
- Une bonne qualité des produits ;
- Des prix compétitifs ;

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

- Des actions stratégiques à poursuivre comme :
  - L'augmentation des parts de marché ;
  - L'élargissement de la gamme des produits ;
  - La présence et la force commerciale ;
  - La rigueur en contrôle interne ;
  - La formation en management afin de mieux assurer la pérennité de l'entreprise.

### **1.2.2. Objectifs**

L'entreprise SOCOTHYD a pour missions principales la production, et la commercialisation des produits Parapharmaceutiques et des produits d'hygiène corporelle. Ses objectifs se résument aux points suivants :

- Accroître la satisfaction des clients ;
- Améliorer les coûts de production ;
- Minimiser les coûts d'achats ;
- Améliorer les compétences et la communication ;
- Améliorer le chiffre d'affaire ;
- Valoriser les ressources humaines ;
- Respecter les règles et les modalités d'achat et d'approvisionnement.

### **1.3. Etat des lieux de l'entreprise en terme de Chiffre d'Affaires et d'effectifs**

L'évolution du chiffre d'affaires et du nombre d'employés (à temps plein) durant la période allant de 2015 à 2017 est comme il apparait dans le tableau N°02 suivant :

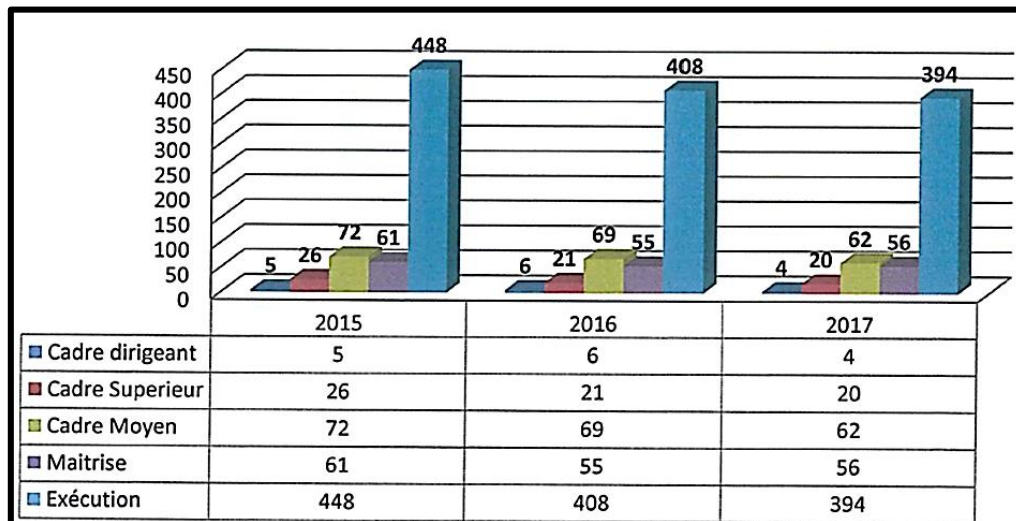
**Tableau N°02 : Evolution du chiffre d'affaires et de l'effectif**

Année	2015	2016	2017
<b>Chiffre d'affaires annuel (DA)</b>	2 178 225000	1 521 537000	1433 732000
<b>Nombre d'employés (à temps plein)</b>	612	559	536

**Source :** Document interne à la SOCOTHYD, vu en Novembre 2019.

La lecture du tableau N°02 fait ressortir un chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice 2017 de 1 433 732 000 DA. Nous constatons une régression de ce chiffre d'affaires de 744492000DA par rapport à l'exercice 2015 soit une baisse de 34,18%, et une baisse de 5,77%, par rapport à l'exercice 2016. L'évolution de l'effectif de la SOCOTHYD est passée de 559 employés en 2016 à 536 employés en 2017, comme l'indique le tableau et le diagramme suivant :

**Figure N°09 : Evolution des effectifs entre 2015 et 2017**



Source : Document interne à la SOCOTHYD, vu en Novembre 2019.

#### **1.4. Les activités de la SOCOTHYD**

Les activités principales de la SOCOTHYD sont principalement en nombre de trois :

##### **1.4.1. L'activité de traitement du coton et de la Gaze**

Cette activité consiste en :

- **Le traitement du coton :** la matière première du coton hydrophile est la blouse de coton écriu dont 20% achat local et 80% importé. Cette matière subit un traitement de blanchiment au niveau de l'atelier cardage. Les besoins annuel, de la société sont de 400 tonnes de coton traité par an.
- **Le traitement du gaz :** les besoins de la société sont de 40 000 000 M2 de gaze et de toile blanchie par an. Dont 40 % environ sont constitués de gaze écriue blanchie au niveau de l'atelier de blanchiment de l'entreprise.

##### **1.4.2. L'activité de fabrication de produits parapharmaceutiques et d'articles d'hygiène**

A partir des principales matières premières que sont le coton et la gaze, la SOCOTHYD produit une large gamme de produits répartie par familles comme suit :

- **La fabrication des produits de coton :** dans laquelle on trouve la fabrication de Coton Hydrophile, de Coton en Boules, de Coton Cadré, de Coton à Lustrer, de Coton Mèche, de Coton Nappe, et de Tampons Dentaires ;
- **La fabrication des produits de gaze :** ou il ya la fabrication de Bandes de Gaze Hydrophile, de Bandes de Toile et de Tangeps, de Pièce de Gaze Hydrophile, de

Compresses Non Stériles, de Compresses Stériles, de Compresses Oculaire Stériles et Non Stériles, et des Bandes Elastiques ;

- **La fabrication des Bandes Plâtrées** : qui sont de toutes dimensions (3mx5cm, 3mx10cm, 3mx15cm, 3mx20cm, 3mx30 cm) ;
- **La fabrication des produits de Sparadrap** : ou on trouve le Sparadrap Perforé, le non-Perforé, le multi-extensible et le Sparadrap micropore ;
- **La fabrication des produits de Bandes de Crêpe** : ou il ya la fabrication de toutes Dimensions de Bandes de Crêpe (4mx5cm, 4mx7cm, 4mx10cm, 4mx15cm, 4mx20cm, 4mx25cm, 4mx30cm) ;
- **La fabrication des produits d'hygiène corporelles** : comme les Couche Bébé, les Couches Culottes 1er âge et 2ème âge, et les Serviettes Hygiénique normale et extra mince.

### **1.4.3. L'activité de commercialisation de produits parapharmaceutique et d'articles d'hygiène corporelle**

L'entreprise SOCOTHYD ne ménage aucun effort afin de satisfaire les besoins explicites et implicites de sa clientèle et répondre à leurs exigences. Pour cela elle a décidé de compléter sa gamme de produits fabriqués en interne par la commercialisation d'autres produits parapharmaceutiques, à savoir :

- Les bandes élastiques adhésives (Elastoplast) ;
- Les bandes de jersey ;
- Les couches culottes adultes.
- Les articles de protection en non tissé (casaques, tenues de bloc, calots, draps les jetables, trousses de spécialité, etc.) ;
- Les gants d'examens ;
- Les antiseptiques (alcool chirurgical, Bétadine, Eosine, eau oxygéné, etc.).

### **1.5. Principaux clients et usagers de la SOCOTHYD**

Cette position de leader dans son domaine exige plus d'efforts et de présence sur le terrain et nécessite un état d'esprit et une dynamique permanente afin de se maintenir sur le marché.

Ainsi, les principaux clients et usagers de la SOCOTHYD sont :

- Les Centres Hospitalo-universitaires (CHU) ;
- Les Etablissements Hospitaliers Spécialisés (EHS) ;
- La Pharmacie Centrale des Hôpitaux (PCH) ;
- Les Etablissements Publics de Santé et de Proximité (EPSP) ;
- Les Etablissements Publics Hospitaliers (EPH) ;

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

- Le Secteur de Santé Militaire (MDN) ;
- Les Etablissements Hospitaliers Universitaires (EHU) ;
- Paramilitaire (police, protection civile ....) ;
- Les dépositaires (agents agréés) ;
- Entreprises publiques ;
- Les pharmacies ;
- Les cliniques privées et les détaillants.

Par ailleurs, dans le cadre de l'élargissement de son portefeuille clients, l'entreprise dispose d'un réseau de distribution qui est constitué d'agents agréés sélectionnés selon des critères définis afin de satisfaire sa clientèle (marché de grand public). Ces agents agréés assurent la distribution et la mise en place des produits de la SOCOTHYD dans différentes régions du pays.

### **1.6. Certification et Labels obtenus**

Dans une vision permanente d'excellence, d'innovation, de perfectionnement et de satisfaction des attentes de ses parties intéressées, l'entreprise SOCOTHYD a mis en place un Système de Management Qualité (SMQ) depuis 1999. Elle a obtenu et maintenu avec succès les certificats et labels suivants :

- Certificat ISO 13485-2003 relative aux dispositifs médicaux – systèmes de management de la qualité – Exigences à des fins réglementaire délivré par le SGS France relatif aux dispositifs médicaux ;
- Certification unité de fabrication des articles d'hygiène selon la norme ISO 9001/2000 ;
- Certificat ISO 14001-2004 relatif aux managements de l'environnement ;
- Labellisation BASSMA par le Forum des Chefs d'Entreprise (FCE) ;
- Attestation de reconnaissance de la mise en place ISO 26000 de la responsabilité sociétale.
- Certificat ISO 9001-2008 relatif au système de management de la qualité – Exigences, délivré par le SGS France (International Certification Services) ;
- Diplôme d'honneur « Prix spécial du jury Algérien de la Qualité année 2013 » délivré par le Ministre du Développement Industriel et de la Promotion de l'Investissement.

Pour conserver et accroître ses parts de marché, la SOCOTHYD a mis en place un système d'écoute de la clientèle qui lui assure une connaissance de leurs besoins et leurs attentes et lui permet d'anticiper et de préparer les produits et les services de demain.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

### 2. Organisation de SOCOTHYD

SOCOTHYD est organisée en mono unité, et comprend deux Sites (Tableau N°03) :

- **Le site Isser** est le siège social spécialisé dans la production des produits de pansements (Produits de Coton, de Gaze, de Bande Plâtrée, de sparadrap et de produits de filature élastique ;
- **Le site Bordj Menaïel** qui est spécialisé dans la production d'articles d'hygiène corporelle.

**Tableau N°03 : Les sites de production de SOCOTHYD**

	<b>Terrain Bâti (m<sup>2</sup>)</b>	<b>Terrain non Bâti (m<sup>2</sup>)</b>
<b>Site Isser</b>	<b>20 162</b>	<b>52 693</b>
<b>Site Bordj Menaïel</b>	<b>5 834</b>	<b>6 656</b>
<b>Superficie total (m<sup>2</sup>)</b>	<b>85 345</b>	

Source : Document interne de la SOCOTHYD, consulté en novembre 2019.

SOCOTHYD SPA est dirigée par un conseil d'administration présidé par un Président Directeur Général (PDG). Ses principales missions sont :

- La définition des programmes de la société ;
- L'approbation des programmes et des budgets et le suivi des performances des sites ;
- La gestion directe des sites de production : Issers et Bordj Menaïel.

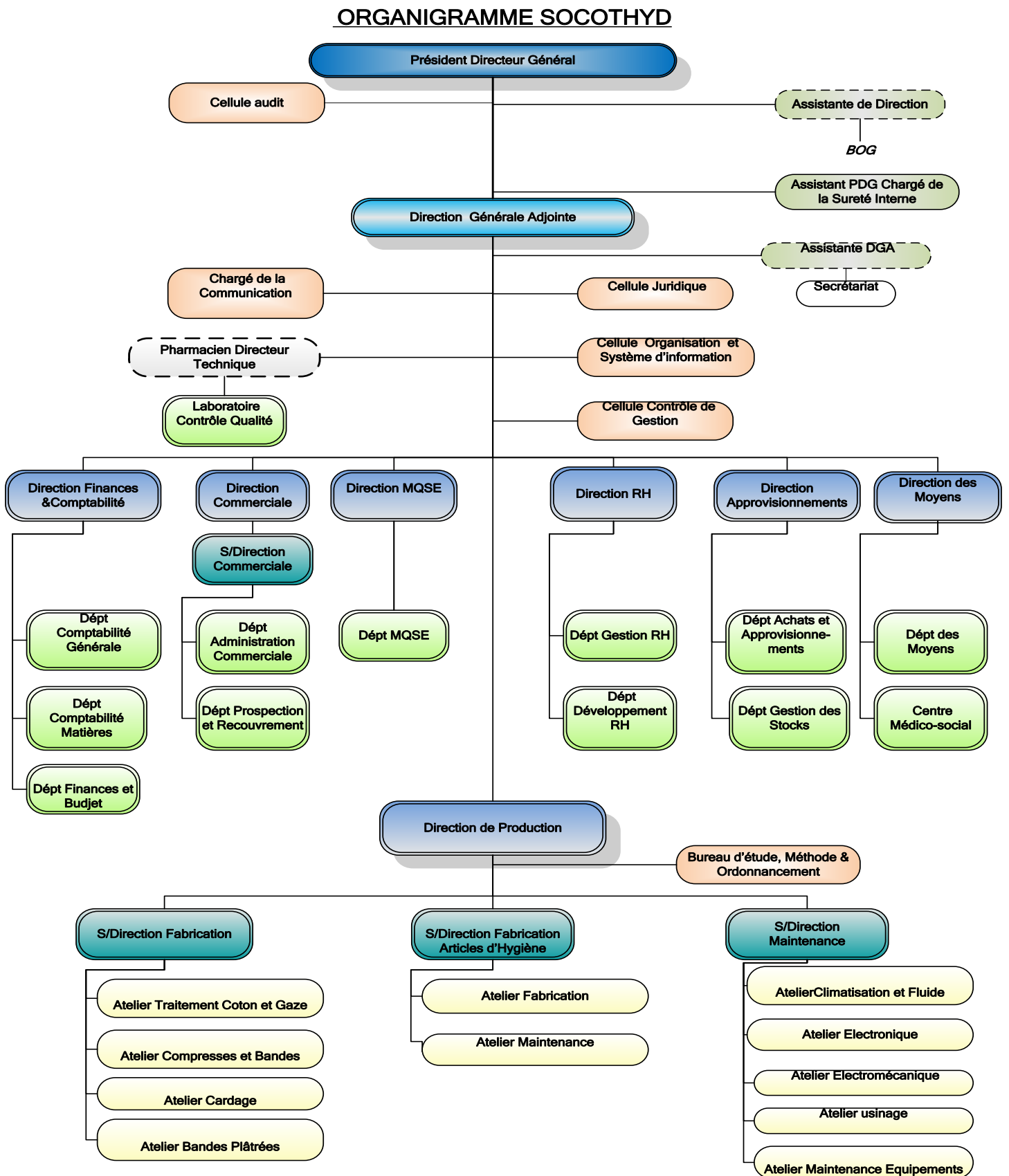
Le staff du PDG est composé des structures fonctionnelles suivantes :

- La direction générale adjointe ;
- La cellule audit ;
- La direction finances et comptabilité ;
- La direction commerciale ;
- La direction management qualité, sécurité et environnement ;
- La direction de production ;
- La direction ressources humaines ;
- La direction approvisionnements ;
- La direction des moyens.

Schématiquement, l'organisation générale de SOCOTHYD présente dans le schéma en page suivante :

# Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Figure N° 10 : Organigramme de la SOCOTHYD



Source : Document interne de la SOCOTHYD, consulté en novembre 2019.

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

L'organisation de l'entreprise est composée en premier niveau d'une Direction corporate (PDG), et en douzième niveau se trouve la direction générale adjointe, et en treizième niveau se trouve les différentes directions. Donc la SOCOTHYDE dispose d'un système décentralisé où les décisions sont prises par le PDG en collaboration avec les autres directions.

### **2.1. Direction finance et comptabilité**

La Direction Finances et Comptabilité (DFC) est chargée de la bonne gestion financière et comptable des activités de l'entreprise. Il est composé d'un chef de direction et des cadres réalisant diverses tâches.

#### **2.1.1. Missions de la direction finance et comptabilité**

La direction de la Finance et Comptabilité a pour missions :

- Assurer la coordination et la régulation des comptabilités ;
- Assurer la continuité des financements nécessaires à l'activité de l'entreprise en optimisant notamment les coûts ;
- Développer les procédures de calcul des coûts et de gestion prévisionnelle ;
- Coordonner les opérations d'investissement conformément aux procédures fixées ;
- Elaborer et mettre en œuvre, une fois adoptée, les procédures internes afin de déceler les anomalies et mettre en œuvre les actions correctives (ou suggestions) ;
- Veiller au respect de la législation (de la réglementation) et à la protection de l'entreprise sur le plan juridique ;
- Concevoir, en relation avec le service informatique, l'organisation générale du traitement de l'information de la fonction ;
- Rendre compte à la direction générale.

#### **2.1.2. Les attributions de la direction finances et comptabilité**

La direction finance et comptabilité de « SOCOTHYD » assure deux fonctions. Ces fonctions se répartissent sur le plan financier et sur le plan comptable.

##### **2.1.2.1. Sur le plan financier**

La mission de la direction financière sur le plan financier consiste à :

- Etablir le plan de financement annuel ;
- Etre associée aux contacts avec les organismes financiers et les prendre en charge s'il y a lieu par délégation de la direction générale ;
- Etablir et actualiser le tableau des conditions bancaires ;

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

- Fournir à la direction générale les informations nécessaires à la négociation avec les partenaires financiers et l'assister dans les négociations ;
- Soumettre à la direction générale le choix des financements à moyen et long terme et l'introduction de nouvelles sources de financement ;
- Etablir le tableau de bord financier hebdomadaire et mensuel de l'entreprise et en assurer le suivi ;
- Instruire les dossiers des demandes de prêts, de subventions et d'aides dont peut bénéficier l'entreprise et en assurer le suivi ;
- Réaliser les analyses financières de l'entreprise à usage interne et externe ;
- Définir en relation avec la direction générale, les conditions de paiement client et veiller à leur application ;
- Réaliser les analyses de bilan des clients dont les relations avec l'entreprise le justifient ;
- Informer la direction générale ainsi que la direction commerciale de tout risque de non solvabilité des clients, sur constat de l'encours ou des commandes, ou sur saisie de la direction commerciale ;
- Déterminer les conditions de paiement des fournisseurs et les modalités de règlement ;
- Veiller au respect des échéances programmées et informer la direction générale de tout risque de retard de paiement ;
- Etre responsable de la caisse de la société.

### **2.4.1.2. Sur le plan comptable**

La mission de la direction financier sur le plan comptable consiste à :

- Etablir les bilans (trimestriels) et compte de résultats (mensuels) de l'entreprise et à veiller à leur conformité aux exigences légales ;
- Recevoir le commissaire aux comptes et les vérificateurs et leurs préparer les éléments nécessaires ;
- Etablir l'ensemble des déclarations comptables, fiscales et sociales demandé à l'entreprise ;
- Faire procéder, sauf instructions écrites contraintes de la direction générale, au recouvrement des créances échues ;
- Suivre l'évolution de la législation dans le domaine comptable (dont les lois de finances) ;
- Proposer toute amélioration des procédures comptables ;
- Etre responsable des inventaires tout en définissant les procédures et en veillant à leurs respects et assurer la valorisation des inventaires périodiques et annuels.

### **2.5. Les services de la Direction finance et comptabilité**

Elle est composée de trois services qui sont répartis comme suit :

#### **.2.1. Service comptabilité générale**

C'est un service qui représente la finalité de toutes les opérations, c'est à ce dernier que parviennent tous les documents afin de procéder à leurs contrôles, imputations et comptabilisation dans leurs différents journaux appropriés, afin d'être enregistrés dans les grands livres et sur la balance pour l'établissement du bilan. Ainsi, ce service se compose de trois sections :

- Section comptabilisation achat ;
- Section comptabilisation vente ;
- Section comptabilisation de la trésorerie.

#### **.2.2. Service finances**

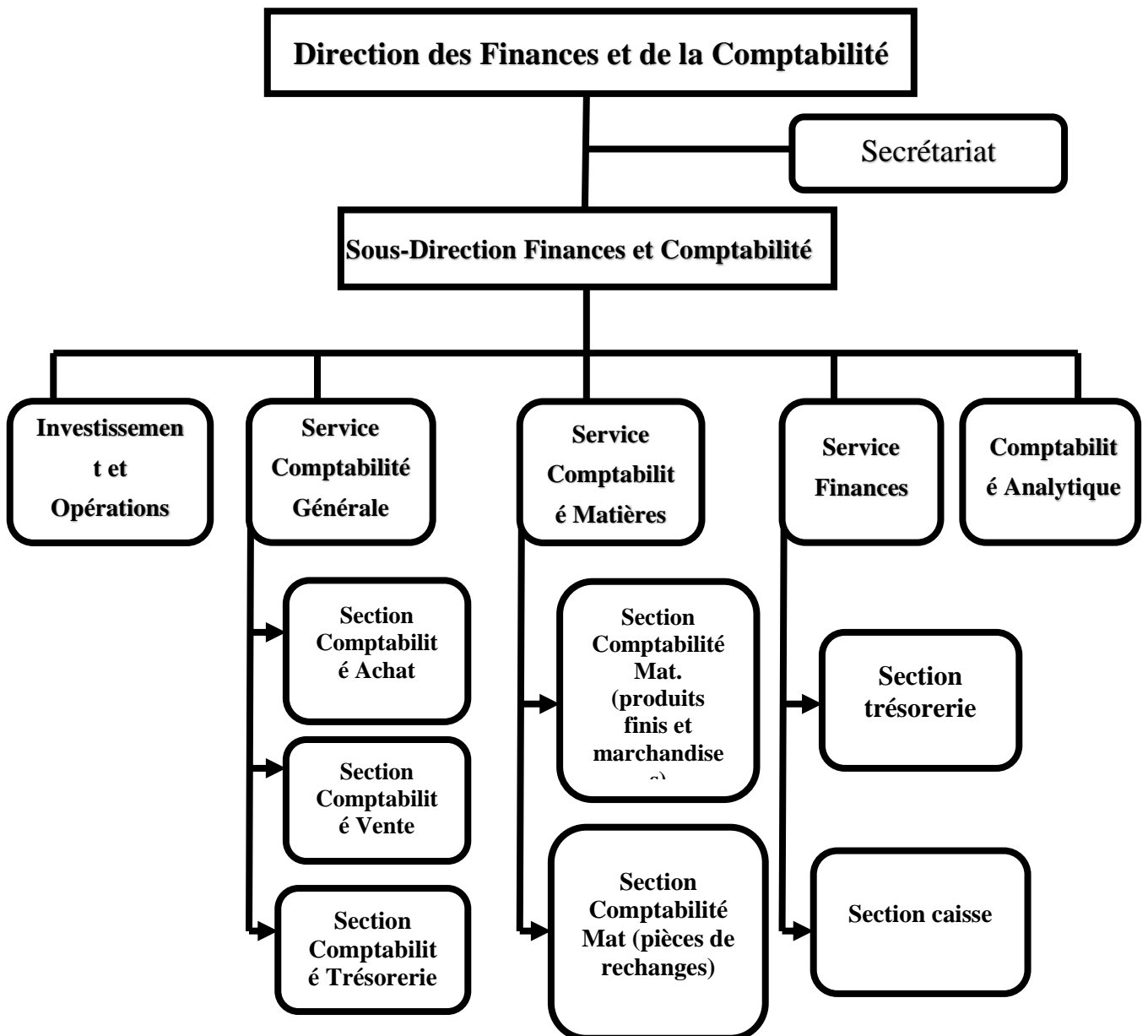
Le travail de ce service consiste à suivre toutes les opérations de la trésorerie (Etablissement des fiches de dépenses et des fiches de recettes après la réception des factures). Il s'occupe également du suivi des dossiers de crédits d'importation et d'exportation avec leur paiement et toute sorte d'opération qui a une relation avec la banque.

#### **.2.3. Service comptabilité matières**

Le service comptabilité matières reçoit les bons de réceptions et de sorties (de produit finis, de matières premières, de marchandises et de pièces de rechange) auprès de la gestion de stock, afin de procéder à la comptabilisation et au suivi de ces différents mouvements de stock (Entrée, Sortie). Ce service est composé de deux sections comme on le voit dans la figure N° 11 :

- Section comptabilité matières (produits finis et marchandises) ;
- Section comptabilité matières (pièces de rechange).

Figure N°11 : Organigramme de la direction finance et comptabilité



Source : Document interne à la SOCOTHYD, vu en Novembre 2019.

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

Après la présentation général de l'entreprise SOCOTHYD nous allons procédés dans les sections qui suivent aux calculs des prévisions de vente ainsi que leur contrôle budgétaire à travers l'analyse des écarts afin de mieux comprendre le système budgétaire au sein de la SOCOTHYD.

### **Section02 : La gestion budgétaire au sein de la SOCOTHYDE**

Au sein de la SOCOTHYDE la gestion budgétaire consiste à traduire les décisions prises par la direction avec la participation de responsables de chaque centre de responsabilité, en programme d'action chiffrés appelés « budget ». Comme la plupart des entreprises algérienne SOCOTHYDE adapte un système budgétaire annuel suivi d'un contrôle mensuel effectué par le service de contrôle de gestion.

#### **2.1. Le processus d'élaboration de budget au sein de la SOCOTHYD**

Au sein de la SOCOTHYD, la phase de préparation de budget commence généralement vers la fin de mois de septembre. Le premier budget à élaborer est le budget de ventes. Plusieurs facteurs internes et externes à l'entreprise (parts de marché, les commandes, les exigences de marché, stratégie de l'entreprise, les réalisations des années précédente) sont pris en considération dans l'élaboration de budget de vente, ensuite les autres budgets seront élaborer tout dépend de lui (budget de production, des approvisionnements, des investissements, des ressources humaines, de soutien). Une fois ces budgets sont préparés par les différents centres de responsabilités, une réunion sera organisée pour que ces derniers exposent leur budget devant le conseil d'administration pour une approbation ou un réajustement et correction.

Une fois le budget est élaboré conforme aux objectifs de l'entreprise il sera validé par le conseil d'administration, puis une consolidation sera faite dans un document appelé budget de l'entreprise. Ce dernier sera passé au conseil d'administration pour une validation officielle, tout ce processus doit se déroulé avant le premier janvier de l'année prochaine.

Afin d'approfondir dans notre travail de recherche nous allons procéder au calcul des prévisions de ventes pour l'année 2018, à travers le chiffre d'affaire réel en volume de l'année 2017.

##### **2.1.1. La méthode utilisée**

La nature des données qu'on a acquises au sein de la SOCOTHYDE, nous conduits à choisir la méthode quantitative qui est basé sur des traitements mathématiques de prévision des ventes à partir des méthodes d'extrapolation des tendances passées. L'analyse de l'historique des ventes permet d'effectuer des prévisions pour l'année suivante. Cette étude prévisionnelle

## **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

est faite dans le but d'estimer les ventes mensuelles, pour cette raison et suite à l'importance de ces estimations nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proche des quantités réelles. Donc la méthode qui répond à notre exigence est la méthode de moindre carrée.

Dans notre cas et vu le nombre important des types de produits fabriqués au niveau de l'entreprise, les ajustements vont porter sur trois produits qui sont : compresse purifiée, gaz hydrophile, bande de gaz.

### **2.1. 2. Elaboration de budget de ventes de la SOCOTHYDE**

SOCOTHYDE est une entreprise qui travaille avec des commandes enregistrer, la capacité de production, des contrats clients, ainsi elle prend en considérations des études liées à la part de marché et les réalisations précédentes généralement une année.

Pour élaborer les prévisions de l'année 2018, on a fait référence au CA réel en quantité de l'année 2017 pour deux types de produits cité en dessus qui sont présenté dans les annexes, et pour facilite notre calcul et notre analyse nous avons utilisé l'Excel.

#### **2.1.2.1. Calcul des prévisions de ventes mensuelles pour le produit « compresse purifiée 10x10 B/100 » pour l'année 2018**

Les techniques d'ajustement s'appuient sur l'étude chiffrée des données des ventes passées du produit. La vente future est obtenue par l'extrapolation des tendances passées. Nous procédé dans le tableau qui suit aux calculs des estimateurs **a** et **b** de la droite de moindre carrée.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N° 4 : Calcul des estimateurs a et b**

Années	Mois xi	Qt en heure (yi)	xi*yi	xi <sup>2</sup>	xi- $\bar{x}$	yi - $\bar{y}$	(xi - $\bar{x}$ ) (yi - $\bar{y}$ )	(xi- $\bar{x}$ ) <sup>2</sup>
<b>2017</b>	1	24944	24944	1	-5,5	-23699,25	130345,88	30,25
	2	41253	82506	4	-4,5	-7390,25	33256,125	20,25
	3	36476	109428	9	-3,5	-12167,25	42585,375	12,25
	4	57604	230416	16	-2,5	8960,75	-22401,88	6,25
	5	67078	335390	25	-1,5	18434,75	-27652,13	2,25
	6	33097	198582	36	-0,5	-15546,25	7773,125	0,25
	7	47362	331534	49	0,5	-1281,25	-640,625	0,25
	8	23880	191040	64	1,5	-24763,25	-37144,88	2,25
	9	72640	653760	81	2,5	23996,75	59991,875	6,25
	10	39942	399420	100	3,5	-8701,25	-30454,38	12,25
	11	72527	797797	121	4,5	23883,75	107476,88	20,25
	12	66916	802992	144	5,5	18272,75	100500,13	30,25
<b>Somme</b>	78	583719	4157809	650	0	0	363635,5	143
<b>Moyenne</b>	6,5	48643,25						

Source : établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

### A-Détermination de la fonction de moindre carrée

Pour calculer les estimateurs **a** et **b** nous allons utiliser les équations suivante :

$$a = \frac{\sum xi yi - n(\bar{x} * \bar{y})}{\sum xi^2 - n\bar{x}^2}$$

$$a = \frac{4157809 - 12(6.5 * 48643.25)}{650 - 12(6.5)^2}$$

$$a = \frac{4157809 - 3794173.5}{650 - 507} \quad a = \frac{363635.5}{143} \quad a = 2542.91$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x} \quad b = 48643.25 - 2542.91 * 6.5 \quad b = 32114.3$$

#### ▪ Détermination de la tendance des ventes année 2018

Pour calculer les tendances des ventes on utilise la droite d'ajustement suivante :

$$Y = 2542.91X + 32114.34$$

Il faut juste remplacer X par les valeurs correspondantes pour trouver la tendance de mois.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Nous avons regroupés les valeurs ajustées dans le tableau suivant :

**Tableau N° 5 : calcul des tendances de l'année 2018 pour produit « Compressé purifié 10x10 B/100».**

Mois	estimateur a	X	estimateur b	la tendance
Janvier	2542,91	13	32114,34	65172,17
Février	2542,91	14	32114,34	67715,08
Mars	2542,91	15	32114,34	70257,99
Avril	2542,91	16	32114,34	72800,9
Mai	2542,91	17	32114,34	75343,81
Juin	2542,91	18	32114,34	77886,72
Juillet	2542,91	19	32114,34	80429,63
Aout	2542,91	20	32114,34	82972,54
Septembre	2542,91	21	32114,34	85515,45
Octobre	2542,91	22	32114,34	88058,36
Novembre	2542,91	23	32114,34	90601,27
Décembre	2542,91	24	32114,34	93144,18

Source : établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

### ▪ Calcul des coefficients saisonniers

La connaissance des coefficients saisonniers permet de tenir compte dans la prévision des fluctuations cycliques autour de la tendance générale. Pour les déterminer, l'une des méthodes les plus fréquentes consiste à calculer, pour chaque période et sur la base de données passée, le rapport qui existe entre les valeurs réelles et les valeurs ajustées<sup>1</sup>

$$\text{le coefficient saisonnier} = \frac{\text{la valeur observée}}{\text{la valeur ajustée}}$$

Pour calculer les valeurs ajustées des mois de 2017, nous allons utiliser l'équation

$$Y=2542.91X +32114.34$$

**Tableau N°6 : Tableau des coefficients saisonnier**

<sup>1</sup> Gervais.M , op. cit, P 301

### Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Année	Mois	Janv .	Févr er	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill et	Aout	Sept	Octobr e	Novom	Déce m
2017	<b>V.O</b>	2494 4	41253	36476	57604	67078	330 97	4736 2	2388 0	72640	39942	72527	66916
	<b>V.A</b>	3465 7.5	37200 .16	39743. 07	42285. 98	44828.8 9	473 71.8	4991 4.71	5245 7.62	55000 .53	57543. 44	60086.3 5	62629 .26
	<b>CS</b>	0.720	1.109	0.919	1.363	1.496	0.69 9	0.949	0.456	1.322	0.694	1.207	1.068

Source : établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

- Calcul des prévisions

### Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Afin de calculer les prévisions mensuelles de l'année 2018 en multiplier la tendance de chaque mois par le coefficient saisonnier.

**Tableau N°7 : calcul des prévisions du CA mensuel de la DC de SOCOTHYD**

Mois	VA	CSR	Prévision
Janvier	65172,17	0,72	46923
Février	67715,08	1,109	75096
Mars	70257,99	0,919	64567
Avril	72800,9	1,363	99227
Mai	75343,81	1,498	112865
Juin	77886,72	0,699	54442
Juillet	80429,63	0,949	76327
Aout	82972,54	0,456	37835
Septembre	85515,45	1,322	113051
Octobre	88058,36	0,695	61200
Novembre	90601,27	1,208	109446
Décembre	93144,18	1,069	99571
<b>Total</b>	949898,1	Moyenne 1	950550

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

**Tableau N°08 : calcul et analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions**

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Pour bien comprendre la déférence qui existe entre les prévisions et les réalisations, nous avons opté au calcul des écarts entre le CA réel et prévisionnel.

Mois	Les réalisations (1)	Les prévisions (2)	Ecarts entre leurs prévisions et leur réalisation (1)- (2)	Taux de réalisation (1)/(2)	Nos prévisions (4)	Ecarts entre nos prévisions et les réalisations (1)-(4)	Taux de réalisation (1)/(4)
<b>Janvier</b>	42151	49000	-6849	86%	46923	-4772	89%
<b>Février</b>	32495	49000	-16505	66%	75096	-42601	43%
<b>Mars</b>	30694	54 600	-23906	56%	64567	-33873	47%
<b>Avril</b>	65253	56000	9253	116%	99227	-33974	65%
<b>Mai</b>	77182	56000	21182	137%	112865	-35683	68%
<b>Juin</b>	37658	58100	-20442	64%	54442	-16784	69%
<b>Juillet</b>	102472	63000	39472	162%	76327	26145	134%
<b>Aout</b>	40478	42000	-1522	96%	37835	2643	106%
<b>Septembre</b>	52708	65800	-13092	80%	113051	-60343	46%
<b>Octobre</b>	170770	67900	102870	251%	61200	109570	279%
<b>Novembre</b>	128582	68600	59982	187%	109446	19136	117%
<b>Décembre</b>	57372	70000	-12628	81%	99571	-42199	57%
<b>Somme</b>	837815	700000	<b>137815</b>	<b>119%</b>	950550	<b>-112735</b>	<b>88%</b>

**Source** : établir par nos soins à l'aide des documents internes à l'entreprise

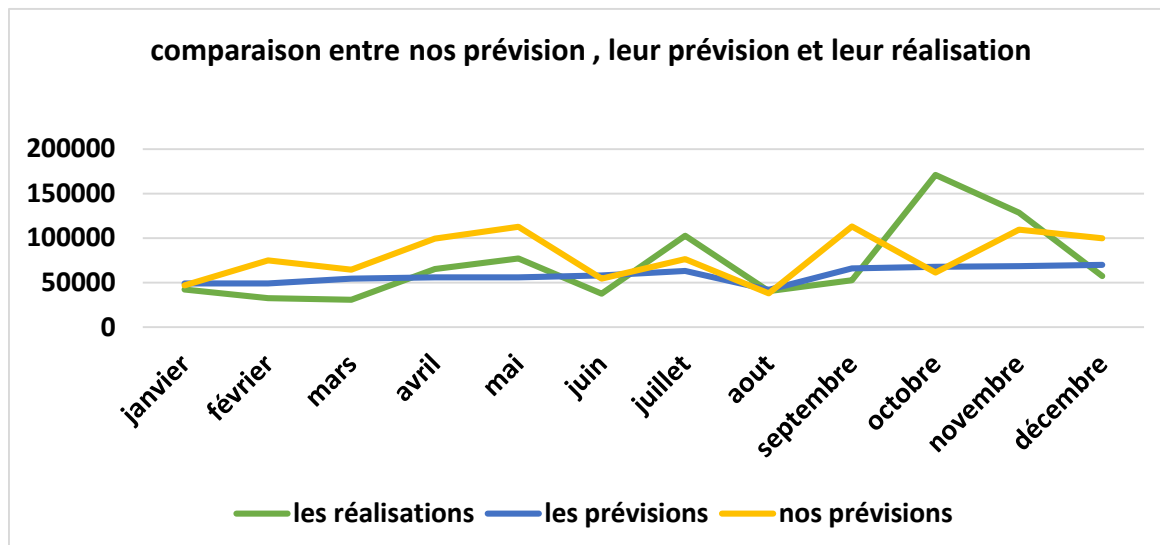
### Interprétation

D'après le calcul des écarts entre les prévisions de l'entreprise et ses réalisations. Nous avons constaté des écarts défavorables significatifs pour les mois de février (44%) et des écarts défavorable pour les mois de janvier (14%), juin (34%), aout(4%), septembre (20%) et décembre (19%). donc la SOCOTHYD n'a pas arrivée à atteindre ses objectifs suit à la non concrétisation de certains commandes.

Or pour les autre mois nous avons remarqué des écarts favorables, donc l'entreprise a vendu ce qui a été prévus surtout pour le mois d'octobre (170770) cet énorme augmentation de volume de ventes s'explique par une augmentation imprévue des quantités commandée par le CHU et PCH qui sont les principaux consommateurs de ce produit. Nous avons observé aussi un écart global favorable de (137815) équivalent d'un taux de réalisation de (119%) entre les prévisions et les réalisations donc la SOCOTHYD à atteindre son objectif fixé plus une augmentation imprévue de (19%).

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Figure N°12 : comparaison entre nos prévisions, leur prévision et leur réalisation



Source : établis par nos soins à l'aide des documents internes de l'entreprise

### Interprétation

D'après la Figure N°12, Nous avons remarqué aussi que les prévisions de la SOCOTHYD sont proches de ses réalisations, par rapport à nos prévisions. Donc ils paraissent que les méthodes prévisionnelles utilisées par l'entreprise sont les plus fiable et les plus proches de réel, car elle utilise des méthodes quantitatives-qualitatives.

#### 2.2.2. Calcul des prévisions du CA mensuel de bande de gaze 4M x 0.10CM

Afin de déterminer la fonction de moindre carrée nous allons recourir au tableau suivant pour calculer les estimateurs **a** et **b**

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°09 : calcul des estimateurs a et b pour le produit « bande de gaze 4M x 0.10CM » pour l'année 2018.**

Années	Mois xi	Qt en heure (yi)	xi*yi	xi <sup>2</sup>	xi- $\bar{x}$	yi- $\bar{y}$	(xi - $\bar{x}$ ) (yi - $\bar{y}$ )	(xi- $\bar{x}$ ) <sup>2</sup>
<b>2017</b>	Janvier	309600	309600	1	-5,5	-186897,6	1027936,7	30,25
	Février	535050	1070100	4	-4,5	38552,417	-173485,9	20,25
	Mars	501550	1504650	9	-3,5	5052,417	-17683,46	12,25
	Avril	589825	2359300	16	-2,5	93327,417	-233318,5	6,25
	Mai	609300	3046500	25	-1,5	112802,42	-169203,6	2,25
	Juin	394351	2366106	36	-0,5	-102146,6	51073,292	0,25
	Juillet	418600	2930200	49	0,5	-77897,58	-38948,79	0,25
	Aout	308150	2465200	64	1,5	-188347,6	-282521,4	2,25
	Septembre	1144505	10300545	81	2,5	648007,42	1620018,5	6,25
	Octobre	341600	3416000	100	3,5	-154897,6	-542141,5	12,25
	Novembre	439940	4839340	121	4,5	-56557,58	-254509,1	20,25
	Décembre	365500	4386000	144	5,5	-130997,6	-720486,7	30,25
<b>Somme</b>	78	5957971	38993541	650	0	0	266729,5	143
<b>moyenne</b>	6,5	496497,58						

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

▪ **Calcul des estimateurs a et b**

$$a = \frac{\sum xi yi - n(\bar{x} \cdot \bar{y})}{\sum xi^2 - n\bar{x}^2}$$

$$a = \frac{38993541 - 12(6.5 \cdot 496497.58)}{650 - 12(6.5)^2}$$

$$a = \frac{38993541 - 38726811.24}{650 - 507}$$

$$a = \frac{266729.76}{143}$$

**a = 1865.24**

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

**b = 496497.58 - 1865.24 \* 6.5**

**b = 484373.52**

▪ **Le calcul des tendances de l'année 2018**

Pour calculé la tendance il faut juste remplacer x par sa valeur dans l'équation suivante

$$Y = 1865.24X + 484373.52$$

### Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Nous avons regroupés les valeurs ajustées dans le tableau suivant :

**Tableau N° 10** : calcul des tendances pour l'année 2018.

Mois	estimateur a	X	estimateur b	la tendance
Janvier	1865,24	13	484373,52	508621,64
Février	1865,24	14	484373,52	510486,88
Mars	1865,24	15	484373,52	512352,12
Avril	1865,24	16	484373,52	514217,36
Mai	1865,24	17	484373,52	516082,6
Juin	1865,24	18	484373,52	517947,84
Juillet	1865,24	19	484373,52	519813,08
Aout	1865,24	20	484373,52	521678,32
Septembre	1865,24	21	484373,52	523543,56
Octobre	1865,24	22	484373,52	525408,8
Novembre	1865,24	23	484373,52	527274,04
Décembre	1865,24	24	484373,52	529139,28

Source : établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

#### ▪ Calcul des coefficients saisonniers

Pour calculer les valeurs ajustées 2017 pour le produit « **bande de gaze 4M x 0.10CM** », nous allons utiliser l'équation  $Y=1865.24X +484373.52$ . En remplaçant X par sa valeur de 1 jusqu'à 12 e à titre d'exemple : ( $Y = 1865.24(1) + 484373.52$ ).

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°11 : Tableau des coefficients saisonnier**

Année	Mois	Janv.	Fév.	Ma	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septe	Octob	Nove	Décem
2017	<b>V.O</b>	30960 0	535 050	50155 0	58982 5	60930 0	39435 1	41860 0	30815 0	11445 05	34160 0	43994 0	36550 0
	<b>V.A</b>	48623 8.76	488 104	48996 9.24	49183 4.48	49369 9.72	49556 4.96	49743 0.2	49929 5.44	50116 0.68	50302 5.92	50489 1.16	50675 6.4
	<b>CS</b>	0.638	1.0 96	1.023	1.199	1.234	0.796	0.842	0.617	2.284	0.681	0.871	0.723

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

---

### ▪ Calcul des prévisions

Nous allons procéder aux calculs des prévisions pour l'année 2018 en utilisant les coefficients saisonniers.

**Tableau N°12 : calcul des prévisions en volumes pour le produit « bande de gaze 4M x 0.10CM », année 2018.**

Mois	VA	CS	Prévision
<b>Janvier</b>	508621,64	0,638	324500
<b>Février</b>	510486,88	1,096	559493
<b>Mars</b>	512352,12	1,023	524136
<b>Avril</b>	514217,36	1,199	616546
<b>Mai</b>	516082,6	1,234	636845
<b>Juin</b>	517947,84	0,796	412286
<b>Juillet</b>	519813,08	0,842	437682
<b>Aout</b>	521678,32	0,617	321875
<b>Septembre</b>	523543,56	2,284	1195773
<b>Octobre</b>	525408,8	0,681	357803
<b>Novembre</b>	527274,04	0,871	459255
<b>Décembre</b>	529139,28	0,723	382567
<b>Total</b>	6226565,52	Moyenne 1	6228761

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne de l'entreprise

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°13 : Calcul et analyse des écarts pour le produit « bande de gaze 4M x 0.10CM ».**

Mois	Les réalisations (1)	Les prévisions (2)	Ecart entre leurs prévisions et leur réalisation (1)-(2)	Taux de réalisation (1)/(2)	Nos prévisions (3)	Ecart entre nos prévisions et les réalisations (1)-(3)	Taux de réalisation (1)/(3)
Janvier	458500	455000	3500	100%	324500	134000	141%
Février	1682036	468000	1214036	359%	559493	1122543	300%
Mars	387200	481000	-93800	80%	524136	-136936	73%
Avril	508700	487500	21200	104%	616546	-107846	82%
Mai	494701	533000	-38299	92%	636845	-142144	77%
Juin	1057200	539500	517700	195%	412286	644914	256%
Juillet	444800	617500	-172700	72%	437682	7118	101%
Aout	119300	455000	-335700	26%	321875	-202575	37%
Septembre	978226	617500	360726	158%	1195773	-217547	81%
Octobre	807000	624000	183000	129%	357803	449197	225%
Novembre	806865	630500	176365	127%	459255	347610	175%
Décembre	366854	591500	-224646	62%	382567	-15713	95%
<b>Somme</b>	<b>8111382</b>	<b>6500000</b>	<b>1611382</b>	<b>124%</b>	<b>6228761</b>	<b>1882621</b>	<b>130%</b>

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

### Interprétation

Selon l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations de l'entreprise. Nous avons constaté, un écart favorable pour tous les mois, particulièrement pour le mois de février de (259%) et pour le mois de juin de (95%). Cette augmentation élevée de volume de vente est due en mois de février à la demande exprimé par CHE et PCH pour approvisionner les stocks (alerte et fonctionnement) et pour le mois de juin à la concrétisation des contrats de commandes par des nouveaux clients.

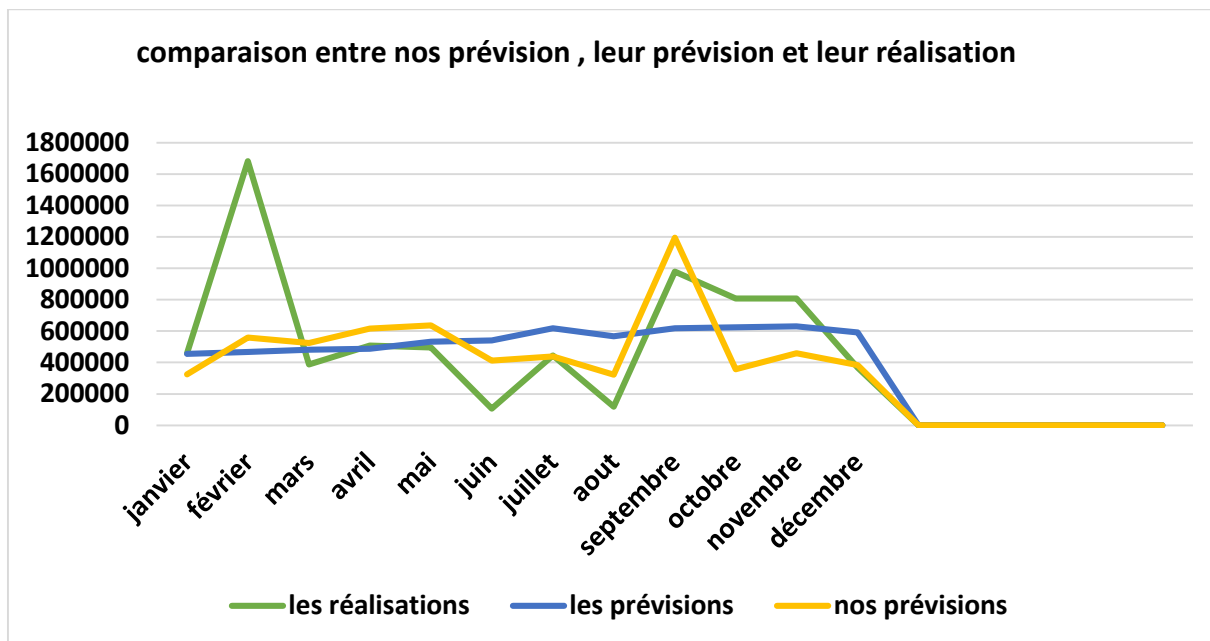
Pour le mois de mars, juillet, Aout et décembre nous avons remarqué un écart défavorable suit à un arrêt de production qu'est dû à l'indisponibilité de la matière première. Ainsi pour le mois d'aout nous avons remarqué un écart **défavorable significatif de (74%)** car il est considéré comme moi de vacance.

Nous avons remarqué aussi que les prévisions de la SOCOTHYD sont proche de ses réalisations par apport à nos prévisions, car l'entreprise utilise en plus des méthodes prévisionnelle mathématiques, d'autre facteurs telle que les contrats de commandes, la capacité de productions, ses parts de marché...

L'écart global entre les prévisions de l'entreprise et ses réalisations est favorable de (1611382) donc elle a arrivée à atteindre son objectif fixé pour ce produit.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Figure N°13 : comparaison entre nos prévisions, les prévisions de la SOCOTHYD et leur réalisation



Source : établir par nos soins à l'aide des documents interne de l'entreprise

### Interprétation

Selon la Figure N°13 nous avons constaté que nos prévisions et les prévisions de la SOCOTHYD, sont proches de leurs réalisations à l'exception de premier trimestre ou en constate un décalage entre nos prévisions et les prévisions de la SOCOTHYD par rapport à leurs réalisations. Ainsi leurs prévisions sont les plus proches au réel comparativement à nos prévisions car la SOCOTHYD utilise d'autre paramètre outre que les méthodes quantitatives, tel que les contrats de commandes.

Après avoir élaboré les prévisions de ventes pour les deux produits « compresse purifiée 10x10 B/100 », et « bande de gaze 4M x 0.10CM ». Nous allons procéder au contrôle budgétaire des ventes, pour trois produits cités ci-dessous. Le contrôle budgétaire constitué une phase indispensable afin de comprendre la cause des écarts constatés.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

### Section 3 : Le contrôle budgétaire au niveau d'EPE/SPA SOCOTHYD

Le contrôle budgétaire est une phase de contrôle de gestion, qui a pour objectif d'analyser périodiquement et de façon rigoureuse les résultats obtenus avec les prévisions, pour apporter les mesure correctives afin de maintenir ou d'atteindre l'équilibre budgétaire.

Dans le but de donner une vision sur la démarche de contrôle budgétaire et afin de mettre en pratique cette phase de suivi au sein de la SOCOTHYD, nous procéderons dans ce travail de recherche, à calculer et à analyser les différents écarts budgétaire de 2018. Plus précisément ceux de budget de vente et de production suite à leurs importances dans le processus de détermination des autres budgets.

Suite à la diversité des produits fabriqué et vendu par la SOCOTHYD, et à la contrainte de temps (trois mois de stage), ainsi à la confidentialité des données interne de l'entreprise, nous allons procéder au calcul et l'analyser les écarts pour trois produits majoritaires de la SOCOTHYD (**compresse purifié, bande de gaze, gaze hydrophile**).

#### 3.1. Analyse de chiffre d'affaire annuel de la SOCOTHYD

Afin d'étudier l'activité de la SOCOTHYD on va procéder à une comparaison entre le chiffre d'affaire réalisée en 2018 et le chiffre d'affaire réalisée en 2017.

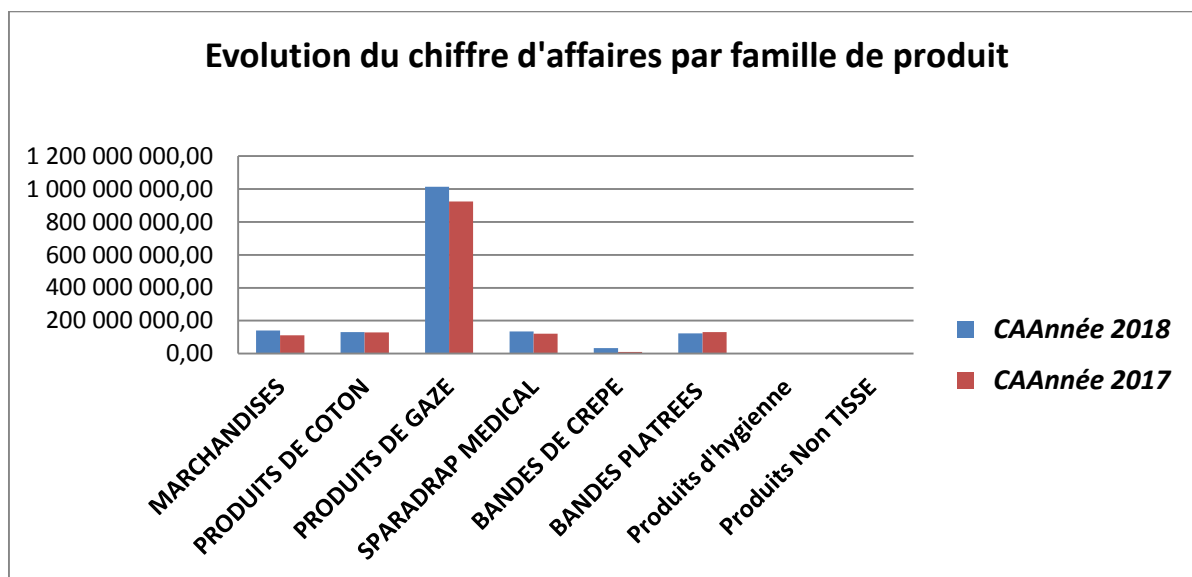
Tableau N°14 : évolution de chiffre d'affaires pour l'année 2017/ 2018

famille de produit	CA Année 2018	CA Année 2017	Ecart	Taux d'évolution
Marchandises	140823796,3	111527779,5	29296016,85	26.27%
Produits de coton	130846978,1	128757221,9	2089756,17	1.62%
Produits de gaze	1013385640	924500864,1	88884775,9	9.61%
Sparadrap médical	134580707,4	120290688,6	14290018,74	11.88%
Bandes de crepe	34136644,02	10596001,58	23540642,44	222.17%
Bandes plâtrées	121965614,6	130892758	-8927143,38	-6.82%
Produits d'hygiène	170100	2905768,14	-2735668,14	-94.15%
Produits non tisse	500880	/	/	/
<b>Total</b>	<b>1576410360</b>	<b>1429471082</b>	<b>146939278,6</b>	<b>10,28%</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents internes à l'entreprise.

$$\text{Taux d'évolution} = \frac{\text{réalisation 2018}}{\text{réalisation 2017}} \times 100 - 100$$

**Figure N° 14** : Evolution du chiffre d'affaires par famille de produit



**Source** : établie par nos soins à travers des documents interne à l'entreprise.

Le chiffre d'affaires des produits marchandises pour l'année 2018 a progressé de 26.27% par rapport à l'année 2017, cette évolution peut être expliquée par la commercialisation des antiseptiques pour un montant de 17 306 34.80 DA et qui n'existait pas en 2017. Aussi l'application d'une nouvelle politique tarifaire a permis d'augmenter le chiffre d'affaire de cette famille de produit.

Le chiffre d'affaires des produits de coton pour l'année 2018 a progressé de 1.62% par rapport à l'année 2017, cette faible évolution qui pouvait être meilleure, s'explique par l'indisponibilité de la matière première pour les produits de coton (50 gr, 100gr, 200gr) et le tampon dentaire.

Le chiffre d'affaires des produits de Gaze pour l'année 2018 a évolué de 9.61% par rapport à l'année 2017, cela peut être expliqué par la concrétisation des marchés avec les établissements de santé publique notamment les CHU et la PCH et qui sont les principaux consommateurs de ces produits.

Le chiffre d'affaires des produits bande plâtrée à regressé de 6.82% cette régression s'explique par la non disponibilité de la matière première pour ces produits surtout les bandes plâtrées (3m x 10 cm et 3mx 15cm) qui sont fortement demandées par les établissements de santé publique.

Le chiffre d'affaires des produits d'hygiène pour l'année 2018 à regressé de 94.15% par rapport à l'année 2017 cela s'explique par la baisse de la demande sur ces produits par rapport à l'année 2017.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Le chiffre d'affaires du sparadrapp médical à marqué une évolution de 11.88% et qui s'explique par la forte demande sur ces produits et dont la disponibilité aurait permis de réaliser un chiffre meilleure.

Nous avons enregistré une évolution importante (222.17%) du chiffre d'affaires de la bande de crêpe par rapport à l'année 2017 qui s'explique par la commercialisation d'un nouveau produit qui est « le pansement compressif individuel » pour un montant de 20 000 000DA et qui représente 59% du chiffre d'affaires annuel de la bande de crepe.

### 3.2. Ecart sur chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaire représente la différence entre le chiffre d'affaire réel et prévus, cette différence peut être expliquée par diverses raisons, avant de passer au calcul des écarts il est nécessaire de rappeler ce qui suit : **Ecart = réalisation- prévision**

**Tableau N° 15 : écart sur chiffre d'affaire des « compresses purifiées 10x10 B/100 », Année 2018 (Unité DA)**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisations
Janv_18	22050000	19063983,4	-2986016,6	Défavorable	86%
Fév_18	22050000	13905627	-8144373	Défavorable	63%
Mars_18	24570000	13760991,4	-10809008,6	Défavorable	56%
Avr_18	25200000	28633124,2	3433124,2	Favorable	113%
Mai_18	25200000	25169067,4	-30932,6	Défavorable	99%
Juin_18	26145000	15149694,8	-10995305,2	Défavorable	57%
juillet_18	28350000	33128056	4778056	Favorable	116%
Août_18	18900000	16766129	-2133871	Défavorable	88%
Sept_18	29610000	20893528	-8716472	Défavorable	70%
Octob_18	30555000	52181805,6	21626805,6	Favorable	170%
Nov_18	30870000	39727666,8	8857666,8	Favorable	128%
Déc_18	31500000	18778166,4	-12721833,6	Défavorable	59%
<b>TOTAL</b>	<b>315000000</b>	<b>297157840</b>	<b>-17842160</b>	<b>Défavorable</b>	<b>94%</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents interne à l'entreprise.

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{réalisation}}{\text{prévision}} \times 100$$

### Commentaire

Selon le tableau ci- dessus, nous avons observé pour le produit « compresses purifiées 10x10 B/100 », un taux de réalisation favorable, soit une réalisation de 94% de prévisions. On

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

a aussi un écart global défavorable de (-17842160DA), et cela peut être expliqué par le chiffre d'affaire réel (297157840DA) qui est inférieur à celui prévue (315000000) de 6%.

Nous constatons aussi un écart favorable pour les mois, d'avril, juillet, octobre, novembre, donc la SOCOTHYD arrive à atteindre son objectif fixé durant ces mois. Pour les autre mois, on a un écart défavorable car les réalisations sont loin des prévisions, autrement dit la SOCOTHYD a réalisé moins de vente que prévus.

Afin de mieux analyser et comprendre la cause de ses écarts on décompose l'écart global en sous écarts :

$$E/ CA = E/ \text{prix} + E/ \text{quantités}$$

$$E/\text{Prix} = (\text{prix de vente réel} - \text{prix de vente prévu}) \text{ quantités réelles vendues}$$

$$E/ \text{Quantité} = (\text{quantités réelles} - \text{quantités prévues}) \text{ prix de vente prévu}$$

**Tableau N° 16 :** analyse des écarts sur quantité vendu et sur prix de vente « compresse purifiées 10x10 B/100 », pour l'année 2018.

janv-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		452,278	-	450	X	42151		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		42151	-	49000	X	450		
<b>Ecart globale</b>							-2986030,022	Défavorable
févr-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		427,931	-	450	X	32495		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		32495	-	49000	X	450		
<b>Ecart global</b>							-8144382,155	Défavorable
mars-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	OR	Ecart	Qualification
		448,328	-	450	X	30694		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		30694	-	54600	X	450		
<b>Ecart global</b>							-10809020,37	Défavorable
avr-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		438,802	-	450	X	65253		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		65253	-	56000	X	450		
<b>Ecart global</b>							3433146,906	Favorable
mai-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		326,1	-	450	X	77182		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		77182	-	56000	X	450		
<b>Ecart global</b>							-30949,8	Défavorable
juin-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		402,297	-	450	X	37658		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
		37658	-	58100	X	450		
<b>Ecart global</b>							-10995299,57	Défavorable

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Juillet -18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		323,29	-	450	X	102472	-12984227,12	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
102472		-	6300	X	450	43277400	Favorable	
<b>Ecart global</b>							30293172,88	Favorable
Aout- 18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		414,203	-	450	X	40478	-1448990,966	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
40478		-	42000	X	450	-684900	Défavorable	
<b>Ecart global</b>							-2133890,966	Défavorable
sept- 18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		396,401	-	450	X	52708	-2825096,092	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
52708		-	65800	X	450	-5891400	Défavorable	
<b>Ecart global</b>							-8716496,092	Défavorable
oct-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		305,568	-	450	X	170770	-24664652,64	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
170770		-	67900	X	450	46291500	Favorable	
<b>Ecart global</b>							21626847,36	Favorable
nov- 18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		308,968	-	450	X	128582	-18134176,62	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
128582		-	68600	X	450	26991900	Favorable	
<b>Ecart global</b>							8857723,376	Favorable
déc- 18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecart	Qualification
		327,305	-	450	X	57372	-7039257,54	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP		
57372		-	70000	X	450	-5682600	Défavorable	
<b>Ecart global</b>							<b>-12721857,54</b>	<b>Défavorable</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents internes de la SOCOTHYD

### Commentaire

A partir de tableau N°16 d'analyse des écarts sur prix et sur quantités nous avons distingué pour le produit « compresses purifiées 10x10 B/100 », un écart sur prix défavorable pour tous les mois, à l'exception de mois de janvier. Cet écart est dû à une baisse des prix des vente réel par rapport au prix prévisionnel, cette diminution des prix est imposé par l'ETAT, une telle politique tarifaire a pour but d'attirer la clientèle et afin d'accroître la production national et baisser l'importation des produit finis.

Nous avons constaté aussi un écart sur quantité défavorable donc l'entreprise n'a pas arriver à vendre ce qui a été prévus, cet écart s'explique par l'indisponibilité de ce produit de forte demande, à cause d'une rupture d'approvisionnement de la matière première importé à l'étranger. Cette rupture est un facteur indépendant de l'entreprise suite à la complication des procédures d'importation.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

Cet écart défavorable sur prix et sur quantité influence négativement sur l'écart sur chiffre d'affaire global qui est défavorable de (-12721857,54).

**Tableau N°17 : écart sur chiffre d'affaire de « gaze hydrophile 0.60 x 100 » (en DA), pour l'année 2018.**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisations
<b>Janv_18</b>	13650000	9065280	-4584720	Défavorable	66%
<b>Fév_18</b>	14040000	17607469,6	3567469,6	Favorable	125%
<b>Mars_18</b>	14430000	6467682,5	-7962317,5	Défavorable	44%
<b>Avr_18</b>	14625000	7647525	-6977475	Défavorable	52%
<b>Mai_18</b>	15990000	9985872,1	-6004127,9	Défavorable	62%
<b>Juin_18</b>	16185000	48560540	32375540	Favorable	300%
<b>juillet_18</b>	18525000	16603486,5	-1921513,5	Défavorable	89%
<b>Août_18</b>	13650000	7829636	-5820364	Défavorable	57%
<b>Sept_18</b>	18525000	20311360	1786360	Favorable	109%
<b>Octob_18</b>	18720000	13338290,2	-5381709,8	Défavorable	71%
<b>Nov_18</b>	18915000	12374861	-6540139	Défavorable	65%
<b>Déc_18</b>	17745000	11399305	-6345695	Défavorable	64%
<b>TOTAL</b>	<b>195000000</b>	<b>181191307,9</b>	<b>-13808692,1</b>	<b>Défavorable</b>	<b>92%</b>

**Source** : établie par nos soins à travers des documents interne de l'entreprise.

### Commentaire

Concernant le produit « gaze hydrophile 0.60 x 100 » nous avons remarqué, un taux de réalisation favorable, soit une réalisation de 92% de ses prévisions. Nous avons constaté aussi un écart sur chiffre d'affaire global défavorable de (-13808692,1), cet écart s'explique par un chiffre d'affaire réel de (181191307,9), qui est inférieur de chiffre d'affaire prévu de 8% (92%-100%).

Nous avons constaté un écart favorable pour les mois de février, juin et septembre donc la SOCOTHYD a vendu ce qui a été prévu. Pour les autre mois l'entreprise n'a pas arriver à atteindre les vente prévus ce qu'a dû à un écart négative. Ces écart ne peuvent être explique qu'après la décomposition de l'écart global en sous-écarts (E/P et E/Q).

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°18 : analyse des écarts sur quantité vendu et sur prix de vente « gaz hydrophile 0.60 x 100 », pour l'année 2018.**

janv-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1404,38	-	1300	X	6455		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
6455		-	1050	X	1300	7026500		
<b>Ecart globale</b>							7700279,355	Favorable
févr-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1272,77	-	1300	X	13834		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
13834		-	10800	X	1300	3944200		
<b>Ecart global</b>							3567472,512	Favorable
mars-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	OR	Ecarts	Qualification
		1317,25	-	1300	X	4910		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
4910		-	11100	X	1300	-8047000		
<b>Ecart global</b>							-7962317,23	Défavorable
avr-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1327,47	-	1300	X	5761		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
5761		-	11250	X	1300	-7135700		
<b>Ecart global</b>							-6977474,135	Défavorable
mai-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1254,66	-	1300	x	7959		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	x	PP	Ecarts	Qualification
7959		-	12300	x	1300	-5643300		
<b>Ecart global</b>							-6004129,224	Défavorable
juin-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1236	-	1300	X	39268		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
39268		-	12450	X	1300	34863400		
<b>Ecart global</b>							32350248	Favorable
Juillet -18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1153,42	-	1300	X	14395		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
14395		-	14250	X	1300	188500		
<b>Ecart global</b>							-1921519,1	Favorable
Aout-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1136,54	-	1300	X	6889		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
6889		-	10500	X	1300	-4694300		
<b>Ecart global</b>							-5820362,162	Favorable
sept-18	Ecart sur prix	PR	-	PP	X	QR	Ecarts	Qualification
		1158,86	-	1300	X	17527		
	Ecart sur quantité	QR	-	QP	X	PP	Ecarts	Qualification
17527		-	14250	X	1300	4260100		

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

		<b>Ecart global</b>					1786356,747	Favorable
<b>oct-18</b>	<b>Ecart sur prix</b>	<b>PR</b>	-	<b>PP</b>	X	<b>QR</b>	<b>Ecarts</b>	<b>Qualification</b>
		1221,46	-	1300	X	10920	-857711,4	Défavorable
	<b>Ecart sur quantité</b>	<b>QR</b>	-	<b>QP</b>	X	<b>PP</b>		
		10920	-	14400	X	1300	-4524000	Défavorable
<b>Ecart global</b>							-5381711,4	Défavorable
<b>nov-18</b>	<b>Ecart sur prix</b>	<b>PR</b>	-	<b>PP</b>	X	<b>QR</b>	<b>Ecarts</b>	<b>Qualification</b>
		1168,76	-	1300	X	10588	-1389537,356	Défavorable
	<b>Ecart sur quantité</b>	<b>QR</b>	-	<b>QP</b>	X	<b>PP</b>		
		10588	-	14550	X	1300	-5150600	Favorable
<b>Ecart global</b>							-6540137,356	Favorable
<b>déc-18</b>	<b>Ecart sur prix</b>	<b>PR</b>	-	<b>PP</b>	X	<b>QR</b>	<b>Ecarts</b>	<b>Qualification</b>
		1221,79	-	1300	X	9330	-729699,3	Défavorable
	<b>Ecart sur quantité</b>	<b>QR</b>	-	<b>QP</b>	X	<b>PP</b>		
		9330	-	13650	X	1300	-5616000	Défavorable
<b>Ecart global</b>							-6345699,3	Défavorable

**Source :** établie par nos soins à travers des documents internes de la **SOCOTHYD**

### Commentaire

Pour « gaze hydrophile 0.60 x 100 » nous avons constaté un écart sur prix défavorable, cet écart s'explique par la baisse des prix de vente qu'est dû à l'entrée des nouveaux concurrents sur le marché, et pour faire face à cette concurrence la SOCOTHYD a été dans l'obligations d'accepter la négociation avec sa clientèle.

Nous avons observé aussi un écart sur quantité défavorable suit à la non concrétisation des commande de certains établissements public, suite à l'application de la note du 1<sup>er</sup> Ministre adressée aux établissements de santé publique ayant pour objet la réduction des budgets à hauteur de 50%.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°19 : écart sur chiffre d'affaire de « Bande de gaze 4M X 0.10 » (en DA), pour l'année 2018.**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisations
<b>Janv_18</b>	7280000	6975090	-304910	Défavorable	95%
<b>Fév_18</b>	7488000	22823682	15335682	Favorable	304%
<b>Mars_18</b>	7696000	5610725	-2085275	Défavorable	72%
<b>Avr_18</b>	7800000	7666040	-133960	Défavorable	98,%
<b>Mai_18</b>	8528000	6815869	-1712131	Défavorable	79%
<b>Juin_18</b>	8632000	14407600	5775600	Favorable	166%
<b>juillet_18</b>	9880000	5902800	-3977200	Défavorable	59%
<b>Août_18</b>	7280000	1900905,1	-5379094,9	Défavorable	26%
<b>Sept_18</b>	9880000	13874145	3994145	Favorable	140%
<b>Octob_18</b>	9984000	10937483	953483	Favorable	109%
<b>Nov_18</b>	10088000	11056200,05	968200,05	Favorable	109%
<b>Déc_18</b>	9464000	5324038,5	-4139961,5	Défavorable	56%
<b>TOTAL</b>	104000000	113294577,7	<b>9294577,65</b>	<b>Favorable</b>	<b>108,1%</b>

**Source** : établie par nos soins à travers des documents internes de la **SOCOTHYD**

### Commentaire

Vu le tableau N°19 nous avons remarqué pour le produit «Bande de gaze 4M X 0.10 », Un taux de réalisation favorable de 108.1% de ses prévisions, donc la SCOYHYD a réalisé un chiffre d'affaire qui dépasse le prévus de 8.1%. Nous avons constaté aussi un écart sur chiffre d'affaire global favorable qui peut être expliqué par l'augmentation de ses ventes (113294577,7) par rapport à ses prévisions (104000000) de (9294577,65). Nous avons constaté aussi des écarts défavorables pour les mois de janvier, mars, avril, mai, juillet, aout et décembre, ce qui a empêché la SOCOTHYD de réaliser un chiffre d'affaire meilleure.

Afin de mieux interpréter l'écart trouvé nous allons procéder une décomposition de l'écart global en écart sur prix et en écart sur quantités vendus.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°20 : analyse d'écart sur prix et sur quantité de « Bande de gaze 4M X 0.10 »,  
pour l'année 2018.**

janv-00	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		15,213	16	458500	-360839,5	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
458500		455000	16	56000	favorable	
Ecart globale					-304839,5	Défavorable
févr-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		13,569	16	1682036	-4089029,516	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
1682036		468000	16	19424576	favorable	
Ecart global					15335546,48	favorable
mars-18	Ecart sur prix	PR	PP	OR	Ecart	Qualification
		14,491	16	387200	-584284,8	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
387200		481000	16	-1500800	Défavorable	
Ecart global					-2085084,8	Défavorable
avr-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		15,07	16	508700	-473091	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
508700		487500	16	339200	Favorable	
Ecart global					-133891	Défavorable
mai-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		13,778	16	494701	-1099225,622	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
494701		533000	16	-612784	Défavorable	
Ecart global					-1712009,622	Défavorable
juin-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		13,628	16	1057200	-2507678,4	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
1057200		539500	16	8283200	favorable	
Ecart global					5775521,6	favorable
Juillet -18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		13,271	16	444800	-1213859,2	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
444800		617500	16	-2763200	Défavorable	
Ecart global					-3977059,2	Défavorable
Aout-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		15,934	16	119300	-7873,8	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
119300		455000	16	-5371200	Défavorable	
Ecart global					-5379073,8	Défavorable
sept-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		14,183	16	978226	-1777436,642	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		
978226		617500	16	5771616	favorable	
Ecart global					3994179,358	Favorable
oct-18	Ecart sur prix	PR	PP	QR	Ecart	Qualification
		13,553	16	807000	-1974729	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR	QP	PP		

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

	Ecart sur quantité	807000		624000		16	2928000	Favorable
Ecart global							953271	Favorable
nov-18	Ecart sur prix	PR		PP		QR	Ecart	Qualification
		13,703		16		806865	-1853368,905	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR		QP		PP		
		806865		630500		16	2821840	Favorable
Ecart global							968471,095	Favorable
déc-18	Ecart sur prix	PR		PP		QR	Ecart	Qualification
		14,513		16		366854	-545511,898	Défavorable
	Ecart sur quantité	QR		QP		PP		
		366854		591500		16	-3594336	Défavorable
Ecart global							-4139847,898	Défavorable

**Source** : établie par nos soins à travers des documents internes de la **SOCOTHYD**

### Commentaire

Selon le tableau N°20 nous avons constaté pour le produit «Bande de gaze 4M X 0.10 », un écart sur prix défavorable pour tous les mois, cette différence est dû à une baisse des prix, qui a pour objectif d'attirer un plus grand nombre de clients, ce qui explique l'écart favorable sur quantités vendues, et pour faire face à la forte concurrence qui existe sur le marché( SOUAMI, SANTEAS,LABOCENTER, etc) ce qui a obligé la SOCOTHYD à baisser ses prix de vente.

Par contre nous avons remarqué un écart sur quantité favorable pour tous les mois à l'exception de mois de mars, mai, juillet, août et décembre, cela signifié que les quantités vendues sont supérieur aux quantités prévues, donc la SOCOTHYD a fait appel à un grand nombre de consommateurs. L'écart sur prix à influencer sur l'écart global qu'est défavorable de (-4139847,898).

### 3.3. Ecart sur coût de production

L'analyse de coût de production consiste à comparer une donnée de référence (prévues) et une donnée constatée (réelle), afin de rechercher les causes de divergence entre les prévisions et les réalisations. A titre de rappel l'écart sur coût de production est composé d'un écart sur charge directe, écart sur charge indirect. Suit à la confidentialité de ces données au sein de la SOCOTHYD, on a été dans l'incapacité de décomposer cet écart en sous écart, afin de trouver une explication bien précise de l'écart total. À titre de rappel

$$\mathbf{E/\text{coût de production} = \text{coût réel} - \text{coût prévu}}$$

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

**Tableau N°21 : écart sur coût de production des « compresses purifiées 10x10 B/100),  
Pour l'année 2018.**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv_18	49007692,7	45096532,3	-3911160,45	Favorable
Fév_18	7114833,78	6547019,73	-567814,05	Favorable
Mars_18	22269597,9	20492326,5	-1777271,4	Favorable
Avr_18	3207001,5	2951060,1	-255941,4	Favorable
Mai_18	67279,75	61910,35	-5369,4	Favorable
Juin_18	969949,77	892540,92	-77408,85	Favorable
juillet_18	6066390,97	5582250,07	-484140,9	Favorable
Août_18	0	0	0	-
Sept_18	24865475	22881034,3	-1984440,75	Favorable
Octob_18	38870876,7	35768705,9	-3102170,85	Favorable
Nov_18	24164644,3	22236134,8	-1928509,5	Favorable
Déc_18	27394072,4	25207831,7	-2186240,7	Favorable
<b>TOTAL</b>	<b>203997815</b>	<b>187717347</b>	<b>-16280468,3</b>	<b>Favorable</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents internes à la SOCOTHYD

### Commentaire

Nous avons observé un écart sur coût de production favorable cela signifie que la production réelle à consommer moins de charges que prévus. Cette baisse des coûts est une opportune pour l'entreprise ce qui va augmenter sa marge bénéficiaire.

Nous avons remarqué aussi que le coût de production pour le mois d'Aout, est de (0) cela signifie que l'entreprise n'a pas produit durant ce mois mais, il a vendu les produits stocké car ce mois est considéré comme mois de vacance.

**Tableau N° 22 : écart sur coût de production « gaz hydrophile 0.60 x 100 », pour l'année 2018.**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv_18	17640527,3	21404738,4	3764211,07	Défavorable
Fév_18	0	0	0	-
Mars_18	21993384,7	26686427	4693042,37	Défavorable
Avr_18	0	0	0	-
Mai_18	0	0	0	-
Juin_18	5749262,76	6976065,01	1226802,25	Défavorable
juillet_18	17345973	34443493,6	17097520,6	Défavorable
Août_18	0	0	0	-
Sept_18	28386303	34443493,6	6057190,6	Défavorable
Octob_18	39786643,8	48276487,8	8489844,01	Défavorable
Nov_18	40364842,9	48276487,8	7911644,91	Défavorable
Déc_18	43637668	52949260	9311592	Défavorable
<b>TOTAL</b>	<b>214904605</b>	<b>273456453</b>	<b>58551847,8</b>	<b>Défavorable</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents internes de la SOCOTHYD

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

### Commentaire

Nous avons constaté pour le gaz hydrophile 0.60 x 100 un écart sur coût de production défavorable cela indique que l'entreprise a produit avec un coût élevé par rapport à celui prévu. Cette hausse inattendue des coûts, selon le contrôleur de gestion de la SOCOTHYD d'après ses renseignements au niveau de service d'approvisionnement, est due à l'augmentation des taux de change qui emmène une augmentation de coût d'achat de la matière première, ainsi qu'en raison de perte de temps pour retard d'approvisionnement, la production réelle à consommer plus d'heure de machines ce qui a engendré une augmentation des coûts de production. Nous avons constaté aussi un coût de production de (0) pour les mois d'avril et mai suit au non concrétisation de certain commandes et pour le mois d'Aout car il est considéré comme mois de vacances.

**Tableau N°23 : écart sur coût de production « Bande de gaze 4M X 0.10 »**

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv_18	8307655,5	7407894	-899761,5	Favorable
Fév_18	0	0	-	-
Mars_18	10439574,4	9308915,2	-1130659,2	Favorable
Avr_18	6813036,2	6075149,6	-737886,6	Favorable
Mai_18	6183323,5	5513638	-669685,5	Favorable
Juin_18	6190910,4	5520403,2	-670507,2	Favorable
juillet_18	8239373,4	7347007,2	-892366,2	Favorable
Août_18	0	0	-	-
Sept_18	14870324	13259792	-1610532	Favorable
Octob_18	13701941	12217951,2	-1483989,8	Favorable
Nov_18	12207322,1	10885206,8	-1322115,3	Favorable
Déc_18	11160329,9	9951609,2	-1208720,7	Favorable
<b>TOTAL</b>	98113790,4	87487566,4	-10626224	Favorable

Source : établie par nos soins à travers des documents internes de la SOCOTHYD

### Commentaire

Nous avons remarqué selon le tableau N°23 un écart sur coût de production favorable qui peut être expliqué par la baisse de coûts de production réel par rapport au prévu. La SOCOTHYD donc possède une bonne politique d'approvisionnement et un pouvoir de négociation élevé.

## Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD

### 3.4. Ecart sur marge

Ecart sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence les écarts significatifs, recherche les causes de ces écarts, mettre en œuvre des actions correctives afin d'apprécier et d'améliorer la fonction commerciale et la performance interne de l'entreprise.

**Tableau N° 24 : Ecart sur marge pour les trois produits suivant :**

Produit	MR	MB	ECART	Qualification
Compresse purifiées	100891239	95532146	5359093	Favorable
Gaze hydrophile	-92301329,1	6734810	-99036139	Défavorable
bande de gaze	11272350,6	6514870	4757480,6	Favorable
<b>Total</b>	<b>19862260,5</b>	<b>108781826</b>	<b>-88919566</b>	<b>Défavorable</b>

Source : établie par nos soins à travers des documents internes de la SOCOTHYD

### Commentaire

Nous avons constaté pour les deux produit compresse purifiées et bande de gaze un écart favorable cela signifie que l'entreprise a dégagé une marge plus que prévus, à l'inverse pour le produit gaze hydrophile nous avons observé un écart défavorable donc la marge prévus est inférieur à la marge réaliser par l'entreprise.

L'écart défavorable de gaze hydrophile influence l'écart total de la famille de produit de gaze, qu'est de -88919566.

### Recommandation

D'après nos calculs et analyses nous avons constaté un écart défavorable pour le produit « compresse purifiée 10x10 B100 » de (17842160) et pour « le gaz hydrophile 0.60x100 » de (13808692,1), d'après la décomposition de l'écart global en sous écarts.

Nous avons constaté que cette baisse est due à la baisse des prix et l'indisponibilité de la matière pour le produit compresse. Pour le produit de gaz hydrophile elle s'explique par la baisse des prix de vente imposé par l'ETAT algérienne qui un facteur indépendant de l'entreprise.

Afin d'améliorer sa situation la SOCOTHYD doit :

- Améliorer la qualité de ces produits pour une meilleure négociation des prix ;
- Mettre en œuvre de la nouvelle politique tarifaire ;
- Changer sa politique d'approvisionnement en fusant des commandes périodiques avant la réalisation des plans de charge, pour qu'elle puisse maîtriser le marché international.

### **Chapitre III : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD**

---

Et pour assurer sa pérennité l'entreprise doit procéder à :

- La production de certains produits qui sont revendus en l'état ;
- La suppression de certains produits à faible valeur comme les produits d'hygiène ;
- Elargir son réseau de distribution à l'échelle nationale ;
- Accroître la production nationale et baisser l'importation des produits finis ;
- La mise en place de la comptabilité analytique

### **Conclusion**

A travers le stage que nous avons procédé au niveau de la SOCOTHYD d'Isser afin de mettre en pratique les connaissances acquises pendant notre cursus universitaire, nous avons procédé au calcul de prévision de ventes par l'utilisation des méthodes mathématique. Nous avons constaté que nos prévisions sont un peu plus loin de leur réalisations et leur prévisions sont proche de leur réalisations donc les méthodes prévisionnelle utilisés par la SOCOTHYD sont les plus fiable.

Or nous avons pu procéder à la mise en place de certains écarts budgétaire pour trois articles qui sont le gaz hydrophile, les bandes plâtrée et les compresses purifiée. Nous avons constaté que la décomposition des écarts en sous écarts permet à l'entreprise d'analyser les causes principale de déviations par rapport aux objectifs prévus, et la mise en évidence des écarts doivent appeler à la tenue des mesures correctives afin d'améliorer la situation de l'entreprise. Nous avons remarqué aussi que les déviations peuvent être dues non seulement à des facteurs internes mais aussi à des facteurs externes qui sont parfois indépendant de l'entreprise et difficile à les gérer. Nous avons distingué que lorsque l'entreprise observe un écart significatif, des actions correctives doit être mise en œuvre ou les objectifs doivent être réajustés. Nous avons remarqué que le budget de vente est un élément fondamentale de processus d'élaboration des budgets au sein de la SOCOTHYDE, de fait que c'est le premier a élaboré et que les autres budgets son dépend de lui. Donc le contrôle de budget de vente peut participer directement à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Nous avons conclu pendant notre stage que le contrôle budgétaire est une phase importante qui participe directement à l'amélioration de la performance de l'entreprise de fait qu'il s'agit de vérifier si les dépenses et les recettes sont faite en conformité avec les objectifs fixé par l'entreprise.

Dans les années cinquante et soixante, les entreprises ont essayé de se projeter dans l'avenir, en effectuant des plans stratégiques destinés à confronter leur situation actuelle, aux objectifs stratégiques par l'utilisation des prévisions et budget. Dans ce cadre le système budgétaire permet la déclinaison à court terme du plan stratégique aux objectifs opérationnels, c'est pourquoi le contrôle de gestion et la gestion budgétaire prennent une place importante dans les entreprises.

Le contrôle budgétaire constitue ainsi, un instrument essentiel du contrôle de gestion, tant par son aptitude à fournir des informations clés pour l'application et le suivi de la stratégie, il permet de dégager les écarts entre les résultats réels et les résultats prévus d'un centre de responsabilité afin de rechercher les causes et d'instaurer les mesures correctives. Donc l'hypothèse une est confirmée suite à l'existence d'une relation étroite entre le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire d'après tous ce que nous avons constaté dans ce travail de recherche.

Le système de gestion prévisionnel à court terme recouvre deux étapes ; d'une part l'établissement et la négociation des budgets d'autre part le contrôle budgétaire avec le calcul et l'analyse des écarts ainsi que la recherche des actions correctives. Le budget donc constitué une synthèse élaboré par l'entreprise afin de prévoir ce que souhaite de réaliser dans l'avenir. A cet effet l'hypothèse deux est confirmé.

L'objectif de notre travail est de savoir comment mettre en place le processus de contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD et qu'elle est la procédure de contrôle adopté. Pour répondre à cette problématique nous avons essayé de présenter le processus budgétaire au niveau de l'EPE SOCOTHYD, en suivant la démarche d'élaboration des budgets et la procédure de contrôle budgétaire. Nous avons essayé de suivre l'évolution des ventes des produits en utilisant la méthode des moindres carrés sur trois produits (compresse purifiée, gaz hydrophile, bande plâtrée) avec 12 observations liées aux ventes mensuelles de ses produits durant les années antérieures (2017), cette étude faite dans le but d'estimer les ventes mensuelles des trois produits, et préparer un budget de ventes pour l'année 2018.

Après avoir calculé ces prévisions nous avons procédé au calcul et l'analyse des écarts sur chiffre d'affaire, sur coût de productions et sur marge, cette étude nous a permis de vérifier la pertinence des prévisions établies et d'évaluer la performance financière de l'entreprise.

Durant notre période de stage, nous avons constaté l'importance de la mise en place de la fonction contrôle de gestion et contrôle budgétaire pour l'entreprise SCOTHYD, et l'existence

d'un département « budget et contrôle budgétaire » lui assure la planification et le suivi des plans à moyen et à court terme et lui facilite la communication entre les différents services et veille au bon fonctionnement de processus de contrôle budgétaire.

Les budgets et plus particulièrement le contrôle budgétaire est un outil important de performance de l'entreprise. Toutefois certaines difficultés peuvent surgir au moment des prévisions voir même des réalisations. Donc l'hypothèse trois est confirmée.

# Bibliographie

## Ouvrages

- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007.
- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2010.
- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2016.
- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008.
- Berland N, « le contrôle budgétaire », édition LA DECOUVERTE, Paris, 2004.
- Bescos PL, Dobler Ph, « contrôle de gestion et management », 4<sup>ème</sup> édition, Montcherstien, Paris, 1997.
- Boisselier Patrick, « contrôle de gestion cours et application », édition Vuibert, Paris, 1999.
- Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2009.
- Bouquin H, « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », EDICEF, 1992
- Bouquin H, « le contrôle de gestion », Gestion puf, Paris, 1997.
- Brookson S, « Gérer un budget », édition Mango Pratique, Paris, 2006.
- Burlaud L, Teller R « contrôle de gestion », édition organisation, 1998.
- Cossu C, « Ecart », édition Vuibert, Paris, 1989.
- Courtois C, Bonnefous M « gestion de production », édition organisation, 1989.
- Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
- Désiré-luciani M.N, Hirsch, Kacher N, Polossat M, « le grand livre du contrôle du gestion », Groupe Eyrolles, Paris, 2013.
- Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2007.
- Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008.
- Doriath B, Lozato M, « comptabilité et gestion des organisations », 6<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008.

- Doriath B, Lozato M, « contrôle de gestion manuel et application » Dunod, Paris, 2010.
- Forget J, « la gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2007.
- Gérard Melyon, « comptabilité analytique », édition BREAL, 2004
- Gervais M, « contrôle de gestion par le système budgétaire » Vuibert, Paris, 1987
- Gervais M, « contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », cEconomica, Paris 1991.
- Gervais M, « contrôle de gestion », édition, Economica, Paris, 2005.
- Gervais M, « contrôle de gestion », 9<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris ,2009.
- Giraud F, Saulpic O, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Cualino, Paris 2004.
- Herver H, « toute la finance de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2002.
- Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion » Berti, Paris, 2006.
- Laurence le gallo, « contrôle de gestion », édition Dutigea, 2<sup>ème</sup> année, option PMO, Paris, 2005-2006.
- Lochard J. « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998.
- Lônia H, « contrôle de gestion : Organisation, outil et pratique 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008.
- Saada I, Burlaud A, Sinon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion 3<sup>ème</sup> édition, Vuibert, Paris, 2005.
- Sépari S, Bonnet F, « Management et contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2017.

## Articles

- De gagnants seront ceux qui restructurent la manière dont l'information circule dans leur entreprise : consulter le 18 octobre 2019 à 15h30
- Sponem S, contrôle budgétaire : recherche de l'efficacité ou recherche de l'légitimité ? comptabilité, contrôle, audit et institution Mai 2006 Tunisie, PP ; CD ROM, Halash-00558254.

## **Séminaire**

- Groupe licorne, « initiation au contrôle de gestion et de comptabilité analytique : consulter le 03 novembre 2019 à 11h
- Par NPA France dans art, économie, politique n philosophie, septembre 2006 : consulter à 11h

## **Cours**

- Cours de comptabilité générale « système comptable OHADA »
- Cours de gestion budgétaire, noté de lecteur présentée par Monsieur Manne Emile Kitsoukou.

## **Site internet**

- [www.management.frée.fr](http://www.management.frée.fr)

Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Decembre	Compte
COOP. P.R. 25X7 B10 12 Pts	117 420,00	197 505,00	150 232,00	77 235,00	14 473,00	116 450,00	5 333,00	37 280,00	40 343,00	21 013,00	20 313,73	-	804 264,72
COOP. P.R. 10X10 B10 12 Pts	10 800,00	115 642,50	172 590,00	57 887,50	7 630,00	365 251,00	-	4 042,00	31 236,00	11 709,60	20 230,00	7 806,40	805 643,00
COOP. P.R. 25X7 B10 12 Pts	21 121 938,48	15 310 419,28	19 438 017,70	26 775 129,32	22 035 643,84	12 219 976,64	24 432 280,00	5 974 813,00	26 184 925,80	29 810 706,40	22 999 380,00	31 244 355,00	259 932 218,66
COOP. P.R. 10X10 B10 12 Pts	19 063 983,40	13 591 627,00	13 509 991,40	28 631 124,20	23 160 067,40	13 149 694,80	33 128 056,00	16 566 129,00	20 893 526,00	32 181 805,60	39 727 666,80	18 278 166,40	297 157 868,00
COOP. S.T.E.R. 25X7 B10 12 Pts	589 507,20	1 358 232,12	1 064 132,00	150 076,80	1 409 438,40	1 035 899,60	2 311,20	15 223,36	221 928,40	581 904,72	607 797,84	835 071,44	8 876 183,05
COOP. S.T.E.R. 10X10 B10 12 Pts	1 109 023,04	995 674,12	829 213,08	1 717 872,64	835 742,16	954 381,60	148 866,40	235 567,34	579 865,04	144 104,66	1 581 134,20	1 537 244,22	9 718 859,42
COOP. S.T.E.R. 25X7 B10 12 Pts	1 800 437,00	2 664 213,00	3 161 996,60	747 286,00	4 099 892,00	1 018 661,00	3 413 804,00	1 469 720,00	3 675 340,00	3 958 278,00	5 347 808,00	4 417 146,00	39 647 251,00
COOP. S.T.E.R. 10X10 B10 12 Pts	2 188 957,60	3 413 274,00	9 261 292,70	4 171 906,36	6 419 491,50	4 485 996,80	3 083 244,50	2 207 183,50	3 844 821,50	4 219 609,64	5 773 142,00	4 683 152,50	56 483 223,00
BANDS DE GAZE AQUA 60XCM	280 040,00	538 846,00	98 676,00	-	1 314 853,00	662 800,00	12 800,00	1 180,00	603 650,00	21 660,00	10 800,00	91 600,00	2 502 308,00
BANDS DE GAZE AQUA 60XCM	324 943,00	1 232 566,00	433 925,00	426 250,00	638 560,00	629 100,00	169 680,00	15 000,00	923 420,00	2 476 566,00	77 041,00	228 093,40	7 044 830,40
BANDS DE GAZE AQUA 100CM	6 971 090,00	27 823 642,00	5 610 235,00	7 666 840,00	6 413 802,00	14 407 600,00	5 902 800,00	1 900 951,10	13 914 141,00	10 917 843,20	11 056 200,05	5 134 018,50	113 294 577,85
BANDS DE GAZE AQUA 100CM	26 560,00	11 480,00	-	-	23 660,00	8 604,00	-	17 864,00	-	4 600,00	211 250,00	332 200,00	646 974,00
BANDS DE GAZE AQUA 200CM	-	-	13 335,00	-	30 000,00	-	-	-	-	6 138,00	6 600,00	19 800,00	77 993,00
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	144 800,00	530 002,26	838 870,00	616 292,00	1 042 893,00	330 480,00	1 171 340,00	1 650,00	169 200,00	165 260,00	1 211 660,00	256 614,25	5 234 980,01
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	46 182,40	369 228,00	29 182,00	27 473,00	220 750,00	-	709 163,00	56 920,00	-	201 044,00	178 425,00	18 721,22	1 897 133,42
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	-	-	-	-	54 800,00	11 700,00	16 740,00	-	-	54 800,00	46 860,00	-	184 990,00
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	28 411,66	28 411,66
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	-	-	-	-	-	5 000,00	-	-	-	-	-	6 449,30	11 840,00
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	-	-	-	-	-	4 400,00	-	-	-	-	-	-	11 449,30
BANDS DE TANGERS ANTONOCCIA	-	-	-	-	-	5 000,00	-	-	-	-	-	-	5 000,00
ECLAIR DE TOILE TRANSPARENT	-	-	-	-	7 000,00	242 900,00	-	-	-	-	-	-	249 900,00
COOP. OCCLEADRES PHERERS B10	8 640,00	81 507,20	7 436,00	18 236,00	-	-	-	91 000,00	-	6 888,00	9 301,50	9 301,50	225 623,60
COOP. OCCLEADRES STERILISERS B10	-	10 314,40	10 308,60	-	56 388,00	-	-	5 200,00	-	13 811,40	-	43 163,60	141 088,00
COOP. OCCLEADRES STERILISERS F100	41 470,00	13 016,00	212 973,60	28 377,00	265 848,00	11 760,00	116 987,20	22 143,23	79 250,00	3 096,00	6 786,80	5 744,66	865 154,61
GAZ HYDROPHILE 0,60 X100	9 065 280,00	17 607 469,60	6 407 682,50	7 667 233,00	9 983 722,10	48 500 580,00	16 601 486,50	7 829 636,00	20 311 360,00	13 138 290,20	12 791 861,00	11 399 305,60	181 191 207,90
BANDS FLAHER 5cm 5m	5 371,60	180 000,00	18 400,00	13 240,00	13 200,00	11 508,80	33 236,00	-	33 236,00	-	14 950,00	366 499,20	656 266,00
BANDS FLAHER 10cm 5m	2 176 010,00	1 833 420,00	2 628 307,00	1 464 220,00	2 650 400,00	1 689 898,00	921 156,00	472 500,00	2 317 608,00	1 612 489,50	2 660,00	1 329 214,50	49 329 417,00
BANDS FLAHER 15cm 5m	6 139 947,70	710 584,00	3 339 782,80	2 564 884,00	2 998 272,00	715 211,20	4 443 633,00	201 337,00	920 277,00	9 170 232,23	6 087 482,02	13 884 380,10	59 686 124,73
BANDS FLAHER 20cm 5m	1 541 211,50	3 697 381,00	166 063,60	6 599 077,00	6 002 222,23	373 699,10	1 555 501,50	38 192,83	11 748 965,35	2 388 501,79	17 084,61	5 348 509,95	41 626 256,36
COOP. P.R. 5 X 3 B10 12 Pts	28 290,00	87 193,00	5 748,00	-	-	-	-	28 646,10	19 256,40	5 217,27	12 982,30	12 603,64	252 929,30
COOP. P.R. 10X10 B10 12 Pts	44 608,00	22 304,00	11 153,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 540 092,08
COOP. P.R. 5 X 3 B10 12 Pts	2 064 480,00	1 632 261,92	2 471 404,18	1 709 611,58	2 637 844,40	1 244 649,60	725 188,88	1 171 000,08	1 532 356,60	332 462,80	847 280,00	1 806 093,64	18 060 936,42
COOP. P.R. 10X10 B10 12 Pts	995 372,50	-	209 444,40	391 114,60	1 036 192,50	1 485 151,20	-	-	97 637,40	-	-	-	216 780,00
COOP. S.T.E.R. 5 X 3 B10 12 Pts	127 264,20	184 621,00	457 350,00	129 240,00	181 514,70	340 331,00	41 775,00	386 195,00	276 573,00	185 300,00	147 360,00	186 621,00	4 268 718,88
BANDS FLAHER MAXI 5CM	-	-	-	-	228 800,00	79 288,18	111 881,15	-	11 200,00	-	-	442 416,00	482 416,00
COOP. P.R. 25X5 X 3 B10 0117PM	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	191 476,53
COMPRESSES NON TISEE 10X10 B10 0115	-	-	-	-	-	-	-	-	-	390 000,00	-	-	578 680,00
Total	81 018 881,32	92 035 338,94	72 543 857,36	90 809 370,40	103 223 506,65	146 250 681,72	86 672 290,43	38 979 377,45	108 549 139,41	123 424 239,12	108 429 975,80	104 284 277,80	1 135 251 254,66

Reproduction de fabrication de Produits  
 Pharmaceutiques et Hygiene  
 S.C.O.T H.Y.D  
 Pharmacie  
 Pharmacie  
 Pharmacie

COMPTE:3551020-BANDES DE GAZE 4\*0.10

Exercice 2018

DATE	JOURNAL	PIECE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
					REOUVERTURE...	32 292 200.41	0.00
31/01/18	11	06	3551020	06	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	<del>8 307 655.50</del>	7 407 894,00
31/01/18	11	07	3551020	07	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		7 009 250.26
28/02/18	11	18	3551020	18	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		25 690 450.86
31/03/18	11	28	3551020	28	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	10 439 574.40	9 308 915,20
31/03/18	11	29	3551020	29	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		5 893 393.12
30/04/18	11	39	3551020	39	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	6 813 036.20	6 075 149,60
30/04/18	11	40	3551020	40	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		7 734 370.16
31/05/18	11	50	3551020	50	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	6 183 323.50	5 513 638,00
31/05/18	11	51	3551020	51	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		7 517 054.87
30/06/18	11	61	3551020	61	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	6 190 910.40	5 520 403,20
30/06/18	11	62	3551020	62	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		16 056 266.15
31/07/18	11	73	3551020	73	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	8 239 373.40	7 347 007,20
31/07/18	11	74	3551020	74	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		6 752 236.22
31/08/18	11	84	3551020	84	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		1 810 493.87
30/09/18	11	91	3551020	91	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	14 870 324.00	13 259 792,00
30/09/18	11	92	3551020	92	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		14 843 651.82
31/10/18	11	102	3551020	102	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	13 701 941.40	12 217 951,20
31/10/18	11	103	3551020	103	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		12 245 412.33
30/11/18	11	115	3551020	115	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	12 207 322.10	10 885 206,80
30/11/18	11	116	3551020	116	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		12 243 663.36
31/12/18	11	132	3551020	132	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	11 160 329.90	9 351 609,20
31/12/18	11	133	3551020	133	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		5 569 300.53
31/12/18	11	149	3551020	149	BANDES DE GAZE 4 x 0.10	-10 626 224.40	
31/12/18	11	150	3551020	150	BANDES DE GAZE 4 x 0.10		-9 863 710.50
TOTAL (24) MOUVEMENTS du 01/01/18 au 31/12/18						87 487 566.40	113 501 833.05
CUMULS AU 31/12/18						119 779 766.81	113 501 833.05
SOLDE AU 31/12/18						6 277 933.76	

# CHIFFRE D'AFFAIRES PAR ARTICLE EN QUANTITE

Du : 01/01/2018 Au : 31/12/2018

Le : 28/01/2020 a 10:58:07

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
31901104	FEUILLARD S 12	8153	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8153
31905105	OUATE DE CELLULOSE 19 CM	1655	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1655
31905106	OUATE DE CELLULOSE 28 CM	895	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	895
31906121	Disposnet (colle multifonction)	420	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	420
31906122	DISPOMELT 524	3900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3900

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
330000	BLOUSE BLANCHIE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
350000	COTON HYDROPHILE S/ 50 GRS ZZ	3223	3608	3896	2464	3106	4328	1872	352	5560	2853	520	4440	36222
350002	COTON HYDROPHILE S/ 100 GRS Z	7180	4660	3340	6134	5322	5138	2540	4280	3559	5807	3675	4880	56514
350005	COTON HYDROPHILE S/ 200 GRS R	2479	96	706	1084	2962	120	3149	0	2035	1536	1194	1012	16373
350006	COTON HYDROPHILE S/ 500 GRS R	5470	3309	5053	8428	7370	18223	17150	5525	6513	7245	7520	15243	107046
350008	COTON CARDE S/ 500 GRS	1236	1844	1620	1455	2910	3806	2330	967	3446	3224	2848	1406	27089
350022	TAMPONS DENTAIRE N° 08 LOC	0	0	0	0	0	0	50	0	0	0	0	34	84
350023	TAMPONS DENTAIRE N° 10 LOC	7136	0	27	0	0	0	83	0	0	0	0	0	7246
350024	TAMPONS DENTAIRE N° 12 LOC	504	3650	3001	3003	658	392	363	8	112	1114	1469	742	15016
350038	COTON CARDE P250 GRS	0	0	0	0	0	49	0	0	0	0	0	0	49

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
351002	COMP. PUR. 7.5X7.5 B/10 12 Pils	3750	6300	4800	2400	450	3750	150	1200	1200	450	600	0	25050
351003	COMP. PUR. 10 X 10 B/10 12 Pils	255	2805	3765	1360	170	8925	0	85	680	255	425	170	18895
351005	COMP. PUR. 7.5X7.5 B/100 12 Pils	83314	65622	74690	100452	97596	45192	115254	23344	102376	148732	116456	158817	1129845
351006	COMP. PUR. 10 X 10 B/100 12 Pils	42151	32495	30694	65253	77182	37658	102472	40478	52708	170770	128582	57372	837815
351011	COMP. STER. 7.5X7.5 B/10 12 Pils	14940	34144	26820	3780	36180	27360	540	360	7200	13140	13500	19078	87042
351012	COMP. STER. 10 X 10 B/10 12 Pils	22272	19776	16322	14208	16916	19080	2592	4416	10176	2496	27456	26975	182685
351014	COMP. STER. 7.5X7.5 B/100 12 Pils	10740	8060	17740	2200	15830	3385	12730	5120	13970	16830	17868	16855	141328
351015	COMP. STER. 10 X 10 B/100 12 Pils	4726	11306	23050	9195	17850	10953	7252	5860	8617	10862	13208	11141	134020
351017	BANDES DE GAZE 4M X 0.06CM	23320	57600	8700	0	11550	65000	2700	200	60900	1800	900	9000	241670
351019	BANDES DE GAZE 4M X 0.08CM	22920	108700	30900	35000	51850	53000	17200	0	83800	211700	8580	17570	641220
351020	BANDES DE GAZE 4M X 0.10CM	458500	1682036	387200	508700	494701	1057200	444800	119300	978226	807000	806865	366854	8111382

# CHIFFRE D'AFFAIRES PAR ARTICLE EN QUANTITE

Du : 01/01/2017 Au : 31/12/2017

Entreprise de Fabrication de Produits  
Parapharmaceutiques et Hygiène  
Corporielle  
S O C O T H Y D  
Structure Marketing  
Page 4 of 7

Le :28/01/2020 a 10:56:58

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
31955116	SACHETS C.C. 1 AGE P/10 S/ABY	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	341
31955102	PAPIER SILICONE BLANC 35MM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9870
<b>330</b>														<b>9870</b>

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
330000	BLOUSE BLANCHE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1266
<b>350</b>														<b>1266</b>

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
350000	COTON HYDROPHILE S/ 50 GRS ZZ	2416	2112	5376	4144	3573	1408	3736	32	4877	3189	2576	3680	37119
350002	COTON HYDROPHILE S/ 100 GRS Z	8753	5232	5690	5355	5499	1670	5957	4635	4975	3449	4985	4614	60813
350005	COTON HYDROPHILE S/ 200 GRS R	144	1661	1293	1708	2258	2037	474	939	2075	891	4237	1702	19419
350006	COTON HYDROPHILE S/ 500 GRS R	5722	8610	6226	5510	5085	6657	5975	2464	5468	6368	5721	7908	71712
350008	COTON CARDE S/ 500 GRS	880	1880	1593	1123	1554	1803	1133	453	3330	1836	2470	1194	19245
350023	TAMPONS DENTAIRE N° 10 LOC	0	0	0	0	0	0	459	642	2580	1428	1888	9147	16144
350024	TAMPONS DENTAIRE N° 12 LOC	1808	3347	730	0	5196	5380	5424	3468	4981	4423	1876	419	37052
350038	COTON CARDE P/250 GRS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	201	0	201
<b>351</b>														<b>201</b>

Article	Libelle Article	Janvier	Fevrier	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept.	Octobre	Novembre	Decembre	Comule
351002	COMP. PUR. 7.5X7.5 B/10 12 Pils	4950	6150	900	3000	4388	450	2721	0	0	3750	4800	2700	33809
351003	COMP. PUR. 10 X 10 B/10 12 Pils	1700	3825	510	1530	2975	680	1215	1785	3230	100	425	1445	19420
351005	COMP. PUR. 7.5X7.5 B/100 12 Pils	42172	89414	59772	77892	89195	55869	59215	50707	85894	50839	55141	38132	754242
351006	COMP. PUR. 10 X 10 B/100 12 Pils	24944	41253	36476	57604	67078	33097	47362	23880	72640	39942	72527	66916	583719
351011	COMP. STER. 7.5X7.5 B/10 12 Pils	26460	20700	25200	17100	26460	29160	37980	18000	16740	17920	24300	21060	281080
351012	COMP. STER. 10 X 10 B/10 12 Pils	23616	15648	15830	18432	25685	15648	23136	768	16320	25348	19296	16224	215951
351014	COMP. STER. 7.5X7.5 B/100 12 Pils	6510	20000	4130	3800	4860	26150	5240	1890	7040	4020	12990	3048	99678
351015	COMP. STER. 10 X10 B/100 12 Pils	9084	21156	6274	4074	5907	25402	1222	4197	5814	12839	6724	17943	120636
351017	BANDES DE GAZE 4M X 0.06CM	13000	13500	0	0	19000	4900	2700	0	46400	27000	2700	100	129300
351019	BANDES DE GAZE 4M X 0.08CM	13300	33050	16900	15000	51500	14500	29600	14000	114500	22700	7000	100	332150
351020	BANDES DE GAZE 4M X 0.10CM	309600	535050	501550	589825	609300	394351	418600	308150	1144505	341600	439940	365500	5957971
351021	BANDES DE GAZE 4M X 0.15CM	2450	1005	2275	960	0	1000	1500	0	0	0	15160	100	24450
351022	BANDES DE GAZE 4M X 0.20CM	1250	0	0	0	250	1320	0	600	0	0	0	0	3420
351026	BANDES DE FIXATION ELASTIQUE	12844	18112	15462	3774	33086	19476	28704	2772	20216	4720	59720	57976	276812
351036	BANDES DE TOILE 4M X 0.10CM	2000	1540	200	0	5720	16500	20120	3000	4600	6000	2000	55160	116840
351043	BANDES DE TANGEPES 4M X 0.1	0	0	0	0	0	0	24	0	0	0	0	0	24
351044	BANDES DE TANGEPES 4M X 0.2	0	0	0	0	0	0	24	0	0	0	0	0	24

COMPTE:3551006-COMP.PURIFIES 10\*10 B/100

Exercice 2018

DATE	JOURNAL	PIECE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT <i>Avant</i>	CREDIT <i>Après</i>
					REOUVERTURE...	184 413 324.37	0.00
31/01/18	11	06	3551006	06	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	49 007 692.71	<del>45 096 532,26</del>
31/01/18	11	07	3551006	07	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>19 347 280,26</del>
28/02/18	11	17	3551006	17	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	<del>7 114 833,78</del>	<del>6 547 019,73</del>
28/02/18	11	18	3551006	18	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>14 951 454,02</del>
31/03/18	11	28	3551006	28	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	22 269 597.92	<del>20 492 326,52</del>
31/03/18	11	29	3551006	29	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>14 134 402,14</del>
30/04/18	11	39	3551006	39	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	3 207 001.50	<del>2 959 060,10</del>
30/04/18	11	40	3551006	40	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>30 065 695,75</del>
31/05/18	11	50	3551006	50	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	67 279.75	<del>69 910,35</del>
31/05/18	11	51	3551006	51	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>35 564 953,20</del>
30/06/18	11	61	3551006	61	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	969 949.77	<del>892 540,92</del>
30/06/18	11	62	3551006	62	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>17 371 639,45</del>
31/07/18	11	73	3551006	73	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	6 066 390.97	<del>5 582 250,07</del>
31/07/18	11	74	3551006	74	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>47 244 444,79</del>
31/08/18	11	84	3551006	84	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>48 657 584,83</del>
30/09/18	11	91	3551006	91	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	24 865 475.02	<del>22 881 034,87</del>
30/09/18	11	92	3551006	92	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>24 372 124,96</del>
31/10/18	11	102	3551006	102	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	38 870 876.73	<del>35 768 725,88</del>
31/10/18	11	103	3551006	103	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>79 266 519,98</del>
30/11/18	11	115	3551006	115	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	24 164 644.25	<del>22 236 134,75</del>
30/11/18	11	116	3551006	116	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>59 853 897,41</del>
31/12/18	11	132	3551006	132	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	27 394 072.35	<del>25 207 839,65</del>
31/12/18	11	133	3551006	133	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		<del>26 764 365,25</del>
31/12/18	11	149	3551006	149	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis	-16 280 468.25	
31/12/18	11	150	3551006	150	COMP.PURIFIES 10 x 10 B/100 12 Plis		-16 171 308.52
TOTAL (25) MOUVEMENTS du 01/01/18 au 31/12/18						187 717 346.50	371 422 993.58
CUMULS AU 31/12/18						372 130 670.87	371 422 993.58
SOLDE AU 31/12/18						707 677.29	

COMPTE:3551069-GAZE HYDROPHILE 0.60\*100

Exercice 2018

DATE	JOURNAL	PIECE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
					REOUVERTURE...	45 857 163.16	0.00
31/01/18	11	06	3551069	06	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	<del>17 640 527.29</del>	21 404 738,36
31/01/18	11	07	3551069	07	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		7 046 150.96
28/02/18	11	18	3551069	18	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		15 108 070.68
31/03/18	11	28	3551069	28	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	<del>21 993 384.67</del>	26 666 427,04
31/03/18	11	29	3551069	29	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		5 356 420.58
30/04/18	11	40	3551069	40	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		6 290 267.76
31/05/18	11	51	3551069	51	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		8 685 936.89
30/06/18	11	61	3551069	61	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	5 749 262.76	6 976 065,01
30/06/18	11	62	3551069	62	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		42 864 669.53
31/07/18	11	73	3551069	73	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	17 345 973.03	21 047 330,85
31/07/18	11	74	3551069	74	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		15 708 389.86
31/08/18	11	84	3551069	84	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		7 517 662.45
30/09/18	11	91	3551069	91	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	28 386 303.03	34 443 493,63
30/09/18	11	92	3551069	92	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		19 124 218.89
31/10/18	11	102	3551069	102	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	39 786 643.80	
31/10/18	11	103	3551069	103	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		48 276 487,81 11 914 174,58
30/11/18	11	115	3551069	115	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	40 364 842.90	48 978 065,50
30/11/18	11	116	3551069	116	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		11 553 072.62
31/12/18	11	132	3551069	132	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	43 637 668.00	52 949 260,00
31/12/18	11	133	3551069	133	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		10 185 031.73
31/12/18	11	149	3551069	149	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100	45 857 262.72	
31/12/18	11	150	3551069	150	GAZE HYDROPHILE 0.60 x 100		24 645 226.81
TOTAL (22) MOUVEMENTS du 01/01/18 au 31/12/18						260 761 868.20	185 999 293.34
CUMULS AU 31/12/18						306 619 031.36	185 999 293.34
SOLDE AU 31/12/18						120 619 738.02	

**Tableau N°11 : Tableau des coefficients saisonnier**

Année	2017		
	V.O	V.A	CS
Janvier	309600	486238.76	0.638
Février	535050	488104	1.096
Mars	501550	489969.24	1.023
Avril	589825	491834.48	1.199
Mai	609300	493699.72	1.234
Juin	394351	495564.96	0.796
Juillet	418600	497430.2	0.842
Aout	308150	499295.44	0.617
Septembre	1144505	501160.68	2.284
Octobre	341600	503025.92	0.681
Novembre	439940	504891.16	0.871
Décembre	365500	506756.4	0.723

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

**Tableau N°6 : Tableau des coefficients saisonnier**

<b>Année</b>	<b>2017</b>		
<b>Mois</b>	<b>V.O</b>	<b>V.A</b>	<b>CS</b>
<b>Janv.</b>	24944	34657.5	0.720
<b>Février</b>	41253	37200.16	1.109
<b>Mars</b>	36476	39743.07	0.919
<b>Avril</b>	57604	42285.98	1.363
<b>Mai</b>	67078	44828.89	1.496
<b>Juin</b>	33097	47371.8	0.699
<b>Juillet</b>	47362	49914.71	0.949
<b>Aout</b>	23880	52457.62	0.456
<b>Sept</b>	72640	55000.53	1.322
<b>Octobre</b>	39942	57543.44	0.694
<b>Novembre</b>	72527	60086.35	1.207
<b>Décembre</b>	66916	62629.26	1.068

**Source :** établir par nos soins à l'aide des documents interne à l'entreprise

## Listes des tableaux

Tableau N°01 : la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité Analytique .....	20
Tableau N°02 : Evolution du chiffre d'affaire et de l'effectif.....	87
Tableau N°03 : Les sites de production de la SOCOTHYDE .....	91
Tableau N° 04 : calcul des estimateurs a et b pour le produit compresse Purifiée 10 X10 B/100 12 piles .....	99
Tableau N°05 : calcul des tendances de l'année 2018 pour CA mensuels pour le produit compresse purifié 10 X10 B/100 12 piles .....	100
Tableau N°06 : calcul des coefficients saisonniers pour CA mensuels pour le produit compresse purifiée 10 X10 B/100 12 piles .....	101
Tableau N°07 : calcul des prévisions du CA mensuels de la SOCOTHYDE .....	102
Tableau N°08 : calcul et analyse des écarts .....	103
Tableau N°09 : calcul des estimateurs a et b pour le produit bande de gaze 4M x 0.1.....	105
Tableau N°10 : calcul des tendances de pour DC de SOCOTHYDE .....	106
Tableau N°11 : calcul des coefficients saisonniers pour CA mensuels pour le produit bande de gaze 4M x 0.116 .....	107
Tableau N°12 : calcul des prévisions du CA mensuels de la DC de SOCOTHYD ..	108
Tableau N°13 : calcul et analyse des écarts.....	109
Tableau N°14 : Evolution de chiffre d'affaire pour l'année 2017/2018 .....	111
Tableau N°15 : Ecart sur chiffre d'affaire de compresse purifiée 10x10 B/100 .....	113
Tableau N°16 : Analyse des écarts sur quantité vendus et sur prix de vente .....	114
Tableau N°17 : Ecart sur chiffre d'affaire de gaze hydrophile 0.6x 100.....	116
Tableau N°18 : Analyse des écarts sur quantité vendus et sur prix de vente .....	117

Tableau N°19 : Ecart sur chiffre d'affaire de bande de gaze 4Mx 0.0.1 .....	119
Tableau N°20 : Analyse des écarts sur quantité vendus et sur prix de vente .....	120
Tableau N°21 : Ecart sur coût de production pour compresse purifiée .....	122
Tableau N°22 : Ecart sur coût de production pour gaze hydrophile 0.6 x100 .....	122
Tableau N°23 : Ecart sur coût de production pour bande de gaze 4 M x 0.1 .....	123
Tableau N°24 : Ecart sur marge .....	124

## *Liste des schémas*

Schéma N°01 : Profil de contrôleur de gestion .....	16
Schéma N°02 : Processus de planification .....	39
Schéma N°03 : la démarche de la gestion budgétaire .....	40
Schéma N°04 : articulation fonctionnelle d'un système budgétaire .....	56
Schéma N°05 : processus de contrôle budgétaire .....	62
Schéma N°06 : typologie des coûts préétablis .....	72
Schéma N°07 : la décomposition de l'écart sur coût de production .....	74

## Listes des figures

Figure N°1 : rattachement à la direction générale .....	10
Figure N°2 : rattachement à la direction financière.....	11
Figure N°3 : rattachement en râteau .....	12
Figure N°4 : les étapes de contrôle de gestion .....	14
Figure N°5 : le processus de contrôle de gestion .....	15
Figure N°6 : le contrôle budgétaire élément de contrôle de gestion .....	19
Figure N°7 : les différents rôles de la comptabilité analytique .....	22
Figure N°8 : l'articulation entre les budgets et le plan correspond à une approche rationnelle et hiérarchique de la gestion de l'entreprise .....	40
Figure N°09 : Evolution des effectifs entre 2015 et 2017 .....	88
Figure N°10 : Organigramme de la SOCOTHYDE .....	92
Figure N°11 : Organigramme de la direction finance et comptabilité .....	96
Figure N°12 : Comparaison entre nos prévisions, leur prévision et leur réalisation Pour le produit compresse purifiée 10x10 B/100 .....	104
Figure N°13 : Comparaison entre nos prévisions, leur prévision et leur réalisation Pour le produit bande de gaze 4 M x 0.10cm .....	110
Figure N°14 : Evolution de chiffre d'affaire par famille de produit .....	112



# Table de matière

<b>Introduction générale</b> .....	<b>01</b>
<b>Chapitre 1 : Contrôle de gestion vs contrôle budgétaire</b> .....	<b>05</b>
Introduction .....	05
<b>Section 1 : Aspect théorique de contrôle de gestion</b> .....	<b>05</b>
1.1. Historique, évolution et définition de contrôle de gestion .....	05
1.1.1. Historique .....	05
1.1.2. L'évolution de contrôle de gestion .....	06
1.1.3. Définition du contrôle de gestion .....	07
1.2. Les finalités de contrôle de gestion .....	07
1.3. Rôle du contrôle de gestion .....	08
1.4. Positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation .....	9
1.4.1. Rattachement à la direction générale .....	9
1.4.2. Rattachement au directeur financier .....	10
1.4.3. Rattachement en réseau .....	11
1.5. Le contrôle de gestion comme processus .....	12
1.6. La mise en place de contrôle de gestion .....	14
1.7. Le métier de contrôleur de gestion .....	15
1.8. Le lien entre le contrôle budgétaire et le contrôle de gestion .....	17
1.8.1. L'efficacité de contrôle budgétaire .....	17
<b>Section 02 : Les principaux outils du contrôle de gestion</b> .....	<b>18</b>
2.1. La comptabilité générale .....	18
2.1.1. Les objectifs de la comptabilité générale .....	19
2.2. La comptabilité analytique .....	19
2.2.1. Les objectifs de la comptabilité analytique .....	20
2.2.2. Les concepts de base de comptabilité analytique .....	21
2.2.2.1 Notion de charges .....	21
2.2.2.1.1. Les charge à inclure dans la comptabilité analytique .....	22
2.2.2.2. Le coût et ses composantes .....	22
2.2.2.2.1. La notion de coût .....	22
2.2.2.2.2. Typologie des coûts .....	23
2.2.3. Les différentes méthodes de calcul de coût .....	23
2.2.3.1. Les méthodes de coûts partiels .....	24
2.2.3.2. La méthode des coûts complets .....	24
2.3. Le tableau de bord .....	25
2.3.1. Définition du tableau de bord .....	25
2.3.2. Les différents niveaux de tableau de bord .....	25
2.3.3 Rôle d'un tableau de bord .....	26
2.3.4. L'élaboration des tableaux de bord .....	26
2.3.5. Les étapes d'élaboration de tableau de bord de gestion .....	26
2.3.6. Les outils de tableau de bord .....	27
2.4. Système d'information .....	28
2.5. Le reporting .....	28
2.6. La gestion budgétaire .....	28
2.6.1. Définition .....	28

2.6.2. Les but de la gestion budgétaire .....	29
2.6.3. Importance de la gestion budgétaire.....	29
<b>Section 03 : La gestion budgétaire .....</b>	<b>30</b>
3.1. Historique, définition, rôle, et objectifs de la gestion budgétaire.....	30
3.1.1. Historique de la gestion budgétaire .....	30
3.1.2. Définition de la gestion budgétaire .....	31
3.1.3. Le rôle de la gestion budgétaire .....	31
3.1.4. Les objectifs de la gestion budgétaire .....	32
3.2. L'Intérêts et limites de la gestion budgétaire .....	32
3.2.1. Intérêt de la gestion budgétaire .....	33
3.2.2. Intérêt de la gestion budgétaire .....	33
3.3. Les principes de la gestion budgétaire .....	33
3.4. Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire .....	34
3.5. La gestion budgétaire et centre de responsabilité.....	34
3.5.1. Définition de centre de responsabilité .....	35
3.5.2. Les différents centres de responsabilité.....	35
3.6. La gestion budgétaire et planification .....	37
3.6.1. Les outils de planifications.....	37
3.7. La démarche de gestion budgétaire .....	40
Conclusion.....	42
<b>Chapitre 02 : Le contrôle de l'activité par le système budgétaire .....</b>	<b>43</b>
Introduction .....	43
Section 01 : La procédure d'élaboration des budgets.....	43
1.1. Les méthodes d'élaboration des différents budgets .....	44
1.1.1. Le budget de vente .....	44
1.1.1.1. Prévision de vente .....	45
1.1.1.2. Budgétisation des ventes .....	47
1.1.2. Le budget de production .....	48
1.1.2.1. Les techniques de gestion de productions .....	48
1.1.2.2. La budgétisation de production.....	50
1.1.3. Le budget d'approvisionnement.....	51
1.1.3.1. Les méthodes de gestion des approvisionnements .....	52
1.1.3.2. Les méthodes de minimisation du coût de gestion de Stock.....	52
1.1.3.3. La budgétisation des approvisionnements.....	53
1.1.4. Le budget des investissements .....	53
1.1.4.1. La budgétisation des investissements.....	54
1.2. Les documents de synthèse .....	54
1.2.1. Budget de trésorerie .....	55
1.2.2. Le compte de résultat prévisionnel.....	55
1.2.3. Le bilan prévisionnel.....	55
1.2.4. Le tableau de financement prévisionnel.....	56
1.3. Articulation fonctionnel d'un système budgétaire .....	56
<b>Section 02 : Le contrôle budgétaire .....</b>	<b>57</b>
2.1. Présentation de contrôle budgétaire .....	57
2.1.1. Historique de contrôle budgétaire .....	58
2.1.2. Définition de contrôle budgétaire.....	58
2.1.3. Rôle de contrôle budgétaire.....	59
2.1.4. Les principes du contrôle budgétaire.....	60

2.1.5. Les supports de contrôle budgétaire.....	61
2.1.5.1. Le tableau de bord budgétaire .....	61
2.1.5.2. Les rapports de contrôle .....	61
2.1.5.3. Les réunion de suivi budgétaire.....	61
2.1.6. Les limites de contrôle budgétaire .....	62
2.2. Processus de contrôle budgétaire .....	62
2.3. Les conditions préalables à la mise en œuvre de contrôle Budgétaire .....	63
2.4. La démarche la surveillance des budgets .....	63
2.5. La procédure de contrôle budgétaire .....	64
2.5.1. Constatation des écarts budgétaire .....	64
2.5.2. Mise en œuvre des actions correctives .....	66
2.5.2.1 Choix des écarts significatifs.....	66
2.6. Le contrôle budgétaire outil de suivi de la performance .....	66
2.7. Les conditions d'efficacité du suivi budgétaire.....	67
2.7.1. S'assurer de la pertinence des données .....	67
2.7.2. Adapter la périodicité de suivi aux besoins des Utilisateurs .....	67
2.7.3. Rendre le suivi directement lisible et exploitable .....	68
2.7.4. Utilisation régulière de suivi budgétaire .....	68
<b>Section 03 : Gestion et interprétation des écarts .....</b>	<b>69</b>
3.1 Définition d'un écart .....	69
3.2 .Les principes d'élaboration des écarts .....	69
3.3. Propriété d'un écart pertinent.....	70
3.4. Les coûts préétablis : notion élémentaire et principe généraux.....	70
3.4.1. Définition les coûts préétablis .....	71
3.4.2. Typologie des coûts préétablis .....	71
3.5. Calcul et analyse des écarts.....	73
3.5.1. Le calcul et analyse des écarts sur coût de production.....	73
3.5.1.1. Ecart total et sa décomposition.....	73
3.5.2. Le contrôle du budget et des résultats .....	77
3.5.2.1. Analyse de l'écart sur résultat .....	78
3.5.2.2. L'écart sur marge de chiffre d'affaires.....	79
3.6. La mise en œuvre des actions correctives .....	80
3.6.1. Nature des actions correctives.....	81
3.5.2. Les caractéristiques d'une bonne action corrective.....	82
Conclusion.....	83
<b>Chapitre 03 : Processus d'élaboration de budget et le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>84</b>
Introduction .....	84
<b>Section 01 : Présentation et organisation générale de l'entreprise SOCOTHYDE.....</b>	<b>85</b>
1.1. Présentation de l'entreprise SOCOTHYDE .....	85
1.1.1. Evolution Historique .....	85
1.1.2. Statut juridique et raison social .....	85
1.1.2.1. Statut juridique .....	85
1.1.2.2. Raison social .....	86
1.2. Stratégie et objectif de la SOCOTHYDE .....	86
1.2.1. Stratégie .....	86
1.2.2. Objectif.....	87
1.3. Etat de lieux de l'entreprise en terme de chiffre d'affaire .....	87

1.4. les activités de la SOCOTHYDE .....	88
1.4.1. L'activité de traitement de coton de gaz .....	88
1.4.2. l'activité de fabrication de produit parapharmaceutique et d'article d'hygiène .....	88
1.4.3. L'activité commerciale de produit parapharmaceutique et d'article d'hygiène corporelle.....	89
1.5. Principaux clients et usagers de la SOCOTHYDE .....	89
1.6. Certification et labels obtenus .....	90
2. Organisation de SOCOTHYDE .....	91
2.1 Direction finance et comptabilité .....	93
2.1.1. Mission de la direction finance et comptabilité.....	93
2.1.2. Les attributions de la direction fiance et comptabilité .....	93
2.1.2.1. Sur le plan financier .....	93
2.1.2.2. Sur le plan comptable .....	94
2.2. Les services de la direction finance et comptabilité .....	95
2.2.1. Service comptabilité générale .....	95
2.2.2. Service financier.....	95
2.2.3. Service comptabilité de matière .....	95
<b>Section 02 : La gestion budgétaire au sein de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>97</b>
2.1. Le processus d'élaboration de budget .....	97
2.1.1. La méthode utilisée .....	97
2.1.2. L'analyse des ventes de la SOCOTHYDE .....	98
2.1.2.1 Calcul des prévisions de vente pour le produit compresse Purifiée 10x10 B/100 pour l'année 2018 .....	98
2.1.2.1. Calcul des prévisions de vente pour le produit bande de gaze 4Mx 0.10CM .....	98
<b>Section 03 : Le contrôle budgétaire au niveau de la SOCOTHYDE .....</b>	<b>111</b>
3.1. Analyse de chiffre d'affaire mensuelle de la SOCOTHYDE .....	111
3.2. Ecart sur chiffre d'affaire .....	113
3.3. Ecart sur coût de production.....	121
3.4. Ecart sur marge .....	124
Conclusion.....	126
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>127</b>
Référence bibliographie	
Annexes	

## Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience conformément aux objectifs de l'organisation. Ce processus intervient par le biais de divers outils qui sont indispensables tels que : la comptabilité analytique, le tableau de bord ainsi que la gestion budgétaire qui est un outil privilégié de contrôle de gestion.

La gestion budgétaire est considérée comme étant une fonction partielle du contrôle de gestion, elle conduit, avec sa démarche à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise, ainsi, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (budget). Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettant la mise en évidence des écarts, qui doivent impérativement entraîner des mesures correctives.

**Mots clés :** contrôle de gestion, planification, budget, gestion budgétaire, contrôle budgétaire.

## Abstract

Management control is the process by which leaders ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently in accordance with the objectives of the organization. This process takes place by means of various tools which are essential such as: cost accounting, the dashboard as well as budget management which is a privileged tool of management control.

Budget management is considered to be a partial function of management control, it leads, with its approach to the establishment of a network of budgets covering all of the company's activities, thus, budget management is a short-term management method that encompasses all aspects of the company's activity in a coherent set of quantified forecasts (budget). Periodically, the achievements are compared to forecasts and allow the identification of deviations, which must imperatively lead to corrective measures.

**Keywords:** management control, planning, budget, budget management, budget Control.

## ملخص

الرقابة الإدارية هي العملية التي يضمن القادة من خلالها الحصول على الموارد واستخدامها بفعالية وكفاءة وفقاً لأهداف المنظمة. تتم هذه العملية عن طريق العديد من الأدوات الضرورية مثل: محاسبة التكاليف، لوحة القيادة وكذلك إدارة الميزانية التي تعتبر أداة مميزة للتحكم في الإدارة.

تعتبر إدارة الميزانية وظيفة جزئية للرقابة الإدارية، فهي تقود، مع نهجها في إنشاء شبكة من الميزانيات تغطي جميع أنشطة الشركة، وبالتالي، فإن إدارة الميزانية هي وضع إدارة قصيرة المدى الذي يشمل جميع جوانب نشاط الشركة في مجموعة متماسكة من التوقعات الكمية (الميزانية). بشكل دوري، تتم مقارنة الإنجازات بالتنبؤات وتسمح بتحديد الانحرافات، والتي يجب أن تؤدي بالضرورة إلى تدابير تصحيحية.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الإدارية، التخطيط، الميزانية، إدارة الميزانية، مراقبة الميزانية.