



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou



Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance d'entreprise

**Le budget de production, outil principal de contrôle
de gestion au sein d'une entreprise industrielle**

Cas : S.N.V.I

Présenté par : - FATHI Fatma
- ZABAT Silia

Dirigé par : - Mme MOUMOU Ouerdia
- Mr MAHMOUDIA Mehenna

Mémoire soutenu le 21/11/2017, devant les membres du jury :

- Présidente : Mme OUKACI Dahbia, Maitre de conférences, classe « B », UMMTO.
- Encadreur : Mme MOUMOU Ouerdia, Maitre assistante, classe « A », UMMTO.
- Co-Encadreur : Mr MAHMOUDIA Mehenna, Maitre assistant, classe « A », UMMTO.
- Examinatrice : Mme ASSOUS Nassima, Maitre de conférences, classe « B », UMMTO.

Promotion 2017

Remerciements



*En préambule, j'adresse mes vifs remerciements à mes Directeurs de mémoire, **Mme MOUMOU Ouerdia** et **Mr MAHMOUDIA Mehenna**,*

« La richesse de vos enseignements, votre disponibilité et vos qualités humaines m'ont profondément touché ».

Mes remerciements s'étendent également à tous ces enseignants avec lesquels j'ai pu échanger tout au long de mon cursus.

À l'ensemble du personnel de la S.N.V.I, en particulier ;

*- **Mr LOUNIS Ahmed**, responsable du Département Finance et Budget.*

*- **Mr ALI Nacer**, chef du Service Budget.*

*- Et **Mme BOUOUNE**, chef du service Formation.*

Pour leur accueil, le temps passé ensemble et le partage de leur expertise au quotidien : « vous avez pu donner une image fidèle de professionnalisme. Il est évident que les entretiens avec vous ont été d'un apport primordial pour l'édification de ce mémoire ».

Je remercie tous les membres de ma famille pour leur sacrifice. Ma mère : Louiza, mes frères : Abdel, Mohammed et Karim et mes sœurs : Naima et Souad. « Vous m'avez donné un magnifique modèle de labeur et de persévérance. Je vous suis redevable de tout accomplissement dans ma vie ».

À mon mari « Said » ainsi qu'à tous les membres de ma belle famille, pour leur accompagnement et leur soutien morale incontestable.

À ma grand-mère, mes oncles, tantes et cousins.

*À tout le personnel de l'imprimerie **Artaprint**.*

A tous ces intervenants, je présente mes remerciements, mon respect et ma gratitude.

Mes remerciements vont également à mes camarades de promotion : Patrick, Sonia, Sabrina, Célia, Idir...pour leur amitié, leur soutien inconditionnel et leurs encouragements. « Merci pour ces formidables années passées ensemble ».

Mes remerciements vont à toutes les personnes dont l'empreinte restera dans ce dit travail, plus encore dans ma mémoire.

Fatma

Remerciements



Je remercie le dieu le tout puissant de m'avoir donné la force et le courage d'accomplir ce travail.

*J'exprime mes profonds remerciements à ma promotrice, **Madame MOUMOU Ouardia** pour l'aide compétente qu'elle m'a apportés, pour sa patience et son encouragement. Son œil critique m'a été très précieux pour structurer le travail.*

*Je remercie également mon Co-promoteur **MR MAHOMODIA Mehenna** pour ses précieux conseils qui m'ont permis de mener à bien mon travail et pour sa disponibilité.*

*Je tiens à exprimer mes vifs remerciements à notre encadrant **MR LOUNIS Ahmed**, responsable du Département Finance et Budget, au sein de la S.N.V.I.R.*

*Je tiens à remercier **MR ALI Nacer**, directeur du service budget au sein de la S.N.V.I.R, pour ses bonnes explications qui nous ont éclairé le chemin de la recherche.*

Mes vifs remerciements vont également aux membres du jury pour l'intérêt qu'ils ont porté à notre recherche en acceptant d'examiner notre travail Et de l'enrichir par leurs propositions.

Je remercie mes parents pour le soutien et l'amour qu'ils m'ont porté depuis mon enfance. Et j'espère que leur bénédiction m'accompagne toujours.

Que ce modeste travail soit l'exaucement de leurs vœux tant

Formulés, le fruit de leurs innombrables sacrifices, bien que je leur en acquitterai jamais assez.

A ma chère et unique sœur et son époux, En témoignage de mon affection fraternelle, de ma profondetendresse et reconnaissance, je vous souhaite une vie pleine de bonheur et de succès et que dieu, le tout puissant, vous protège et vous garde.

Enfin, je tiens également à remercier toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Silia

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE I : CONTRÔLE DE GESTION ET DEMARCHE BUDGETAIRE.....	5
Introduction du chapitre	15
Section 01 : Contrôle de gestion : fonction, processus et démarche.....	7
Section 02 : Cadre de réflexion sur la notion de budget.....	26
Conclusion du chapitre I.....	36
CHAPITRE II : ELABORATION DU BUDGET DE PRODUCTION.....	38
Introduction du chapitre II.....	38
Section 01 : Mise en place du Budget de production.....	39
Section 02 : Analyse des écarts au niveau du budget de production.....	54
Conclusion du chapitre II.....	68
CHAPITRE III : ETUDE EMPIRIQUE DU BUDGET DE PRODUCTION AU SEIN DE LA S.N.V.I.....	69
Introduction du chapitre III.....	69
Section 01 : Organisation de l'entreprise mère « Société Nationale des Véhicules Industriels ».....	71
Section 02 : Les pratiques budgétaires au sein de la S.N.V.I de Rouïba.....	95
Conclusion du chapitre III.....	126
CONCLUSION GENERALE.....	127

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
CIR	Carrosserie Industrielle de Rouïba
Cp	Coût préétabli
Cr	Coût réel
CVI	Complexe des Véhicules Industriels
DA	Direction Autobus
DAA	Direction des Achats et des Approvisionnements
DFC	Direction Financière et Comptable
DGI	Direction Gestion Industrielle
DM	Direction Montage
DMI	Direction Maintenance Industrielle
DRH	Direction des Ressources Humaines
DT	Direction Technique
DU	
D.V.I.R	Division des Véhicules Industriels de Rouïba
E/C	Écart sur Coût
EG	Écart Global
EG/MO	Écart Global sur Main d'Œuvre
EG/MP	Écart Global sur Matières Premières
EPE	Entreprise Publique Économique
EPS	Entreprise Publique Socialiste
E/Q	Écart sur Quantité
ERMOD	Écart Rendement sur Main d'Œuvre Directe
E/t	Écart sur Taux
ET	Écart Total
E/T	Écart sur Temps
E/V	Écart sur Volume
FO	Forge
GSE	Gestion Socialiste des Entreprises
ME	MEcanique
MP	Matières Premières
MRP	Management des Ressources Productives
PF	Produits Finis
PME	Petite et Moyenne Entreprise
PRF	Prix de Revient de Fabrication
PRFu	Prix de Revient de Fabrication unitaire
PRSC	Prix de Revient Standard Complet
Qp	Quantité préétablie
Qr	Quantité réelle

SAV	Service Après Ventes
SCF	Système Comptable et Financier
S.N.V.I	Société Nationale de Véhicules Industrielle
S.N.V.I.R	Société Nationale de Véhicules Industriels de Rouïba
SONACOME	SOciété NAtionale de COnstruction MEcanique
SPA	Société Par Actions
TE	Tôlerie & Emboutissage
tp	taux préétabli
Tp	Temps préétabli
tr	taux réel
Tr	Temps réel
UAS	Unité Allouée Standard
UCR	Unité Carrosserie de Rouïba
UCT	Unité Carrosserie de Tiaret
UFR	Unité Fonderie de Rouïba
UO	Unité d'Œuvre
UTS	Unité Temps Standard
WIP	Work in Process (encours de production)
Δc	Variation de coût
Δq	Variation de la quantité

Introduction Générale

- **Contexte de l'étude**

Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est apparu, lors des années 1920, du besoin de manœuvrer efficacement les organisations complexes pour en préserver la performance économique. Cette notion anglo-saxonne multiforme fait intervenir plusieurs composantes : une procédure décisionnelle, un système d'information et un ensemble d'outils. Ce qui fait du Contrôle de Gestion une discipline, un mode de management et un acte quotidien opéré par les responsables opérationnels au sein des entreprises.

En effet, depuis longtemps la plupart des entreprises se trouvent confrontées à un environnement qu'elles doivent anticiper, suivre, sinon tenter d'influencer pour survivre et réaliser leurs missions. Leurs dirigeants ont besoin d'informations d'aide à la décision voire d'aide à l'anticipation pour mettre défier les capacités de l'organisation avec les potentialités de l'environnement. Cette nécessité est d'autant plus marquée que l'environnement change vite, que les dirigeants ne se mettent pas en pratique, que les compétences à détenir sont périssables, que la réactivité est faible et que la manœuvre est délicate. Le contrôle de gestion se manifeste alors comme une fonction d'appui à la décision par ses dispositifs d'alerte (Tableaux de bord), d'analyse et d'anticipation (simulations financière des plans et des budgets) et de suivi.

Pour être rentable, une entreprise tant publique que privée, doit utiliser les techniques modernes de contrôle de gestion. Parmi ces techniques figure la gestion budgétaire, qui est un instrument de planification, de coordination et de contrôle. Elle se définit comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions chiffrées à court terme, généralement un an »¹.

A partir d'une confrontation de ces prévisions aux réalisations effectives, elle met en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. En effet, ces données d'alerte permettent d'entrevoir le devenir de l'entreprise évitant ainsi les aléas du futur. Ainsi donc, l'entreprise passe d'une gestion à posteriori vers une gestion à priori. La gestion budgétaire devient alors une gestion volontariste qui se fixe des objectifs de chiffre d'affaires, de résultat souhaité, et de dépenses pour l'horizon budgétaire à venir.

¹ ETTIEN, (Serges Pacôme), « *mise en place d'une gestion budgétaire dans une PME : cas de la société Art 2000* », rapport de stage, université François d'Abidjan, 2011.

Ces considérations et bien d'autres montrent les raisons de consacrer une attention particulière à la gestion budgétaire. Cependant, l'un des problèmes qui se pose dans beaucoup d'entreprises est la non application des procédures générales d'élaboration et d'exécution du budget.

Dans l'intérêt de contribuer à la réussite de la gestion de la Société Nationale de Véhicules Industriels, nous avons choisi d'explorer son système budgétaire pour pouvoir juger le degré d'efficacité des procédures budgétaires appliquées. Par ailleurs, notre étude permettra de mieux combiner les études déjà existantes sur la S.N.V.I afin que les objectifs de cette dernière soient atteints.

- **Problématique**

En se basant sur le budget de production de l'entreprise industrielle algérienne S.N.V.I comme étude de cas, on a voulu répondre à la problématique suivante :

En quoi la prévision budgétaire permet-elle à une entreprise industrielle d'anticiper les difficultés à venir et de se préparer à les affronter ? Autrement dit, le budget de production constitue-t-il un outil principal de contrôle de gestion dans une entreprise industrielle ?

Pour pouvoir y répondre il est utile de traiter l'ensemble des sous-questions suivantes :

- Qu'est ce que la gestion budgétaire ? Et comment faire apparaître ses étapes en particulier le contrôle pour élaborer un budget de production ?
- Quels sont les écarts budgétaires et comment les interpréter ?
- Quelles sont les pratiques budgétaires appliquées au sein de la S.N.V.I ?

- **Hypothèses de recherche**

Pour traiter cette problématique et pour répondre aux questions posées on suppose que :

Hypothèse 01 : l'application de la gestion budgétaire au sein de la S.N.V.I de Rouïba suit les principes universellement admis.

Hypothèse 02 : le contrôle budgétaire est exercé de manière efficace au sein de cette même entreprise.

Ces deux hypothèses constituent des réponses anticipées à notre problématique. Elles vont orienter notre travail et seront, à la fin, confirmées ou infirmées.

- **Intérêt de la recherche**

Ce présent travail vise à approfondir les connaissances acquises au cours de notre formation en gestion, de renforcer les capacités des responsables impliqués dans la gestion budgétaire et d'évaluer l'efficacité budgétaire de la D.V.I.R. Nous voulons souligner qu'un budget bien établi, suivant toutes les conditions et procédures d'établissement, peut résoudre une grande partie des problèmes de gestion parce qu'il s'est fait pour atteindre des objectifs. Nous voulons également montrer que la prévision n'est pas une finalité en soi, si elle n'est pas suivie d'un contrôle budgétaire. Ce même contrôle doit être perçu comme un enchaînement de ces pratiques et non comme une sanction.

- **Méthodologie de recherche**

Cette étude, dans la mesure où elle vise à apporter des solutions, s'inscrit dans le cadre d'une approche normative. Et pour mieux comprendre les contours de ce sujet, nous avons dû combiner des méthodes et des techniques de recherche diverses. Les méthodes auxquelles on a eu recours sont : La méthode historique, la méthode analytique et la méthode statistique.

La première a permis de mettre l'accent sur l'évolution de la S.N.V.I depuis sa genèse. Bien saisir et interpréter les données du passé afin de mieux comprendre celles du présent (principe même de la prévision budgétaire).

Et pour mieux analyser les données de cette entreprise sur sa gestion budgétaire, la méthode analytique s'est révélée être la plus appropriée.

Enfin, la méthode statistique nous a aidé à quantifier, à chiffrer et à présenter les résultats de notre recherche sous forme de tableaux et de graphiques.

Ces méthodes ont été combinées à deux techniques : une étude documentaire et une enquête d'opinions.

La première s'est illustrée par la collecte de documents au sein des différents Services de la S.N.V.I. de Rouïba et par le parcours d'ouvrages et autres écrits relatifs à la gestion budgétaire.

La deuxième quant-à-elle nous a grandement été utile en ce sens qu'elle nous a permis de recueillir les données et informations relatives à notre sujet à travers des entretiens libres avec les cadres de la S.N.V.I.R, chargés de la gestion budgétaire. Nous avons également eu recours au questionnaire, qui offrait un plus long moment de réflexion aux sujets et qui facilitait l'accès à leur réelles pensées du moment où les réponses restaient anonymes.

- **Subdivision du travail**

À part l'introduction générale, notre travail est subdivisé en deux parties, une partie théorique et une autre pratique qui traite du cas de la S.N.V.I de Rouïba, suivies d'une conclusion et de suggestions.

Le premier chapitre de la partie théorique porte sur le cadre théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire. Dans lequel nous avons passé en revue ces deux notions ainsi que celle du budget. Trois notions fondamentales pour suivre le fil conducteur de cette étude.

Le second chapitre est lui consacré à des généralités sur le budget de production, son élaboration, sa relation avec les autres budgets et notamment le calcul et l'analyse des écarts.

Enfin, on terminera par un chapitre pratique présentant la Société Nationale de Véhicules Industriels et les pratiques budgétaires qui y sont appliqués à l'intérieur de cette entreprise. On essayera également d'extraire les écarts et de détecter leur origine pour pouvoir corriger les techniques de gestion de l'entreprise.

Chapitre I

The background of the slide features a series of overlapping, flowing waves in shades of light blue and white, creating a sense of movement. A solid red vertical bar runs along the left edge of the slide.

Introduction du chapitre I

Le contrôle de gestion constitue dans les entreprises et les organisations une fonction tant stratégique qu'opérationnelle. Ce métier a suivi l'évolution de l'environnement de l'entreprise pour coller au plus près des besoins de la direction générale et des managers. C'est un métier nécessitant à la fois des compétences techniques mais aussi de plus en plus des qualités humaines de relationnel, d'animation et de management.

Dans ce chapitre introductif, nous allons en conséquence décrire ce processus clé par lequel l'entreprise est mise « sous contrôle ». Mais aussi décrire l'un des outils principaux du contrôle de gestion qui est, le budget.

Le budget est un outil classique et en général, un outil central du contrôle de gestion, puisque c'est au travers son élaboration que sont précisés les objectifs de l'entreprise et que sont définis les objectifs de chaque manager et les moyens qui seront mis à sa disposition.¹

L'élaboration d'un budget se base sur une comparaison de données prévisionnelles et de données réalisées sur une même période. C'est un outil de contrôle prévisionnel servant à planifier et à maîtriser la gestion des organisations. Cette méthode donne aux dirigeants une vision de l'avenir qui repose sur des prévisions financières chiffrées à court terme.²

L'établissement d'un budget en entreprise se veut un outil d'aide à la prise de décision capable de suggérer aux gestionnaires les meilleures stratégies à prendre pour atteindre leurs objectifs. Dans un tel contexte, « Plus l'avenir est incertain, plus l'exercice budgétaire prend de la valeur ».³

A travers ce premier chapitre, nous allons apporter des éléments de réponses à plusieurs questions qu'une personne pourrait se poser à l'encontre de ces concepts, à savoir :

- Que l'entreprise soit en plein développement ou qu'elle traverse des difficultés passagères, le contrôle de gestion sera un des outils permettant de consolider les

¹ Cours en ligne de l'université de Grenoble sur la gestion budgétaire, CCI Grenoble, <http://opencim.grenoble-em.com/course/view.php?id=10>, (consulté le 24/07/2017).

² SELMER, (Caroline), « *construire et défendre son budget : outils, méthodes et comportements* », 2eme édition, éd : DUNOD, 2009.

³ www.espritgestion.fr, « le budget prévisionnel à quoi sert-il ? (publié le 18/09/2011 consulté le 13/06/2017).

acquis et/ou d'anticiper les problèmes. Mais, en quoi consiste-t-il et quels sont ses objectifs ?

- Sur quoi se base la gestion budgétaire ? et comment procéder pour la réaliser ?
- Qu'est-ce qu'un budget ? Et pourquoi une entreprise est-elle censée établir des budgets ?

En nous plaçant dans le cas le plus démonstratif, qu'est celui d'une entreprise industrielle, l'objet de ce chapitre sera de donner une vision globale du contrôle de gestion, de la gestion budgétaire et du budget.

Section 01 : Contrôle de gestion : fonction, processus et démarche

Le contrôle de gestion est une discipline dont la connaissance est indispensable à tout responsable économique, en particulier dans un contexte économique difficile, particularité de notre environnement actuel. Il répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier. Un tel positionnement, variable selon les entreprises, se caractérise par des relations plus ou moins étroites avec les autres fonctions de l'entreprise.

En tant que fonction de l'entreprise, généralement incarnée par son directeur, le Contrôleur de gestion remplit plusieurs missions au service de la direction générale. Dans le cadre de ses missions, il s'appuie sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion, tels que par exemple, la comptabilité analytique, les budgets ou les tableaux de bord.

C'est pourquoi nous avons pensé indispensable de définir le contrôle de gestion, de présenter les phases qui sous-tendent son processus avant d'aborder très succinctement ses outils, c'est-à-dire les aspects techniques. Pour terminer cette présentation, nous conclurons sur les objectifs fondamentaux du contrôle de gestion ainsi que ses limites.

1- Définition et origine de contrôle de gestion

Avant d'entamer notre travail, il est primordial de définir le contrôle de gestion et de comprendre le contexte de son émergence.

1-1- Définition du contrôle de gestion

Vouloir définir le contrôle de gestion n'est pas une chose aisée. Les définitions varient selon les auteurs et les périodes, au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques propres à ce qui relève tout à la fois d'une fonction managériale, la fonction « Contrôle de Gestion ».

1-1-1- Définition de Robert .N ANTHONY

Le premier à avoir théorisé cette discipline et à la faire accéder au rang de définition conventionnelle fut Anthony en 1965:

Selon R.ANTHONY, expert en contrôle de gestion « Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ». ⁴Cette citation, qui date pourtant de 1965, reste d'actualité et définit l'utilité de cette discipline.

En 1988, il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ».

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence d'objectifs préalables, que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant de la mise en œuvre des stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

1-1-2- Définition d'Henri BOUQUIN

Selon H. Bouquin, « les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et de processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements ». ⁵

1-1-3- Définition d'Abdellatif KHEMAKHEM

Selon A.KHEMAKHEM, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». ⁶

⁴Hervé, (Arnaud), « *le contrôle de gestion en action* », éditions Liaisons, 2001, p.08.

⁵BOUQUIN, (Henri), « *les fondements du contrôle de gestion* », presse universitaire de France, numéro 2892, Paris, 1994, (collection : Que sais-je ?).

⁶KHEMAKHEM, (Abdellatif), « *la dynamique du contrôle de gestion* », édition DUNOD, Janvier 1984, p.09.

Il insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, mais aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre l'objectif préfixé.

1-1-4- Définition de synthèse

De manière plus complexe, le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation, en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures ainsi qu'en corrigeant les objectifs et les moyens.

1-2- Origine du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'est développé tout au long du Xx éme siècle. Mais ses origines remontent avant cette date. Même s'il ya peu d'approches historiques du Contrôle de Gestion, il y'a de nombreux travaux qui examinent sous un historique soit une époque, soit une pratique précise communément considérée comme appartenant au contrôle de gestion (tels le calcul des coûts, l'évaluation des investissements, le contrôle budgétaire...).

Le journal « Business History » explique en partie l'importance que l'on accorde aux américains dans l'émergence des techniques managériales. A.D.Chandler montre, dans « la main visible des managers », de quelle manière les outils de gestion modernes ont peu à peu pénétrer dans les grandes entreprises américaines. En remontant jusqu'en 1790, Chandler « démonte la fonction managériale dans sa capacité à assurer les flux de matières et d'informations »⁷. Plusieurs autres thèses sont consacrées à l'émergence de techniques de gestion au cours des XIX ème et XX ème siècles. En Europe, les travaux de cette nature sont certes plus confidentiels, mais existent néanmoins.

Mais la vraie naissance de la fonction du contrôle de gestion peut se situer après la crise de 1929 et plus précisément, entre les deux guerres aux états unis. Elle reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein d'une organisation.

⁷ « La main visible des managers », est un livre de l'économiste et historien américain Alfred CHANDLER, publié en 1977 et couronné par le pris PULITZER. À travers lequel il essaie de faire comprendre pourquoi l'entreprise permet une meilleure économie de coordination que le marché.

En effet la création de « l'institut des contrôleurs de gestion des États-Unis », en 1931, est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion. Cette discipline a pu se développer dans ce pays après la deuxième guerre mondiale puis elle s'est propagée dans toute l'Europe.⁸

2- Processus du contrôle de gestion

Selon ARDOIN, MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, puis décident à nouveau et agissent encore.⁹

Le processus de contrôle de gestion permet une mobilisation des ressources d'une façon permanente. En effet, c'est un processus qui permet une adéquation entre les variables en se basant sur un système d'information et donc, une adaptation avec l'environnement.

2-1- Phases du contrôle de gestion

Pour être efficace le contrôle de gestion s'établit par étapes et utilise des outils de prévision, de suivi et d'analyse :

2-1-1- Planification

Le point de départ du contrôle de gestion est une planification au cours de laquelle les objectifs définis sont traduits en actes opérationnels à travers des politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie concernant les couples produit /marchés, les investissements et désinvestissements, l'organisation et la gestion des RH, l'adaptation de l'outil de production de cas échéant et le financement.

⁸[Http/ :www.etudier.com/dissertation/historique-Du-controle-De-gestion/603723.Html](http://www.etudier.com/dissertation/historique-Du-controle-De-gestion/603723.Html) (publié le 22/02/2009 consulté le 07/07/2017 à 19h25).

⁹ARDOIN, (Jean-Loup), MICHEL, (Daniel) et SCHMIDT, (Jean), « *Le contrôle de gestion* », édition Publi-Union, 1986.

2-1-2- Budgétisation

La phase budgétaire commence par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'actions, mais tiennent compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre commerciale, de production, d'achat, de moyens humains et financiers...en évaluant les résultats futurs, en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats et en modifiant l'exécution et les plans d'action.

2-1-3- Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'exécution des plans d'action, c'est-à-dire leur traduction.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. La mise en place d'un contrôle de gestion se fait grâce à l'utilisation d'outils divers notamment les plans à long et moyen terme, les études économiques ponctuelles, les statistiques extracomptables, la comptabilité générale et la comptabilité analytique, la technique des ratios et les tableaux de bord.

2-1-4- Mesure des résultats

La dernière étape consiste à analyser les résultats afin d'identifier les mesures correctives nécessaires.¹⁰

Le contrôle de gestion est un ensemble de techniques et d'analyses permettant de réguler des comportements en fonction d'objectifs, au service d'une stratégie. Aujourd'hui, les décideurs ne demandent pas seulement au contrôle de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats à posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

¹⁰[Http/ : www.entreprendre.fr /contrôle -de-gestion](http://www.entreprendre.fr/contrôle-de-gestion) (publié le 09/05/2017 consulté le 08/07/18h26).

Tableau N° 01 : Exemple de processus de contrôle de gestion

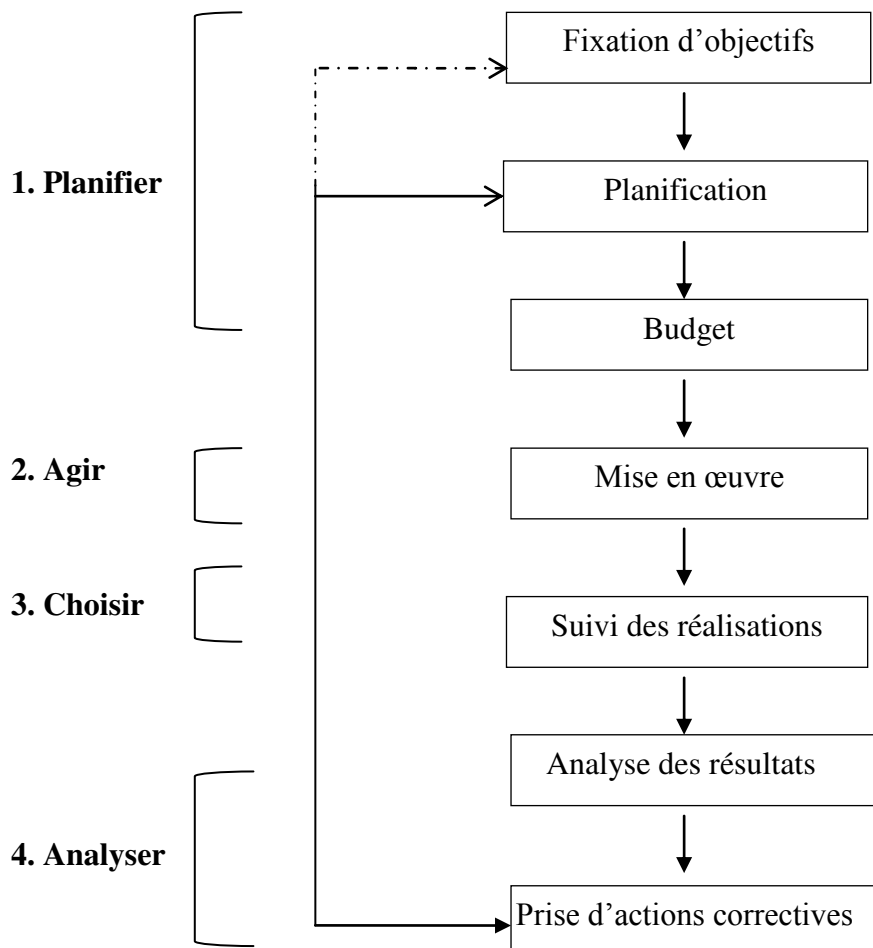
Unités organisationnelle	Service commercial	Service production	Service entretien
Objectifs	Être plus actif sur le marché.	Améliorer la qualité du produit.	Réduire les charges.
Étape 1 : identifier les critères du rendement.	Nombre d'unités vendues. Nombre de clients par jour.	Taux de rejet en pourcentage.	Charges d'entretien au m2.
Étape 2 : fixer les normes de rendement.	245000. 3clients	0.05 %	0.750 DA
Étape 3 : évaluer les résultats.	250 000. 3 clients	0.06%	0.700 DA
Étape 4 : évaluation des écarts entre le prévu et le réalisé.	+5000	-0.01%	+0.05 DA
Étape 5 : Appliquer les mesures nécessaires pour corrigés les situations défavorables.	A la suite de l'évolution des écarts, tout écart positif est jugé comme une performance et tout écart négatif doit donner lieu à une analyse approfondie pour une performance future.		

Source : *Http/ : www.cours-gestion-.com (publié le 15/03/2016 consulté le 10 /07/2017 à 21h)*

Il faut souligner qu'une norme, juste et réalisable, assure la validité du processus de contrôle. Une **norme** est donc une référence à laquelle se référera le dirigeant chaque fois qu'il cherchera à évaluer des résultats, à effectuer un contrôle de gestion.

La **fixation des normes de rendement** est importante à plus d'un niveau. Ces normes ni trop élevées ni trop faibles poussent les employés à devenir plus productifs. Elles sont source de motivation.

Figure N° 01 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source : LONIN, (Hélène), MALLERET (Véronique) et MÉRIC, (Jérôme), « le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », édition DUNOD, Paris, p.13.

Les étapes de **planification**, au sens de **fixation d'objectifs** et de gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de **réalisation**, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés. Ils se traduisent par des **actions correctives** incorporées dans la planification du cycle. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.

2-2- Place du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soit leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Néanmoins, la mise en place d'outils et de procédures de contrôle de gestion varie d'une entreprise à une autre.

2-2-1- Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable pour l'ensemble des entreprises. En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites ;
- Des processus décisionnels longs avec de nombreux acteurs ;
- Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

Dans la plupart des grandes entreprises, le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

2-2-1-1- Une position fonctionnelle

Dans ce cas soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au dessous de la direction générale.

2-2-1-2- Une position de conseil

Qui est directement rattachée à la direction générale. Le service de contrôle de gestion décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

2-2-2- Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales d'un groupe à l'étranger. La difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements. Cela est dû à de multiples raisons :

- Les différences entre les systèmes comptables des pays ;
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays ;
- La fluctuation des monnaies et donc des changes ;
- Les différences de comportements humains et de culture entre les pays.

2-2-3- Le contrôle de gestion dans les PME

Dans les PME, les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés. Les membres sont beaucoup plus polyvalents car les moyens sont limités. Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle. Et la structure, souvent floue, s'adapte aux évolutions de l'entreprise. Le dirigeant est le décideur principal. Son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de gestion et de contrôle de l'entreprise.

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicables en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques de contrôle ;
- Ou bien le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.¹¹

3- Objectifs, outils et enjeux du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but du contrôle de gestion est d'amener l'entreprise à la réalisation de l'objectif ultime préfixé par son organisation, dans les meilleures conditions d'efficacité. Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu, nécessaire et utile, et d'outils disponibles, qui l'ont rendu possible. Cependant, il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion qu'il est éventuellement possible de surmonter.

3-1- Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion repose sur trois principes:

- La stabilité dans le temps ;
- Une information parfaite des dirigeants ;
- Et la recherche de la minimisation des coûts.

Le rôle du contrôle de gestion s'est considérablement élargi, il n'est plus seulement comptable, il inclut de nouveaux aspects (ressources humaines, commerciales, financiers). Son but est de:

- Mettre en œuvre la décentralisation : Il doit s'assurer que les opérations courantes suivent la stratégie et qu'il y a cohérence dans les décisions;
- Fournir des informations pour prendre des décisions, communiquer et mesurer les performances;
- Piloter la performance, c'est-à-dire la mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaires, physiques et qualitatifs), assurer le chainage des mesures, concevoir

¹¹ NARO, (Gérald) et AUGÉ, (Bernard), « *mini manuel de contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 2011, p.37-38.

la performance comme un processus qui se gère, agir sur les déterminants à long terme de la performance et s'appuyer sur des références externes (Benchmarking)¹² ;

- Développer l'intelligence organisationnelle pour favoriser l'innovation, la création assurer la diffusion des innovations, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.

Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements, il se rattache au domaine des sciences humaines. C'est un organe basé sur l'échange d'informations. Pour qu'il soit efficace, il doit émettre de tous les échelons hiérarchiques de la société. Ainsi, ce contrôle devra être utile aussi bien aux unités de travail qu'à la direction de l'entreprise.

3-2- Outils du contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage.

On distingue principalement :

3-2-1- La gestion prévisionnelle

C'est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long, moyen et court terme. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie.

3-2-2- Le contrôle budgétaire

Qui est une comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaire.

¹² Un Benchmark dans le milieu marketing est l'étude d'un produit ou d'un service comparativement aux leaders du marché. Plus qu'une technique de marketing, il constitue un véritable processus d'analyse de la concurrence.

3-2-3- Le tableau de bord

Est un outil du contrôle budgétaire récapitulant sous forme de tableaux, les indicateurs de pilotage significatifs d'ordre technique, commercial ou financier, que le responsable concerné doit surveiller en permanence pour réagir au plus vite en cas de dérive par rapport aux objectifs fixés. Ces tableaux de bord doivent être aussi fréquents que le nécessite l'activité.

3-2-4- Le reporting

Est un instrument de contrôle à posteriori destiné à informer la hiérarchie de la performance de chaque responsable des unités de gestion. Les indicateurs sont essentiellement financiers.

3-2-5- La gestion budgétaire

C'est un mode de gestion prévisionnelle à court terme, consistant à traduire en budgets (prévision chiffrées de tous les éléments correspondant à un programme déterminé), les décisions prises par la direction et les responsables conformément aux objectifs stratégiques.

3-2-5-1- Phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire repose sur trois (03) phases, à savoir :

- **La prévision** : elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur par exemple : le prix et la quantité d'articles à vendre, coût des matières premières, le financement,...etc.
- **La budgétisation** : consiste à établir un rapport entre les objectifs espérés et les moyens mis en œuvre pour les atteindre. c'est une estimation ou une supposition éclairée, sur ce dont vous aurez besoin en terme monétaire pour réaliser un travail.
- **Le contrôle budgétaire** : on utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et dépenses budgétés aux revenus et dépenses réelles.

Cette dernière phase est indispensable pour l'entreprise, et sans contrôle, la gestion budgétaire perd la majeure partie de son intérêt. Il s'agit de :

- Rapprocher les prévisions des réalisations afin de faire apparaître les écarts ;
- Détecter l'origine de ces écarts pour corriger les prévisions ultérieures et pour corriger la gestion ;
- Dégager les responsabilités ; ce qui suppose que l'organisation de la gestion budgétaire représente la structure de l'entreprise, la mise sur pied d'une gestion budgétaire oblige l'entreprise à préciser son organisation.¹³

3-2-5-2- Tâches de la gestion budgétaire

Outre son importance dans la prévision, la gestion budgétaire a également d'autres fonctions :

- **La planification** : la gestion budgétaire aide à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme. Elle permet de choisir la meilleure option qui permettra d'atteindre l'objectif de la façon la plus efficace.

- **La coordination** : elle vise à définir le meilleur agencement de tâches préalablement réparties, en vue d'élaborer un ensemble cohérent. Elle favorise également la coordination des différents secteurs de l'entreprise et elle assure la permanence des méthodes.

- **La communication** : la gestion budgétaire facilite la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de services. Cette communication sera aussi utilisée par la suite comme donnée pour comparer les efforts des entreprises.

- **La motivation** : dans la mesure où elle apporte une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.

- **Le contrôle** : elle aide au contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et en procédant aux ajustements nécessaires pour optimiser les performances des services et améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus. Pour y parvenir elle puise ses données dans la comptabilité analytique.

¹³ RAGAGNE, (Aurélien) et TAHAR FREINIONS, (Caroline), « contrôle de gestion », édition GUALINO, 2015, p.17.

- **L'évaluation** : elle est un cadre d'évaluation de la performance individuelle des responsables dans la réalisation de l'objectif de départ et donne la possibilité de les responsabiliser sur leurs actes et de mettre en place des stratégies pour améliorer ces performances. C'est également un instrument de gestion de conflits potentiels.¹⁴

3-2-5-3- Outils de la gestion budgétaire

Ses outils sont :

- **La comptabilité analytique** : (outil de prévision)

Le plan comptable national¹⁵, définit la comptabilité analytique comme étant :

« Un ensemble de méthodes de collecte d'enregistrements et de traitements des données quantitatives et financières relatives aux activités économiques et sociales, en vue de déterminer les coûts, les prix de revient, les résultats et de fournir les éléments nécessaires pour l'évaluation et l'appréciation des performances ».

- **Le tableau de bord** : (outil de suivi)

C'est un outil de contrôle budgétaire, récapitulant sous forme de tableau des indicateurs significatifs d'ordre : technique, commercial ou financier, que le responsable concerné doit surveiller en permanence pour réagir au plus vite en cas de dérive par rapport aux objectifs fixés.

- **L'analyse financière** : (outil d'analyse)

L'analyse financière recouvre le savoir faire déployé pour exploiter l'information comptable. On peut définir l'analyse financière comme une méthode de compréhension du niveau de performance et de la situation financière (actuelle et future) de l'entreprise à travers ses états. Cette analyse repose sur la mise en œuvre spécifique relative à la trésorerie pour établir un diagnostic.¹⁶

¹⁴ BOUQUIN, (Henri), « *le contrôle budgétaire* », 1997.

¹⁵ Plan Comptable National, créé en 1975 puis remplacé par le SCF ; Système Comptable et Financier.

¹⁶ ALAIN, (Marion), « *analyse financières : concepts et méthodes* », 5ème édition, éd : Dunod, juin 2011.

3-3- Enjeux du contrôle de gestion

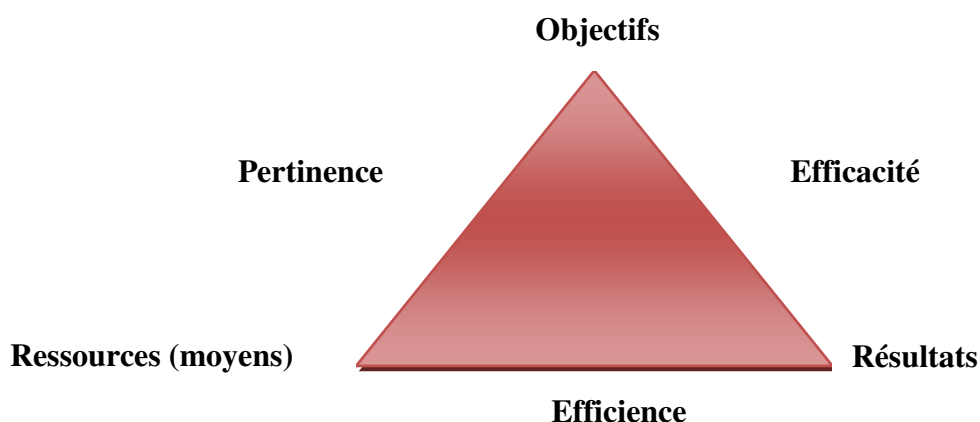
Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. En effet, il existe trois limites fondamentales :

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable;
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion. En effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire à un stress surtout s'il est mal choisi ou trop exigeant. Cependant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et en les renouvelant le plus souvent possible ;
- De plus, les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis. Les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.

Le contrôle de gestion repose sur une modélisation de l'entreprise. Or, toute modélisation est réductrice. De plus, l'instrument d'observation n'est pas neutre. Non seulement il ne permet pas de découvrir toutes les dimensions de la réalité, mais de plus, en produisant une certaine forme de connaissance, il induit certaines actions que les acteurs sont obligés de connaître.

Le contrôle de gestion impose un rythme unique qui est le sien. Il structure l'entreprise en année et en mois. Or les différentes fonctions sont asynchrones et le contrôle de gestion ne le retransmet pas. Il existe une divergence avec la réalité qui peut entraîner des dysfonctionnements.

Figure N°02 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : MONACO, (Laurence) et BARATAY, (Cristelle), « les carrés DCG 11-contrôle de gestion », édition n°5, 2016, p.13, 14.

Une représentation désormais courante insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. Un responsable se définit par un « champ d'actions » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- Les objectifs à atteindre ;
- Les ressources mises à sa disposition ;
- Les résultats obtenus.

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
- L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- L'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires).

4- Métier de contrôleur de gestion

Véritable courroie entre l'opérationnel et la Direction Générale, le Contrôleur de gestion exerce un contrôle permanent sur les budgets de l'entreprise. Il réalise des budgets prévisionnels et élabore les outils nécessaires au suivi des résultats.

4-1- Missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion analyse la santé financière d'une entreprise. Il a pour objectif d'en améliorer la rentabilité. Le contrôleur de gestion a pour rôles de :

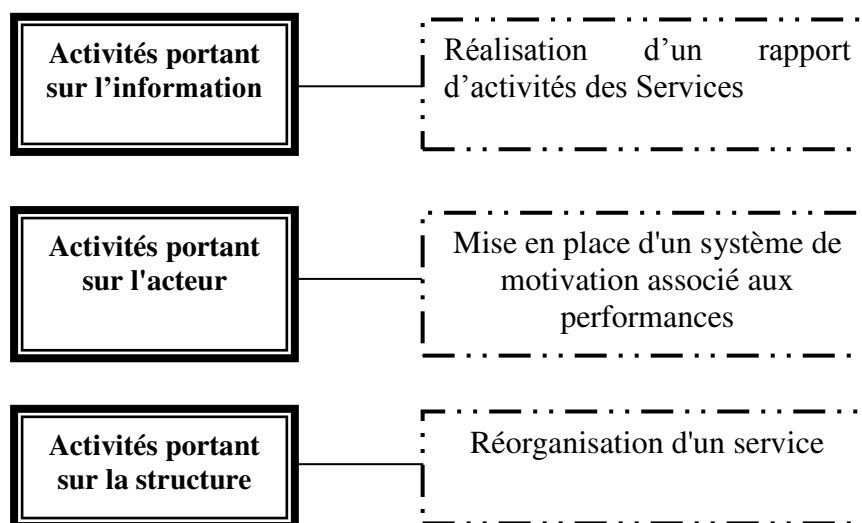
- Contrôler la gestion globale d'une entreprise ;
- Analyser les chiffres;
- Proposer des solutions budgétaires;
- Mettre en place des outils de gestion;
- Établir des stratégies financières à court et long termes;
- Recueillir des informations auprès des différents services de l'entreprise;
- Établir des prévisions;
- Évaluer les objectifs commerciaux;
- Évaluer le chiffre d'affaire;
- Analyser les écarts entre les prévisions et les bénéfices réalisés.

En résumé, il effectue des missions qui recouvrent les trois champs du contrôle (de gestion, opérationnel et stratégique). Il sert ainsi :

- A la construction et l'animation du système budgétaire et le suivi des performances;
- Au conseil et l'aide à la maîtrise des opérations;
- A l'aide à la décision stratégique et à la mise en œuvre de la stratégie.

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé essentiellement d'organiser efficacement les procédures de traitement de l'information permettant un bon fonctionnement du mécanisme de régulation. Son travail est de faciliter le pilotage de l'entreprise. Pour cela, il accompagne le changement, il améliore les systèmes d'informations et les outils et il communique avec les autres services. Son rôle ne se cantonne pas uniquement à la surveillance, il a aussi un rôle de conseil. Le contrôleur de gestion pas uniquement à la surveillance. Il a aussi un rôle de conseil. Le contrôleur de gestion est polyvalent, il doit organiser les procédures et maîtriser les différents outils permettant d'établir un diagnostic, gérer les informations et conseiller les décideurs, intégrer la dimension technique de l'activité et gérer les hommes.

Figure N°03 : Schéma récapitulatif des activités du contrôleur de gestion



Source : RAGAIGNE (Aurélien) et TAHAR-FREIXINOS (Caroline) : *contrôle de gestion 2016-2017*, édition GUALINO, 2016, p.10.

Les contrôleurs de gestion doivent acquérir de multiples compétences en vue de l'accomplissement d'activités variées. À titre d'exemple, un contrôleur de gestion peut intervenir dans le cadre d'un projet de déploiement de démarche « qualité d'accueil d'un service ». Son action porte alors sur l'information disponible (ex. : la mise en place d'une enquête client), les acteurs (ex. : le déploiement d'un plan de formation) et la structure (ex. : la réorganisation du service d'accueil).

4-2- Position du contrôleur de gestion dans une entreprise

S'il dispose de différentes méthodes et de nombreux outils d'étude et d'analyse, il est indispensable qu'un contrôleur de gestion connaisse en profondeur l'entreprise pour laquelle il travaille. C'est pour cette raison qu'il n'existe quasiment pas de contrôleurs de gestion 'freelance' : les contrôleurs sont en général salariés de façon durable par l'entreprise.

Le contrôleur de gestion travaille pour l'amélioration des différents services et doit être au courant de leurs projets et problèmes. Il lui faut donc développer un savoir sur le fonctionnement général de l'entreprise, et non pas seulement sur sa comptabilité : les ressources humaines, les finances, le service qualité, le service client. En d'autres mots, tout ce qui est susceptible d'impacter les performances de l'entreprise.

Cet acteur central dans le processus budgétaire est à la fois concepteur, animateur et vérificateur. Sa place dans l'organigramme de l'organisation n'est pas nettement définie. Il peut être rattaché au directeur financier (cela restreint son domaine de compétence), au directeur général (lien fort entre contrôle de gestion et stratégie), ou être autonome (mêmes pouvoirs que les autres directeurs).

Le contrôleur est souvent issu d'une formation qui lui permet de mettre en adéquation les objectifs et les moyens grâce à une formation technique mais aussi généraliste. Il bénéficie au sein de l'entreprise d'une position charnière lui permettant de communiquer avec les services chargés du contrôle de la gestion des moyens, des performances et des objectifs.

Le contrôle de gestion a désormais acquis ses lettres de noblesse dans les organisations, notamment depuis les crises économiques et financières. Présent dans la majeure partie des entreprises et des organisations publiques, il est devenu multifonctionnel (au sein des directions financières, des directions de ressources humaines, de la production, du marketing, ...) et multisectoriel (industrie, services, organismes publics).¹⁷

Pour se faire, le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise. En déployant ces outils et méthodes, ce contrôle apporte son expertise dans la modélisation des problèmes complexes. Mais son succès est entaché de nombreuses critiques. On lui reproche une focalisation excessive sur les dispositifs techniques financiers traditionnels dans une pure logique de réduction des coûts. Il se trouve donc dans une situation paradoxale, « désiré mais critiqué ». Il reste donc à le faire évoluer et à engager une réflexion en profondeur sur sa portée.

¹⁷ BOLLECKER, (Marc) et NARO, (Gérard), « le contrôle de gestion aujourd'hui : débats, controverses et perspectives », édition Vuillbert, 2014.

Section 02 : Cadre de réflexion sur la notion de budget

Le budget est un outil incontournable pour les chefs d'entreprises qui, l'utilisent à des fins de pilotage, de prévision et de contrôle de leurs activités. Toutefois, pour qu'il soit le plus réaliste possible, son élaboration mérite du temps et de l'attention. De plus, il doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise, cela explique notamment la diversité des budgets.

1- Définition et étymologie du budget

Un budget est un document produit annuellement par les entreprises, qui fait état des recettes et des dépenses prévisionnelles planifiées pour l'exercice à venir. Avec un étonnant parcours étymologique, il devient aujourd'hui un terme quasi-inhérent dans la gestion des entreprises.

1-1- Définition de budget

De manière générale, le budget se présente comme un état de prévision des recettes et des dépenses affectés à un état, une collectivité territoriale, une entreprise ou tout autre agent économique. Il sert donc à constater, d'une part l'origine des ressources, et d'autre part, l'emploi de ces ressources.

Cependant, le budget d'une entreprise ne doit pas être confondu avec celui d'une administration. Dans l'entreprise un budget est **une prévision** alors que dans l'administration c'est **une allocation** ou **une autorisation** de dépenses.

En comptabilité, le budget est une série d'ossements comptables prévisionnels pour une période future donnée, généralement 1 an. Ce dernier est proposé par le conseil d'administration et mis au vote lors de l'assemblée générale. Il est exprimé sous diverses formes comptables et établit par branches d'activité : vente, production, achat, exploitation...etc. C'est la traduction, en valeur monétaire, des hypothèses probables concernant l'environnement, l'activité, l'exploitation, les investissements et les plans d'actions envisagés au cours d'une période déterminée.

Toutefois, il faut faire la distinction entre plan, programme et budget. Un budget représente le chiffrage d'un programme dans le cadre d'un plan.

Un budget est un état quantitatif qui exprime des objectifs qualitatifs. Il met en œuvre des moyens matériels dont on peut analyser, par la suite, l'utilisation correcte ou non des écarts existants par rapport au programme d'actions initialement prévu.

1-2- Étymologie du mot « budget »

Le terme « budget » vient d'un mot de l'ancien français, la « bougette » ou « petite bouge ». « La bouge » désignait au Moyen Age le coffre ou le sac permettant à un voyageur d'emporter avec lui marchandises ou effets personnels, avec à peu près le même sens que notre moderne « bagage ». Les latinistes l'associent également au sac de cuir que les patriciens portaient au bras.

« Avoir la bougette » signifiait s'équiper, se préparer pour partir en voyage, pour faire face aux nécessités de la route. L'expression nous est donc parvenue avec le sens de ne pas pouvoir rester en place : on qualifierait par exemple, un enfant turbulent, d'avoir la bougette ou la « bougeotte ».

Au Moyen Age, dans un sens plus restreint, la bougette signifiait aussi et surtout la bourse dans laquelle le marchand serrait ses écus lorsqu'il avait à se déplacer, pour se rendre par exemple aux foires.

Avoir la bougette, c'est donc en fait, ne pas pouvoir rester en place, évoluer avec dynamisme, mais également avoir prévu et programmer les dépenses et disposer de la somme d'argent nécessaire pour mettre en œuvre son projet. C'est au sens propre comme au sens figuré d'avoir « l'argent du voyage ».

La bougette matérialise ici l'alliance de l'aventure commerciale et du réalisme financier, la synthèse de l'esprit d'entreprise et de la prévoyance calculée.

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

Tout comme un marchand dispose d'une bouge pour contenir son commerce, un ministre disposera d'une bouge abstraite, d'une « enveloppe budgétaire » communément appelée de nos jours « portefeuille ministériel ». ¹⁸

2- Procédure d'élaboration d'un budget

L'élaboration d'un budget annuel n'est pas une mince affaire, elle doit être la photographie même des perspectives financières de l'entreprise. Pour se faire elle doit respecter un certain nombre de principes et s'appuyer sur un processus prédéfini. ¹⁹

2-1- Construction du budget

L'élaboration d'un budget s'établit donc suivant cinq étapes²⁰ :

- Transmission des objectifs du Plan Stratégique de la Direction aux responsables des centres ;
- Préparation des outils (procédure interne, calendrier, modélisation, programmes et équipements informatiques) qui permettront la réalisation matérielle du budget dans des délais brefs et pour un coût minimal ;
- Dans le cas d'un Groupe, il faudrait harmoniser les objectifs généraux de chaque établissement avec les objectifs généraux du groupe. Ils démarrent avec la lettre de pré-cadrage et aboutissent à l'envoi de la lettre de cadrage ;
- Élaboration de budgets provisoires par les responsables de ces centres ;
- Mobilisation de ces budgets pour tester leur cohérence ;
- Approbation : il s'agit de l'élaboration du budget définitif, ceci est formalisé par une lettre de confirmation adressée avant le début de l'exercice concerné ;
- Mensualisation : le budget fait ensuite objet d'un suivi et d'une actualisation mensuelle en fonction des évolutions et des réalisations.

¹⁸ DEGOS, (Jean-Guy), « système budgétaire : écarts rétrospectifs et tableaux de bord prospectifs », édition : E-THEQUE, 2010, p.20.

¹⁹ GERNOISE, (Michelle), « contrôle de gestion », Paris, France, 7^{EME} édition, ECONOMICA, 1989

²⁰ SELMER, (Caroline), « construire et défendre son budget : outils, méthodes et comportements », 2eme édition, éd : DUNOD, 2009.

L'établissement d'un budget peut se faire selon deux méthodes²¹ :

2-1-1- Modalité descendante

Qui consiste à déduire les objectifs des hypothèses de développements arrêtées au niveau de la direction générale de l'entreprise et à les transformer en programmes pour les différents secteurs de l'entreprise (vente, production, achat...), ces différents programmes étant ensuite éclatés entre les divers centres de responsabilité.

Lorsque les résultats de la démarche « descendante » ne sont pas satisfaisants, il est nécessaire de procéder de la manière « ascendante », de faire des « retours en arrière » pour assurer l'harmonie et la cohérence de l'ensemble ; cette cohérence n'étant obtenue qu'après de nombreux « allers et retours ».

2-1-2- Modalité ascendante

Fondée sur des prévisions effectuées par les responsables de tous les niveaux hiérarchiques, en commençant par la base, indépendamment de toute contrainte du niveau hiérarchique supérieur.

La procédure budgétaire doit articuler différents acteurs (contrôleur budgétaire, DAF et responsables des centres). Et le budget doit se dérouler sur différentes périodes (positionnées entre Septembre et Décembre de l'année précédente afin de communiquer le budget avant le début de l'année). Cette procédure peut être formalisée au travers de différents documents budgétaires (pré-budget) et être matérialisée sous forme de schéma pour faciliter la coordination des équipes et l'identification des documents à établir.

²¹ FORGET, (Jack), « *la gestion budgétaire : comment en faire un outil de management* », Edition d'Organisation, Janvier 2005, p.30.

2-2- Principes d'élaboration du budget

La construction d'un budget doit à ce titre, se baser sur un certain nombre de principes, et peu importe le secteur auquel une entreprise appartient, ces principes d'élaboration et de mise en place du budget sont toujours les mêmes ²²:

- La participation intime de tous les services à l'élaboration d'un budget d'ensemble ;
- La définition à chaque niveau de responsabilité, des objectifs à atteindre.
- Commentaire bref des liaisons qui motivent le choix ;
- Mise au point et le respect d'un calendrier qui fixe les étapes de la construction du budget, et la nature des renseignements à fournir par chaque responsable ;
- Existence d'une équipe de coordination chargée de rassembler les données, les valoriser et les présenter ;
- Analyse des modifications éventuelles par rapport aux budgets précédents c.à.d. calcul des écarts et des évolutions ;
- L'analyse du budget doit se faire par concertation ; ceci suppose que chaque niveau participera activement mais n'imposera pas pour autant son opinion au regard de la politique générale de l'entreprise. Vu qu'un budget est élaboré en fonction d'objectifs visant la meilleure rentabilité, tous les éléments non significatifs susceptibles de fausser l'étalon et de donner un écart sans valeur, seront exclus ;
- Une possibilité de contrôle à postériori ; c'est cet aspect qui fait du budget un outil d'évaluation.

Ces principes, aussi nombreux que les pièces d'un puzzle, doivent être respectés, dans la mesure où ils demeurent essentiels pour optimiser le processus budgétaire.

²² MARMUSE, (Christian), « *la gestion budgétaire* », 2^{ème} édition veuillbert , 1996.

3- Typologie des budgets

Pour établir un budget général, le manager est tenu d'élaborer d'autres budgets en rassemblant les informations qui leurs sont rattachées, on distingue :

3-1- Budget d'exploitation : il regroupe :

3-1-1- Budget des ventes

C'est la prévision des ventes futures, il s'agit de prévoir mensuellement les quantités et les prix unitaires des ventes. Cette ventilation des ventes peut être faite par période, produit ou région. Autrement dit, Il permet de prévoir le chiffre d'affaire qui dépend du prix de la concurrence, du carnet des ventes, de l'étude de marché,...Le budget des ventes, comme tous les autres budgets, doit être cohérent avec les objectifs et la stratégie fixée par la Direction de l'entreprise.

3-1-2- Budget de production

Le budget de production ne concerne que les entreprises industrielles « *les entreprises de transformation* ». Ce budget doit être établi de manière à ce qu'il respecte le budget des ventes. Il n'est pas question de produire sans tenir compte des possibilités de ventes, il doit y avoir un ajustement à l'équilibrage entre la production et la vente. Son établissement nécessite donc des connaissances d'ordonnancement, de lancement et de programmation.

3-1-3- Budget des achats (ou des approvisionnements)

Comprends tout achat en matière première qui permet d'alimenter les entrées en stock. L'établissement du budget d'approvisionnement est naturellement lié aux entrées en fonction des sorties. Il tient compte de l'évolution de l'inflation (tarifs des fournisseurs) et dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage,...

Le budget des approvisionnements se subdivise en plusieurs sous-budgets :

- Budget des commandes;
- Budget des livraisons;
- Budget des consommations ;
- Budget des stocks.

3-2- Budget flexible (des charges)

Il permet de regrouper les charges, selon leur nature, en fonction du critère de « variabilité ». On distingue ainsi les charges variables (ou charges opérationnelles), des charges fixes (ou charges de structure) dont le montant est constant pour une structure de production et sur une courte période.

Le budget flexible permet d'évaluer le coût prévisionnel adapté à un certain niveau d'activité. Il est utilisé en contrôle de gestion pour mettre en évidence les écarts sur activités pour un centre d'analyse donné.

3-3- Budget des investissements

Qui recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement de l'entreprise. Le budget des investissements constitue une anticipation de l'avenir concernant une modification durable de l'actif et du passif de l'entreprise. Ce budget doit être accompagné du TRI (taux de rendement interne), afin de déterminer les prévisions du chiffre d'affaire qui sera dégagé après l'acquisition de ces investissements mais aussi d'un business plan.

3-4- Budget de trésorerie

Qui traduit les données budgétées en termes d'encaissements et de décaissements et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise.

Appelé également « budget résultant », ce budget est le reflet de tous les autres budgets opérationnels, car il centralise et récapitule toutes leurs conséquences financières, par exemple :

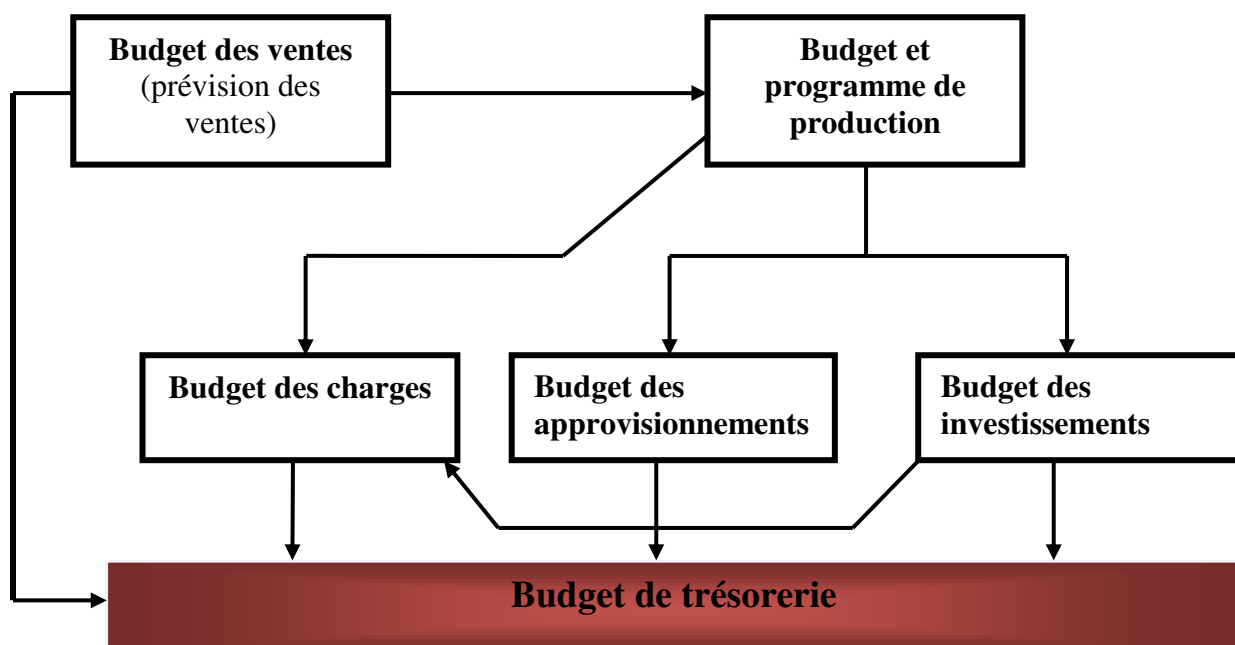
- Le budget des ventes : encaissements ;
- Le budget de production, le budget des achats et le budget des investissements : décaissements.

Le budget de trésorerie vise à prévoir les disponibilités de trésorerie réelles dans l'entreprise. Il permet d'assurer la liquidité de l'entreprise au moindre coût à travers des opérations d'équilibrage (ex : escomptes de créances, ouverture de découverts, financement par apports des associés). Il est aussi considéré comme instrument de négociation de financements auprès des établissements bancaires.

3-5- Budget général (de synthèse)

L'ensemble permet ensuite d'établir un budget général ou bien global. Il est donc nécessaire d'établir les budgets dans un ordre qui respecte le schéma qui suit :

Figure N°04 : Présentation du budget général



Source : Bernard AUGE et Alexandre VERNHET, « l'interdépendance budgétaire : les différents budgets », p.1-4.

Pour simplifier, tout démarre de **la prévision des ventes** qui calibre la volumétrie de l'activité à venir. **La production** utilise cette donnée d'entrée pour estimer les quantités à produire, les charges afférentes et les moyens nécessaires. **La logistique** pour la **gestion des stocks**, définit sa politique de stockage et **un plan d'investissement** prévoit les moyens de financement. Les autres budgets découlent de ces postes principaux.

Ce processus de budgétisation en cascade se termine par **l'élaboration du budget de trésorerie**. L'entreprise peut alors vérifier si elle peut faire face sereinement à ses échéances financières.

4- Fonctions et intérêt du budget

Parler du budget c'est d'évoquer ses vertus. Il s'agit tout d'abord de caractériser ses fonctions principales et d'en souligner à travers, l'utilité et l'importance même de cet état prévisionnel.

4-1- Fonctions du budget

Les fonctions d'un budget peuvent s'exprimer comme suite²³ :

- Autoriser ;
- Prévoir ;
- Planifier ;
- Mesurer.

4-1-1- Fonction d'autoriser

Est celle qui incombe, par tradition, aux budgets gouvernementaux. Ce sont les budgets d'investissements qui sont en majeure partie de la fonction autoriser. Dans les budgets opérationnels, cette fonction se subordonne généralement aux autres.

4-1-2- Fonction de prévoir

Concerne les incidences sur la performance d'origine externe, c'est-à-dire hors contrôle du responsable.

4-1-3- Fonctions de planifier et de mesurer

Qui sont soulignées dans la théorie comptable budgétaire, elles représentent le budget comme étant un instrument de contrôle.

La fonction de planification diffère de la prévision : la première est active, elle cherche à façonner l'avenir en coordonnant les ressources, sachant que « l'utilisation d'un budget implique l'établissement d'un budget ». Chaque plan devra éventuellement être transformé en une somme d'argent pour pouvoir se transformer en un budget.

La fonction de mesurer implique quant-à-elle l'usage du budget sous forme de standard pour la performance. Il est important de distinguer nettement les budgets aux plannings.²⁴

²³ MAYER, (Jean), « *gestion budgétaire* », 7ème édition, DUNOD, 1978.

²⁴ MAYER, (Jean), op.cit.

4-2- Intérêt du budget

Le budget est un outil de management servant en grande partie à mener l'entreprise vers ses buts :

- Le budget comme outil de prévision financière et d'aide au pilotage : C'est le rôle classique du budget. En effet, il permet de regrouper les prévisions des recettes-dépenses ou de trésorerie, et ce, pour le fonctionnement et/ou l'investissement ;
- Le budget comme outil de mesure de l'équilibre budgétaire : il permet de s'assurer ou non de l'existence d'un équilibre budgétaire durant l'exercice comptable concerné ;
- Le budget comme outil de répartition judicieuse des dépenses (fixes, variables, et périodiques) ;
- Le budget comme outil de calcul des écarts : Il constitue également un outil de contrôle efficace et dynamique, en particulier avec l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations ;
- Enfin, le budget est un élément déterminant dans l'obtention de financements externes auprès des établissements de crédits.

Cependant, le budget ne se limite pas à ce rôle strictement financier, mais doit traduire les **choix stratégiques** et les **objectifs économiques** de l'association. Un budget doit alors viser un objectif de :

- Rendement augmenté par la coordination des efforts ;
- Réduction du gaspillage;
- Amélioration de la qualité des décisions des managers ;
- Limpidité optimale de l'entreprise en raison d'une connaissance préalable des besoins de trésorerie.

Pour une réelle efficacité, le budget est à adopter avant le début de l'exercice concerné. Il devient en quelques sortes un plan à suivre pour l'entreprise et un but à atteindre pour ses gestionnaires.

Construire un budget ambitieux mais réaliste, en rapport étroit avec les besoins et les moyens de l'entreprise, le défendre afin qu'il soit compris et accepté par les dirigeants et actionnaires, telle est la mission qui incombe aujourd'hui à tout manager opérationnel soucieux de l'avenir et de la pérennité de son entité.

Conclusion du chapitre I

En définitive, le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes. Mais c'est aussi un métier qui recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise. Toutefois, le contrôleur de gestion n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion.

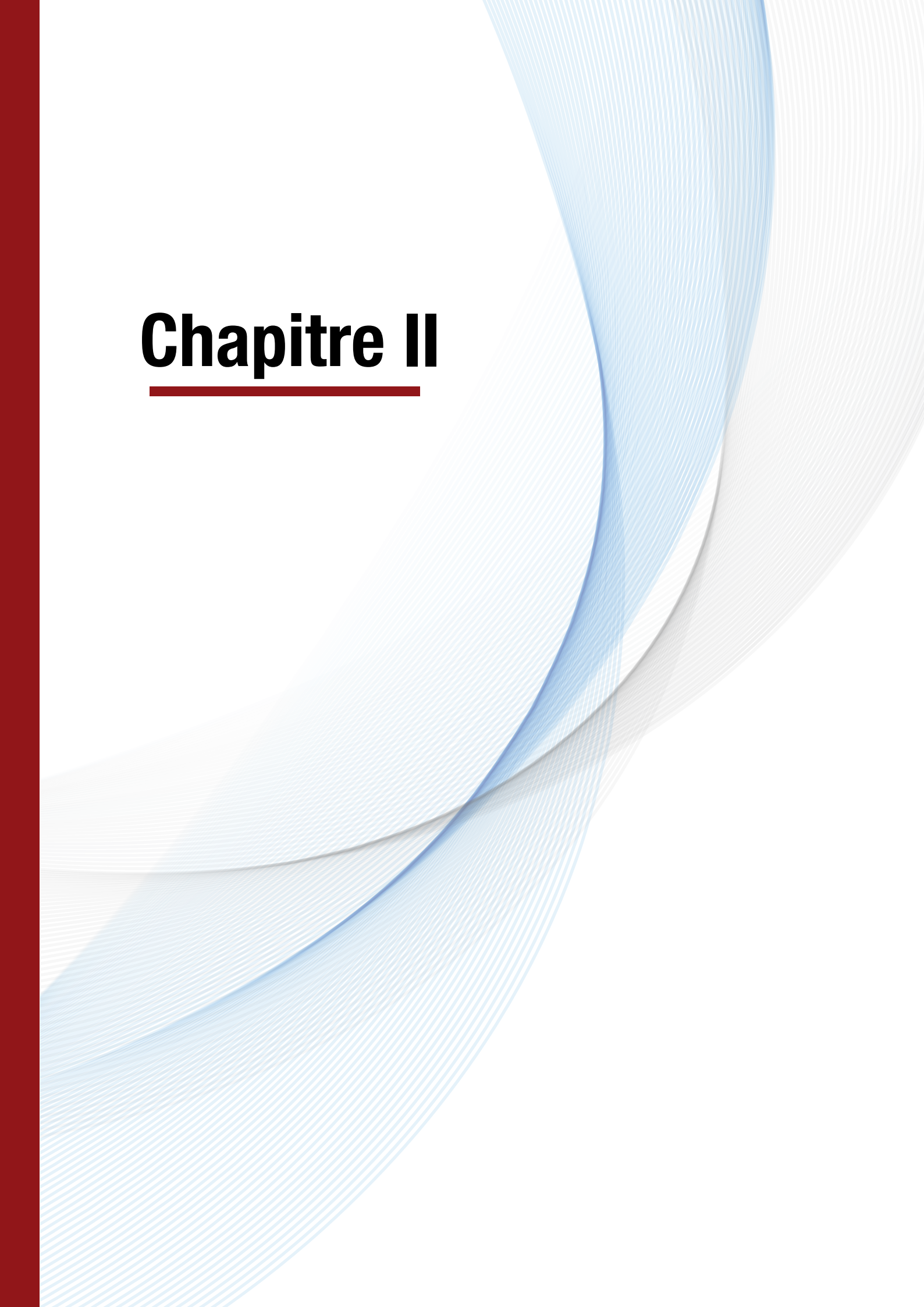
L'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement, le contrôle est ainsi analysé sur la base de niveaux : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme).

En tout état de cause, le contrôle de gestion est le service par excellence qui accompagne les acteurs opérationnels dans le développement de leurs performances. Concernant l'entreprise, cet outil apparaît comme le garde fou protégeant contre certaines dérives, qui oblige les acteurs de l'entreprise à tendre vers l'efficacité à travers leurs décisions quotidiennes.

Le budget semble irréformable de part ses vertus (planification, coordination, évaluation,...) et sa suppression risque d'entraîner une perte de contrôle organisationnelle. Il est donc aujourd'hui, nécessaire de relativiser l'intérêt et l'utilité de la gestion budgétaire. Du respect de cette discipline pourront se dégager des marges bénéficiaires inattendues.

Ce premier chapitre de notre étude a été consacré aux fondements théoriques. Cela nous a permis de voir l'importance d'un contrôle de gestion et la place qu'il a dans le fonctionnement des organisations. Elle nous a également permis d'aborder les différents aspects du budget, en l'occurrence son élaboration et son suivi.

Chapitre II



Introduction du chapitre II

L'intensification d'entreprises industrielles et l'apparition de nouvelles formes d'organisation, centrées sur les produits et sur les marchés, ont conduit la fonction de production à s'organiser au mieux pour répondre à ces tendances et afin d'apporter aux coûts l'intention qu'ils méritent. Dès lors est apparu la notion de « budget de production ».

Ce budget tel que son nom l'indique, concerne essentiellement les responsables des centres de coûts productifs en milieux industriels. Sa construction est plus ou moins complexe car il doit en substance, dimensionner et valoriser les moyens nécessaires à la réalisation de la production demandée.

En effet, sa construction demande d'établir une prévision de la production appelée « programme », de la valoriser et de la ventiler par unités d'exploitation ou centres. La prévision de la production servira à son tour à établir la politique d'approvisionnement. Le processus de prévision ne se limite pas simplement à identifier et utiliser une certaine méthode pour prévoir le futur, elle nécessite une surveillance et un ajustement permanent.

Cependant, ces prévisions peuvent parfois être irréalistes faisant ainsi apparaître des écarts budgétaires, dont l'interprétation constitue un outil important du contrôle. Leur constatation est indispensable dans la mesure où elle permet de déclencher une analyse corrective et de replacer l'entreprise sur la trajectoire préalablement fixée.

- Comment se présente un budget de production ?
- Comment prévoir la production à partir d'un simple programme, tout en tenant compte des nombreuses contraintes liées aux produits ?
- Et enfin qu'est-ce qu'un écart budgétaire et comment l'identifier et l'interpréter?

Tels sont les grands axes qui seront abordés dans ce second chapitre. Cependant, nous nous placerons essentiellement dans un contexte de prévision de la demande.

Section 01 : Mise en place du budget de production

Établir un budget de production bien ficelé permet de fixer les objectifs à atteindre et les moyens à déployer par le biais d'une stratégie déterminée. Ce budget doit impérativement être établi avant le début de l'exercice pour permettre de juger de l'impact du projet sur les équilibres économiques de la structure de l'entreprise et sur son environnement (interne et externe).

1- Présentation du budget de production

Le budget de production est la détermination finale chiffrée de l'activité productive annuelle. Il est la résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise. Ce budget est contraint par les capacités productives de l'entreprise et de ses possibilités d'évolution à court terme, en interne (par l'investissement direct) et en externe (par la prise de participation).

C'est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives, qui recense et combine les moyens humains, matériels et organisationnels disponibles. C'est à travers ce budget que sera mesurée une partie importante de la performance de l'entreprise.

On distingue le budget de production en quantité et le budget de production en valeur :

1-1-Le budget en quantité

En quantité, la production et la vente sont liées par la relation :

$$\text{Production (entrées)} = \text{ventes (sorties)} + \text{stock final} - \text{stock initial}$$

1-2-Le budget en valeur

Pour le calcul des coûts de production en valeur, il est nécessaire de distinguer les charges variables (ou opérationnelles) des charges fixes (ou de structure).

Il faut également distinguer :

- La production, exprimée en quantité de produits fabriqués (à l'exemple : du nombre de véhicules fabriqués, nombre de sièges, nombre de portes...).
- De l'activité d'un centre, exprimée en nombre d'unités d'œuvre (à l'exemple : nombre d'heures de travail, d'heures machines, quantité de matières ou de fournitures consommées...).

2- Programme de production

Construire un budget de production demande d'élaborer un programme de production à court terme (prévisions quantitatives), puis de le répartir par unité d'exploitation et par période afin d'en faciliter le contrôle.

2-1- Principe d'un programme de production

Le programme de production ou la prévision de la production, consiste à établir la nomenclature des biens et des services devant être produits par l'entreprise, autrement dit les quantités prévisionnelles à produire pour satisfaire la demande en tenant néanmoins compte des contraintes de marché et des contraintes techniques de l'entreprise. Donc, sa détermination est plus ou moins complexe, selon le nombre de produits concernés et selon les contraintes à prendre en considération.

Déterminer un programme de production optimale, c'est combiner au mieux tous les facteurs de production en vue de maximiser la rentabilité de l'entreprise et/ou de minimiser ses coûts. Le programme de production doit rechercher l'organisation la plus efficace pour réaliser la production de biens et services nécessaires à la réalisation du budget des ventes et de la politique de stockage, dans le cadre des choix stratégiques.¹

Le programme de production est une prévision à court terme (quelques semaines, quelques mois, un an maximum), qui quantifie en volume les conséquences attendues des plans d'actions (en unités physiques).²

¹ CLERC, (Jean- Philippe), « *processus prévisionnel et gestion budgétaire* », édition : le génie des glaciers, 2010, p.49.

² BEN-MOHAMED, (Krim), « *la relation entre le contrôle de gestion et la gestion par objectifs* », mémoire de fin d'étude master, institut supérieur de gestion industrielle de Sfax, 2010.

L'établissement de ce programme de production doit donc tenir compte des exigences du marché, des exigences de coûts et des exigences techniques ;

- **Exigences du marché :** le service commercial transmet la demande au service production et exige une satisfaction de la quantité et du délai (durée).
- **Exigences de coûts :** le prix de fabrication doit naturellement être inférieur au prix de vente déterminé par le service commercial.
- **Exigences techniques :** le service de production a lui aussi ses propres exigences qui tendent à assurer un plein emploi des facteurs de production (équipements et main d'œuvre) et dans le but de réduire la part des coûts dans le coût unitaire, c.à.d. d'éviter une production trop élevée, des déchets et /ou des rebuts résultants d'une mauvaise organisation de la production.

L'ensemble de tous ces points conduit à la détermination du programme de production. Cependant, l'utilité d'un programme de production réside dans la façon de le concevoir.

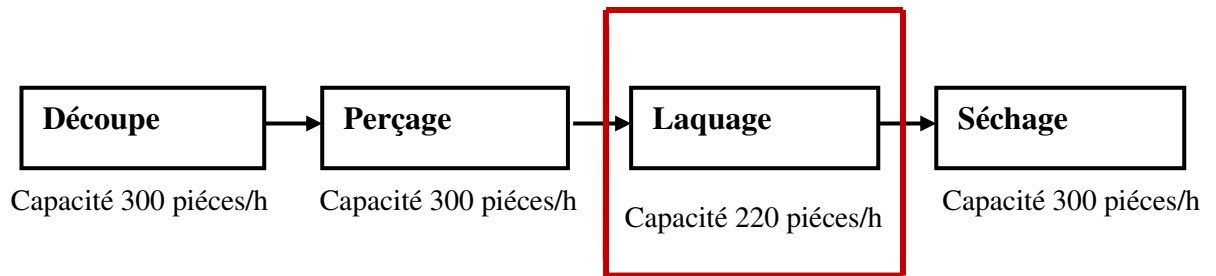
Naturellement, toutes les entreprises ont pour but de vendre des produits fixés dans un programme de production. Ce programme permet dès lors une confrontation perpétuelle entre les contraintes commerciales (possibilités de commercialisation et de vente, le prix de vente...) et contraintes des techniques (capacités de production, capacités de livraison d'un fournisseur, capacité de stockage des produits finis...). Ces contraintes représentent des goulets d'étranglement, que l'entreprise doit surpasser et gérer rationnellement en mettant en avant tantôt le goulet technique tantôt le goulet de vente.³

De manière générale, un goulet d'étranglement est un resserrement de la route. En économie, de façon plus abstraite, c'est un obstacle limitant la route. Celui-ci, qui est connu en Anglais par Bottleneck, désigne la difficulté d'une partie de la chaîne de production à répondre à une hausse de la demande. C'est donc un point du système productif qui limite les performances du dit- système. Soit l'exemple suivant retraçant les quatre étapes de fabrication d'un produit :

³ CLERC, (Jean- Philippe), « *processus prévisionnel et gestion budgétaire* », édition : le génie des glaciers, 2010, p.51.

Figure N°05 : Démonstration d'un goulet d'étranglement

Goulet d'étranglement



Source : CRITTON, (Vincent), <http://logistique-pour-tous.fr>, (publié le 6 Mai 2014, consulté le 21/08/2017).

Cette différence de capacité va engendrer, si rien n'est fait et que chaque poste travaille à 100% de sa capacité, une accumulation de stocks d'encours de production (appelés aussi WIP: Work In Process), entre la fin du poste perçage et le poste de laquage.

Ce goulot d'étranglement va également limiter la capacité du processus en entier, puisqu'au final, le processus ne sera en mesure de fabriquer que 220 pièces/heure.

2-1-1- Gamme de production

On parlera toutefois de « gamme de production » pour décrire l'ensemble des opérations d'élaboration d'un produit, dans l'ordre où elles sont exécutées. La gamme de production est établit par le bureau des méthodes. Elle permet lors de chaque lancement de connaître: les quantités de matières et composantes, les temps de charge, les coûts de revient...etc.⁴

2-1-2- Organisation de la production

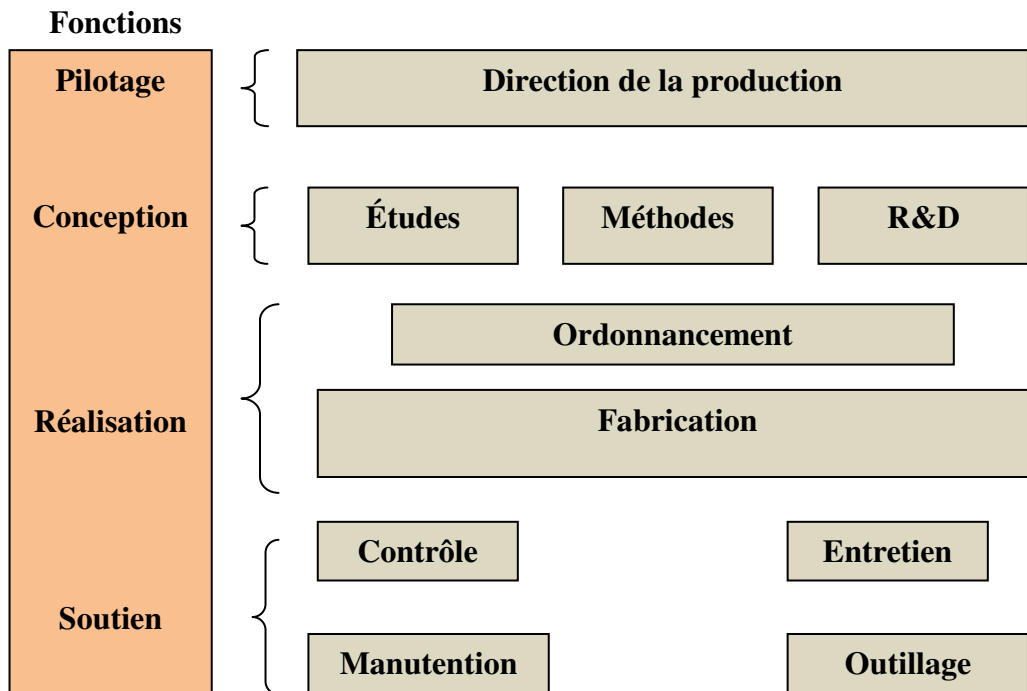
L'organisation administrative de la production se fait par le biais des différents services pour le suivi des différentes opérations liées à la production « préparation, exécution et contrôle », à savoir:

⁴ BLONDEL, (François), « *gestion de la production : comprendre les logiques de gestion industrielle pour agir* », édition DUNOD, 2005, p.90.

- **Service d'études et de recherches** : Il établit les dessins, les caractéristiques et les spécificités des produits à lancer, à partir des idées sur la catégorie de clients visée et des marchés.
- **Service ordonnancement** : Son rôle est de traduire dans les faits le programme de production en fonction des moyens dont dispose l'entreprise.
- **Service entretien** : Pour maintenir le bon état d'un produit, l'entreprise doit entretenir son matériel de production.
- **Service approvisionnement** : Son rôle se limite à la gestion des approvisionnements et des stocks de matières premières, de pièces de rechange et de produits semi-finis.
- **Service contrôle** : Deux sortes de contrôles sont opérés : la première série de contrôle se porte sur les objectifs, afin de savoir s'il y a concordance entre les quantités effectivement produites et celles qui étaient prévues. Ce contrôle peut également concerner la qualité des ventes et les caractéristiques préalablement établies par le service d'étude (exemple : poids, volume...).

La deuxième série de contrôle concerne les moyens utilisés dans la production, comme par exemple les quantités de matières premières et de main d'œuvre nécessaires.

Figure N°06 : Schématisation de l'organisation de la production



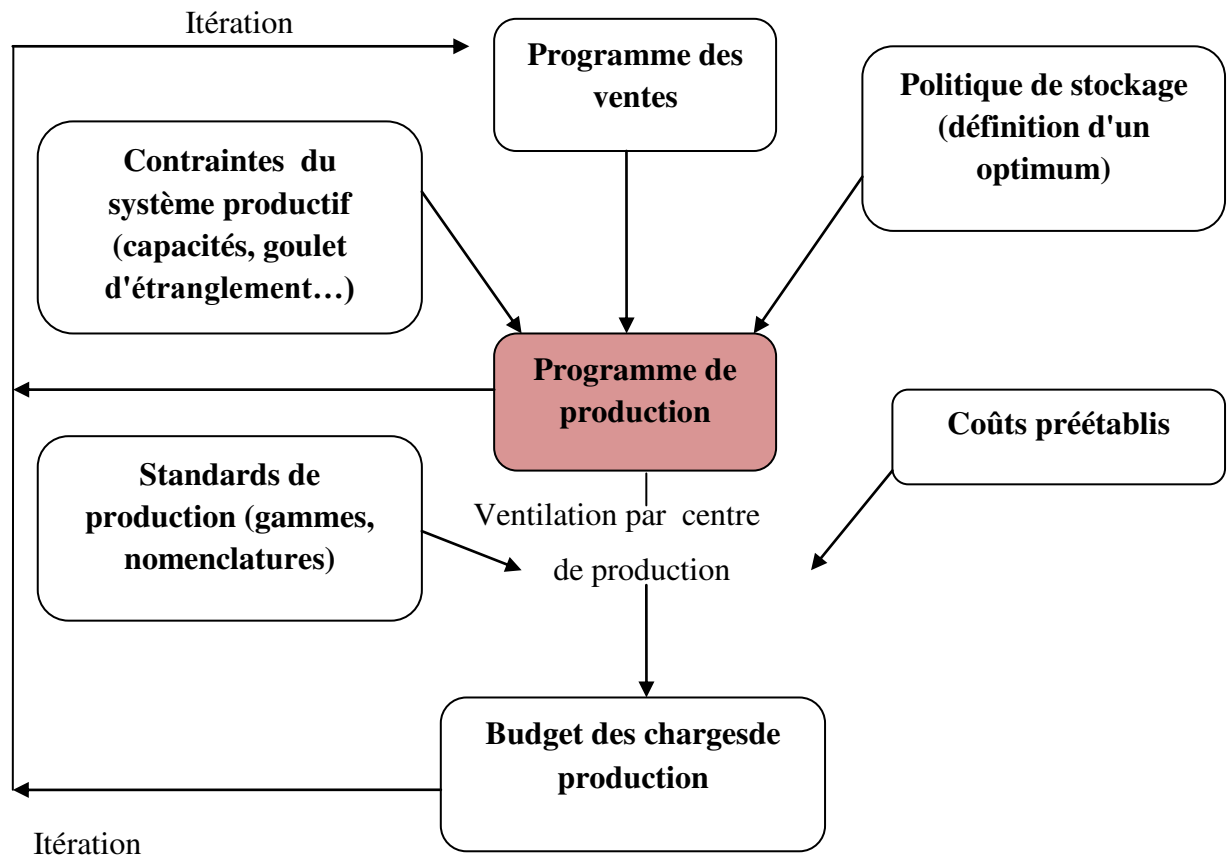
Source : Extrait du site officiel de l'Université de la Mannouba- institut supérieur de la comptabilité et de l'administration des entreprises, 2012-2013.

L'efficacité d'un programme de production dépend de l'organisation de la production et des flux de travail au sein de l'organisation.

2-2- Démarche d'un programme de production

Le schéma qui suit montre la démarche à suivre pour établir un programme de production :

Figure n°07 : Démarche d'élaboration d'un programme de production



Source : DORIATH, (Brigitte) & GOUJET, (Christian),
« Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 5ème édition, éd : DUNOD, 2011, p.111.

Tout programme de production est bâti à partir d'un programme des ventes tenant compte de la politique de stockage. Une fois les ventes sont déterminées, on prévoit les quantités à produire ainsi que les ateliers chargés de réaliser cette production, la quantité de matières à consommer, l'effectif des salariés et le nombre d'heures de travail, tout en évitant les goulots d'étranglements et tout en respectant les standards de fabrication .

Le dimensionnement des capacités de production aura une influence directe sur les budgets des approvisionnements, des investissements, des effectifs et de la trésorerie. Cependant, Le processus productif peut être piloté soit par l'amont ou par l'aval ⁵:

2-2-1- Pilotage par l'amont

La production est guidée en fonction des prévisions de la demande finale. A partir de ces prévisions, une planification des ressources en hommes, en matières premières et en machines est ainsi établie.

Cette méthode classique soutient que le délai d'approvisionnement fournisseur, le temps de transport, les goulots d'étranglement dans une chaîne de fabrication, la production de pièces intermédiaires ainsi que le rythme différent des fabrications et des ventes, obligent à la constitution des stocks.

L'optimisation se fait en régulant les flux par les stocks et en jouant éventuellement sur les délais (on parle aussi de « flux poussés »).

Beaucoup d'entreprises utilisent des méthodes de type MRP pour évaluer les besoins en matières et composants nécessaires (MRP traduit en français par Management des Ressources de Production). Il s'agit d'une méthode mise au point aux États-Unis vers 1965 et qui permet de calculer les besoins nets en matières à fabriquer ou à acheter en fonction du carnet de commande, de l'état des stocks et des en-cours ainsi que des gammes de production.

2-2-2- Pilotage par l'aval (Juste à temps)

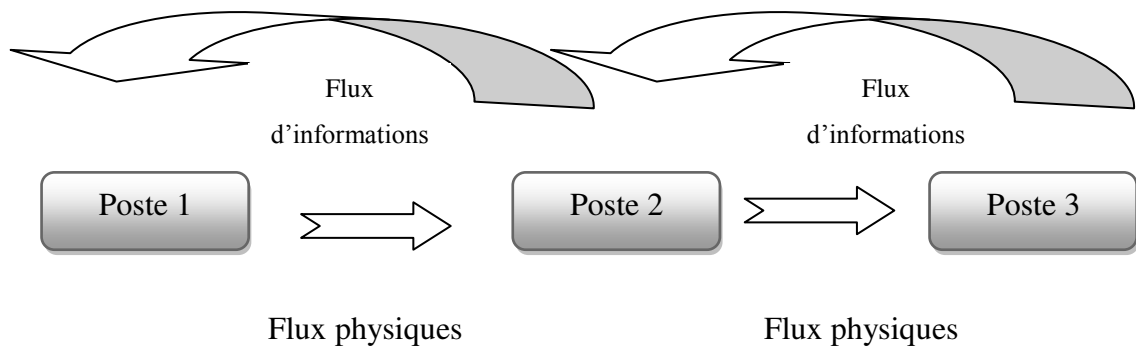
Connu aussi sous le nom de méthode de "kanban" ou méthode des flux tendus. Cette méthode a été développée chez Toyota (par Taii chi Ohno). Elle soutient qu'un stock n'est pas nécessaire puisqu'il est source de financement.

Un poste amont ne doit produire que les quantités demandées par le poste aval pour son fonctionnement immédiat et ainsi de suite tout au long du processus productif.

⁵Selon l'Association des Universités pour le développement de l'Enseignement Numérique en Gestion et en Économie (AUNEGE).

L'aval tire l'amont (on parle de « flux tirés »). Il s'agit de livrer les produits finis juste à temps pour être vendus, de fabriquer les produits intermédiaires juste à temps pour être transformés en produits finis, de recevoir les livraisons de matières premières juste à temps pour la fabrication. Le but étant de supprimer totalement les stocks, (méthode parfois appelée "zéro stock"). Procéder ainsi, suppose que les fournisseurs et les clients adhèrent aussi à ce système ou tout de moins acceptent d'en supporter les contraintes.

Figure N°08 : Illustration de la méthode Kanban



Source : op.cit.

Le système Kanban donne une bonne représentation du système de production en flux tirés.

2-3- Outils d'élaboration d'un programme de production

L'élaboration d'un programme de production fait appel à de nombreux outils souvent très techniques, on peut citer par exemple:

2-3-1- La programmation linéaire

C'est une technique mathématique d'optimisation (maximisation ou minimisation) d'une fonction de production, qui cherche la combinaison optimale de variables compte tenue des matrices techniques et tout en saturant les contraintes productives.

S'il y'a peu de contraintes (au maximum deux variables), on peut résoudre le problème par une méthode graphique en cherchant le point optimum de l'objectif à atteindre. Ce point optimum se trouvera sur « le champ des possibles » ou « domaine d'acceptabilité »⁶.

2-3-2- L'ordonnancement des tâches

Le programme de fabrication sera traduit sur la base du programme des ventes de façon quasi-automatique sous forme de matrices représentatives des cycles de fabrication des produits.

2-3-3- La nomenclature et la gamme de production

Ceci s'applique aux fabrications par lots. Un produit peut associer de nombreux composants élémentaires. Il est donc nécessaire pour établir leur programme d'approvisionnement ou de mise en fabrication de s'appuyer sur des documents techniques qui décrivent cette composition et ces cycles d'assemblage.

La nomenclature est la liste des articles directement constitutifs de l'article considéré. Elle permet d'indiquer les quantités théoriques nécessaires à la fabrication.

La gamme de fabrication est un document qui indique les composants à utiliser et le mode opératoire à suivre pour fabriquer le produit (hommes, temps machine,...).

2-3-4- La gestion de la main d'œuvre

Il s'agit d'organiser la production de manière à minimiser la durée totale du projet tout en assurant un plein emploi des hommes et des machines pour le coût le plus bas.

La plupart de ces outils sont intégrés dans des programmes de gestion globale des flux d'approvisionnement et de production (type MRP2).⁷

⁶ BAUMAUL, (William), « *la théorie économique et analyse des opérations* », 4^{ème} édition, Harper &Brothers, New York, 1959, p.129.

⁷Les logiciels MRP (Management des Ressources Productives) sont des logiciels de gestion de production assistés par ordinateur, qui gèrent la fabrication de produits nécessitant de nombreux composants. Ils mettent en œuvre pour chaque composant du produit une programmation prévisionnelle des ordres de fabrication ou d'approvisionnement optimisant ainsi l'absorption des délais.

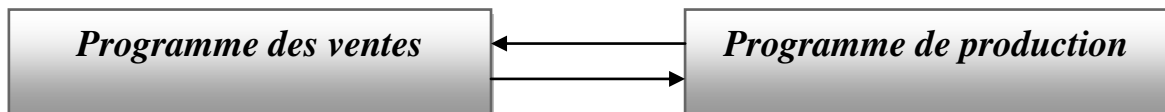
3- Interaction du budget de production avec les autres budgets

Le budget de production dans la mesure où il détermine les quantités à produire interagit directement avec :

3-1- Budget des ventes

Toute entreprise vit parce qu'elle vend. Par conséquent, le système de production est tiré par la fonction commerciale et non l'inverse. Le budget de production doit être établi de telle manière que puisse être respecté le budget alloué aux ventes. La prévision des produits à fabriquer est justifiée par la quantité à vendre.

Effectivement, il y a un lien étroit entre les deux budgets : s'il n'est pas question de produire sans tenir compte des possibilités de vente, il est également nécessaire d'envisager un potentiel de fabrication pour établir les prévisions de ventes.



3-2- Budget des approvisionnements (ou des achats)

Le budget des approvisionnements a pour rôle de contrôler l'ensemble des stocks appartenant à l'entreprise. Il permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production soient disponibles à temps et en quantités suffisantes pour que le cycle productif ne soit pas perturbé en quelques temps que ce soit.

Cet approvisionnement découle du programme de production. En effet, le déclenchement des commandes s'établit à partir des ordres d'achats et des besoins du centre de production.

Le budget des approvisionnements a un double objectif :

- Déterminer les quantités de produits, matières et autres fournitures nécessaires au programme de production. Cette partie de travail est par conséquent menée de façon très étroite avec la fonction de production ;

- Une fois les quantités nécessaires déterminées pour l'exercice à venir, il restera la partie « gestion des approvisionnements », qui permet essentiellement d'éviter un sur-stockage et/ ou des ruptures de stocks (achats, stockage). Les stocks en cours sont d'ailleurs conditionnés par la durée de fabrication.

3-3- Budget des investissements

Ce budget permet à une entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre l'objectif de production, né des objectifs de vente.

Pour assurer sa production, tout en évitant des pénalités de retard et une insatisfaction des clients, une entreprise doit disposer d'immobilisations suffisantes (immeubles, ateliers, magasins de stockage, machines, outils,...etc.), objet même du budget d'investissement. Généralement, ces dépenses d'investissements sont prévues longtemps à l'avance, mais chaque année une partie du programme d'investissement figure dans le budget à venir sous la rubrique : budget d'investissement.⁸

3-4- Budget du personnel

Essentiel dans les entreprises employant une quantité importante de main d'œuvre pour la production. Ce budget du personnel productif est intimement lié au budget de production puisqu'il tient compte des facteurs de productivité, ainsi que du temps d'adaptation nécessaire en cas de renouvellement du produit. De même le fait qu'il doit intégrer l'absentéisme ou encore la force de travail en cas d'utilisation d'outillage défectueux et autres.

3-5- Budget de trésorerie

Dans l'ordre logique des choses, le budget de trésorerie est le dernier budget à élaborer, il est la conséquence de tous les autres budgets.

Dans la mesure où il centralise les autres budgets, il a un lien direct avec le budget de production. La production ayant impliqué des décaissements, a son doute un effet sur la trésorerie.

⁸ HAMINI, (A), « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », 1^{ERE} édition, BERTI, ALGER, 2001.

On note alors dans le budget de trésorerie : les encaissements correspondants aux clients et les décaissements correspondants aux charges prévues compte tenu des crédits obtenus des fournisseurs.⁹

4- Étapes d'élaboration d'un budget de production

L'établissement d'un budget de production passe par des phases clés intimement liées entre elles et doit impérativement faire appel à tous les acteurs concernés, dans la mesure où il repose sur des orientations et hypothèses générales qui peuvent être d'ordre interne (évolution des effectifs, des données salariales, de production, du marché ou du produit) ou externe (niveau d'inflation, taux de change et d'intérêt...).

L'élaboration d'un budget de production se déroule selon cinq (05) étapes fondamentales :

4-1- Détermination du programme de production

Il s'agit de prévoir les quantités à fabriquer et ce, par référence aux :

- Prévisions des ventes ;
- Délais de fabrication ;
- Niveaux des stocks ;
- Lissages des chaînes de fabrication ;
- Politiques d'implantation de la production.

Le problème qui se pose lors de cette première étape est de passer des prévisions des ventes au programme de production. De manière simple, il suffit de calquer la production sur les prévisions des ventes. Mais, il est difficile de procéder aussi simplement car¹⁰ :

- les ventes sont souvent irrégulières à cause des variations saisonnières, il faut donc découpler la production des ventes et ajuster par la politique de stockage.
- Et il faut tenir compte des contraintes de production qui peuvent induire un effet feed-back sur le budget des ventes.

⁹AUGE, (Bernard) et VERNHET, (Alexandre), « *l'interdépendance budgétaire : les différents budgets* », p.1-4

¹⁰ BEN MOHAMED, (Krim), « *la relation entre le contrôle de gestion et la gestion par objectifs* », mémoire de fin d'études Master, Institut Supérieur de Gestion Industrielle de Sfax, 2010.

4-2- Détermination du coût de la matière et fournitures consommables

- Le coût des matières consommées sera déterminé unitairement par référence au budget des approvisionnements ;
- Les quantités de MP à prévoir dépendront du stock souhaité de matières et de la production de PF envisagée ;
- Les quantités sont issues des nomenclatures techniques des produits.

4-3- Élaboration du budget de main-d'œuvre

Il s'agit de :

- La prévision des standards pour chaque atelier, mois par mois.
- La prise en compte de :
 - Standards techniques de fabrication
 - + Facteurs nouveaux de productivité (mécanisation)
 - + Temps supplémentaires (nouveaux produits)
 - + Aléas de fabrication (panne, obsolescence)
 - + Temps de montage, démontage, réglage
 - + Temps mort, Horaires effectives
 - + Absentéisme, Turn Over
 - + Évaluation d'un taux horaire standard par référence à l'évolution probable des taux de rémunération et des charges sociales.

4-4- Évaluation des charges indirectes par atelier (selon des nomenclatures budgétaires prédéfinies)

- Main d'œuvre indirecte
- + Petit outillage de production
- + Entretien et réparation
- + Énergie
- + Amortissement
- + Charges fixes diverses

4-5- Élaboration du budget des frais généraux

C'est la budgétisation des charges de production des différents centres :

- Budget des services annexes (ordonnancement, expédition, méthode) ;
- Budget administratif (bureau d'étude, coordination).

Le chiffrage de ces budgets s'effectue sur la base du nombre prévisionnel de l'unité d'œuvre et en utilisant la notion de budget flexible.

En principe, connaître la quantité prévisionnelle à fabriquer n'est pas en soi une difficulté insurmontable puisque l'on connaît les ventes prévisionnelles et les stocks réels. Un budget de production a pour objectif de rechercher le programme de production optimal qui assure le profit le plus élevé tout en respectant :

- Les moyens matériels de production de l'entreprise ;
- Les moyens humains disponibles en fonction de la situation du marché du travail pour le personnel nécessaire;
- La qualité et la quantité de matière première.

Section 02 : Analyse des écarts au niveau du budget de production

Le contrôle budgétaire de la production permet d'évaluer la performance des centres en mettant en évidence les écarts significatifs entre des valeurs réelles et des valeurs attendues. Le but de ce contrôle est de rechercher les causes internes et externes de ladite performance, d'isoler les responsabilités et de réguler par rétroaction les objectifs.

1-Notion d'écart

Un écart est défini comme la différence entre une donnée constatée (coût réel) et une donnée de référence (coût préétabli), à l'exemple d'un écart entre coût réalisé et coût prévu, entre une quantité consommée et une quantité allouée...etc.¹¹

1-1- Définition de l'écart

D'après les auteurs du SCF (Système Comptable et Financier) : « un coût préétabli est un coût évalué à priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ».

L'écart doit résulter de la confrontation des réalisations et des prévisions de coûts pour une certaine période. Ces mêmes prévisions doivent être établies sur la base d'une production réelle. En effet, les coûts préétablis (budgétés ou standards) sont souvent calculés à partir de coûts complets, obtenus par la méthode des centres d'analyse et qui ont vocation à établir des prévisions et des devis.

Le réel est défini quant-à-lui comme étant un Coût auquel donne lieu l'acquisition d'un bien, la fabrication d'un produit ou la prestation d'un service, par opposition au premier.

En résumé, la démarche consiste à comparer les moyens de production utilisés aux moyens de production que l'on aurait dû mettre en œuvre pour une fabrication déterminée.

Cependant, le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire (liste des budgets et leurs éléments) et le plan de comptes de la comptabilité analytique. Et la périodicité de calcul doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement.

¹¹ GRANDIGUILLOT, (Béatrice) et GRANDIGUILLOT, (Francis), « *l'essentiel de la gestion prévisionnelle* », éditeur : Gualino, 2004, p.28.

1-2- Formuled'analyse

Chaque écart est évalué en valeur monétaire et calculé par convention de la manière suivante¹²

$$\begin{aligned}\text{Écart} &= \text{réel} - \text{prévisionnel} \\ &= \text{coût constaté} - \text{coût standard}\end{aligned}$$

Avec dans ce cas :

- Coût réel = Coût unitaire réel $\times$ Quantité réelle = $C_r \times Q_r$.
- Coût préétabli = Coût unitaire préétabli $\times$ Quantité préétablie = $C_p \times Q_p$.

L'utilisation de ces symboles nous conduit à écrire:

$$\text{Écart} = C_r \times Q_r - C_p \times Q_p$$

La quantité préétablie notée « Q_p », désigne la quantité normalement nécessaire pour obtenir la production réelle.

Rappelons que : $\Delta q = Q_r - Q_p$

$$\text{Et } \Delta c = C_r - C_p.$$

La connaissance de Δq et Δc suffit pour mettre en jeu les responsabilités dans l'existence des écarts. Toutefois, dans un but de contrôle, il est intéressant de calculer des écarts partiels exprimés en dinars de manière à ce que leur somme soit égal à l'ECART.

¹² Op.cit, p.28.

L'écart peut aussi être calculé en valeur relative (en pourcentage) :

$$(\text{Écart} / \text{Prévision}) \times 100$$

L'écart peut être positif ou négatif :

Écart positif

Coût réel > coût préétabli

= **Écart défavorable**

Écart négatif

Coût réel < coût préétabli

= **Écart favorable**

Les écarts sont alors présentés dans les états comptables, précédés du signe (+) ou du signe (-), pour parler d'écart positif ou négatif. Le premier fait apparaître une augmentation et le second une diminution par rapport à la prévision.

L'écart provient des variations :

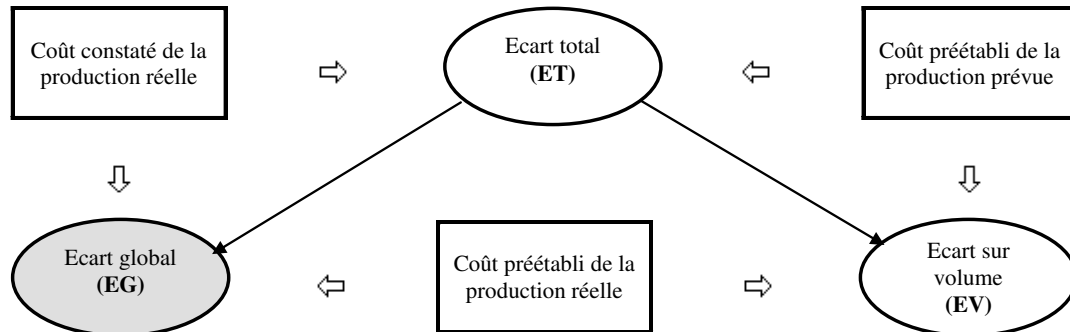
- **De quantité** : nombre d'heures, nombre d'unités de matières, nombre d'unités d'œuvre ; nous parlerons d'écart sur quantité. Cet écart caractérise les variations du rendement.
- **Du coût unitaire** : taux de salaire horaire, coût de matières, coût des unités d'œuvre ; nous parlerons d'écart sur coût. Cet écart provient de causes généralement extérieures à l'entreprise, qui font apparaître des différences par rapport au budget.

Il est donc possible d'analyser chaque écart sur un élément de coût pour déceler l'importance des 2 types de variations.

2- Décomposition de l'écart global

L'écart global est un élément constitutif de l'écart total au même titre que l'écart sur volume. Il résulte de la confrontation du coût constaté de la production réelle au coût préétabli de la production réelle, comme le décrit le schéma suivant :

Figure N°10 : Schéma explicatif de l'écart global



Source : Selon le rapport « contrôle de gestion : calcul et analyse des écarts », de l'Association des Universités pour le développement de l'Enseignement Numérique en Gestion et en Économie (AUNEGE).

L'écart global paraît plus important dans la mesure où l'écart sur volume n'est mis en évidence que lorsque l'entreprise a fixé un objectif de production. Précisons que l'écart sur volume ne peut donner lieu à interprétation. Il suffit que la production réelle soit supérieure à la production prévue pour que les coûts constatés soient plus élevés que les coûts préétablis, ce qui n'est porteur d'aucune autre signification par ailleurs.

Cet écart global sera ensuite analysé en deux sous-écarts pour les charges directes et en trois sous-écarts pour les charges indirectes. Puis, il s'agira d'en rechercher des causes internes, à travers la mise en jeu de niveaux de responsabilités dans l'organisation, mais aussi des causes externes diverses.

2-1- Écarts sur charges directes

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement la matière première ainsi que la main d'œuvre directe et sont entièrement variables. Dans ce cas on expliquera l'écart global à travers:

- Une variation des quantités (écart sur quantité noté E/Q) :

Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité préétablie) × coût préétabli.

$$E/Q = (Q_r - Q_P) \times C_p = \Delta Q \times C_p$$

- Une variation des prix (écart sur prix noté E/P) :

Écart sur coût = (coût réel – coût préétabli) × quantité réelle.

$$E/C = (Cr - Cp) \times Qr = \Delta Q \times Cp.$$

On remarque que les écarts sont toujours calculés par rapport à la production réelle.

La méthode consiste à diviser l'écart global en sous-écarts, chaque sous- écart correspond à des causes :

$$\text{Écart global} = E/Q + E/C$$

2-1-1- Écart global sur matières : Il peut provenir à la fois d'un écart sur quantité et d'un écart sur prix (coût).

$$EG/MP = E/Q + E/C = (Qr \times Cr) - (Qp \times Cp)$$

2-1-1-1- Écart sur quantité de matières : ayant généralement pour origine :

- Des consommations faibles ou excessives liées à une mauvaise définition de normes ;
- Des matières d'une qualité douteuse ou au contraire d'une excellente qualité qui entraînent des déchets, des rebuts ou une amélioration des rendements ;
- Des machines mal entretenues ou simplement mal réglées ;
- Du personnel non suffisamment qualifié.

2-1-1-2- Écart sur coût de matières : ayant généralement pour origine ¹³:

- Des variations de prix ou de cours ;
- Une modification de la politique d'approvisionnement (choix des fournisseurs);
- Une modification des conditions d'approvisionnement.

Cependant si le rendement a été plus faible que prévu, on recherchera des causes auprès du responsable du centre de fabrication. Et si le coût unitaire a été plus faible que prévu, on procédera à une recherche auprès du responsable des approvisionnements.

E/C et **E/Q** sont valorisés respectivement avec la **Qr** et la **Qp** dans un souci d'individualiser les responsabilités. Par exemple, l'amont (qualité des matières) influe sur l'aval (rendement des centres de production).

2-1-2- Écart global sur main d'œuvre

L'écart global sur main d'œuvre peut être décomposé également en un écart sur nombre d'heures (quantité) et un écart sur taux horaire (coût). Le coût de la main d'œuvre provient du produit d'un nombre d'heures de travail par un taux horaire.

$$EG/MO = E/T + E/t = (Tr \times tr) - (Tp \times tp)$$

Avec : E/T : l'écart sur temps.

E/t : l'écart sur taux.

2-1-2-1- Écart sur temps de main-d'œuvre : ou mieux sur temps de travail, a généralement pour origine :

- Un emploi d'un personnel non suffisamment qualifié ;
- Mauvaise organisation de la production ;
- Utilisation de machines mal réglées ;
- Un rendement insuffisant.

¹³ BOUTRY, (Michel) et DUCREAU, (Florence), <http://ressources.aunege.fr>, « le calcul et l'analyse des écarts », (publié le 01/02/2001, consulté le 03/08/2017).

2-1-2-2- Écart sur taux de main-d'œuvre (taux salariale) : qui peut provenir :

- De variations conventionnelles ou légales des salaires ou des taux de charges sociales ;
- Du recours ou non aux heures supplémentaires.

2-2- Écarts sur charges indirectes

Les charges indirectes sont généralement analysées dans des centres d'analyse. Elles se composent d'une partie fixe et d'une partie variable (ou proportionnelle). Comme pour les charges directes, on peut distinguer deux causes : la variation des quantités et la variation du coût unitaire (de l'unité d'œuvre).

Pour les charges indirectes, L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. Ces charges incluant une partie fixe intègrent un sous écart supplémentaire, soit une décomposition en trois (03) sous écarts afin d'en faciliter la recherche des causes.

On a :

- Écart sur budget;
- Écart sur activité;
- Écart sur rendement.

Cette analyse en trois sous écarts implique quelques rappels sur la notion de budget flexible.

Un budget flexible est un budget d'un centre donnant le montant des charges indirectes (variables et fixes) en fonction de plusieurs niveaux d'activités possibles. Ce budget est également appelé « budget des sections », car il est calculé pour chaque niveau d'activité d'une section. (Ici, il s'agit de raisonner surtout sur les budgets de section de production).¹⁴

En fin de période, pour chaque section, on calcule l'écart entre les frais réels enregistrés et les frais préétablis des unités d'œuvres imputés à la production réelle :

¹⁴ JELLOULI, (Sana), « *comptabilité analytique de gestion* », 2ème édition, ESCE-Manouba, 2007-2008.

$$\text{Écart sur frais indirects} = \text{frais réels} - \text{frais préétablis.}$$

Avec : frais préétablis = coût standard de l'unité d'œuvre x nombre d'unités d'œuvres standards par produit x production réelle.

2-2-1- Écart sur budget

Également appelé écart sur coût variable et plus particulièrement de l'écart sur coût des facteurs de production, il constate la différence de coûts entre les charges réelles d'une section et le budget alloué à cette section pour un niveau d'activité réelle (ou budget flexible).

$$\text{Écart sur budget} = (\text{coût réel} - \text{coût budgété}) \times \text{activité réelle.}$$

$$E/B = \Delta C \times Q_r$$

Avec :

- **C**: coût variable unitaire.
- **Q_r** : quantités d'UO réellement consommées.
- Activité réelle = charges variables + charges fixes = $ax + b$.

Toutefois, pour calculer le coût variable réel de l'unité d'œuvre, on admettra que les frais fixes réels sont toujours égaux aux frais fixes prévus.

Il existe un autre mode de calcul de l'écart sur budget :

$$\text{Écart sur budget} = \text{coût réel} - \text{budget de l'activité réelle}$$

$$E/B = C_r - (ax + b)$$

Les causes de cet écart sont à rechercher dans les différents éléments de charges par nature, figurant dans le tableau de répartition... ce qui est loin d'être simple.

2-2-2- Écart sur activité

Également appelé écart sur imputation du coût fixe (ou charges fixes). Il s'agit d'un écart d'imputation rationnelle qui constate la différence entre le budget de la section et le coût standard (ou préétabli) des unités d'œuvre réelles.

$$\text{Écart sur activité} = (\text{coût budgété} - \text{coût préétabli}) \times \text{activité réelle}$$
$$E/A = (C_b - C_p) \times ax+b$$

L'activité réelle peut être inférieure à l'activité normale, cela correspond à un écart défavorable. Dans ce cas la totalité des charges fixes n'a pu être imputée à la production du fait de la « sous-activité ». Dans le cas inverse, l'écart favorable traduit une « sur-activité ».

2-2-3- Écart sur rendement

Certainement le plus simple, il constate la différence entre le coût préétabli des unités d'œuvre réelles et le coût préétabli imputé à la production réelle. Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvres est différente des prévisions, d'où un possible écart sur quantité d'unités consommées. Attention, toutefois on raisonne en unités d'œuvres et non en produits.

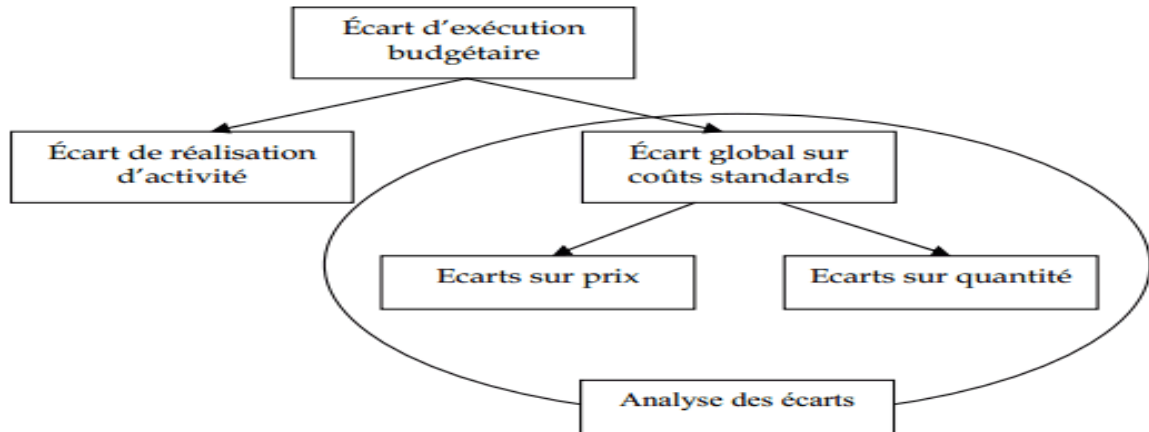
$$\text{Écart sur rendement} = (\text{activité réelle} - \text{activité préétablie}) \times \text{coût préétabli}$$

Il s'agit là d'une origine interne et de la responsabilité de l'atelier ou du centre d'analyse.

Cependant, pour contrôler l'exactitude des différents sous-écarts, il est nécessaire d'établir la relation suivante :

$$\text{Écart global d'un centre d'analyse} = \text{Écart/Budget} + \text{Écart/Activité} + \text{Écart/Rendement}$$
$$EG = \text{coût réel} - \text{coût préétabli adapté à la production réelle}$$

Schéma N°11 : Schéma de synthèse sur l'analyse des écarts



Source : Extrait du site <http://www.tifawt.com/comptabilite-analytique/couts-preetablis-analyse-des-ecarts>
(Publié le 27/02/2017 consulté le 14/05/2017 à 22h00).

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. Les écarts généraux sont expliqués par des écarts particuliers. À chaque niveau, l'analyse se ramifie en autant de sous écarts, qu'il y'a eu d'hypothèses dans l'élaboration du budget.

3- Analyse des écarts

D'une manière générale, l'analyse des écarts s'articule autour de trois étapes importantes, à savoir :

- La constatation des écarts ;
- La ventilation des écarts ;
- Et l'exploitation des écarts.¹⁵

¹⁵ MUSA KALIKULE, (Moïse), « *Analyse des écarts budgétaires d'une entreprise publique : cas de la REGIDESO* », mémoire de fin d'études, Institut Supérieur de Commerce de GOMA, 2010.

3-1- Constatation des écarts

Les responsables des centres de responsabilité prennent d'abord connaissance des écarts qui les concernent. L'information est habituellement produite par le système informatique de l'entreprise. Elle est communiquée à la hiérarchie et/ou au contrôleur de gestion sous forme d'états imprimés faisant état d'analyse des causes possibles.

D'une manière générale, les écarts sont présentés dans « les états du contrôle budgétaire » comme suit, avec la double référence du mois de contrôle et du cumul depuis le début de l'exercice :

Tableau N °02 : Exemple d'un état de constations d'un écart

Mois de...								
État budgétaire (de la fonction... ou du centre...)								
Mois				Rubrique budgétaire	Cumul			
Budget	Ré el	Écart			Budg et	Ré el	Écart	
		Valeur	%				Valeur	%

Source : Polycopiés de cours du Module de contrôle de gestion : « Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations », p.7.

3-2- Ventilation des écarts

Les écarts ont pour objectif de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative. L'écart peut mettre en évidence l'amélioration des performances (passage d'un écart inférieur à zéro à un écart favorable) ou la détérioration des performances (dans le cas contraire).

3-3- Exploitation des écarts

Le suivi des écarts permettra de remettre en cause les standards techniques (normes de consommation des ressources, de fixation des prix,...etc.), qui servent de base à l'élaboration des prévisions. Par exemple : des écarts récurrents sur certaines gammes ou nomenclatures doivent susciter une réflexion sur les méthodes de définition des standards techniques.

Si des écarts défavorables sont décelés sur une opération avant son achèvement, des mesures sont prises immédiatement pour corriger les dérives de façon à s'écarter le moins possible du résultat initialement budgété. C'est ce qu'on appelle « le contrôle anticipé ».

Et si les écarts ne sont connus qu'après l'achèvement de l'opération, des mesures sont prises pour agir sur les réalisations ultérieures, soit en confrontant les causes des écarts favorables, soit en remédiant aux causes des écarts défavorables. C'est ce qu'on appelle « le contrôle à posteriori ».¹⁶

4- Représentation graphique et comptabilisation des écarts

Lorsque des données sont abondantes, leur analyse et leur partage (communication) peut être facilité par une comptabilisation et/ou une représentation graphique.

Les contrôleurs de gestion n'hésitent pas à employer les graphs comme outils visuels pour apprécier et interpréter les écarts. Non seulement ces outils peuvent figurer dans un tableau de bord pour sa lecture rapide mais, de plus, ils permettent de faciliter l'identification des écarts.

4-1- Représentation graphique des écarts

L'analyse des écarts peut être représentée graphiquement sous forme d'un :

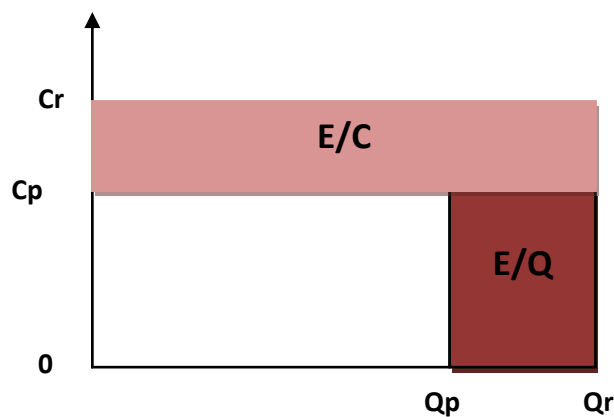
- Graphique rectangulaire (aires);
- Graphique vectoriel.

¹⁶ Polycopiés de cours du Module de contrôle de gestion : « *Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations* », Université d'Alger, p.7.

4-1-1- Sous forme d'aires

Les quantités réelles et préétablies sont portées en abscisse, les coûts réels et préétablis en ordonnée. Les écarts sont représentés par des aires de rectangles. Par exemple, dans le cas d'un écart sur coût et d'un écart sur quantité positif (donc défavorable), la représentation graphique est la suivante:

Figure N° 12 : Représentation graphique des écarts sous forme d'aires



Source : GRANDIGUILLOT, (Béatrice) et GRANDIGUILLOT, (Francis), « l'essentiel de la gestion prévisionnelle », éditeur :Gualino, 2004, p.31.

Remarque :

Le signe (+) ou (-) n'apparaît pas sur ce type de graphique d'où l'idée de recourir à une représentation vectorielle ne présentant pas cet inconvénient.

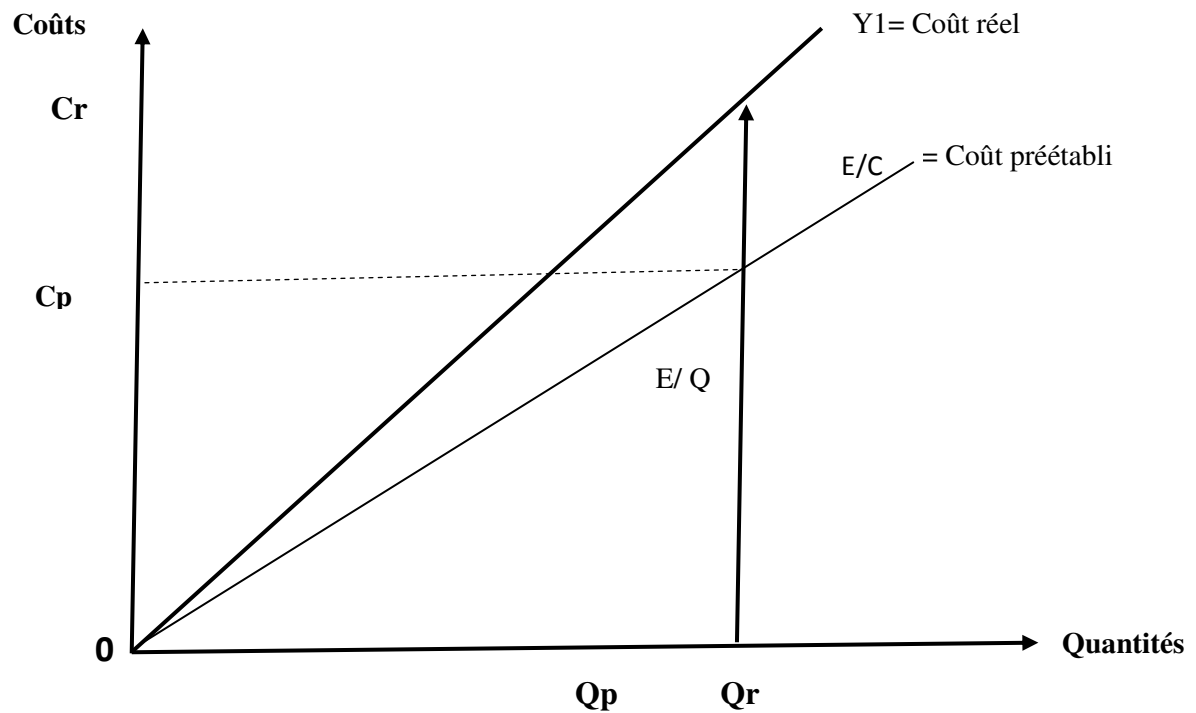
4-1-2- Sous forme vectorielle

Le coût constaté et le coût préétabli sont représentés par des droites de la forme : $y = ax$, « a » étant le coût unitaire et « x » la quantité. L'écart global est la somme vectorielle des vecteurs représentant les écarts partiels.

L'écart sur quantité est représenté sous la forme d'un vecteur, sur la droite du coût préétabli. L'écart sur coût est représenté sous la forme d'un vecteur qui joint les deux droites au niveau de la quantité réelle.

Par exemple, dans le cas d'un écart sur coût et d'un écart sur quantité positifs, donc défavorables, la représentation graphique est la suivante¹⁷ :

Figure N°13 : Représentation graphique des écarts sous forme vectorielle



Source : op.cit, p.31.

4-2- Comptabilisation des écarts

Il existe deux méthodes de comptabilisation des écarts :

4-2-1- Méthode des tableaux

Les coûts préétablis sont enregistrés sur des fiches de coûts de revient tenus hors comptabilité.

La détermination et l'analyse des écarts sont faites sur des tableaux extra comptables qui rapprochent les composantes du coût réel constaté et celles du coût préétabli. Le calcul des écarts ne donne lieu à aucune écriture comptable.

¹⁷ Ibid. p.31.

La méthode des tableaux est simple et n'apporte aucune modification au travail comptable, mais la détermination des écarts risque de n'être ni complète, ni exacte, puisqu'elle ne bénéficie pas du contrôle arithmétique et de la tenue des comptes en partie double. Cela dit, il est préférable de faire figurer les écarts en comptabilité si l'on veut obtenir ce contrôle.

4-2-2- Méthode des comptes écarts

Le plan comptable a prévu la comptabilisation de l'écart par écriture, à l'aide des comptes 96.

Que la comptabilité soit autonome, ou qu'elle soit intégrée dans la comptabilité générale, les différences entre les coûts constatés et les coûts préétablis sont portés dans des comptes d'écarts.

Les comptes écarts peuvent être limités à 3 :

- Écarts sur matière;
- Écarts sur main d'œuvre;
- Écarts coûts des centres d'analyses.

Conclusion du chapitre II

L'établissement d'un budget de production prévisionnel doit reposer sur un scénario réaliste non extrémiste, ni trop optimiste ni trop pessimiste. Plus on se colle à la réalité du marché et de la situation, moins on a de risque d'avoir des décalages entre les objectifs fixés et les résultats réalisés. Ce budget n'est pas qu'une simple succession de chiffres et de calculs lourdement accomplis, il doit mener à un réel travail de réflexion sur une politique de développement et d'amélioration. De plus, les informations récoltées à travers l'analyse des écarts permettront à l'entreprise de contrôler son activité et de prendre les décisions de gestion adéquates à son bon fonctionnement.

Chapitre III

Introduction du chapitre III

Dans le cadre de notre étude sur la gestion budgétaire, on a effectué un stage au niveau de la Société Nationale de Véhicules Industriels sise Rouïba (Algérie), du 15 Mai au 15 Octobre, sous l'encadrement du responsable du département Finance et Budget. Au-delà d'enrichir nos connaissances dans le domaine de la gestion en générale et du contrôle de gestion en particulier, ce stage a été l'occasion pour nous de comprendre l'importance de l'organisation du travail, de la synchronisation des tâches à effectuer ainsi que la communication avec autrui.

Ce qui nous a poussés à approcher de près cette entreprise est évidemment le fait qu'elle ait réussi dès sa création à s'imposer en tant que leader régional dans sa spécialité et à bâtir un véritable label dans le domaine de l'industrie mécanique algérienne. C'est le lieu où se sont forgés les premiers métiers de la Mécanique, avec une maîtrise totale et dans les modes opératoires les plus complexes. Le défi était de taille car maintenir en marche des unités de production du constructeur français « Berliet » après le départ de l'occupant français en 1962 n'était pas facile à relever, surtout pour un pays nouvellement dépendant manquant de main-d'œuvre et d'encadrements qualifiés. Cette entreprise a su remettre en place les colons qui avaient misé à l'époque sur l'incapacité des Algériens à rediriger leur pays.

Une autre raison est le fait que la SNVI à l'instar des autres entreprises nationales, est une « entreprise citoyenne » employant une ressource humaine importante. C'est une entreprise qui est tempérament affectée par la situation du pays ; la preuve en est la récession de son activité et la chute de ses ventes lors de moments de crises (tel est le cas aujourd'hui).

Ceci dit, il nous ait paru important d'étudier l'un des aspects de la gestion d'entreprise à savoir « la gestion budgétaire ». Ce domaine aussi important qu'il soit pour la bonne marche de toute entité, est difficile à analyser car il repose sur des prévisions qui doivent fréquemment être comparées aux résultats réellement obtenus, afin de dénoter d'éventuels décalages pour pouvoir décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée.

De part la grandeur de cette société citoyenne, la transformation de sa Direction Générale en Groupe industriel, fait qu'elle aura à gérer de véritables entités juridiques (filiales), indépendantes les unes des autres mais soumises à une unité de décision économique. Il s'agit là, de l'étude de l'économie de groupe et non celle de l'entreprise...ce qui rend encore plus intéressant notre recherche.

La partie pratique de notre étude va s'articuler autour de deux sections. La première sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil à travers son histoire, ses missions et son organigramme. Et la deuxième exposera les pratiques budgétaires mises en place par la SNVI, qui feront objet d'une analyse appuyée de critiques constructives. Le diagnostic de ces pratiques sera également suivi de propositions et de recommandations.

Section 01 : Organisation de la « Société Nationale de Véhicules Industriels »

Nous commençons à travers cette section par une mise en contexte de notre étude en spécifiant le cadre de son élaboration autrement dit, l'organisme d'accueil au sein duquel nous avons effectué le stage relatif au présent projet, à savoir l'entreprise Nationale de Véhicules Industriels.

1- Historique et présentation de l'entreprise Mère SNVI

L'arme stratégique d'une entreprise est son histoire. C'est elle qui lui confère la dimension transversale de sa culture. Une culture fondée sur le passé mais représentant un ensemble de valeurs permettant d'avoir confiance en l'avenir. C'est un élément indissociable de ce que l'extérieur a comme image de l'entreprise. Ceci est notamment le cas de la S.N.V.I, car même si son histoire est en partie réécrite pour mieux servir les intérêts de l'entreprise, l'écart avec la réalité dépend d'une part de l'éthique des dirigeants et d'autre part de leur crédibilité à conserver l'image de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires.

1-1- Historique de la S.N.V.I

L'histoire de la S.N.V.I correspond au cycle d'évolution de l'industrie mécanique en Algérie. Elle est caractérisée par trois grandes phases essentielles :

1-1-1- De 1957 à 1967

Cette première phase illustre l'implantation de la société française BERLIET le 02 Juin 1957 sur le territoire algérien par la construction d'une usine de montage de véhicules poids lourds à 30Km de l'Est d'Alger, plus exactement dans la zone industrielle de Rouïba. Un an plus tard, le 15 octobre 1958 fut la sortie du premier véhicule entièrement monté en Algérie et la production de « BERLIET ALGERIE » connaîtra dès lors une progression fléchissante.

1-1-2- De 1967 à 1970

En 1967, compte tenu des changements économiques opérés en Algérie, la **Société Nationale de Construction Mécanique**, par abréviation SONACOME, fut créée par l'ordonnance 67/150 du 09 août 1967. Sa mission principale consistait en la promotion et le développement du secteur des industries autonomes. Son schéma regroupait dix industries autonomes les unes que les autres.

1-1-3- De 1970 à nos jours

En 1970, BERLIET est choisie par la SONACOME pour la construction du Complexe des Véhicules Industriels « C V I » de Rouïba.

En cette période la SONACOME commençait à réaliser ses objectifs par des investissements dans les domaines du matériel agricole, du transport et de l'équipement industriel, considérés comme domaines prioritaires dans le processus d'édification du pays. Elle réalisera ainsi un investissement de 1300 milliards de dinars.

Les efforts de développement allaient s'accroître sauf que de nouvelles dispositions ont décidé d'une séparation des fonctions de production et de distribution sauf pour les secteurs Véhicules Industriels et Matériel de Travaux Publics.

En novembre 1974, fut la sortie du premier véhicule de fabrication Algérienne de gamme SONACOME portant la marque SONACOME.

En 1981, la SNVI devient une entreprise publique socialiste (EPS). Elle fut créée par la restructuration de la SONACOME, par le décret 81/342 du 12-12-1981. Ce décret lui imposera d'être régit par les principes directifs de la gestion socialiste des entreprises (GSE).

En Mai 1995, la S.N.V.I changea de statut pour devenir une entreprise publique économique régie par le droit commun. Elle est alors érigée en Société Par Actions (SPA), au capital social de 2,2 milliards de Dinars. En 2011 elle changea encore pour devenir Groupe Industriel composé d'une société Mère et de quatre filiales.

1-2- Présentation de la S.N.V.I

La Société Nationale de Véhicules Industriels (SNVI) est une entreprise publique économique créée en 1967 et constituée en société par actions depuis 1995, qui a pour vocation la conception, la fabrication, la commercialisation et le soutien après-vente de véhicules mécaniques de catégorie « poids lourd ». Au capital social de 2.200.000.000 DA détenu en totalité par l'État algérien, la SNVI construit des camions et camions-tracteurs, des autocars, des autobus et des équipements de carrosserie industrielle.

Ce fleuron de l'industrie nationale se distingue de ses similaires sur le marché par son potentiel en ressource humaine. Elle emploie plus de 8000 agents répartis par structure.

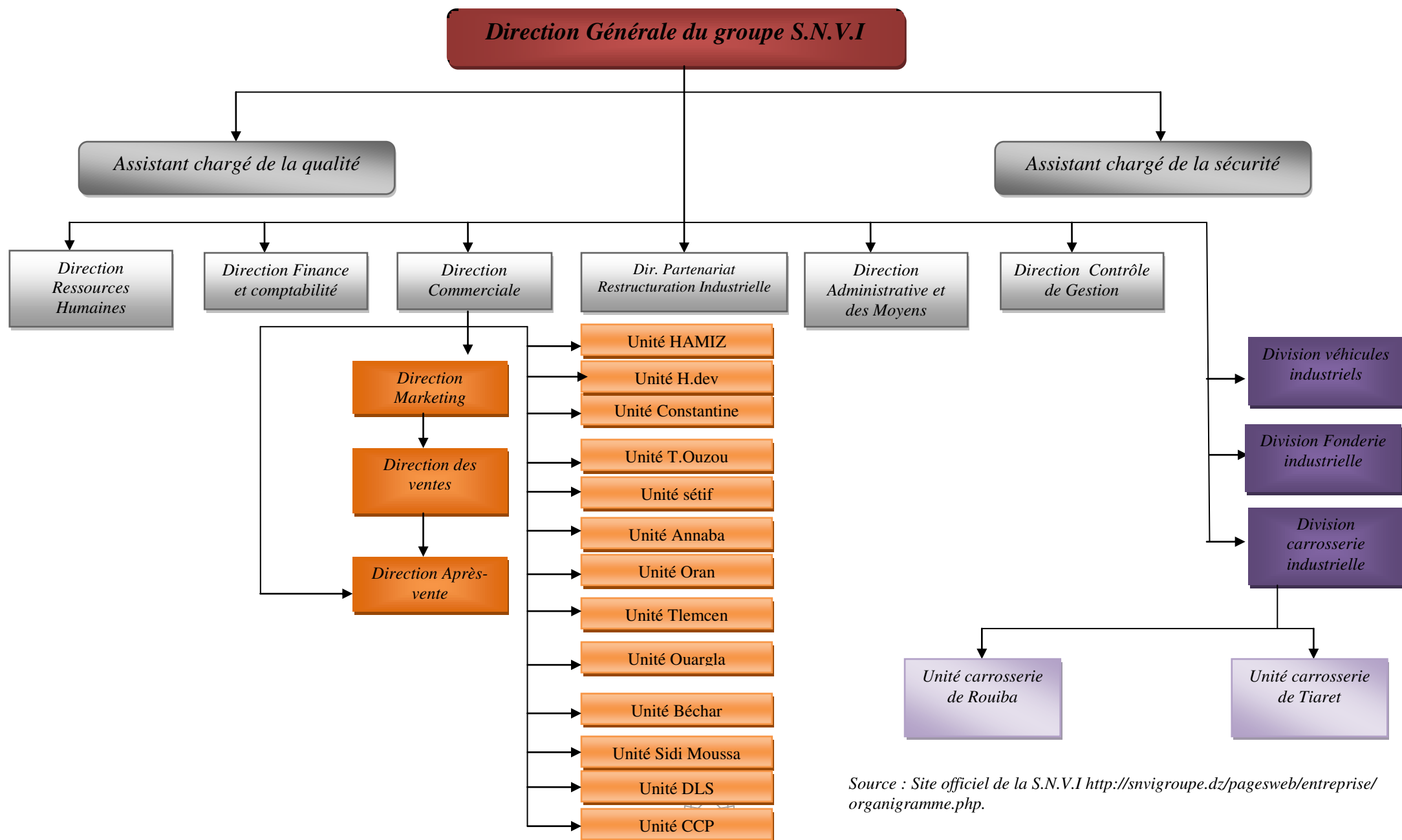
- **Forme juridique :** Entreprise Publique Économique, société par actions (EPE, SPA).
- **Siège social :** Zone industrielle de Rouïba, route nationale 05, BP 153, wilaya d'Alger.
- **Organe de gestion :** Conseil d'administration avec un Président Directeur Général.
- **Implantations :** Elle dispose d'une usine de fabrication de véhicules poids lourds à Rouïba à 30km à l'est d'Alger, d'une usine de production de tous types de carrosseries tractées à Tiaret, en plus de succursales à Alger (à Hussein Dey au centre d'Alger et à Sidi Moussa à l'ouest d'Alger) mais également à Constantine, Oran, Ouargla, Tizi-Ouzou, Tlemcen, Béchar, Annaba et Sétif.
- **Prix attribués :** Pour son unique participation au Rallye Paris-Dakar en 1980, catégorie camions, elle remporta la première, deuxième et quatrième place au classement.¹

1-2-1- Organigramme générale de l'entreprise S.N.V.I

Pour organiser efficacement la multiplicité des tâches, la S.N.V.I a établi un organigramme retraçant schématiquement les liens fonctionnels, organisationnels et hiérarchiques.

¹<http://www.dakardantan.com/paris-dakar-1980/classement.html> [archive], consulté le 09/09/2017 à 23h36.

Chapitre III : Etude empirique du budget de production au sein de la S.N.V.I



Source : Site officiel de la S.N.V.I <http://snvigroupe.dz/pagesweb/entreprise/organigramme.php>.

Le présent organigramme nous montre que l'entreprise S.N.V.I fonctionne sous la responsabilité de sa Direction Générale, qui veille à la bonne exécution des fonctions des autres directions et filiales. Et cela avec l'aide de deux assistants : un qui est chargé de la sécurité et l'autre de la qualité. Cette entreprise inclue également deux types d'unités de production et de services.

• **Réorganisation de la SNVI**

La nouvelle configuration de la SNVI met en relief la création de **six Divisions**, maîtrisant chacune des produits et un marché :

- **Division Véhicules Industriels (VIR)** : la filiale véhicules industriels de Rouïba aura pour mission, l'étude, la conception, la fabrication et l'assemblage de véhicules industriels motorisés destinés au transport routier. Une importante partie de ses activités sera consacrée à la fabrication de pièces de rechange de toute la gamme ainsi qu'à la satisfaction des besoins du réseau après-vente et aux activités de rénovation ;
- **Division Carrosserie de Tiaret (CIT)** : qui est spécialisée dans la conception et la fabrication de carrosseries industrielles portés et tractés dans les gammes suivantes : plateaux, bennes, citernes à eau, citernes hydrocarbures, cocottes à ciment, portes engins, fourgons frigorifiques / standards et véhicules spéciaux ;
- **Division Fonderie de Rouïba (FOR)** : qui aura pour principale mission la fabrication de pièces de fonderie destinées à l'industrie mécanique et automobile. Cette fonderie au delà de ses engagements en interne, aura à répondre à la satisfaction de besoins en bruts des différents projets de la S.N.V.I ;
- **Division carrosserie Rouïba (CIR)** : cette filiale aura pour mission l'étude, la conception, la fabrication et l'assemblage d'équipements (citernes, plateaux, bennes, équipements spéciaux,...) pour les véhicules de la gamme S.N.V.I et pour les futurs partenaires de l'entreprise. Une partie de ses ateliers sera consacrée à la fabrication de pièces de rechange nécessaires à l'après vente et à une partie de rénovation intégrée ;

- **Division logistique et service** : qui chapeaute les deux unités Transit dédouanement et transport et unité gestion de la zone ;
- **Division commerciale** : qui est issue des activités de l'actuel réseau commercial de la S.N.V.I. Les unités concernées sont celles de H.Dey, Tizi-Ouzou, Constantine, Annaba, Sétif, Oran, Tlemcen, Bechar, Ouargla, Sidi moussa.

Ces divisions devenues autonomes, disposent, par le statut de SPA, d'une assemblée générale et d'un conseil d'administration à travers lequel l'état est l'unique actionnaire et propriétaire.

Cette filialisation est également l'alternative nécessaire à la réalisation d'une mise à niveau, permettant aux lieux de production de maîtriser leur métier. Elle a pour objectif de rendre complémentaires les activités au sein d'un même espace de production.

En plus des directions centrales :

- Direction des Ressources Humaines ;
- Direction Comptabilité et Finances ;
- Direction du Partenariat et de la Restructuration Industrielle ;
- Direction Contrôle de Gestion et de l'Organisation ;
- Direction Audit Interne ;
- Direction Technique.²

1-2-2- Activités de la S.N.V.I

Pour assurer sa survie et sa pérennité, la Société Nationale de Véhicules Industriels effectue deux types d'activités :

1-2-2-1- Activités opérationnelles

Ce sont des activités de production dirigées sous la responsabilité de la Direction Générale.

Les unités de production prennent en charge le processus de fabrication des Véhicules Industriels depuis la forge jusqu'au montage y compris les activités annexes, telles que la maintenance, le contrôle de la qualité, les études ...etc.

² Documents internes de la Société Nationale de Véhicules Industriels, relatifs à l'exercice 2017.

Les unités de production sont :

- Complexe de Véhicules Industriels de Rouïba (CVI) ;
- Unité Carrosserie Industrielle de Rouïba (UCR) ;
- Unité Carrosserie Industrielle de Tiaret (UCT) ;
- Unité Équipements de Véhicules Industriels (UEVI) ;
- Unité Fonderie de Rouïba (UFR).

L'ensemble de ces unités est supervisé, depuis l'adoption en 1995 de la nouvelle organisation de la SNVI, directement par la Direction Générale.

• Activités de distribution et de maintenance

Cette activité concerne entre-autre :

- La vente de véhicules industriels et de leurs équipements en Algérie et à l'étranger ;
- La vente de pièces de rechange pour le soutien de la gamme SNVI ;
- Le service de la garantie ;
- La réparation, l'entretien et la rénovation des véhicules de la gamme SNVI ;
- La formation et la documentation ;
- L'assistance technique à la clientèle, assurée par les réseaux primaires et secondaires répartis à travers le territoire national.

1-2-2- Activités fonctionnelles (de soutien)

Ce sont des activités non productrices qui concourent au bon déroulement des activités opérationnelles précitées grâce à leurs prestations indispensables, notamment aux plans administratifs et de systèmes de gestion en général. Il y a **3 unités** implantées au centre du pays, à Alger :

- Unité transit, dédouanement et transport rattaché hiérarchiquement à la Direction des achats de Rouïba ;
- Unité étude et recherche rattachée hiérarchiquement à la Direction technique ;
- Unité gestion de produits rattachée hiérarchiquement à la Direction commerciale.

2- Missions et objectifs de la S.N.V.I

Comme toute autre entreprise, la S.N.V.I a des missions et des objectifs retracés dans ses grandes lignes directives, qu'elle vise à accomplir quotidiennement pour assurer sa pérennité.

2-1- Missions de la S.N.V.I

La S.N.V.I est chargée dans le cadre du plan national de développement économique et social :

- De rechercher, développer, produire, distribuer et exporter des véhicules industriels.

Par véhicules industriels, il faut entendre : Les Camions, les Autobus, les Autocars, les Camions Spéciaux, les Remorques et semi-remorques.

De manière générale, tous les véhicules destinés au transport routier de personnes, de biens et de matières, aux travaux publics ou à des besoins militaires d'une charge utile ou supérieure à 1,5 tonne.

- D'assurer et de promouvoir les activités d'après-vente de ses produits et d'assister ses potentiels clients dans la mise en place de leurs propres moyens de maintenance. En effet, en complément à son propre service après-vente (SAV), la S.N.V.I a agréé plus de 60 agents assurant :

- La garantie des véhicules vendus ;
- La maintenance de toute la gamme S.N.V.I ;
- La vente des pièces de rechange d'origine ;
- La rénovation d'anciens véhicules en leur redonnant une nouvelle vie ;
- L'aménagement personnalisé des véhicules de la gamme S.N.V.I et autres.

- De maintenir la robustesse et la fiabilité de ses produits afin de renforcer sa compétitivité et de conquérir les marchés internationaux, en prouvant que ces produits n'ont rien à envier à ceux des constructeurs occidentaux et asiatiques.

- De booster l'économie Algérienne en répondant à la forte demande locale et en réduisant le coût des importations de voitures qui ne cessent de s'accumuler.

- De s'adapter aux évolutions technologiques afin d'éviter que sa réputation ne prenne de rides. Cela explique son partenariat technologique avec l'allemand Daimler Benz.

On peut retenir deux caractéristiques à la SNVI :

- Elle dispose d'une grande variété de produits ;
- Elle est présente sur l'ensemble du territoire national d'où une intégration économique appréciable.

2-2- Objectifs de la S.N.V.I

Dès sa création la S.N.V.I s'est fixée quelques objectifs qu'elle s'efforce d'atteindre :

2-2-1- Satisfaire les besoins nationaux en véhicules industriels

Il s'agit pour la S.N.V.I de :

- Maximiser la production : En commercialisant des véhicules industriels fabriqués localement et en assurant la disponibilité de la pièce de rechange de la gamme, la S.N.V.I pourra facilement faire face à la forte demande en véhicules industriels. ;
- Acquérir rapidement une gamme de technologies (taux d'intégration élevé, grand nombre de produits) ;
- Rationaliser l'emploi ;
- Utiliser les techniques performantes adaptées.

2-2-2- Minimiser le prix des produits et des services tout en assurant la rentabilité de l'entreprise

La S.N.V.I s'engage à minimiser le prix de revient de ses produits en finançant partiellement son développement par le biais de bénéfices dégagés lors des exercices précédents.

2-2-3- Formation de la main d'œuvre

A travers le déclenchement de cycles périodiques de formations et la participation aux différents séminaires.

2-2-4- Contribuer au progrès économique et social

En assurant l'implantation industrielle et commerciale ainsi que la disponibilité des produits sur l'ensemble du territoire nationale à un prix uniforme.

3- Organisation de la Division des Véhicules Industriels de Rouïba

Les entreprises de grande taille, telle que la S.N.V.I, comptent généralement plusieurs unités décentralisées avec un service autonome pour chacune. Cette structure d'entreprise, dite divisionnelle, leur confère une organisation au niveau des services selon les tâches à accomplir au sein de chacun. Ainsi, chaque division a ses propres ressources et sa gestion se fait comme une entité quasi-indépendante.

C'est le cas de la Division des Véhicules Industriels de Rouïba, qui devrait se caractériser en tant que division par un découpage des responsabilités, une coordination en amont, une standardisation des qualifications et une formalisation des tâches à accomplir.

3-1-Présentation de la DVIR

Créé en Juillet 1970, le complexe de véhicules industriels de Rouïba, érigé en filiale dès le 1^{er} Janvier 2011, suite à la résolution n° 03 du PV de l'AGEX du 19 Septembre 2011, est l'unique fabricant de véhicules industriels en Algérie. Situé à 10 minutes de l'aéroport d'Alger et à 30 minutes du Port, cette unité de production met sur le marché des camions de 6.6 à 26 tonnes de poids total en charge, des tracteurs routiers, des autocars et autobus, mettant en œuvre des technologies et des techniques d'élaboration telles que, l'estompage à chaud (forge), l'emboutissage, l'usinage, le taillage d'engrenage, la rectification et les traitements thermiques.

Les véhicules produits par la DVI sont ainsi des :

- **Camions:** K66, K120, M120, M230, B 260, C260, B350, TB350;
- **Cars & Bus:** Cars SAFIR (49 places), MINICARS 38L6, BUS 100V8, MINIBUS 70L6.

Sa capacité de production installée est de 4500 véhicules /an.

L'effectif de la DVI, au 01 Novembre 2016, est de:

- 3242 Inscrits
- 3198 Actifs, dont 414 Temporaires répartis comme suite :
 - 223 Cadres, dont 42 Temporaires ;
 - 267 Maitrise, dont 00 Temporaires ;
 - 2294 Exécutants, dont 372 Temporaires.

Sa superficie est égale à 746 980 m² répartie comme suit :

- couverte = 157 278 m² ;
- développée = 164 258 m² ;
- Zone de stockage = 177 318 m² ;
- Annexes = 23 451 m² ;
- Espaces verts = 64 830 m² ;
- Voiries = 102 000 m².

Cette filiale en elle-même regroupe six bâtiments de production dont trois affectés à l'usinage et trois autres au montage.

3-1-1- Centres d'usinage

- Mécanique (ME) : Usinage des pièces mécaniques, traitement thermique, essieux, ponts, boîtes à vitesses, direction ;
- Forge (FO) : C'est l'obtention de bruts par déformation plastique à chaud ;
- Polyester & sellerie : Pièces en polyester, sièges pour camions et bus.

3-1-2- Centres de montage

- Tôlerie & Emboutissage (TE) : Produit des longerons, cabines camions, réservoirs, tôles embouties ;
- Montage Camions (MC) : Assemble des camions ;
- Montage Autocars & Autobus (MA) : Produit des pièces en tube, les caisses, les treillis et assemble les cars, minicars, bus et minibus.

Elle dispose également d'une Unité d'Étude et de Recherche, qui a pour mission :

- L'innovation, l'amélioration de la qualité et le lancement de nouveaux produits ;
- L'acquisition et la maîtrise de nouvelles technologies.

3-2-1- Direction Financière et Comptable (DFC)

Ses principales fonctions consistent dans :

- L'élaboration de la politique financière de la DVI,
- La participation à l'élaboration du budget de sa structure et en assure le suivi,
- La participation à l'élaboration des objectifs économiques et financiers de la DVI.

3-2-2- Direction des Ressources Humaines (DRH)

Elle est chargée de :

- Développer une gestion des ressources humaines basée sur une réflexion sur l'évolution des métiers de la SNVI, la réduction des niveaux hiérarchiques et la redéfinition de la politique de rémunération pour une meilleure gestion des effectifs et des carrières ;
- Revaloriser le potentiel humain pour assurer à l'entreprise la meilleure adéquation entre les ressources humaines et les objectifs de développement de ses nouveaux métiers (marketing, commercial, recherche et développement,...).

3-2-3- Direction des Achats et des Approvisionnements (DAA)

- Achat et approvisionnement du complexe pour les différents matières dont il en a besoin ;
- Étude prévisionnelle des achats à court et moyen termes,
- Gestion administrative des dossiers concernant le dédouanement des ressources et matières importées.

3-2-4- Direction Technique (DT)

Sa tâche consiste dans :

- L'étude et le renouvellement des moyens humains et matériels pour assurer le développement de la qualité des produits,
- L'étude des projets de l'entreprise et la recherche de l'acquisition d'autres technologies.

3-2-5- Direction d'Usinage (DU)

- Contrôle des matières brutes avant l'engagement du processus de production,
- Gestion de deux centres de production (centre mécanique, centre forge).

3-2-6- Direction de Montage (DM)

Ses tâches regroupent :

- Les opérations de montage des camions suivant des ordonnances et des plans prédéfinis.
- La gestion des deux centres (centre montage camion, centre tôlerie emboutissage).

3-2-7- Direction de Maintenance Industrielle (DMI)

- Assure l'entretien du patrimoine de l'entreprise.
- Entretien et répare des machines et outils d'une manière permanente pour relever leur espérance de vie.

3-2-8- Direction Gestion Industrielle (DGI)

- Gestion du stock des produits finis et semi œuvre.
- Gestion du stock des pièces de rechange.
- Gestion des opérations d'entrées et de sorties de stocks.

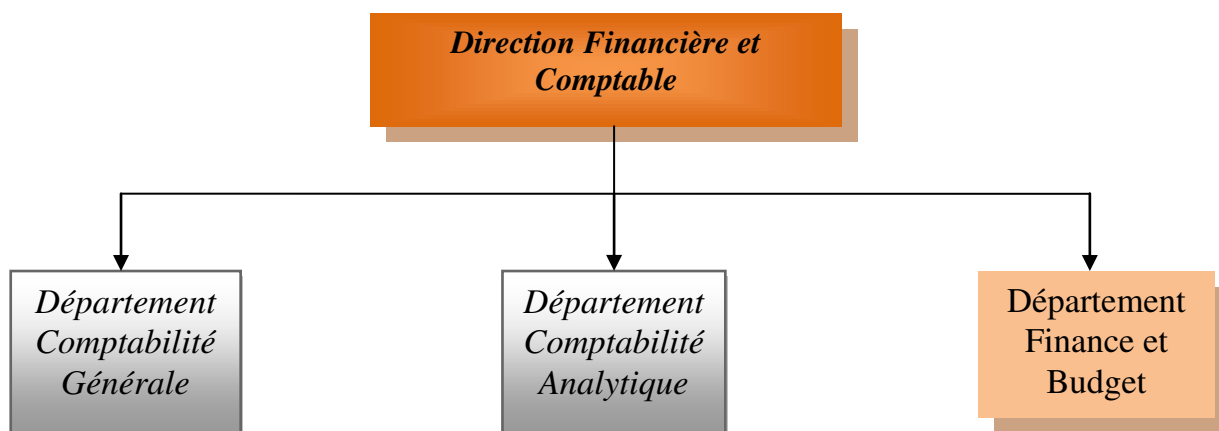
3-2-9- Direction Autobus (DA)

- Assure les opérations de montage des cars et bus suivant les ordonnances et les plans prédéfinis.
- Gestion des deux centres de production (centre montage autobus, atelier de rénovation machines).

4- Présentation de la Direction Financière et Comptable

C'est l'ensemble des services chargés de réaliser les objectifs de la fonction financière de l'entreprise. L'organigramme de la DFC se présente comme suit :

Figure N°16 : Organigramme de la Direction Financière et Comptable



Source : Document interne de la Direction Financière et Comptable, relatif à l'exercice 2015

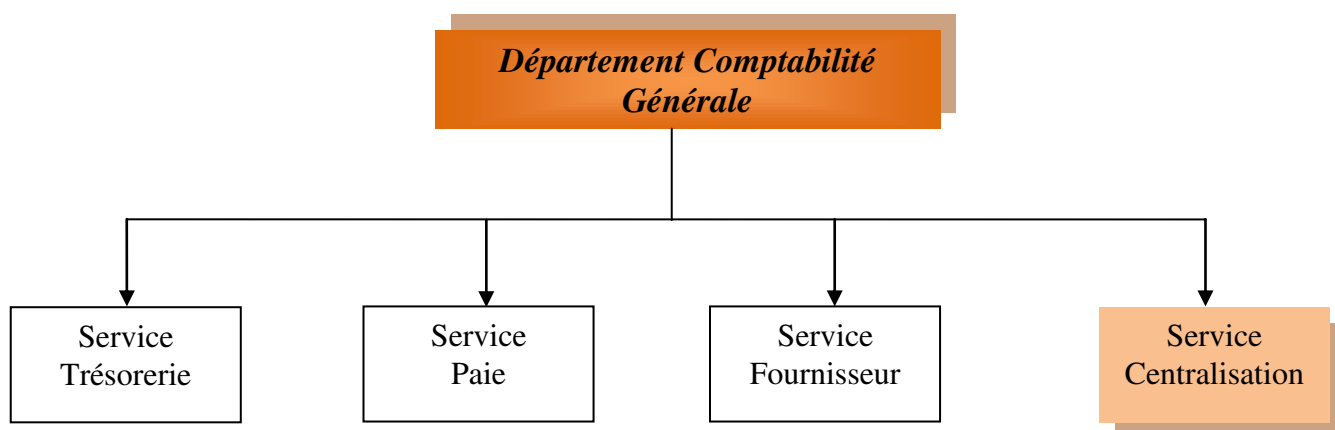
La Direction Financière et Comptable (DFC) se compose des départements suivants :

- Département comptabilité générale ;
- Département comptabilité analytique ;
- Département finances et budget.

4-1- Département de Comptabilité Générale

L'organigramme du Département de Comptabilité Générale est le suivant :

Figure N°17 : Organigramme du Département de Comptabilité Générale



Source : Document interne du Département de Comptabilité Générale, relatif à 2015.

Il est composé de quatre services :

4-1-1- Service Trésorerie

Le service Trésorerie centralise toutes les opérations pouvant émaner des différents comptes bancaires et chèques de la S.N.V.I, il s'occupe alors de comptabiliser et suivre toutes les opérations financières du complexe et il est l'interlocuteur direct avec les organismes bancaires et C.C. P.

Les tâches essentielles du service Trésorerie sont :

- L'établissement du plan de financement de la Division des Véhicules Industriels trimestriellement ;
- L'établissement de la situation de Trésorerie (hebdomadaire et mensuelle) ;
- L'établissement des déclarations fiscales ;
- La comptabilisation des chèques et des avis de débit et de crédit ;
- Le rapprochement et l'apurement de comptes bancaires ;
- La participation à l'établissement du bilan de la D.V.I.

4-1-2- Service Paie

S'occupe de tout ce qui entre dans l'élaboration et l'explication des rémunérations de personnel, fait le suivi de tous les comptes correspondants à la paie des travailleurs et les rapports de l'administration de l'entreprise avec les organismes externes (B.N.A - C.C.P – CASORAL).

4-1-3- Service Fournisseurs

Le service fournisseurs s'occupe de la comptabilisation et de la gestion de tous les comptes fournisseurs. Ce service a pour rôle de :

- Comptabiliser toutes les factures d'achats et de services ;
- Tenir à jour les dossiers fournisseurs ;
- Participer à l'élaboration du bilan.

4-1-4- Service Centralisation

Ce service se compose de deux sections principales qui sont :

- Section analyse et contrôle ;
- Section inter –unités.

Les tâches principales du service centralisation sont :

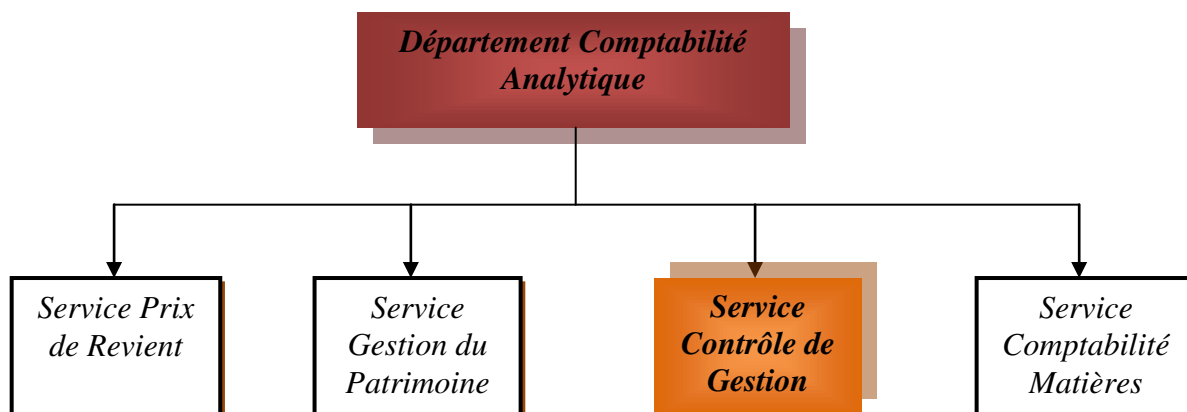
- La comptabilisation suivie des cessions inter-unités,
- La comptabilisation des factures de ventes aux clients, le suivi et le recouvrement des créances,
- L'élaboration des déclarations fiscales avec le respect des délais de dépôts,
- Le contrôle des notes de frais de déplacement,
- L'analyse et le contrôle des comptes de charges et produits hors exploitation,
- La comptabilisation des consommations, réception inter – unités, amortissements et provisions.

4-2- Département de Comptabilité Analytique

Ce département est chargé de :

- Calculer le coût de revient de tous les produits ;
- Gérer le patrimoine du complexe ;
- Analyser les résultats et les écarts ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des biens et services produits, pour les comparer à leur prix de ventes ;
- Évaluer certains éléments du bilan ;
- Facturer les ventes aux clients ;
- Fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions ;
- Suggérer à la Direction les mesures à entreprendre.

Figure N°18 : Organigramme du Département de Comptabilité Analytique

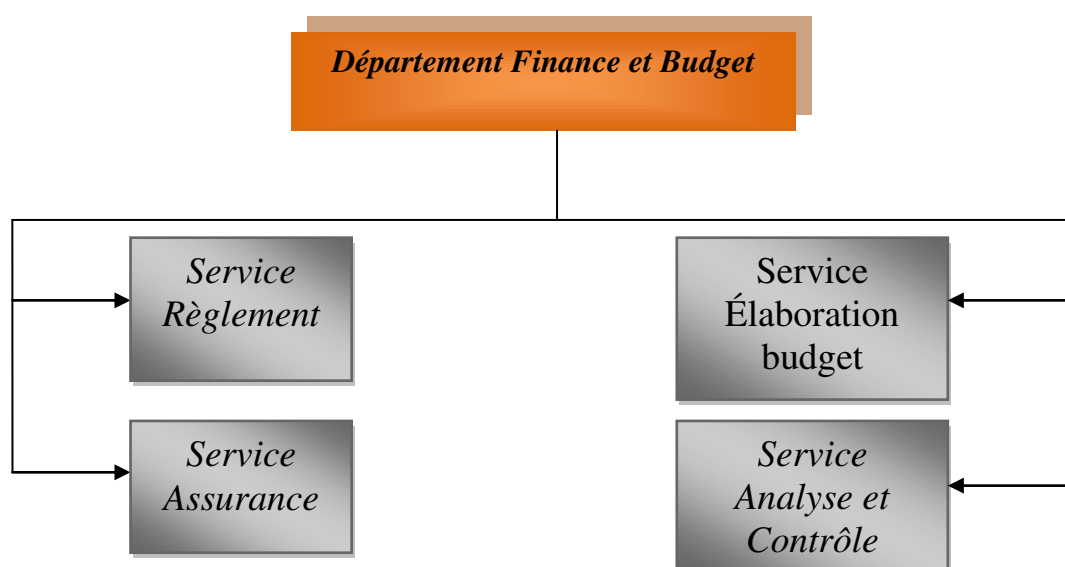


Source : Document interne du département de Comptabilité Analytique.

4-3- Département Finance et Budget

L'organigramme du Département Finance et Budget se présente comme suit :

Figure N°19 : Organigramme du Département Finance et Budget



Source : Document interne du département Finance et Budget.

Ce département est la somme de deux activités :

4-3-1- Partie finance

Concernant le côté « Financier », la tâche principale de ce département est la mise en œuvre d'une politique financière finale mais aussi de :

- Gérer la caisse du complexe, qui ne doit pas dépasser les 20 000 DA en fin de journée ;
- Payer les dépenses de caisse, qui ne doivent pas dépasser les 5 000 DA ;
- Vendre les tickets de cantine ;
- Verser en fin de journée des sommes excédantes ;
- Établir des chèques (BNA et CCP) et des ordres de virement ;
- Suivre l'évolution de tous les dossiers sinistres jusqu'à leur règlement ;
- Tenir le contact permanent avec les agences assureurs ;
- Transmettre au service centralisation, les chèques et règlements reçus des assureurs ;
- Établir un rapport mensuel sur toute activité liée à l'assurance.

4-3-2- Partie Budget

Les missions principales du département consistent à :

- Déterminer les résultats prévisionnels à tous les niveaux du complexe ;
- Arrêter et diffuser les paramètres de budgétisation ;
- Déterminer les taux d'unités d'œuvres nécessaires au calcul des coûts de revient standards de tous les produits ;
- Suivre et analyser les engagements dans la cadre des contrôles budgétaires mensuels ;
- Suggérer les correctives à entreprendre.

Dans le but de :

- Chiffrer les objectifs de l'unité en fonction des orientations fixées ;
- Suivre leur déroulement ;
- Comparer les résultats ;
- Apporter des éléments de décision à la Direction.

5- Protocole de recherche

Comme toute recherche se doit de suivre une démarche méthodique et organisée pour la collecte de données, notre stage au sein du département Finance et Budget de la Société Nationale de Véhicules Industriels de Rouïba, s'est déroulé suivant un certain cheminement.

5-1- Démarche

Les premiers temps de notre stage, on s'est limité à observer le fonctionnement et le déroulement des tâches. Puis un jour en parcourant les documents internes à la société, un document assez imposant datant de 1986 a attiré notre attention. Il parlait sur l'importance de la gestion budgétaire, du budget, du contrôle budgétaire, du mode de calcul des écarts propre à la S.N.V.I...

Les travaux sur le Contrôle de gestion sont assez nombreux par contre, ceux sur la gestion et la prévision budgétaire le sont moins. Dès lors, ont débuté nos recherches. C'est ainsi qu'on a pu être orienté vers le responsable du département Finance et Budget, Monsieur LOUNIS Ahmed, lui même chargé de notre formation avec notamment l'accompagnement de Monsieur ALI Nacer, cadre du service Budget.

A partir de ce fait, deux hypothèses apparaissent clairement dans nos esprits. La première devait impérativement vérifier si l'établissement du budget suit les principes universellement admis. Et la deuxième devait rendre compte sur l'exercice du contrôle budgétaire au sein de la S.N.V.I.

Vient alors l'étape de l'exploration. Le domaine de la gestion budgétaire est un module qu'on a déjà étudié mais qui s'avère propre à chaque entreprise. Certains sujets ne s'acquièrent pas à travers la lecture de livres et d'articles, mais par des observations sur le terrain et d'entretiens exploratoires. Il fallait donc atteindre une certaine qualité d'information sur l'objet étudié et trouver la meilleure manière de l'aborder.

Notre partie théorique étant construite à partir des éléments constituant notre problématique, la construction d'un schéma de raisonnement a abouti à la formation de la partie empirique de notre recherche. Cette partie n'étant pas assez concrète, il fallait :

- Effectuer un recueil de données, qui s'est traduit par l'établissement d'un questionnaire contenant l'ensemble des questions relatives au sujet et des entretiens avec les principaux cadres dirigeants.

- Appliquer des mesures sur le terrain, à travers notamment le calcul des écarts sur budget de production.

- Et décrire le maximum d'éléments rentrant en ligne de compte, autrement dit, l'analyse des causes d'écarts et leur impact sur le résultat de l'entreprise.

Les résultats de cette recherche sont ensuite assemblés et traités en fonction des besoins de l'étude. Ils sont d'ailleurs à la base des suggestions rédigées à la fin de la partie pratique.

Il est toutefois nécessaire de signaler que le résultat de ce travail est le fruit d'une implication complète dans l'exécution des tâches quotidiennes auprès des responsables des services, à savoir la collecte, l'enregistrement et l'analyse d'informations relatives à l'établissement du budget d'ensemble de l'organisation. Ceci est également dû à l'observation directe et spontanée lors du stage, qui nous a permis d'étudier les comportements des agents et analyser directement quelques phénomènes et faits sociaux, notamment la culture de l'entreprise.

5-2- Délimitation du sujet

Comme tout travail scientifique, notre travail est délimité dans le temps, dans l'espace et dans le domaine. Ainsi, notre stage s'est déroulé en six mois sur une recherche qui a dû s'étendre sur trois ans (de 2015 à 2017), au sein de la Société Nationale de Véhicules Industriels de Rouïba, dans le domaine de la gestion des entreprises plus précisément celui de « la gestion budgétaire ».

5-3- But du l'étude

Cette étude présente un intérêt pratique pour nous, au travers son application on vise à vérifier si les théories apprises sur la gestion des entreprises ou mieux sur la gestion budgétaire sont d'application dans les entreprises locales, plus précisément au sein d'une entreprise industrielle publique. Elle permet aussi à notre entreprise cible de passer en revue ses méthodes de gestion par rapport aux observations qui seront émises. Et aux futurs chercheurs, elle les aidera à se faire une idée sur le fonctionnement des entreprises publiques Algériennes.

5-4- Contenu du questionnaire

Pour pouvoir récolter de manière synthétique le maximum d'idées sur la gestion budgétaire au sein de la S.N.V.I, on a eu recours à la méthode du questionnaire (Annexe VIII). Ce dernier étant rédigé par nos propres soins est composé d'un enchainement d'une trentaine de questions relatives au contrôle de gestion, au budget, à la gestion budgétaire et à la situation de la S.N.V.I. Certaines questions sont fermées, d'autres à choix multiples et d'autres sont ouvertes, laissant ainsi l'initiative aux personnes interrogées.

La première partie du questionnaire vise à cerner le profil du responsable du centre de responsabilité, ses connaissances selon la position dans l'organisation et son degré d'expertise. On a limité le profil à l'âge et le titre du poste occupé, et ce, par soucis d'anonymat. L'âge pour permettre notamment d'établir une pyramide des âges virtuelle et pouvoir évaluer la méthode de gestion du capital humain par la société.

La deuxième partie vise à juger le niveau de culture sur le contrôle de gestion : le style de contrôle pratiqué, les outils utilisés, la coordination du service de contrôle de gestion avec les autres services.... Elle permet ainsi de constater la fiabilité ou non des outils et méthodes utilisés et la circulation de l'information au sein de l'organisation. Ces questions s'avèrent essentielles pour introduire la troisième partie concernant le budget et la gestion budgétaire, qui elle, permet d'aborder notre thème et de le situer au sein de cette même organisation.

Enfin, la dernière partie de ce questionnaire s'intéresse à la situation de l'entreprise. Elle est un champ réservé au personnel afin d'exprimer leur désarroi et de parler en toute franchise des insuffisances organisationnelles, infrastructurelles et administratives qu'ils ont pu observer mais aussi leur éventuelles attentes.

Cependant, ce questionnaire a été dressé à l'égard des acteurs qui interviennent dans l'élaboration et le suivi des budgets incluant ; des directeurs financiers, des contrôleurs de gestion, des gestionnaires. Chacun a pu intervenir selon la hauteur de ses capacités et selon sa vision des choses. En somme, ces entretiens ont été d'une énorme aide pour l'aboutissement de ce travail.

5-5- Difficultés rencontrées

Au cours de la réalisation de ce travail, nous avons été butés à certaines difficultés notamment :

- La quasi-inexistence de documents pouvant nous fournir de plus amples détails sur les pratiques budgétaires des entreprises nationales en général et de la Société Nationale de Véhicules Industriels en particulier ;
- L'absence d'outils fonctionnels au sein de la S.N.V.I, qui auraient pu faciliter nos recherches ;
- La dispersion d'informations du fait de la réorganisation des services ;
- Problème de disponibilité des responsables du fait des formations ;
- Le manque de transparence dans les objectifs de l'entreprise ;
- Les lourdeurs administratives.

L'étude du budget de production au sein d'une entreprise industrielle n'étant pas une simple affaire, surtout lorsque les informations sont éparpillées et mal sauvegardées, il nous était un peu difficile de récolter et de traiter les données. On a du être à la fois des collecteurs de connaissances pour réaliser la partie théorique et des opérants sur le terrain pour le côté empirique.

Comme chaque entreprise, la S.N.V.I ne s'est pas faite en un jour, elle a dû combiner du temps et des ressources, des dirigeants motivés mais aussi des salariés impliqués. Néanmoins, qu'en est-il de sa méthode de contrôle budgétaire ? Sur quoi se base-t-elle vraiment ? Et enfin, est-elle efficace ?

Voici quelques questions, parmi d'autres, que cette seconde et dernière section se veut de répondre.

Section 02 : Les pratiques budgétaires au sein de la S.N.V.I de Rouïba

Après avoir parcouru quelques points jugés importants sur la présentation de la S.N.V.I, il convient de passer au cas pratique qui constitue l'objet même de notre travail. Sur ce, nous rappelons que sur la base de données relatives à l'élaboration, l'exécution et le contrôle du budget de la dite entreprise, notre apport scientifique consiste à établir une analyse critique sur la gestion budgétaire de la S.N.V.I. Ceci va non seulement permettre de vérifier les hypothèses formulées au début de notre travail mais aussi de suggérer aux dirigeants de la S.N.V.I, les actions pouvant améliorer sa gestion budgétaire.

1- Élaboration des budgets au sein de la S.N.V.I de Rouïba

Avant de discuter sur la gestion budgétaire de la S.N.V.I, il convient de connaître la procédure d'élaboration des budgets appliquée dans cette même entreprise ainsi que la méthode utilisée.

1-1-1- Procédure d'élaboration

Selon le règlement de la S.N.V.I, le processus de préparation du budget pour l'exercice suivant commence au début du mois de septembre de l'exercice en cours. Ce processus est lancé par le département « finance et budget », car le budget est de son ressort depuis la préparation jusqu'à l'exécution.

Pour avoir les prévisions budgétaires, le Directeur des Finances prépare une note de préparation du budget, il l'adresse à tous les départements et unités avec une copie à la direction générale, en leur demandant d'élaborer leurs propositions de budget. Chaque responsable élabore son pré-budget et le renvoie au Département Finance et Budget, qui à son tour construit les budgets détaillés pour les remettre au Comité de Direction (composé par tous les responsables des départements et unités), où chaque responsable doit défendre son pré-budget. Après cette discussion, les budgets subissent des amendements selon les orientations et recommandations données et on en déduit un document unique appelé « *projet de budget* » qui sera soumis à la Direction générale pour approbation.

Après avoir intégré des modifications éventuelles intervenues lors de cette réunion, le président signe un document final des prévisions budgétaires appelé « **Budget Prévisionnel** » pour la diffusion. Ce budget sera ensuite exécuté en réalisant les objectifs prévus.

1-1-2- Méthode d'élaboration

La méthode retenue par le Département Finance et Budget pour les prévisions budgétaires est « la méthode d'extrapolation », qui se base sur des observations provenant du passé et qui suppose que le futur ne sera pas trop différent. Et l'outil utilisé pour les prévisions est le « questionnaire ». En cause, la grandeur de l'entreprise et la complexité des tâches mais aussi dans un but de responsabiliser les intervenants et les motiver en les impliquant dans le système de budgétisation de l'entreprise.³

2- Mode d'élaboration du programme de production au sein de la S.N.V.I

Pour élaborer le programme de production des véhicules de la gamme S.N.V.I, les responsables utilisent des techniques et des modes opératoires assez spécifiques à l'entreprise pour synthétiser tous les éléments de coûts propres à l'entreprise.

2-1- Techniques de détermination des charges directes et indirectes au sein de la S.N.V.I

Au sein de la D.V.I de Rouïba, la détermination du coût de revient de chaque type de produit revient à déterminer le budget des charges pour :

- Les matières premières consommées ;
- Les salaires de main d'œuvre directe (M.O.D) ;
- Et les charges indirectes de production.

³ Document interne à la S.N.V.I datant de Novembre 1986.

Ceci se fait de la manière suivante :

2-1-1- Détermination des Charges Directes

Elles concernent principalement :

2-1-1- 1- Matières premières consommées

Elles sont déterminées sur la base des quantités à produire c'est-à-dire de trouver la quantité de matières nécessaires pour la production de chaque type de produit.

La quantité de matière première unitaire est déterminée en fonction des conditions techniques de chaque produit (variables internes à l'entreprise). Par contre, les prix unitaires dépendent du mécanisme du marché (variables externes à l'entreprise), ils ne peuvent faire l'objet d'estimation.

2-1-1-2- Salaires de main d'œuvre-directe

Au niveau de la D.V.I, les coûts de la main d'œuvre sont déterminés sur la base :

- Des effectifs directs prévus pour la réalisation de son programme, ventilés par centre et par ERMOD (un ERMOD est un atelier formé d'un certain nombre de sections homogènes) ;
- Du salaire de base prévu pour chaque personne ;
- Des primes et indemnités prévues (P.R.I, P.R.C, I.E.P ...) ;
- Et des charges annexes (charges sociales et fiscales).

2-1-2- Détermination des Charges indirectes

Ce sont toutes les charges supportées par l'entreprise, à l'exception de la consommation des matières premières et les salaires de la main d'œuvre directe, qui rentrent directement dans la fabrication du produit. Ces charges comprennent les autres consommations, salaires indirectes, impôts et taxes, frais financiers, frais divers et les amortissements.

Au niveau de la D.V.I.R, les charges indirectes sont scindées en deux grandes parties :

- Charges indirectes administratives ;
- Charges indirectes techniques (de fabrication).

Une fois que ces différentes charges sont déterminées, l'entreprise procède au calcul du prix de revient de chaque produit qui se fait en deux étapes :

2-1-2-1- À travers le Prix de Revient de Fabrication (PRF)

Cette première étape consiste au calcul du prix de revient de fabrication selon la formule suivante :

$$\mathbf{P.R.F_U = Coût\ des\ consommations\ de\ matières + Coût\ M.O.D + Frais\ indirectes\ de\ fabrication}$$

Le coût des matières est déterminé sur la base de la quantité des matières premières à consommer par produit multiplié par le prix d'achat de la matière.

$$\mathbf{Coût\ des\ matières = Qté\ consommée \times prix\ d'achat\ prévisionnel}$$

Pour le calcul de la M.O.D et des frais indirects unitaires, la D.V.I retient deux unités d'œuvres qui sont :

- **Activité M.O.D** : Évaluée en U.A.S (Unité Allouée Standard), cette unité représente le temps nécessaire pour l'agent direct pour réaliser une opération donnée, elle équivaut à la minute pendulaire :

$$\mathbf{1\ U.A.S = 1\ Minute}$$

- **Activité Machine** : Évaluée en U.T.S (Unité Temps Standard), elle représente le temps nécessaire à la machine pour réaliser une opération donnée, elle équivaut également à la minute pendulaire.

$$\mathbf{1\ U.T.S = 1\ Minute}$$

- **Calcul des coûts des unités d'œuvre**

Le double découpage de l'entreprise en ERMOD (ateliers et sections homogènes), nous facilite le calcul des coûts des unités d'œuvres.

- **Le taux U.A.S** : Son calcul suppose par définition la connaissance des salaires directs ainsi que l'activité U.A.S. Il est calculé au niveau de chaque ERMOD (Ecart Rendement Main D'Œuvre Directe).

Ainsi le taux U.A.S est obtenu par la formule suivante :

$$\text{Taux U.A.S} = \text{Masse Salariale Directe} / \text{Activité U.A.S}$$

Le coût de M.O.D pour chaque produit est déterminé sur la base du nombre d'U.A.S consommé par le taux U.A.S du même ERMOD.

$$\text{Coût de M.O.D} = \text{Nombre U.A.S} \times \text{Taux U.A.S}$$

- **Le taux U.T.S** : Son calcul nécessite la connaissance de l'activité U.T.S, ainsi que les charges indirectes de fabrication imputables à chaque section homogène. On procède à une double répartition :
 - Une répartition primaire : qui permet d'affecter les charges des secteurs de soutien (auxiliaires) dans les secteurs principaux (centres de production).
 - Une répartition secondaire : qui consiste à répartir le total des charges des centres de production sur les différentes sections homogènes.

Les deux répartitions se feront selon des clefs de répartition, on cite entre autre les principales clefs :

Clef A = Activité U.A.S de la section homogène / Activité U.A.S de l'ERMOD.

Clef B = Activité U.A.S de la section homogène / Activité U.A.S du centre.

Clef C = Salaire M.O.D ERMOD / Salaire centre.

Clef D = Activité U.T.S par section homogène / Activité U.T.S centre.

Ainsi le taux U.T.S est obtenu par la formule suivante :

$$\text{Taux U.T.S} = \text{Charges Directes de Fabrication} / \text{Activité U.T.S}$$

Le Taux U.T.S est composé de trois familles de charges: les charges fixes, les charges variables et les amortissements.

Les frais indirects pour chaque produit sont déterminés sur la base du nombre d'U.T.S consommé par le taux U.T.S pour chaque section homogène. Donc le :

$$\text{PRF} = \text{Coût matières} + \text{coût M.O.D} + \text{Frais indirects de fabrication}$$

2-1-2-2- À travers le Prix de Revient Standard Complet (PRSC)

La deuxième étape consiste à calculer le prix de revient standard complet en ajoutant les frais indirects administratifs au P.R.F. Les frais indirects administratifs sont composés de trois familles qui sont : les frais généraux, les frais financiers, et les frais de siège. Donc :

$$\text{PRSC} = \text{PRF} + \text{Frais généraux} + \text{Frais financiers} + \text{Frais de siège}$$

Les charges indirectes administratives sont imputées à chaque produit proportionnellement à son prix de revient de fabrication.

P.R.S.C = Coût matière + Coût M.O.D + Charges indirectes + Frais généraux + Frais financiers + Frais de siège.⁴

⁴ Source : S.N.V.I

2-2- Présentation du programme de production de la S.N.V.I

Tableau N° 03 : Programme de production de véhicules industriels de la gamme S.N.V.I pour l'année 2015.

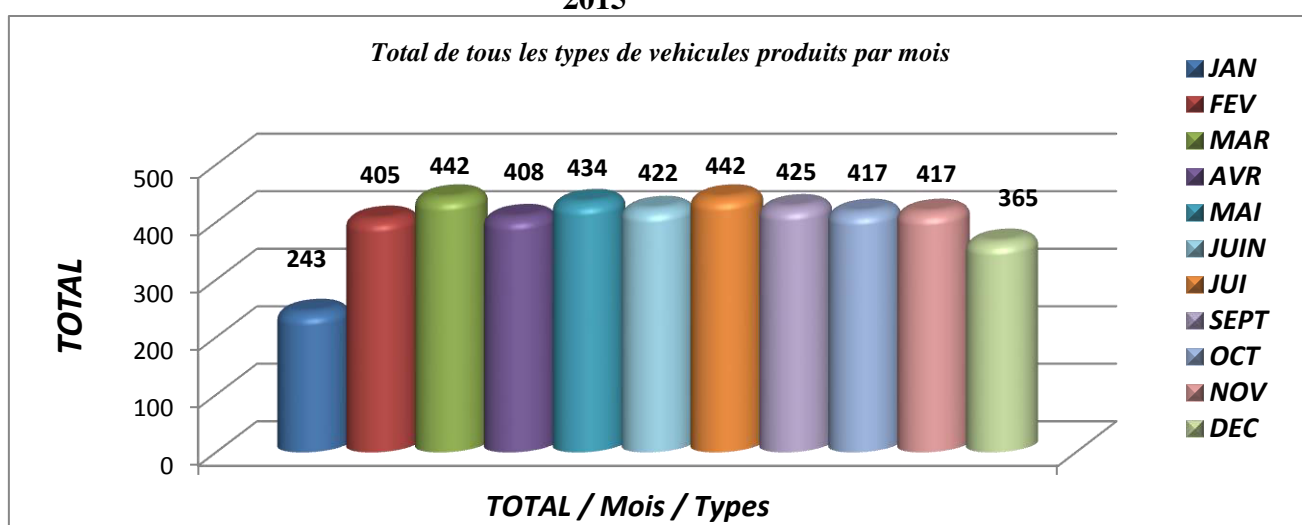
Programme d'engagement mensualisé des véhicules (2015)													
TYPE	REFERENC E	21 JA N	20 FE V	23 MA R	21 AV R	22 MA I	22 JUI N	21 JU I	22 SEP T	21 OC T	19 NO V	20 DE C	TOTAL 4420
K 66	1 374 283	7	30	30	25	30	25	25	29	20	25	20	266
	1 374 333					2							2
	1 096 320		1	1	2	2	2						8
	1 374 284			3									3
	1 374 286	12	10	15		12	13	17	6	5			90
	1 374 285		27	20	29	24	28	29	31	30	31	24	273
K 120	1 374 288	16	47	48	43	53	50	53	53	52	40	39	494
	1 374 289		17	25	25	31	36	36	35	30	40	37	312
	1 374 291	10	35	35	32	30	30	30	30	40	40	37	349
	1 374 290	9	8	8	5	5	5	5	5				50
	1 374 292						4	3	3				10
M 120	1 096 304	3	0	5	6	10	13	12	7	10	17	17	100
	1 096 400							1					1
	1 096 774	10	10	7	10	10	5	5	10	10	0	0	77
	1 096 669				2								2
	1 096 424							2	2	2			6
M 230	1 096 967	15	20	24	29	20	25	33	22	19	24	20	251
	1 374 041	10	10	7	10	15	15	15	10	12	10	17	131
	1 374 042					10	10	5	5	10	4		44
	1 374 043	5	11	15	15	15	15	15	15	17	17	15	155
	1 374 107			2					2				4
	1 374 109			2									2
B 260	1 096 331	5	11	11	14	4	4	10	10	10	17	0	96
	1 096 715			5	0	5							10
	1 096 544	7	7	6	6	6		7	0	7	7		53
TB 400 4x2	1 374 489	2	2	5	5	5	10	10	5	10	15	15	84
	1 374 493	3	3										6
	1 374 498	5		5		5	5		5		5		30
T 400 6x4	1 374 295	10	15	15	15	15	15	15	10	10	15	15	150
M 350	1 374 246												0
C 260 4x2	1 096 343	10	10	10	5	5							40
	1 096 344	5	6	6	5								22
C 260 6x4	1 096 345	11	12	12	13	5	5	5	10	10	10	14	107
	1 374 475	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10		100
	1 096 346		5										5
18L4	1 374 240			10	10	10	10	10	11			10	71
25L4	1 095 960	1											1
	1 095 960	50	60	60	60	60	60	60	75	75	75	75	710
SAFIR	1 096 926	5	10	10	10	10	10	10	5	10	5		85
100 V8	1 096 786	10	11	8									29
100 L6	1 374 155	12	17	22	22	25	17	19	19	18	10	10	191
TOTAL	VEHICULES	243	405	442	408	434	422	442	425	417	417	365	4420

Source : Construit par nous-mêmes sur la base d'informations internes recueillies.

D'après le programme de production présenté, on constate que la production de l'entreprise est éclatée sur les différents mois de l'année (elle est mensualisée), ceci permet de tester la validité de la prévision et d'engager une discussion avec les opérationnels (responsables) de la fabrication sur le réalisme des objectifs qu'ils auront à atteindre. Une telle méthode facilite également le suivi et le contrôle du programme de production.

Le nombre total de véhicules de la gamme S.N.V.I que l'entreprise vise à réaliser pour l'exercice 2016 s'élève à 4420 véhicules.

Figure N°20 : Modélisation du programme de production de la S.N.V.I pour l'année 2015



Source : Élaboré par nos soins par référence au programme de production tabulé.

3- Calcul et analyse des écarts budgétaires

Avant de procéder au calcul des écarts sur le camion de type K66, qui représente notre modèle de référence pour la valorisation de la gestion budgétaire appliquée par la S.N.V.I, il est important d'analyser le budget globale de cette entreprise.

3-1- Calcul des écarts sur le budget de la S.N.V.I.R

D'après les tableaux (tableau de détermination du prix de revient réel 2016 et tableau de détermination du prix de revient prévisionnel 2015 (annexes 01 et 02), on remarque que les quantités réalisées en 2016 de l'ordre de 1504 véhicules présentent un écart négatif de (-66%) par rapport à la prévision, cette baisse de production est essentiellement due à :

- A la dégradation des outils de production, qui sont amortis pour la majeure partie des outils ;
- Au départ massif de la M.O.D qualifiée, difficile à remplacer ;
- Au découvert bancaire dont souffre l'entreprise depuis des années et qui gêne ses différentes relations avec l'environnement extérieure (fournisseurs) ;
- Au changement du programme de production, du moment que certains produits ont été réalisés sans qu'ils ne soient programmés et d'autres au contraire ont été programmés mais n'ont pas pu être réalisés.

Quantité manquante = QTE prévue – QTE réelle	soit : $\% = [(R\acute{e}el - Pr\acute{e}vu) / Pr\acute{e}vu] \times 100$
QTE= 4420 – 1504	$\% = [(1504-4420) / 4420] \times 100$
$\% = 29$ QTE = 2916 véhicules	% = - 66 %

En résumé, 2916 véhicules n'ont pas pu être produits par l'entreprise. Autrement dit, 66% du programme de production n'a pas pu être achevé. Cela devrait sûrement induire à un écart sur chiffre d'affaire assez pesant.

(-66%) représente le pourcentage d'écart entre les deux valeurs (la quantité prévue et la quantité réelle). C'est la différence constatée en pourcentage.

3-1-1- Analyse des écarts sur charges directes (Annexe III)

3-1-1-1- Calcul des écarts sur matières premières

$$\begin{aligned} \text{Consommation matières} &= \text{consommation réelle} - \text{consommation prévue} \\ \text{Consommation matières} &= 5\,565\,268\,834 - 16\,224\,402\,617 \end{aligned}$$

Consommation matières = -10 659 133 783 DA

$$\begin{aligned}\text{Soit : } \% &= [(\text{Réel} - \text{Prévu}) / \text{Prévu}] \times 100 \\ \% &= (-10\,659\,133\,783 / 16\,224\,402\,617) \times 100\end{aligned}$$

$$\% = - 66 \%$$

Cet écart sur consommation de matières premières est la somme de deux sous-écarts : un écart sur quantité de MP et un écart sur coût de MP.

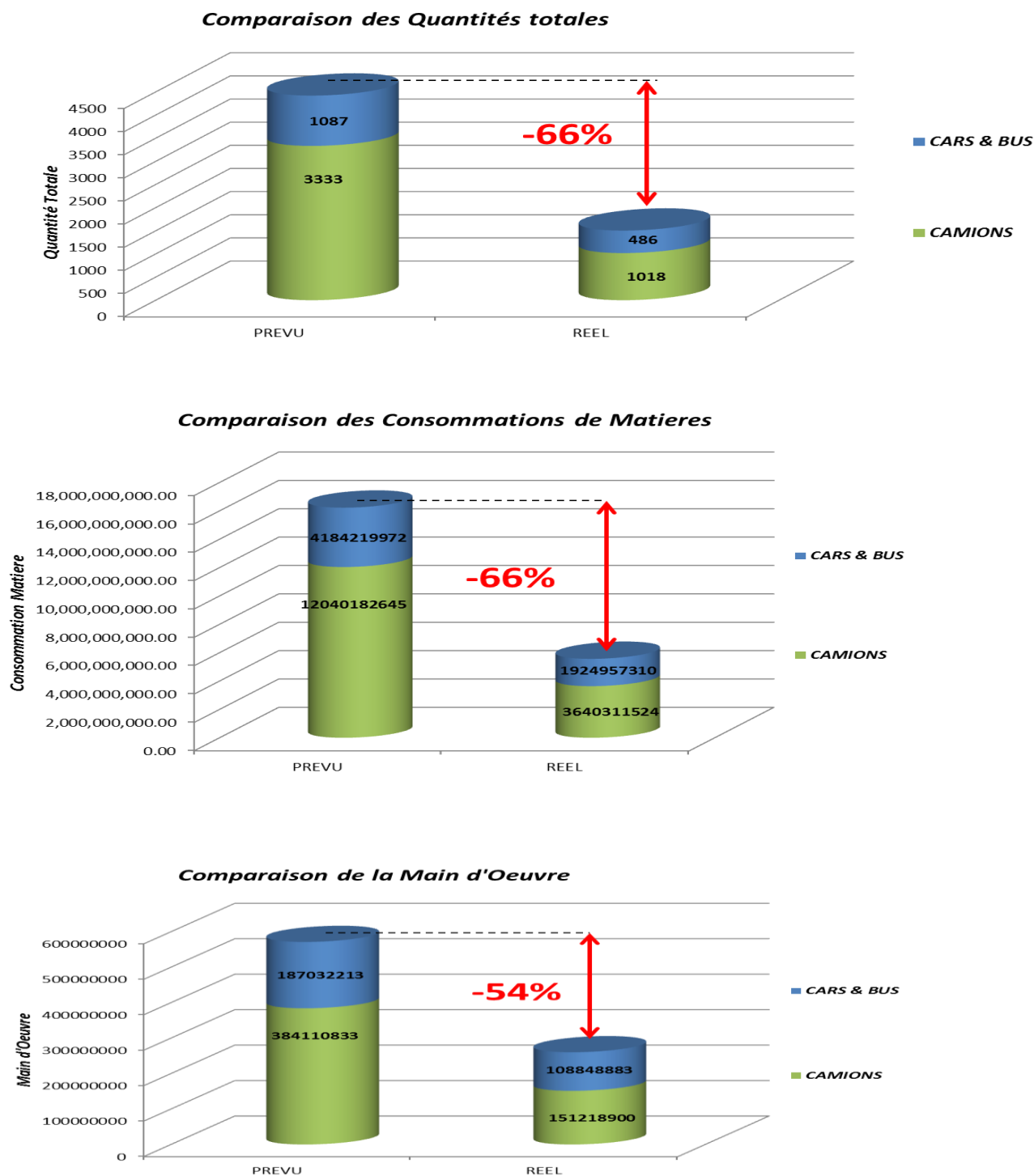
3-1-1-2- Calcul des écarts sur main d'œuvre directe

$$\begin{aligned}\text{MOD} &= \text{MOD réelle} - \text{MOD prévue} & \text{Soit : } \% &= [(\text{Réel} - \text{Prévu}) / \text{Prévu}] \times 100 \\ \text{MOD} &= 260\,067\,783 - 571\,143\,046\% = (-311\,075\,263 / 571\,143\,046) \times 100\end{aligned}$$

$$\text{MOD} = - 311\,075\,263 \text{ DA}$$

$$\% = - 54 \%$$

Figure N°21 : Représentation graphique des écarts sur charges directes(Annexe III)



Source : Élaboré par nos soins

Suite à la baisse des quantités réalisées par rapport aux quantités prévues de (-66%) , la consommation de matières et de M.O.D ont également baissés avec un pourcentage de (-66%) et de (-54%) respectivement, du moment qu'il s'agit de charges variables.

Toute variation au niveau des quantités produites aura en contre partie une variation, dans le même sens, de la consommation des matières premières et de la M.O.D.

3-1-2- Analyse des écarts sur charges indirectes

Calcul des écarts sur charges indirectes (Annexe III)

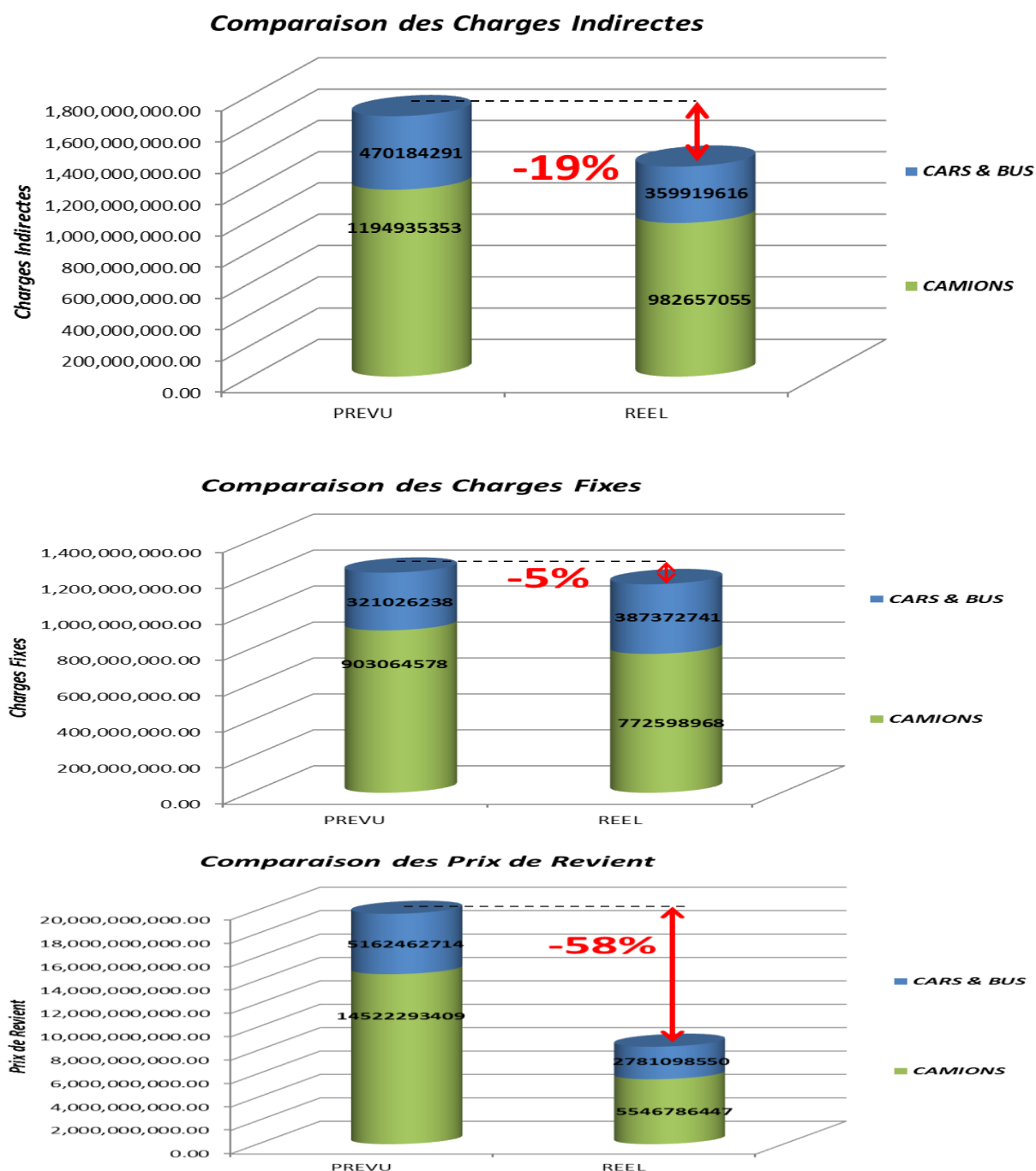
$$\text{Écart / charges indirectes} = 1\,342\,576\,671 - 1\,665\,119\,644$$

$$\text{Écart / charges indirectes} = -322\,542\,973 \text{ DA}$$

$$\% = (-322\,542\,973 / 1\,665\,119\,644) \times 100$$

$$\% = -19 \%$$

Figure N°22 : Représentation graphique des écarts sur charges indirectes (Annexe III)



Source: *Élaboré par nos soins*

Même si les quantités produites ont baissées de (-66%), les charges indirectes n'ont connu qu'une légère baisse de (-19%), puisqu'il s'agit d'un mélange de charges fixes et de charges variables. Et c'est le même cas pour les charges fixes qui ont baissées de (-5%). Toutes ces variations ont engagées une baisse du prix de revient global de (-58%).

Cette analyse nous a permis de déterminer les écarts d'une manière globale sans rentrer dans les détails. Afin de faire une analyse approfondie sur les différentes raisons de ces écarts, nous avons porté notre choix sur un seul type de véhicule qui est le **K 66** et ce, en raison de la gamme variée de la production de la S.N.V.I d'une part et d'autre part, il s'agit de l'un des produits phares et aussi le plus demandé.

3-2- Calcul et analyse des écarts d'un véhicule : cas camion du type K66

L'une des caractéristiques de la marque S.N.V.I est notamment la variété de ses produits. Cependant, le camion du type k66 a su se démarquer. C'est le produit le plus apprécié par le public. Il est à la source et au cœur de toute la gamme S.N.V.I.

3-2-1- Présentation et analyse des écarts sur charges directes

Ces charges concernent essentiellement les matières premières et la main-d'œuvre directe.

3-2-1-1- Écart sur matières premières

D'après le tableau présenté en (annexe IV), on constate que l'ensemble des véhicules du type **k66** ont connu une variation entre 3% et 5% concernant la matière première consommée présentant ainsi un **écart favorable**. Dans la mesure où il fait apparaître une diminution par rapport à la prévision.

$$E = (\text{consommation unitaire réelle} \times \text{Qte réelle}) - (\text{consommation unitaire prévue} \times \text{Qte prévue})$$

$$E = [(1\,887\,135 \times 67) + 2\,003\,323 + (1\,858\,226 \times 4) + (1\,869\,777 \times 8) + (1\,868\,065 \times 10) + (1\,874\,190 \times 9) + 1\,465\,446] - [(1\,799\,069 \times 266) + (1\,763\,983 \times 2) + (1\,950\,521 \times 8) + (1\,804\,140 \times 3) + (1\,818\,910 \times 90) + (1\,804\,647 \times 273)]$$

$$E = (187\,846\,294) - (1\,159\,467\,282)$$

$$E = - 971\,620\,988 \text{ DA}$$

$$\begin{aligned} \% &= (\text{écart} / \text{prévu}) \times 100 \\ \% &= (- 971\,620\,988 / 1\,159\,467\,282) \times 100 \end{aligned}$$

$$\% = - 84 \%$$

Cet écart global sur consommations de matières de (-84%) est la somme de deux écarts : un écart sur prix et un écart sur quantité.

- **Écart sur quantité de matières premières**

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{coût préétabli}$$

$$E/Q = (100 - 642) \times \text{coût préétabli}$$

$$\text{On a : Consommation totale prévue} = \text{quantité prévue} \times \text{coût préétabli}$$

$$\text{Coût préétabli} = \text{consommation totale prévue} / \text{quantité prévue} = 1\,159\,467\,282 / 642$$

$$\boxed{C_p = 1\,806\,023,803 \text{ DA}}$$

$$E/Q = (100 - 642) \times 1\,806\,023,803$$

$$\boxed{E/Q = -978\,864\,901}$$

Quantité réelle < quantité préétablie → **Écart favorable**

- **Écart sur coût de matières premières**

$$E/C = (\text{coût réel} - \text{coût préétabli}) \times \text{quantité réelle}$$

$$E/C = (1\,878\,462,94 - 1\,806\,023,803) \times 100$$

$$\boxed{Cr = 1\,878\,462,94 \text{ DA}}$$

$$\text{On a : Consommation réelle} = \text{quantité réelle} \times \text{coût réel}$$

$$\text{Coût réel} = \text{consommation réelle} / \text{quantité réelle} = 187\,846\,294 / 100$$

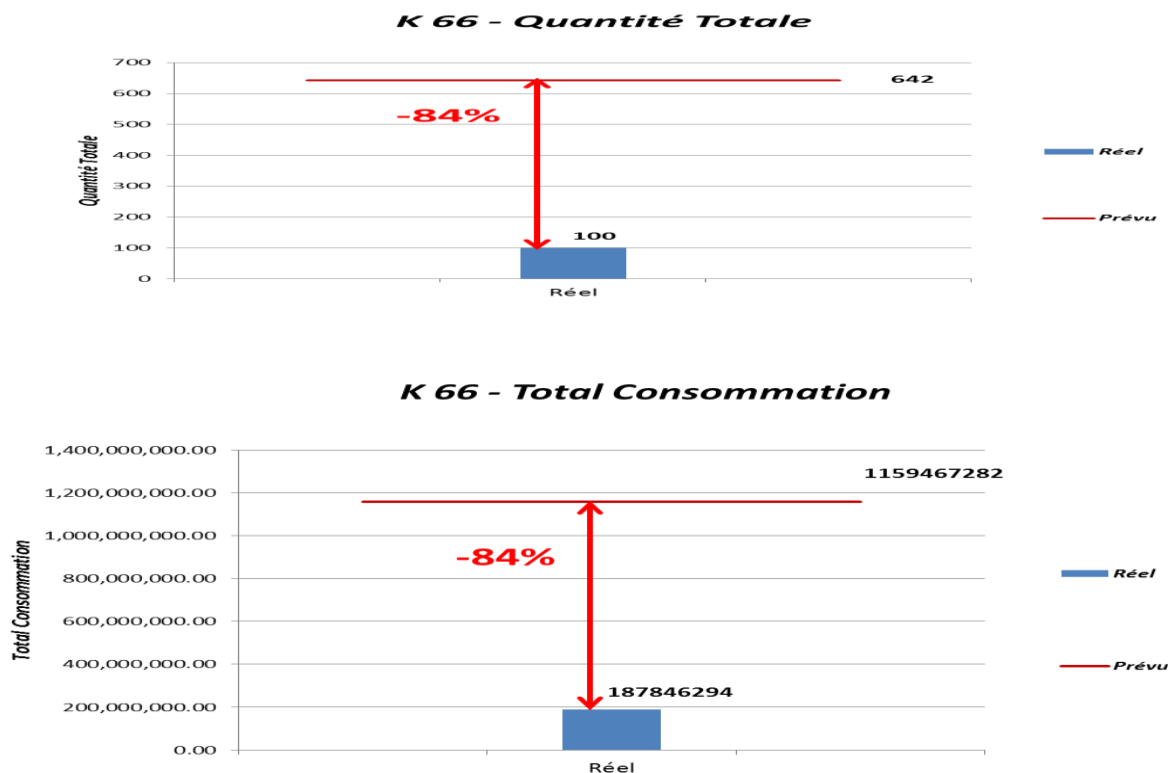
$$\boxed{E/C = 7\,243\,913,7 \text{ DA}}$$

Coût réel > coût préétabli → **Écart défavorable**

$$EG/MP = E/Q + E/C = -978\,864\,901 + 7\,243\,913,7 = -971\,620\,988 \text{ DA}$$

L'écart sur consommation de matières de (-971 620 988 DA) est vérifié. Cet écart est dû à un écart sur coût de matières premières consommées.

Figure N°23 : Représentation graphique des écarts sur consommation matières du camion de type K66 (Annexe IV)



Source : Élaboré par nos soins

Cette diminution de la consommation par rapport à la prévision est donc due essentiellement:

- À la fluctuation des cours de devise sur le marché, du moment que 80% de la matière première est importée. Ainsi, la consommation prévisionnelle est calculée sur un seul cours de devise :

$$1 \text{ €} = 117 \text{ DA}$$

Alors que, le cours réel augmente et baisse suivant le marché financier.

- À un retard dans l'approvisionnement de certaines matières premières.
- Cet écart est également dû au fait que l'entreprise n'a pu réaliser son programme de production engagé pour l'année d'où une consommation de matières premières moindre par rapport à celle prévue.

3-2-1-2- Écart sur M.O.D

Au même titre que les consommations de matières premières, la M.O.D a connu une variation entre 16% et 25%, soit **un écart favorable** de :

$$\begin{aligned}\text{Écart / M.O.D} &= \text{M.O.D réelle} - \text{M.O.D prévue} \\ E / \text{M.O.D} &= 8\,188\,365 - 45\,118\,345\end{aligned}$$

$$\boxed{E / \text{MOD} = - 36\,929\,980 \text{ DA}}$$

$$\text{Soit : } \% = (- 36\,929\,980 / 45\,118\,345) \times 100$$

$$\boxed{\% = - 82 \%}$$

Cet écart global sur Main d'Œuvre Directe de (-82%) est la somme de deux sous-écarts :
Un écart sur Temps de travail (E/Q) et un écart sur taux de salaire (E/C).

- **Écart sur Temps de travail**

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{coût préétabli}$$

$$E/Q = (100-642) \times C_p$$

$$E/Q = (100-642) \times 70\,277,796$$

$$\boxed{E/Q = - 38\,090\,565}$$

Quantité réelle < quantité préétablie → **Écart favorable**

$$C_p = \text{MOD totale prévue} / \text{quantité prévue} = 45\,118\,345 / 642$$

$$\boxed{C_p = 70\,277,796 \text{ DA}}$$

- **Écart sur taux de salaire**

$$E/C = (\text{coût réel} - \text{coût préétabli}) \times \text{quantité réelle}$$

$$E/C = (81\,883,65 - 70\,277,796) \times 100$$

$$\boxed{E/C = 11\,605,4 \text{ DA}}$$

$Cr = \text{MOD totale réelle} / \text{quantité réelle} = 8\,188\,365 / 100$

Cr = 81 883.65 DA

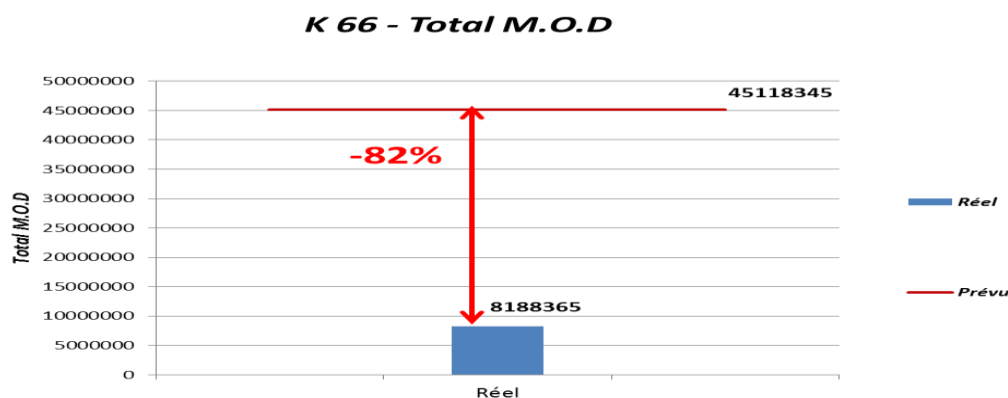
Coût réel > coût préétabli → **Écart défavorable**

$EG/\text{MOD} = E/Q + E/C = -38\,090\,565 + 1160585,4 = -36\,929\,980.$

L'écart sur MOD est donc dû à un écart sur taux salarial.

L'entreprise a prévu une main-d'œuvre de (45 118 345). Or, la main d'œuvre réelle déployée pour la production des camions de type K66 est de (8 188 365). Cela ne signifie pas que l'entreprise a pu réaliser son programme de production en ayant recours à un personnel moindre. Mais au contraire, elle n'a pu réaliser sa production engagée par faute d'encadrements qualifiés. Cela illustre le manque d'effectifs auquel est confronté la S.N.V.I. Un manque dû au départ massif de la M.O.D qualifiée, ce qui oblige l'entreprise à faire recours (un recours qu'on peut qualifier d'excessif) aux heures supplémentaires doublement payées, soit une charge supplémentaire pour l'entreprise.

Figure N°24 : Représentation graphique de l'écart sur main d'œuvre directe du camion de type K66 (Annexe IV)



Source: *Élaboré par nos soins*

3-2-2- Présentation et analyse des écarts sur charges indirectes

Les frais indirectes unitaires ont connu une variation importante qui varie entre 154% et 163%, faisant apparaître **un écart favorable** de :

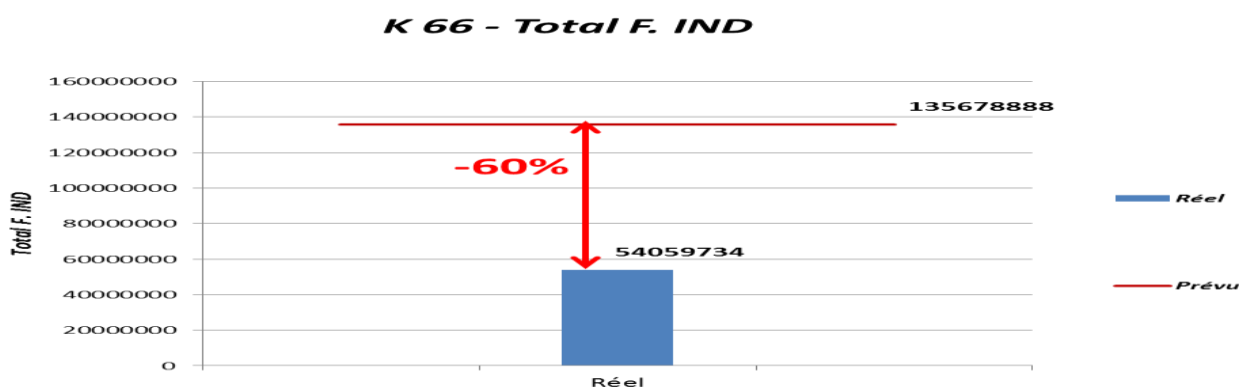
$$\begin{aligned} E / \text{Frais indirects} &= \text{Frais indirects réels} - \text{Frais indirects prévus} \\ E / \text{Frais indirects} &= 54\,059\,734 - 135\,678\,888 \end{aligned}$$

$$E / \text{Frais indirects} = -81\,619\,154 \text{ DA}$$

$$\% = (-81.619.154 / 135.678.888) \times 100$$

$$\% = -60 \%$$

Figure N°25 : Représentation graphique de l'écart sur frais indirects du camion de type K66 (Annexe IV)



Source: *Élaboré par nos soins*

Cet écart s'explique par la non réalisation du programme de production de (-60%). Autrement dit, une déperdition du processus productif ; une diminution de ce qui se fait graduellement.

La non réalisation du programme de production est due en principe à :

- Un manque de personnel.
- Un retard dans l'approvisionnement de certaines matières premières.
- L'utilisation de machines défectueuses nécessitant des réglages réguliers.

3-2-1-1- Écart sur charges fixes (Annexe V)

Au même titre que les frais indirects, les charges fixes unitaires ont connu une importante hausse qui varie entre 189 % et 194%. Ceci constitue **un écart favorable** de :

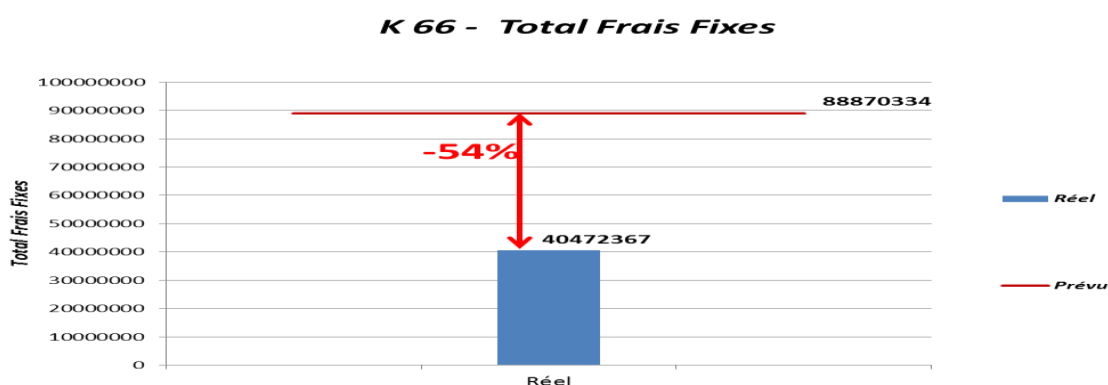
$$E / \text{Charges fixes} = 40\,472\,367 - 88\,870\,334$$

$$E / \text{Charges fixes} = -48\,397\,967 \text{ DA}$$

$$\text{Soit : } \% = (-48\,397\,967 / 88\,870\,334) \times 100$$

$$\% = -54 \%$$

Figure N°26 : Représentation graphique de l'écart sur charges fixes du camion de type K66 (Annexe V)



Source : *Élaboré par nos soins*

Cet écart de (-54%) reflète un écart sur activité. En effet, l'activité réelle est inférieure à l'activité normale. Dans ce cas la totalité des charges fixes n'a pu être imputée à la production réelle, du fait de la « sous-activité ».

NB : Par une convention généralement admise, un écart est positif quand les réalisations sont supérieures aux prévisions et négatifs dans le cas opposé.

4- Diagnostic de la gestion budgétaire au sein de la S.N.V.I et recommandations

Le diagnostic, fruit de nos observations et de la synthèse d'une étude documentaire sur les entreprises publiques industrielles, notamment les travaux de Madame MELBOUCI Leila⁵,

⁵ MELBOUCI, (Leila), « le modèle des entreprises publiques algériennes : échec ou fin de mission », édition : El-Amel, 2008.

consiste à déceler d'une part, les points forts de ce système budgétaire et, d'autre part à examiner les failles en vue d'apporter des recommandations.

4-1- Évaluation de la S.N.V.I

Pour mieux cerner la situation de la S.N.V.I, il nous ait semblé plus intéressant de récapituler ses forces et ses faiblesses selon leur aspect.

Tableau N°4 : Tableau récapitulatif des aspects de la S.N.V.I

<i>Aspect</i>	<i>Contenu</i>	<i>Points forts</i>	<i>Points faibles</i>
Aspect stratégique	- Objectifs :	- En tant qu'entreprise publique, plusieurs objectifs ont été assignés à la S.N.V.I dont :la création d'emplois, la formation, l'augmentation de la production et la réalisation d'un surplus financier. - Étant une entreprise publique, elle dispose de l'avantage de ne pas être soumise à l'obligation de résultat. Même si sur le plan réglementaire, la règle 88/01, énonce que l'orientation de toute entreprise publique économique est régit par le code de commerce.	- La concrétisation d'un surplus financier est loin de se faire vu le déficit auquel elle est confrontée. - Son souci n'est ni le profit, ni la rentabilité et encore moins la compétitivité. Vu qu'elle appartient à un marché protégé par l'État. L'État étant propriétaire est tenu de renflouer en cas de difficultés.
		- Entreprise possédant le monopole de production de produits Véhicules Industriels.	- Normalement, l'un des aspects fondamentaux des économies nationales est l'inexistence de la Concurrence. Il y'a un monopole politique qui interdit toute concurrence à l'encontre des entreprises publiques. Or, l'accord passé entre le constructeur français Renault et le gouvernement algérien vient à l'encontre de cette exclusivité.
		- La S.N.V.I a toujours représenté l'industrie nationale. Elle a une influence décisive sur le niveau et l'allure du	- Son contexte était auparavant imposé par la planification centrale. Mais depuis 1990, ce sont les institutions internationales et l'économie de marché qui l'impose.

		développement économique général. Elle appartient à un secteur qui produit des moyens de travail pour tous les autres secteurs de l'économie.	
	- Mission :	- Elle fait partie des « industries-industrialisantes », qui visent à réaliser au pays l'indépendance économique.	- Manque de débouchés, paralysie financière et commerciale et baisse de la production. - Absence d'un environnement des affaires pour orienter les actions.
Aspect organisationnel		- Syndicat composé de travailleurs élus démocratiquement et directement par le personnel.	- Les membres de ce syndicat sont certes consultatifs mais n'exercent pas de prérogatives réelles.
		- L'existence d'un manuel des procédures concernant l'élaboration et le suivi budgétaire au sein du service budget permet aux agents de ce dernier de maîtriser leur travail.	- Le manuel des procédures n'est pas connu de tous. Au sein même du service budget certains agents n'ont pas connaissance de ces pratiques et ne sont que de simples exécutants de tâches redondantes.
		- L'existence d'une note d'orientation permet aux destinataires d'élaborer un budget conforme aux objectifs et contraintes de l'entreprise. - Les responsables budgétaires font des relances auprès de chaque département afin de justifier les données.	- Problème de répartition des tâches à l'intérieur de l'entreprise et entre les différentes fonctions. - Absence du management participatif. - Il n'existe pour le moment aucune sanction relative à la non exécution du budget.

Aspect instrumental	- Outils :	- Elle utilise l'informatique dans ses activités quotidiennes. - Utilisation du tableau de bord « CANVAS ECOFEE », qui travaille uniquement avec le réel. Il compare le réel de deux années successives et permet d'en dégager les écarts.	- Dégradation des installations. - Le manque d'outils (modélisations, programmes et équipements informatiques), qui auraient pu faciliter la réalisation matérielle du budget dans des délais courts. - Retard assez pesant sur le plan technologique.
Aspect pilotage	-Système d'information:	- Diffusion des tableaux de bord au Département de Gestion Industrielle ainsi qu'à la Direction.	-L'inexactitude et/ou l'absence d'informations. - Une mauvaise communication entre les différents services. - L'information lorsqu'elle a un certain retard, ne sert plus à rien. Les unités éloignées du siège ont du mal à faire parvenir leurs informations à temps. - L'échantillon des données n'est pas actualisé périodiquement. - La démarche retenue pour le pilotage débouche inévitablement sur des difficultés, parce qu'elle part du principe que l'élément prédominant est la production et que les autres fonctions : Finance, contrôle, administration et commercial, ne sont que secondaires. - Ce type de pilotage vise l'augmentation de la production sans prendre en considération des éléments concernant l'environnement socio-économique comme le pouvoir d'achat des ouvriers, leur motivation et notamment leur santé. - La lenteur dans la transmission des informations impliquant des retards dans les plannings de travail. Cette lenteur est notamment due à la non qualification des responsables de l'établissement des budgets des services.

			- Il n'y pas un système de suivi régulier de l'exécution du budget, ce qui pourrait en partie expliquer certains écarts entre réalisations et prévisions. - Les changements répétés dans la structure du programme de production. - Les mécanismes de prise de décision ne sont pas définis. C'est-à-dire, si elles doivent être prises individuellement ou au contraire collectivement.
Aspect culture d'entreprise	- Audit et contrôle :	- L'existence d'une structure d'audit.	- L'instabilité de l'environnement politique n'est pas de nature à favoriser la mise en place de services centraux structurés et dotés de moyens adaptés pour veiller et surveiller le fonctionnement des entreprises nationales. Ceci explique que l'audit existe bel et bien sur documents mais il est loin d'être exercé sur terrain. De plus, aucun audit n'est appliqué sur les activités portant sur le budget. - La nomination illégale, contraire à l'esprit du mouvement démocratique. Dans le passé, le supérieur était supposé connaître ce que son subordonnée exerce, parce que quelques années plutôt, il était à sa place. Aujourd'hui, il est à retenir que ces derniers n'ont connaissance du travail de leur subordonnées car ils ne l'ont jamais pratiqué. - Le service achat négocie des contrats sans pouvoir effectivement être contrôlé, ce qui d'ailleurs débouche sur des choix technologiques parfois aberrants alors que, le fonctionnement de toute entreprise est conditionné par l'investissement technologique. - L'absentéisme dans les unités de production est devenu un acte courant et banal. N'importe quelle justification est valable pour le faire valoir.

	- Valeurs culturelles :	- Le développement de cette entreprise dans un environnement imprégné d'une culture arabo-berbéro-islamique sous-entend une richesse culturelle, des valeurs et des belles idées à exploiter. - En cas de décès de l'un de membres de l'entreprise, l'ensemble du personnel est autorisé à prendre la journée pour assister à l'enterrement. Quant à la personne, parente ou proche du défunt, la réglementation interne l'autorise à prendre trois jours. - L'une des valeurs culturelles est notamment la visite officielle de nombreux chefs d'états et d'industriels. Permettant ainsi à l'entreprise de bénéficier d'une certaine envergure surtout à l'échelle africain.	- Des salariés fiers de ce qu'était « auparavant » la S.N.V.I mais nullement de ce qu'elle est devenue. - Un autre comportement culturel nuisible à la bonne marche de l'entreprise est que les Présidents Directeurs Généraux sont inaccessibles, non seulement pour nous « enquêteurs » mais aussi pour les salariés. Ils sont constamment occupés et n'ont pas le temps de recevoir le personnel ou de faire des tournées dans les ateliers, sauf s'il y'a obligation. - Toutefois, ceci est qualifié en management de style autoritaire et lâche. Car en économie les sentiments ne doivent aucunement régner. - Le salarié algérien considère l'entreprise comme « un gagne-pain » et n'est pas voué corps et âme. Ceci est notamment du au fait que l'emploi soit garanti à vie. - L'aversion à la prise de risque due à la présence de l'État protecteur. - La difficulté d'assurer le passage d'une culture nationale à une culture d'entreprise. - Manque d'une culture budgétaire. Vu que le budget est perçu comme une sanction.
Aspect investissement	- Partenariats :	- Partenariat avec de nombreux carrossiers européens, notamment Renault et BTK. - La S.N.V.I est également liée par des contrats de production avec de nombreux organismes publics, à savoir le ministère de la défense nationale, le ministère de l'intérieur et des collectivités locales ainsi que le ministère de	- Manque de stratégie au niveau de la rédaction des contrats et le choix du partenaire. - Des conventions sont signées sans réflexion à long terme.

		l'enseignement supérieur.	
	-Formation :	- La S.N.V.I dispose de deux centres de formation : le CIFOP (Centre Industriel de Formation Professionnelle), à Rouïba. Et le second au complexe de Tiaret, qui lui permettent de bénéficier d'une propre formation de ces ouvriers.	- Ces formations leur apprennent à se servir des outils puis dans la réalité il faut faire tout à fait autrement (improvisation).

Source : *Élaboré par nos soins sur la base de nos observations.*

4-2- Analyse des hypothèses

En se basant sur les résultats de notre recherche, on a pu à répondre aux hypothèses préalablement supposées.

4-2-1- Première hypothèse

- Les budgets à la D.V.I.R sont élaborés suivant un plan comptable qui est suffisamment détaillé ; il n'y a pas de risque d'oublier des dépenses ou des recettes importantes .
- Si l'on examine les consignes d'élaboration des budgets, il y a lieu d'affirmer que les principes suivants sont respectés :
 - Le budget s'inscrit dans le cadre de la politique générale de l'entreprise : il couvre la totalité de ses services (les résultats prévisionnels sont déterminés à tous les niveaux),
 - Chaque responsable de département participe à l'élaboration du budget d'ensemble, et ce, en fonction de l'autorité qui lui est accordée.
 - Les paramètres de budgétisation sont diffusés dès qu'ils sont arrêtés,
 - L'analyse des budgets se fait par concertation,
 - La fiabilité des clés de répartition est étudiée,

- Les budgets sont réalistes,
- Les hypothèses de travail sont clairement définies.

Donc partant des principes d'élaboration du budget évoqués dans le premier chapitre, l'hypothèse selon laquelle l'élaboration du Budget au sein de la D.V.I suit les principes généralement admis, **est confirmée.**

4-2-2- Deuxième hypothèse

- La préparation budgétaire de l'exercice à venir ne respecte pas le calendrier préfixé ; elle débute tardivement. Normalement le processus devrait être lancé dès Juillet- Septembre de l'exercice en cours. Or notre stage avait pris fin en Octobre et le processus n'avait pas encore débuté. Cela est dû à un retard dans la récolte de données.
- L'élaboration des prévisions budgétaires se base sur une méthode classique qui est celle du « questionnaire ». Bien que son application méthodologique soit facile, elle n'est pas très efficace face à un environnement en perpétuel changement.
- Les mesures d'alerte et de prévention des dépassements budgétaires ne sont pas activées.
- La structure organisationnelle de l'entreprise nous montre que la valeur du contrôle budgétaire est ignorée par la hiérarchie. Vu que l'exercice de cette autorité se résume à un « Service » minime, rattaché au Département Finance et Budget.
- Il y'a une mauvaise communication entre les composantes et les services financiers.
- Personnel stressé car les délais d'exécution de certaines tâches sont imposés avec un outil qui ne fonctionne pas toujours.
- Les informations sur les réalisations d'un exercice budgétaires ne sont pas fournies à temps par la comptabilité générale. Donc, les actions correctives face aux écarts significatifs ne se font pas par manque de suivi. Enfaite, la révision budgétaire n'existe pas à la D.V.I.R.

Toutes ces analyses nous amènent à dire que notre deuxième hypothèse selon laquelle le contrôle budgétaire est exercé de manière efficace au sein de la S.N.V.I, **est infirmée.** Certes il aurait pu l'être si les dirigeants accordaient une attention particulière au contrôle budgétaire et si la mise en place du contrôle budgétaire n'était pas perçue comme

une sanction par le personnel de l'entreprise, or ceci n'est pas le cas. Au contraire, son application présente des failles incontestables.

Pour accéder aux bas fonds de la gestion budgétaire de la S.N.V.I, nous avons dressé un questionnaire à l'égard d'un certain nombre de personnes opérantes, incluant la plupart des acteurs qui interviennent dans l'élaboration et le suivi des budgets à savoir ; des directeurs financiers, des contrôleurs de gestion et des gestionnaires. Les résultats obtenus ont été à la base de nos suggestions pour l'entreprise (rédigées à la fin de notre travail). Les copies numérisées qui apparaissent dans l'annexe VIII reproduisent fidèlement le document original dressé.

4-3- Recommandations

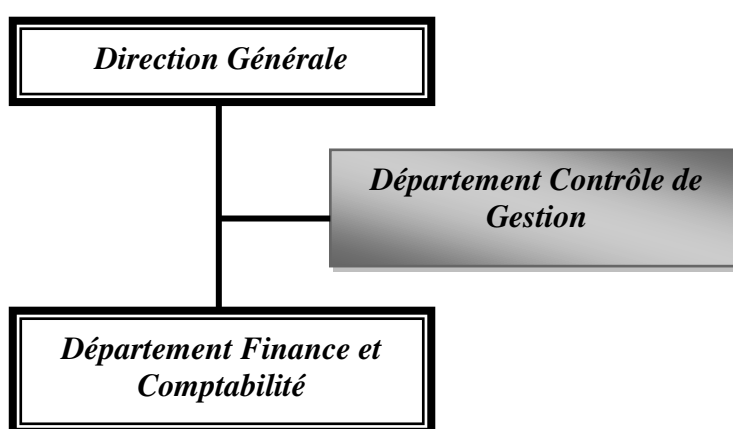
Pour contribuer à la réussite du système de gestion de la S.N.V.I, nous suggérons donc des voies de solutions aux faiblesses identifiées :

- Lancer le processus de préparation budgétaire au moins au mois de Septembre de l'exercice en cours pour pouvoir commencer l'année suivante avec toutes les prévisions et pour pouvoir aussi suivre les opérations courantes et les faire réviser au moment opportun ;
- Améliorer la méthode d'extrapolation utilisée pour les prévisions budgétaires, qui repose sur l'hypothèse implicite que l'avenir n'est que la reproduction du passé (et de ce fait elle ne peut prendre compte des ruptures demeurant très difficile à anticiper). Et la remplacer par celle de « la Recherche Opérationnelle », qui permet une meilleure adaptation à l'environnement ;
- Le rapprochement entre prévisions et réalisations doit se faire dans les meilleurs délais afin que l'entreprise puisse se ressaisir vite au cas où les écarts sont révélateurs ;
- Utiliser concrètement les écarts significatifs obtenus. C'est-à-dire, ne retenir que les écarts sur lesquels il est possible d'intervenir. « Si trop d'informations tue l'information », trop d'écarts dévalorisent l'analyse des écarts. Le principe « un écart, une cause » doit être respecté. L'écart obtenu doit pouvoir entraîner une intervention ciblée ;

- Améliorer et renforcer sa structure organisationnelle par la transformation du « service contrôle de gestion » en un département, qui s'occupe du budget et de son contrôle ;

Il faudrait donner à ce dernier une position hiérarchique supérieure par rapport aux autres départements, pour lui permettre de jouer aisément son rôle d'animateur, de coordinateur, de contrôleur et de conseiller.

Figure N°27 : Proposition hiérarchique pour le contrôle de gestion



Source : Établit par nos soins.

- De part la capacité salariale dont dispose la S.N.V.I, on a remarqué qu'une lourdeur administrative existait. En effet, des « notes internes » circulaient durant la plupart du temps entre les différents postes, perturbant ainsi le travail de chacun. Ces notes impliquaient des corrections et des transferts de plus elles encombraient les lieux. Il vaudrait mieux pour la S.N.V.I d'interconnecter les postes de travail en utilisant « un Intranet Sécurisé », qui permettrait une meilleure propagation de l'information et des échanges de données, à travers une mise à jour régulière des informations sur le blog. Au lieu de transmettre l'information à travers des états imprimés, ils seront directement disponible sur le terminal individuel du concerné.
- Cependant, il est aussi important de doter ces postes d'outils informatiques sophistiqués qui seraient plus dans l'ère du temps. Les caractéristiques et les performances du matériel et des logiciels affectent différemment le travail. Certes,

ceci n'est pas un remède miracle mais peut paraître comme outil de Développement et peut s'inscrire dans une démarche stratégique.

- Il faudrait organiser des séances de formation et de sensibilisation de tout le personnel surtout les cadres, pour leur expliquer l'intérêt et l'utilisation de l'outil budgétaire pour la gestion rationnelle et optimale de l'entreprise. Ceci permettrait d'améliorer le niveau de précision des prévisions pour la bonne réussite du contrôle de gestion.
- Il faut mieux exploiter les logiciels ou même avoir accès à d'autres pour que la gestion des engagements budgétaires puisse être automatisée directement et de façon à ce que chaque dépense soit comptabilisée directement à son poste budgétaire, sans perte de temps.
- La S.N.V.I. étant confrontée à un départ massif à la retraite de la MOD qualifiée, risque de voir s'envoler un savoir faire développé depuis des millénaires. En effet, il y'a un risque de non prise de relève vu que cela fait plus de dix ans qu'il n'y a pas eu de recrutement. De plus, cela a entraîné une surcharge sur les effectifs restants créant un environnement de stress et même la suppression de certains Services de l'entreprise.

Elle doit donc remettre en question sa gestion du capital humain en se basant sur un système de recrutement adapté aux prévisions et au réel besoin de l'entreprise. Il faudrait que ce soit un vrai choix de l'agent et un choix visant à rééquilibrer la pyramide des âges pour éviter de se retrouver un jour dans la même situation c'est-à-dire d'avoir une pyramide trop creuse à l'intérieure avec un très gros contraste avec d'un côté, les seniors historiques, et d'un autre les jeunes salariés.

- Un échange « franc » et constructif avec les dirigeants doit se tenir afin de discuter sur le devenir de l'entreprise. Le sujet de sauvetage de la S.N.V.I doit cesser de revenir sur le devant de la scène. Elle doit essayer de relancer la production pour la ramener à un niveau acceptable, pour pouvoir notamment satisfaire les clients, dont certains attendent la livraison de leur commande depuis plusieurs années.
- Il faudrait également mettre en place un groupe de travail chargé d'élaborer « une nouvelle stratégie » avec des propositions concrètes, réalisables et qui répondent

aux nouvelles mutations que connaît l'industrie mécanique dans le monde. Les managers de la S.N.V.I doivent apprendre à formuler des discours devant leurs différents partenaires car les mots, même en industrie, peuvent être des gages de confiance. Surtout s'ils sont porteurs de sens et de stratégie.

- Les autorités ont également leur rôle à jouer pour le maintien de cette entreprise qui risque de disparaître en facilitant les opérations de dédouanement, car on a pu enregistrer des retards au niveau de l'approvisionnement de certaines pièces. Ou bien il convient à l'entreprise, si c'est possible, de songer à s'approvisionner au niveau local pour d'un côté éviter ces problèmes et d'un autre, dynamiser la production nationale.
- Améliorer le site de l'entreprise : L'œil experte d'un informaticien nous a révélé que le site est loin d'être attractif vu :
 - Son manque de design et de retouches marketing (mauvais choix des images et des couleurs. Les produits ne sont pas mis en avant).
 - Aspect trop lourd comparé à celui de Mercedes par exemple (voir ANNEXE VII).
 - Contenu statique non évolutif, il faudrait procéder à des mises à jour régulières avec dates de mise à jour.
 - Le site n'est pas muni de services : Incapacité de demander un devis directement.
- La formation des salariés pour permettre de disposer des compétences requises en agissant sur le personnel disponible. Il faudrait nouer des relations de partenariats avec des centres de formation spécialisés, aussi bien nationaux qu'étrangers pour une meilleure dynamisation et optimisation du Groupe.
- Les dirigeants doivent se poser les bonnes questions :

Maintenir la production, produire plus ou produire autrement ? La réponse des salariés à ce sujet est unanime. Celle du maintien de la production des camions de types k66 et k120 et l'arrêt de production de tous les autres véhicules de la gamme S.N.V.I. Elle doit cesser de varier ses produits et se concentrer sur l'amélioration de ces deux produits

phares. Or, en contrôle de gestion on ne peut songer à supprimer la commercialisation d'un produit tant que sa marge reste positive.

Ces suggestions ont été formulées pour des faiblesses ou autres difficultés qui nous ont parus importantes. Par ailleurs, nous ne pouvons pas prétendre avoir épuisé tous les aspects sur la gestion budgétaire de la S.N.V.I, d'autres analyses plus approfondies sont nécessaires.

Conclusion du chapitre III

Ce cas pratique portant sur l'analyse des écarts sur le budget de production de la Société Nationale de Véhicules Industriels de Rouïba, regroupant l'analyse des écarts sur charges directes et indirectes ainsi que celle des écarts sur camion de type k66, nous a permis de démontrer que la majorité des résultats dégagent des écarts favorables.

En premier abord, cela peut paraître très positif. Or, notre investigation a démontré tout à fait le contraire. En réalité, ces écarts favorables étaient dus, pour la majeure partie, à la non réalisation du programme de production. En effet, la production réelle de véhicules s'est avérée largement inférieure à celle prévue. Suite à cette baisse de production, la consommation de matières, de main d'œuvre directe et de l'ensemble des charges indirectes ont également baissés. Tout cela nous a poussé à tirer une conclusion assez décevante.

Pour améliorer son système de gestion, la S.N.V.I doit procéder à des ajustements soit durant la période budgétaire soit en révisant les prévisions à moyen terme. Dans ce cas, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en normes de fonctionnement souhaitées et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible au prévu. C'est pourquoi il faut lui adjoindre un contrôle budgétaire pour déterminer dans quelle mesure elle atteint ses objectifs sur le plan financier, à travers notamment la préparation d'un rapport d'analyse des écarts, qui permettra de :

- Rechercher les causes d'écarts,
- Informer les différents niveaux hiérarchiques,
- Et apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Conclusion Générale

En guise de conclusion, notre travail nous a permis de renflouer les différents concepts inhérents à la gestion budgétaire. Contrairement à d'autres processus, le processus budgétaire n'est pas normalisé. Son optimisation reste très liée à l'entreprise dans laquelle il est mis en œuvre. Pour autant, de bonnes pratiques budgétaires dégagent dans leur ensemble une logique de cohésion garantissant par ce fait une des valeurs fondamentales pour l'entreprise.

A travers cette étude sur la Société Nationale de Véhicules Industriels de Rouïba, nous pouvons conclure que le système budgétaire mis en place est loin d'atteindre le stade du parfait, il laisse paraître en la matière plus d'insuffisances que d'atouts. L'absence d'un plan opérationnel et l'insuffisance de moyens adéquats pour une meilleure exécution et suivi du budget font parti du chapelet de faiblesses que nous avons pu relever.

Il est admis généralement qu'au bout de trois exercices budgétaires, les prévisions commencent à s'affirmer mais cela n'est pas le cas de la S.N.V.I. Celui-ci, non seulement il s'écarte énormément du réel (grands écarts) mais encore ce même réel n'est pas établi à temps par les services concernés.

Au niveau de la S.N.V.I, on déplore une lourdeur administrative, une perte de temps, de mauvais choix d'investissement, un manque de stratégies, ...et bien plus. On pourrait notamment se poser la question : Quelle est la part, dans l'écart obtenu, des erreurs de prévisions et celle du manque de moyens pour les atteindre ? C'est au travers d'un processus réitéré de prise en compte de l'analyse d'écarts que l'entreprise peut atteindre le niveau de performance désiré.

Pour pallier à ces insuffisances, elle doit donc revoir son mécanisme budgétaire et développer de nouvelles méthodes de prévision loin des questionnaires. A Cet effet nous proposons une meilleure dynamisation de la division de préparation et de suivi du budget pour permettre au budget de retrouver toute sa notion.

Au terme de ce stage, on a eu la satisfaction d'avoir découvert plusieurs facettes de la gestion de l'entreprise. Mais plus qu'une satisfaction, on a eu le plaisir de travailler dans un domaine qui nous passionne et sur un thème qui nous as toujours intrigué. La pratique au sein de

cette entreprise nous a permis d'entrevoir la réalité quotidienne à laquelle est confronté le Département Finance et Budget. Ainsi que le comportement à adopter en toute circonstance.

Cela nous a également permis d'approfondir nos connaissances dans le domaine de la gestion, du management et de la comptabilité mais aussi d'acquérir une expérience extrêmement valorisante d'un point de vue personnel. On s'estime heureuses d'avoir pu effectuer ce stage dans un environnement où on oublait la hiérarchie des fonctions. Un environnement qui caractérise purement l'hospitalité de l'entreprise algérienne.

On espère que le prévisionnel, avec le temps et l'expérience, puisse être plus proche de la réalité et que notre étude pourra contribuer à l'amélioration de la gestion budgétaire de la S.N.V.I, si les suggestions formulées étaient mises en pratique. Que ce mémoire soit le début d'une série d'études concernant l'évolution des pratiques de la gestion budgétaire au sein de la S.N.V.I.

Bibliographie

I- Ouvrage

- ABOU EL DJAWAD Mohammed, « *gestion budgétaire : Pivot du contrôle de gestion* », édition Maghrebines, 2006.
- ALAIN Marion, « *analyse financières : concepts et méthodes* », 5eme édition, éd : Dunod, juin 2011.
- ARDOIN Jean-Loup, MICHEL Daniel et SCHMIDT Jean, « *le contrôle de gestion* », édition : Publi-Union, 1986.
- ARNAUD Hervé, « *le contrôle de gestion... en action* », éditions Liaisons, 2ème édition, 2001.
- BAUMAU William, « *la théorie économique et analyse des opérations* », 4 ème édition, Harper & Brothers, New York, 1959.
- BERLAND Nicolas et SIMON François-Xavier, « *le contrôle de gestion en mouvement : état de l'art et meilleures pratiques* », France, éditeur : EYROLLES, 2010.
- BLONDEL François, « *gestion de la production : comprendre les logiques de gestion industrielle pour agir* », édition DUNOD, 2005.
- BOUQUIN Henri, « *les fondements du contrôle de gestion* », Paris, édition : Presses universitaires de France, 2011, numéro 2892, (collection : Que sais-je ?).
- BRAULT Rejean et GUIGUERE Pierre, « *comptabilité de management* », 5ème édition, édition : les presses de l'université Laval, 2002.
- CLERC Jean- Philippe, « *processus prévisionnel et gestion budgétaire* », édition : le génie des glaciers, 2010.
- DEGOS Jean-Guy, « *système budgétaire : écarts rétrospectifs et tableaux de bord prospectifs* », édition : E-THEQUE, 2010.
- DORIATH Brigitte & GOUJET Christian, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 5ème édition, éd : DUNOD, 2011.
- FORGET Jaques, « *la gestion budgétaire : comment en faire un outil de management* », Edition Sedifor, 2005.
- FORGET Jaques, « *gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », éd : Organisation, 2005.

- GENOISE Michelle, « *contrôle de gestion* », Paris, France, 7^{EME} édition, ECONOMICA, 1989.
- GRANDIGUILLOT Béatrice et GRANDIGUILLOT Francise, « *l'essentiel de la gestion prévisionnelle* », éditeur : Gualino, 2004.
- HAMINI Abdallah, « *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle* », 1^{ere} édition, Berti, Alger, 2001.
- HORNGREN Charles, « *contrôle de gestion et gestion budgétaire* », Pearson education, 2009.
- JELLOULI Sana, « *comptabilité analytique de gestion* », 2^{ème} édition, ESCE-Manouba, 2007-2008.
- LECLERE Didier, « *l'essentiel de la gestion budgétaire* », édition EYROLLES, 2012.
- LONING Hélène, MALLERET Véronique et MÉRIC Jérôme, « *Contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles* », édition : DUNOD, 2013.
- MARMUSE Christian, « *la gestion budgétaire* », 2^{ème} édition veuillbert, 1996.
- MELBOUCI Leila, « *le modèle des entreprises publiques algériennes : échec ou fin de mission* », édition : El-Amel, 2008.
- MEYER Jean, « *gestion budgétaire* », 7^{EME} édition, DUNOD, 1978.
- MEYER Jean, « *gestion budgétaire* », 9^{ème} édition, DUNOD, 1984.
- MONACO Laurence et BARATAY Cristelle, « *les carrés du Contrôle de Gestion* », France, édition GUALINO, n°5, 2017.
- NARO Gérald et AUGE Bernard, « *mini manuel de contrôle de gestion* », Paris, édition DUNOD, 2011.
- RAGAIGNE Aurélien et TAHAR-FREIXINOS Caroline, « *contrôle de gestion* », édition GUALINO, 2016.
- SELMER Caroline, « *Construire et défendre son budget : outils, méthodes et comportements* », édition : DUNOD, 2009.
- SOLLE Guy, FABRE Pascale et SEPARI Sabine, « *DSCG3- management et contrôle de gestion* », édition DUNOD, 2014.

II- Revues

-AUGE Bernard et VERNHET Alexandre, « *l'interdépendance budgétaire : les différents budgets* ».

III- Thèses et mémoires

-BEN-MOHAMED Krim, « *la relation entre le contrôle de gestion et la gestion par objectifs* », mémoire de fin d'étude master, institut supérieur de gestion industrielle de Sfax, 2010.

-DALHATOU Amadou Aboubacar, « *Planification et gestion budgétaire d'une entreprise : Cas de Competence-Center* », école supérieure de management, de commerce et d'informatique, Royaume du Maroc, 2016.

-FALLOUL Moulay El-Mahdi, « *les techniques d'élaboration des budgets : cas de la Société Communivers* », Université Hassan II, Licence en Economie et en Gestion, 2007.

-KOMAREV Iliya, « *la place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : interpréter le passé pour comprendre et modéliser le présent* », Université Montesquieu, thèse de doctorat en sciences de gestion, 2007.

-MUSA KALIKULE Moïse, « *Analyse des écarts budgétaires d'une entreprise publique : cas de la REGIDESO* », mémoire de fin d'études, Institut Supérieur de Commerce de GOMA, 2010.

-OUEDRAOGO Yves-Léon, « *diagnostic de la gestion budgétaire : cas de la SONABEL* », mémoire de fin d'études, Centre Africain d'Études Supérieures en Gestion (CESAG), 2011.

-ROUIMI El-Bachir, « *le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise* », mémoire de licence en gestion, université Ibn Zohr, 2010.

IV- Sites-web

- [Http://www.toupie.org/Dictionnaire/Budget.htm](http://www.toupie.org/Dictionnaire/Budget.htm), consulté le 10/05/2017 à 20 :43.

-[Http://www.tifawt.com/comptabilite-analytique/couts-preetablis-analyse-des-ecarts](http://www.tifawt.com/comptabilite-analytique/couts-preetablis-analyse-des-ecarts), (Publié le 27/02/2017 consulté le 14/05/2017 à 22h00).

-[Http/ :www.etudier.com/dissertation/historique-Du-controle-De-gestion/603723.Html](http://www.etudier.com/dissertation/historique-Du-controle-De-gestion/603723.Html) (publié le 22/02/2009 consulté le 07/07/2017 à 19h25).

-[Http://www.entreprendre.fr](http://www.entreprendre.fr), contrôle de gestion (publié le 09/05/2017 consulté le 08/07/2017 à 18h26).

-[Http/ : www.cours-gestion-.com](http://www.cours-gestion-.com) (publié le 15/03/2016 consulté le 10 /07/2017 à 21h).

-[Http://snvigroupe.dz/](http://snvigroupe.dz/).

-[Http://www.tifawt.com](http://www.tifawt.com).

-[Http://www.wikifisc.com](http://www.wikifisc.com).

Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	page
Tableau 01	Exemple de processus de contrôle de gestion	12
Tableau 02	Exemple d'un état de constatation d'un écart	64
Tableau 03	Programme de production de véhicules industriels de la gamme S.N.V.I pour l'année 2015.	101
Tableau 04	Tableau récapitulatif des aspects de la S.N.V.I	115

Liste des figures

Numéro	Intitulé	Page
Figure 01	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	13
Figure 02	Le triangle du contrôle de gestion	22
Figure 03	Schéma récapitulatif des activités du contrôleur de gestion	24
Figure 04	Présentation du budget général	33
Figure 05	Démonstration d'un goulet d'étranglement	42
Figure 06	Schématisation de l'organisation de la production	44
Figure 07	Démarche d'élaboration d'un programme de production	45
Figure 08	Illustration de la méthode Kanban	47
Figure 09	Méthode de détermination d'un programme de production	57
Figure 11	Schéma de synthèse sur l'analyse des écarts	63
Figure 12	Représentation graphique des écarts sous forme d'aires	66
Figure 13	Représentation graphique des écarts sous forme vectorielle	67
Figure 14	Organigramme De la Direction Générale du Groupe S.N.V.I	74
Figure 15	Organigramme de la Division des Véhicules Industriels de Rouïba	82
Figure 16	Organigramme de la Direction Financière et Comptable	85
Figure 17	Organigramme du Département de Comptabilité Générale	85
Figure 18	Organigramme du Département de Comptabilité Analytique	88
Figure 19	Organigramme du Département Finance et Budget	88
Figure 20	Modélisation du programme de production de la S.N.V.I pour l'année 2015	102
Figure 21	Représentation graphique des écarts sur charges directes	105
Figure 22	Représentation graphique des écarts sur charges indirectes	107
Figure 23	Représentation graphique des écarts sur consommation matières du camion de type K66	110
Figure 24	Représentation graphique de l'écart sur main d'œuvre directe du camion de type K66	112

Figure 25	Représentation graphique de l'écart sur frais indirects du camion de type K66	113
Figure 26	Représentation graphique de l'écart sur charges fixes du camion de type K66	114
Figure 27	Proposition hiérarchique pour le contrôle de gestion	123

Liste des annexes

- **ANNEXE I** : Tableau de détermination des prix de revient réels 2017.
- **ANNEXE II** : Tableau des prix de revient standards complets 2015.
- **ANNEXE III** : Tableau comparatif des prix de revient.
- **ANNEXE IV** : Tableaux récapitulatifs des écarts sur charges directes et charges indirectes.
- **ANNEXE V** : Écarts sur charges fixes et sur prix de revient standard complet.
- **ANNEXE VI** : Fiche représentative du cours de devise en 2015.
- **ANNEXE VII** : Comparaison du site de la S.N.V.I à celui de Mercedes.
- **ANNEXE VIII** : Questionnaire.

ANNEXE VIII

Questionnaire

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion

Dans le cadre d'approfondir les recherches sur notre étude intitulée « Budget de production, outil principal de contrôle de gestion dans une entreprise industrielle », on vous remercie de bien vouloir consacrer une partie de votre temps pour répondre au questionnaire qui suit.

Dans ce présent questionnaire, l'ordre des questions suit nos objectifs de recherche. Toutefois, le choix de répondre ou non vous appartient. (Vos réponses resteront anonymes)

1ère partie : Informations sur le répondant

Pour mieux nous aider à différencier vos réponses, veuillez s'il vous plait répondre aux questions suivantes. Veuillez cocher la case de la réponse qui correspond à votre situation ou d'indiquer l'information demandée.

Q1 - Age :

Q2- Titre du poste ou de la position dans l'organisation :

.....

2ème partie : Importance du Contrôle de Gestion

Q1 - Disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?

☐ Oui

☐ Non

Q2 - Si oui, depuis combien de temps ?

.....

.....

Q3 - Quelles sont les contraintes qui vous ont amené à introduire un système de contrôle de gestion ?

- a. Augmentation du volume de vos activités
- b. Difficultés de faire des prévisions
- c. Augmentation du chiffre d'affaire
- d. Malversations financières
- e. Augmentation de l'effectif
- f. Autres

Q4 - Après l'instauration du contrôle de gestion, ressentez-vous que votre activité est sous-contrôle de la part de la Direction Générale ?

☐ Oui ☐ Non

Q5 - Avez-vous constaté un changement après l'implantation du Contrôle de gestion ?

☐ Oui ☐ Non

Q6 - Si oui, de quel changement s'agit-il ?

- a. Rendement
- b. Efficacité
- c. Efficience
- d. Les trois

Q7 - Quel style de contrôle de gestion exercez-vous ?

- a. Contrôle stratégique
- b. Planification stratégique
- c. Contrôle financier

Q8 - Parmi les fonctions suivantes du contrôle de gestion, quelles sont celles que vous attribuez à votre CG ?

- a. Planification
- b. Évaluation
- c. Motivation
- d. Les trois

Q9 - Travaillez-vous avec un ou plusieurs outils ?

☐ Un seul ☐ Plusieurs

Q10 - Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés ?

- a. Comptabilité analytique
- b. Indicateurs / ratios
- c. Bilans
- d. Tableaux de bord
- e. Reporting
- f. Systèmes informatiques
- g. Ressources humaines
- h. Autres

Q11 - Quel type(s) de tableau(x) de bord utilisez-vous ?

- a. Tableau de bord stratégique (BSC : Balanced Financier Scorecard)
- b. Tableau de bord financier
- c. Tableau de bord opérationnel
- d. Autres (spécifiez)

.....
Q12 - Analysez-vous les écarts ?

☐

Oui

☐

Non

Q13 – Si oui, quand et comment ?

.....
.....
.....

Q13- Êtes-vous satisfait du contrôle de gestion mis en place au sein de la S.N.V.I ?

☐

Oui

☐

Non

☐

Sans opinion

Q14- Selon-vous la mise en place d'un segment de contrôle de gestion nécessite-il un accompagnement (cabinet externe) ?

☐

Oui

☐

Non

Q15- Pensez-vous qu'il y a des freins et des risques à la mise en place d'un service de contrôle de gestion ?

☐

Oui

☐

Non

Q16- Si oui, lesquels ?

.....

.....

.....

.....

Q17- Considérez-vous les informations fournies par le contrôle de gestion comme étant stratégiques ?

☐ Oui

N ☐

Q18- Existe-il une relation entre le contrôle de gestion et les différents services de votre organisation ?

☐ Oui

☐ Non

3ème partie : Budget et gestion budgétaire

Q1 - Avez-vous déjà entendu parler de la gestion budgétaire ?

☐ Oui

☐ Non

Q2 - Pensez vous quelle est nécessaire pour une organisation ?

☐ Oui

☐ Non

Q3 - A-t-elle un impact direct sur votre travail ?

☐ Oui

☐ Non

Q4 - Quelle est la méthode utilisez-vous pour les prévisions budgétaires ?

- a. La méthode ABC
- b. La méthode d'extrapolation
- c. Autres

Q5 – Quel principe utilisez-vous pour l'élaboration du budget de production ?

.....

.....

Q6 –Que représente le budget pour vous ?

- a. Un engagement à respecter
- b. Une orientation rigide
- c. Une prévision sans plus
- d. Autres à préciser

.....

Q7 – Exécutez-vous totalement le budget qui vous ait alloué ? ou faites-vous le plus souvent des dépassements ?

4ème partie : Situation de l'entreprise

Q1- Quel est votre opinion sur la situation de la S.N.V.I sur le marché ?

.....

Q2 - Quels sont selon vous les critères à avoir pour réussir dans le domaine de l'industrie automobile en Algérie ?

.....
.....
.....
.....

Q3 -Quelles sont selon vous les insuffisances organisationnelles, infrastructurelles et administratives dont souffre la S.N.V.I ?

.....
.....
.....
.....

Q4 - En tant que contrôleur de gestion, directeur financier ou gestionnaire avez-vous participé à la définition des objectifs de l'entreprise ?

☐ Oui ☐ Non

Q5 - Faites-vous partis des acteurs qui utilisent les outils de contrôle de gestion ?

☐ Oui ☐ Non

Q6 - Ressentez-vous des difficultés dans leur utilisation ?

☐

Oui

☐

Non

Q7 - Si oui, lesquelles ?

.....

.....

.....

Q8 - Discutez-vous, en tant qu'utilisateur de ces outils, avec vos supérieurs sur la performance réalisée ?

☐

Oui

☐

Non

Q9 - Si oui, avez-vous la même vision qu'eux ?

☐

Oui

☐

Non

Q10 - Pensez-vous que le budget de l'entreprise est bien géré ?

☐

Oui

☐

Non

Q11 - Considérez-vous l'implantation du service/département de contrôle de gestion comme :

1. Un succès
2. Un échec

« Vous avez terminé !!! Nous vous remercions pour votre participation et votre implication ».

Table des matières

Remerciements

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Liste des annexes

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE I : CONTRÔLE DE GESTION ET DEMARCHE BUDGETAIRE.....	5
Introduction du chapitre I.....	5
Section 01 : Contrôle de gestion : fonction, processus et démarche.....	7
1- Définition et origine du contrôle de gestion.....	7
1-1- Définition du contrôle de gestion.....	7
1-1-1- Définition de Robert. N ANTHONY.....	8
1-1-2- Définition d'Henri BOUQUIN.....	8
1-1-3- Définition d'Abdellatif KHEMAKHEM.....	8
1-1-4- Définition de synthèse.....	9
1-2- Origine du contrôle de gestion.....	9
2- Processus du contrôle de gestion.....	10
2-1- Phases du contrôle de gestion.....	10
2-1-1- Planification.....	10
2-1-2- Budgétisation.....	11
2-1-3- Action et suivi des réalisations.....	11
2-1-4- Mesure des résultats.....	11
2-2- Place du contrôle de gestion.....	14
2-2-1- Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	14
2-2-1-1- Une position fonctionnelle.....	14
2-2-1-2- Une position de conseil.....	14
2-2-2- Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	15
2-2-3- Le contrôle de gestion dans les PME.....	15
3- Objectifs, outils et enjeux du contrôle de gestion.....	16
3-1- Objectifs du contrôle de gestion.....	16
3-2- Outils du contrôle de gestion.....	17
3-2-1- La gestion prévisionnelle.....	17

3-2-2- Le contrôle budgétaire.....	17
3-2-3- Le tableau de bord.....	18
3-2-4- Le reporting.....	18
3-2-5- La gestion budgétaire.....	18
3-2-5-1- Phases de la gestion budgétaire.....	18
3-2-5-2- Tâches de la gestion budgétaire.....	19
3-2-5-3- Outils de la gestion budgétaire.....	20
3-3- Enjeux du contrôle de gestion.....	21
4- Métier de contrôleur de gestion.....	22
4-1- Missions du contrôleur de gestion.....	23
4-2- Position du contrôleur de gestion dans une entreprise.....	24
Section 02 : Cadre de réflexion sur la notion de budget.....	26
1- Définition et étymologie du budget.....	26
1-1- Définition du budget.....	26
1-2- Étymologie du mot « budget ».....	27
2- Procédure d'élaboration d'un budget.....	28
2-1- Construction du budget.....	28
2-1-1- Modalité ascendante.....	29
2-1-2- Modalité descendante.....	29
2-2- Principes d'élaboration du budget.....	30
3- Typologie des budgets.....	31
3-1- Budget d'exploitation.....	31
3-1-1- Budget des ventes.....	31
3-1-2- Budget de production.....	31
3-1-3- Budget des achats (ou des approvisionnements).....	31
3-2- Budget flexible (des charges).....	32
3-3- Budget des investissements.....	32
3-4- Budget de trésorerie.....	32
3-5- Budget général (de synthèse).....	33
4- Fonctions et intérêt du budget.....	34
4-1- Fonctions du budget.....	34
4-1-1- Fonction d'autoriser.....	34
4-1-2- Fonction de prévoir.....	34
4-1-3- Fonction de planifier et de mesurer.....	34
4-2- Intérêt du budget.....	35

Conclusion du chapitre I.....	36
CHAPITRE II : ELABORATION DU BUDGET DE PRODUCTION.....	38
Introduction du chapitre II.....	38
Section 01 : Mise en place du Budget de production.....	39
1- Présentation du budget de production.....	39
1-1- Budget en quantité.....	39
1-2- Budget en valeur.....	39
2- Programme de production.....	40
2-1- Principe d'un programme de production.....	40
2-1-1- Gamme de production.....	42
2-1-2- Organisation de la production.....	42
2-2- Démarche d'un programme de production.....	44
2-2-1- Pilotage par l'amont.....	46
2-2-2- Pilotage par l'aval (Juste à temps).....	46
2-3- Outils d'élaboration d'un programme de production.....	47
2-3-1- La programmation linéaire.....	47
2-3-2- L'ordonnancement des tâches.....	48
2-3-3- La nomenclature et la gamme de production.....	48
2-3-4- La gestion de la main d'œuvre	48
3- Interaction du budget de production avec les autres budgets.....	49
3-1- Budget des ventes.....	49
3-2- Budget des approvisionnements ou des achats.....	49
3-3- Budget des investissements.....	50
3-4- Budget du personnel.....	50
3-5- Budget de trésorerie.....	50
4- Étapes d'élaboration d'un budget de production.....	51
4-1- Détermination du programme de production.....	51
4-2- Détermination du coût de la matière et fournitures consommables.....	52
4-3- Élaboration du budget de main-d'œuvre.....	52
4-4- Évaluation des charges indirectes par atelier selon des nomenclatures budgétaires prédéfinies	52
4-5- Élaboration du budget des frais généraux.....	53

Section 02 : Analyse des écarts au niveau du budget de production.....	54
1- Notion d'écart.....	54
1-1- Définition de l'écart.....	54
1-2- Formule d'analyse.....	55
2- Décomposition de l'écart global.....	56
2-1- Écarts sur charges directes.....	57
2-1-1- Écart global sur matières.....	57
2-1-1-1- Écart sur quantité de matières.....	58
2-1-1-2- Écart sur coût de matières.....	59
2-1-2-Écart global sur main d'œuvre.....	59
2-1-2-1- Écart sur temps de main d'œuvre.....	59
2-1-2-2- Écart sur taux de main de main d'œuvre.....	60
2-2- Écarts sur charges indirectes.....	60
2-2-1- Écart sur budget.....	61
2-2-2- Écart activité.....	62
2-2-3- Écart sur rendement.....	62
3- Analyse des écarts.....	63
3-1- Constatation des écarts.....	64
3-2- Ventilation des écarts.....	64
3-3- Exploitation des écarts.....	65
4- Représentation graphique et comptabilisation des écarts.....	65
4-1- Représentation graphique des écarts.....	65
4-1-1- Sous forme d'aires.....	66
4-1-2- Sous forme vectorielle.....	66
4-2- Comptabilisation des écarts.....	67
4-2-1- Méthode des tableaux.....	67
4-2-2- Méthode des comptes écarts.....	68
Conclusion du chapitre II.....	68
 CHAPITRE III : ETUDE EMPIRIQUE DU BUDGET DE PRODUCTION AU SEIN DE LA S.N.V.I.....	 69
Introduction du chapitre III.....	69
Section 01 : Organisation de la « Société Nationale des Véhicules Industriels ».....	71
1- Historique et présentation de l'entreprise mère S.N.V.I.....	71
1-1- Historique de la S.N.V.I.....	71
1-1-1- De 1957 à 1967.....	71

1-1-2- De 1967 à 1970.....	72
1-1-3- De 1970 à nos jours.....	72
1-2- Présentation de la S.N.V.I.....	73
1-2-1- Organigramme générale de l'entreprise S.N.V.I.....	73
1-2-2- Activités de la S.N.V.I.....	76
1-2-2-1- Activités opérationnelles.....	76
1-2-2-2- Activités fonctionnelles (de soutien).....	77
2- Missions et objectifs de la S.N.V.I.....	78
2-1- Missions de la S.N.V.I.....	78
2-2- Objectifs de la S.N.V.I.....	79
2-2-1- Satisfaire les besoins nationaux en véhicules industriels.....	79
2-2-2- Minimiser le prix des produits et des services tout en assurant la rentabilité de l'entreprise	79
2-2-3- Formation de la main d'œuvre	79
2-2-4- Contribuer au progrès économique et social	79
3- Organisation de la Division de Véhicules Industriels de Rouïba.....	80
3-1- Présentation de la DVIR.....	80
3-1-1- Centres d'usinage.....	81
3-1-2- Centres de montage.....	81
3-2-Organigramme de la DVIR.....	82
3-2-1- Direction Financière et Comptable (DFC).....	83
3-2-2- Direction des Ressources Humaines (DRH).....	83
3-2-3- Direction des Achats et des Approvisionnements (DAA).....	83
3-2-4- Direction Technique (DT).....	83
3-2-5- Direction d'Usinage (DU).....	84
3-2-6- Direction de Montage (DM).....	84
3-2-7- Direction de Maintenance Industrielle (DMI).....	84
3-2-8- Direction de gestion Industrielle (DGI).....	84
3-2-9- Direction Autobus (DA).....	84
4- Présentation de la Direction Financière et Comptable.....	84
4-1- Département de Comptabilité Générale.....	85
4-1-1- Service Trésorerie.....	86
4-1-2- Service Paie.....	86
4-1-3- Service Fournisseurs.....	86
4-1-4- Service Centralisation.....	86
4-2- Département de Comptabilité Analytique.....	87
4-3- Département Finance et Budget.....	88
4-3-1- Partie Finance.....	89
4-3-2- Partie Budget.....	89

5- Protocole de recherche.....	90
5-1- Démarche.....	90
5-2- Délimitation du sujet.....	91
5-3- But de l'étude.....	92
5-4- Contenu du questionnaire.....	92
5-5- Difficultés rencontrées.....	93
Section 02 : Les pratiques budgétaires au sein de la S.N.V.I de Rouïba.....	95
1- Élaboration des budgets au sein de la S.N.V.I de Rouïba.....	95
1-1- Procédure d'élaboration.....	95
1-2- Méthode d'élaboration.....	96
2- Mode d'élaboration du programme de production au sein de la S.N.V.I.....	96
2-1-Techniques de détermination des charges directes et indirectes au sein de la S.N.V.I.....	96
2-1-1-Détermination des charges directes.....	96
2-1-1-1- Matières premières consommées.....	97
2-1-1-2- Salaires de main d'œuvre.....	97
2-1-2-Détermination des charges indirectes.....	97
2-1-2-1- A travers le Prix de Revient de Fabrication (PRF).....	98
2-1-2-2- A travers le Prix de Revient Standard Complet (PRSC).....	100
2-2- Présentation du programme de production de la S.N.V.I.....	101
3- Calcul et analyse des écarts budgétaire.....	102
3-1-Calcul des écarts sur le budget de la S.N.V.I.R.....	102
3-1-1- Analyse des écarts sur charges directes.....	103
3-1-1-1-Calcul des écarts sur consommation matières.....	103
3-1-1-2-Calcul des écarts sur main d'œuvre directe.....	104
3-1-2-Analyse des écarts sur charges indirectes.....	106
3-2-Calcul et analyse des écarts d'un véhicule : cas camion du type K66.....	108
3-2-1-Présentation et analyse des écarts sur charges directes.....	108
3-2-1-1-Écart sur matières premières.....	108
3-2-1-2- Écart sur M.O.D.....	111
3-2-2- Présentation et analyse des écarts sur charges indirectes.....	112
3-2-2-1-Écart sur charges fixes.....	113
4- Diagnostic de la gestion budgétaire au sein de la S.N.V.I et recommandations.....	114
4-1- Évaluation de la S.N.V.I.....	115
4-2- Analyse des hypothèses.....	120
4-2-1- Première hypothèse.....	120
4-2-2- Deuxième hypothèse.....	121
4-3- Recommandations.....	122
Conclusion du chapitre III.....	126

CONCLUSION GENERALE.....	127
--------------------------	-----

Bibliographie

Plan annexe

Table des matières

Résumé

L'entreprise est soumise à de nombreuses contraintes provenant de son milieu qu'elle ne maîtrise pas. Son objectif est de réduire l'incertitude ; par conséquent, elle se doit d'analyser et de comprendre son environnement. Pour analyser celui d'une entreprise industrielle algérienne, en clair, celui de la Société Nationale de Véhicules industriels (S.N.V.I), nous avons jugé essentiel de passer par l'étude du budget de production et le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est une boussole qui permet aux entreprises de maintenir le cap en prévenant les principaux risques financiers et en appréhendant efficacement les problèmes de gestion. Cette discipline aussi vaste soit-elle, s'appuie sur plusieurs outils. Parmi eux on distingue « la gestion budgétaire » dite prévisionnelle, qui demeure la méthode de contrôle de gestion la plus adoptée par les entreprises.

Malgré l'engouement pour les nouvelles techniques de gestion, ces pratiques budgétaires sont loin d'avoir disparu. Complété et parfois subordonné à d'autres outils de planification et de contrôle, le budget reste l'outil principal pour la prévision et le contrôle de l'équilibre financier et de la performance comptable d'une entreprise.

Dans une entreprise industrielle, celui qui s'est le plus affirmé est le budget de production dans la mesure où il recense et combine les moyens humains, matériels et organisationnels disponibles.

De par sa capacité à englober tous les aspects de l'activité en un ensemble cohérent de prévisions chiffrées, la gestion prévisionnelle vise à la mise en évidence d'écarts significatifs, s'il y a lieu, et de les analyser pour instituer par la suite un processus de planification en tenant compte de ces résultats. Mais, qui dit écarts dit contrôle budgétaire, qui est souvent mis en place avec l'argument de la meilleure gestion des ressources en un ensemble financier cohérent et convergeant.

Des prévisions justes, des analyses pertinentes et des actions de suivi rapprochent l'entreprise de son objectif au travers d'une meilleure maîtrise de ses activités.

Mots-clés :

Contrôle de gestion, gestion budgétaire, gestion prévisionnelle, prévision budgétaire, contrôleur de gestion, budget, navette budgétaire, contrôle budgétaire, budget de production, programme de production, coût réel, coût constaté, coût préétabli, coût standard, écart sur coût, écart sur quantités.

Summary / Abstract

The company is subject to many constraints arising from its environment that it does not control. Its objective is to reduce the uncertainty; therefore, it must analyse and understand its environment. In order to analyse an Algerian industrial company, in short, that of the National Society of Industrial Vehicles (S.N.V.I), it is deemed essential to go through the study of the production budget and management control.

Management control is a compass that helps companies stay on course and retain the cap by preventing major financial risks and effectively address management issues. This vast discipline is based on several tools among which we distinguish "budgetary management", termed forecasting, which remains the most widely adopted method of management control by companies.

Despite the enthusiasm for new management techniques, these budget practices are far from having disappeared. Completed and sometimes subordinated to other planning and control tools, the budget remains the main tool for forecasting, controlling the financial balance and accounting performance of a company.

In an industrial company, it is the production budget that asserts itself the most insofar as it identifies and combines the human, material and organizational resources available.

Due to its ability to encompass all aspects of the business into a coherent set of quantified forecasts, the purpose of the forecasting management is to identify significant differences, if any, and to analyse them to establish later a planning process taking into account these results.

However, talking about discrepancies is talking about budget control, which is often put in place with the argument of the best resource management into a coherent and convergent financial package.

Accurate forecasts, relevant analyses and follow-up actions bring the company closer to its objective through a better control of its activities.

Key words:

Management control, budgetary management, forecasting management, budgetary forecasting, management controller, budget, budget shuffle, budgetary control, production budget, production programme, actual cost, recognized cost, predetermined cost, standard cost, cost variance, quantity variance.