

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEURE ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI TIZI-OUZOU  
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION  
DEPARTEMENT DES SCIENCE DE GESTION



# Mémoire de fin de cycle

*En vue de l'obtention du diplôme de Master en Science de Gestion*

*OPTION : Finance d'Entreprise*

*Thème*

**Contrôle Budgétaire Comme Outil de Gestion :  
Budget de vente et de production  
Cas : Entreprise Nationale des Industries de  
l'Electroménager (ENIEM) OUED-AISSI**

Réalisé par :

- IDIR Amel
- KLOUL Sabrina

Encadré par :

M<sup>me</sup> KICHOU Djedjiga

Jury de soutenance :

Présidente : M<sup>me</sup> SIAMER Hadjira, MCB .UMMTO

Rapporteur : M<sup>me</sup> KICHOU Djedjiga, MAA.UMMTO

Examineur : M<sup>r</sup> HAMDAD Toufik, MAA.UMMTO

Promotion: 2018 - 2019

# Remerciements

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

*Nos remerciements s'adressent, particulièrement, à notre promotrice M<sup>me</sup> « KICHOU Djedjiga » d'avoir accepté de diriger ce travail, ainsi pour l'aide et le temps qu'elle a bien voulu nous consacrer, son soutien, sa patience et sa disponibilité.*

*Nous tenons également à remercier Mme « HADDAR Sabah » chargée de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise ENJEM pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'elle nous a fournies.*

*Nos remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté d'examiner notre travail.*

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

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

# Dédicace

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts  
traduits dans ce Mémoire :*

*A*

*A mes très chers parents qui m'ont offert la vie et orienté mes pas,  
et qui continuent à me guider vers le chemin de la réussite.*

*Mes grands-parents.*

*A mes sœurs Nawel, Nadjet, Imane*

*A mon frère Rayan.*

*A tous mes oncles.*

*Ma Binôme AMEL et sa famille.*

*A mes amies : Assia, Wafa, Lila, Dyhia.*

*A toute ma famille et à tous ceux qui m'aime.*

*SABRINA*

# Dédicace

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts traduits dans ce Mémoire:*

*A*

*La mémoire de mon grand père maternel, que Dieu l'accueille dans son vaste paradis.*

*La source de la tendresse et de l'amour, ma chère maman qui m'a soutenue et encourager tout au long de mes études, et qui a fait de moi ce que je suis aujourd'hui, que dieu la garde pour moi.*

*Ma Binôme Sabrina et sa famille.*

*Ma chère amie dyhia.*

*A mes amies : Dyhia, Tina, Kahina, ouissem, Assia,*

*Mariem.*

*A toute ma famille et à tous ceux qui m'aime.*

*AMEL*

# Liste des Abréviations

Abréviations	Significations
<b>ENIEM</b>	Entreprise nationale des industries de l'électroménager
<b>CA</b>	Chiffre d'affaires
<b>CAF</b>	Capacité d'autofinancement
<b>EBE</b>	Excédent brut d'exploitation
<b>VAN</b>	Valeur actuelle nette
<b>DR</b>	Délai de récupération
<b>TIR</b>	Taux interne de rentabilité
<b>EOES</b>	Ecole d'organisation scientifique.
<b>UTMM</b>	Union des industries métallurgiques et Minière.
<b>OST</b>	Organisation Scientifique du travail.
<b>Pp</b>	Prix prévisionnel.
<b>Qp</b>	Quantité prévisionnelle.
<b>Qr</b>	Quantité réelle.
<b>M.A.P</b>	Manque à produire.
<b>U.O</b>	Unité d'œuvre.
<b>N.U.O</b>	Nombre d'unité d'œuvre.
<b>C.U.O</b>	Consommation d'unité d'œuvre.
<b>A.R</b>	Activité réelle.
<b>HA</b>	Hectare.
<b>ETI</b>	Entreprise de taille intermédiaire.

# Sommaire

<b>Introduction générale</b> .....	01
<b>Chapitre 1 : Présentation du cadre théorique du contrôle budgétaire</b>	
<b>Introduction</b> .....	03
<b>Section 1</b> : Généralité sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire .....	04
<b>Section 2</b> : Notion du budget et les principaux budgets de l'entreprise .....	14
<b>Conclusion</b> .....	<b>27</b>
<b>Chapitre II : Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts</b>	
<b>Introduction</b> .....	28
<b>Section 1</b> : Genèse, évolution, et Rôle du contrôle budgétaire .....	29
<b>Section 2</b> : Présentation et analyse des écarts .....	38
<b>Conclusion</b> .....	<b>48</b>
<b>Chapitre III : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts (ENIEM)</b>	
<b>Introduction</b> .....	49
<b>Section 1</b> : Présentation de l'organisme d'accueil ENIEM .....	50
<b>Section 2</b> : Elaboration et analyse des écarts des principaux budgets de l'entreprise ENIEM ..	60
<b>Conclusion</b> .....	<b>75</b>
<b>Conclusion Générale</b> .....	76
<b>Bibliographie</b> .....	78
<b>Liste des tableaux</b> .....	80
<b>Liste des figures</b> .....	81
<b>Annexes</b> .....	82
<b>Table des matières</b> .....	92

L'entreprise est un organisme indépendant qui combine des facteurs de production afin d'obtenir des biens ou des services destinés à satisfaire des besoins. Pour ce faire, l'entreprise mobilise des moyens matériels et humains par la mise en œuvre de ressources financières.

Elle évolue dans un environnement économique et social régi par des règles de la commercialité dans un marché concurrentiel, dominé par des facteurs de production, de rentabilité et de compétitivité d'où la nécessité, pour l'entreprise de se doter d'un système de contrôle de l'utilisation des ressources mise en œuvre pour réaliser ses objectifs.

Sur le plan management les dirigeants impliquent et responsabilisent les décideurs. Ainsi les structures d'entreprises sont organisées à partir de délégation de responsabilité. Ceci a mené vers l'apparition d'un nouveau mode de pilotage basé sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.

La gestion budgétaire se base sur les prévisions des différentes fonctions. En effet, dans l'entreprise, le besoin de raisonner sur l'avenir s'impose au gestionnaire quel que soit la fonction dans laquelle il exerce son activité. L'application des méthodes de prévision concerne à priori aussi bien les marchés, les prix, les indicateurs financiers que les ressources humaines. Chaque domaine utilise ces méthodes en les adaptant à la nature des ressources et aux enjeux qui leur sont associés.

Bien qu'étant l'une des phases de la gestion budgétaire, en pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire est une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets, cette étape permet de dégager les écarts, les signifier et enfin entreprendre des mesures correctives pour vérifier les performances des différents centres de responsabilité. C'est un outil d'évaluation et de motivation des acteurs de l'entreprise, de coordination, et de suivi de l'activité.

Le choix du thème de travail est motivé par le fait que :

- Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts s'inscrivent dans le cadre générale de notre formation ;
- L'importance qu'accordent les entreprises au contrôle budgétaire ;
- Le contrôle budgétaire assure une double fonction, une fonction de contrôle et une fonction de régulation.

Afin de concrétiser tout ce qui précède, nous avons effectué une étude de cas au sein de l'ENIEM qui porte sur la pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts dont l'objectif porte essentiellement sur l'étude de deux budgets à savoir de production et de vente en raison de :

- Leur importance dans l'entreprise ;
- La disponibilité des données de manière permanente ;
- La réticence de l'entreprise de nous transmettre des données sur d'autres budgets.

Dans ce constat et dans le cadre de notre recherche, nous tenterons de répondre à la question principale suivante à laquelle nous avons l'ambition d'apporter des éléments de réponse :

- **Le contrôle budgétaire contribue-t-il à l'amélioration de la gestion de l'entreprise ?**

Pour répondre à la problématique, nous avons émis les hypothèses suivantes :

- **H1** : La maîtrise du contrôle budgétaire aide les entreprises à prévenir les risques de mévente et de manque de production;
- **H2** : L'analyse des écarts permet une meilleure maîtrise de la gestion des fonctions de l'entreprise.

Dans le cadre de notre réflexion nous articulerons notre travail en deux axes de recherches : une recherche documentaire en se basant sur un ensemble d'ouvrages, thèses, et mémoire et un stage pour une étude empirique au sein de l'entreprise ENIEM.

Ce mémoire est subdivisé en trois chapitres :

- Le premier chapitre est axé essentiellement sur l'aspect théorique. Il est composé de deux sections : définition des concepts de base, la notion du budget et les principaux budgets de l'entreprise.
- Le deuxième chapitre est consacré au contrôle budgétaire et l'analyse des écarts, il est subdivisé en deux sections : le contrôle budgétaire, présentation et analyse des écarts.
- Le troisième chapitre est réservé à une étude empirique. Il comporte trois sections : présentation de l'entreprise ENIEM, l'élaboration des budgets (*vente, production*), calcul et analyse des écarts des principaux budgets de l'ENIEM.

### **Introduction**

Une entreprise est une organisation qui évolue dans un environnement qui influence son activité, pour assurer sa pérennité et son développement elle doit s'adapter a ce dernier. Cela implique qu'elle doit avoir la faculté de transformer ses structures et de modifier ses buts et ses moyens pour les harmoniser avec l'évolution de l'environnement.

Le contrôle de gestion est très souvent présenté dans les manuels comme un système de gestion générique, adaptable a toute sorte d'entreprise et toute forme d'organisation.

Les outils de contrôle de gestion ce sont diversifiés et couvrent tout à la fois la prévision du futur et l'analyse du passé, parmi ces outils nous trouvons la gestion budgétaire, qui est l'un des outils de planification et de maîtrise de la gestion prévisionnelle, elle conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toute les activités de l'entreprise.

Ce chapitre est essentiellement consacré à la théorie et au fonctionnement dela gestion budgétaire.

### **Section 1 : Généralité sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire**

Pour cerner la notion du contrôle de gestion, nous allons entamer cette présente section par ses définitions les plus courantes des grands auteurs, ses objectifs et ses outils. Ensuite, nous allons aborder la gestion budgétaire.

#### **1-1 Le contrôle**

On peut définir le mot contrôle comme suit :

##### **1-1-1 Définition du mot «*contrôle*»**

- La première signification du terme (*contrôle*) est la surveillance, l'inspection ou la vérification ;
- La signification anglo-saxonne du terme (*to control*) est : maîtriser, piloter.<sup>1</sup>

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

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et la diriger dans le sens voulu. Un contrôle vise donc à mesurer les résultats d'une action et les comparer avec les objectifs fixés pour savoir s'il y a divergence.<sup>2</sup>

##### **1-1-2 Les Formes de contrôle**

Il existe plusieurs formes de contrôle, on peut citer :<sup>3</sup>

###### **a- Le contrôle organisationnel**

Le contrôle organisationnel vise à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Il doit assurer la fiabilité et la qualité du processus décisionnel en utilisant trois méthodes : La planification, la fixation des règles et des procédures, l'évaluation des résultats et des performances.

###### **b- Le contrôle hiérarchique**

Un contrôle s'exerce verticalement par un supérieur, par un subordonné, il a le pouvoir d'annulation, le pouvoir disciplinaire (*de blâme jusqu'à révocation*). Il est aussi un contrôle inconditionnel qui peut être exercé sans texte.

###### **c- Le contrôle Interne**

Le contrôle interne vise à la fixation des règles des procédures et le respect de celle-ci. C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> MARGOTTEAU Eric, «*Contrôle de gestion*», Paris : Edition Ellipses, 2001, P.19.

<sup>2</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, «*Contrôle de gestion*», Paris : Edition Dunod, 2007, P. 8.

<sup>3</sup> *Idem*, P11.

Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

### **d- L'audit**

L'audit Peut être défini comme étant un examen approfondie des domaines d'activités de l'entreprise en vue de les rendre conformes à certaines normes ou règles.

Il existe actuellement plusieurs types d'audit :

- **Audit interne** : c'est une activité autonome d'expertise assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités ;
- **Audit financier** : Il a pour objectif de certifier les comptes. Il nécessite la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels ;
- **Audit opérationnel** : Il cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion de l'entreprise, il consiste à :
  - Elaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficits ;
  - Faire des recommandations ou à proposer la mise en place des procédés ou d'outils de gestion.

### **1-2 Notion du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une discipline riche de contenu, complexe et en constante évolution. La nécessité du contrôle naît de la délégation dans l'exécution des tâches après décisions de la décentralisation de certaines activités ou de l'éloignement du pouvoir central.

#### **1-2-1 Définition et rôle du contrôle de gestion**

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion :

Définition de ROBERT ANTHONY : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente* ». <sup>4</sup>

Définition de BURLAUD Alain et SIMON Claude « *le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* ». <sup>5</sup>

---

<sup>4</sup>BOUQUIN Henri, «*Le contrôle de gestion*», 9<sup>ème</sup> édition, presse universitaire de France, 2010, P.9.

<sup>5</sup> LANGLOIS Georges, «*Contrôle de gestion*», 4<sup>ème</sup> édition : Foucher, Vanves, 2010, P.13.

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- **Au niveau de la prévision :** le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- **Au niveau du conseil :** le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- **Au niveau du contrôle :** le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- **Au niveau de la mise au point des procédures :** la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

### **1-2-2 Les objectifs du contrôle de gestion**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les organisations quel que soit leurs secteurs d'activités et leurs dimensions qui sont la coordination, l'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation.

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

- Contribuer à la définition et la mise en œuvre de la stratégie ;
- Préparer l'allocation maximale en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques ;
- Mesurer la performance de l'entreprise ;
- Piloter l'activité et prendre les actions correctives.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> IDIR Lahlou, CHOUF Cherif, «*La gestion budgétaire, Outil du contrôle de gestion, Cas : EPB*», Mémoire de Master en Finance d'entreprise, Université Mira de Bejaia, 2017, P.7.

### **1-2-3 Les outils de contrôle de gestion**

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. A savoir :

#### **1-2-3-1 Comptabilité générale**

La comptabilité générale représente une photographie de la situation de l'entreprise ou de ses entités à un moment donné.

Elle rend compte du résultat d'une période (*compte de résultat*) et la situation du patrimoine en fin de période (*bilan*). Peu compréhensible par les opérationnels, elle est exhaustive, complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend plus lourde et tardive mais régulière et sincère.

Parmi les objectifs de la comptabilité générale :

- La détermination de sa situation patrimoniale ;
- Etablissement des résultats ;
- La fourniture de toutes les informations à usage externe ;
- C'est un outil de contrôle de gestion orienté vers les aspects financiers, fiscaux et patrimoniaux.

#### **1-2-3-2 Comptabilité analytique**

« La comptabilité analytique peut être définie comme un système d'information qui permet d'évaluer au stade prévisionnel, et de constater, en cours de réalisation, les coûts, les recettes et la rentabilité des activités (*produits, services...*) ainsi que l'efficacité de l'action des responsables. La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Les objectifs de la comptabilité analytique diffèrent suivant les besoins des dirigeants.

En général, elle permet de :

- Déterminer et analyser les différents coûts de l'entreprise : coûts d'achat des matières premières, coût de production et de revient des produits finis ;
- Evaluer et gérer les différents stocks de l'entreprise (*marchandises, matières premières, produits finis,...*), ainsi d'expliquer et analyser les résultats (*par produits, services,...*) ;
- Connaître le seuil de rentabilité de l'entreprise (*en chiffre d'affaires, en date,...*) ;
- Prendre des décisions de gestion de l'entreprise (*choisir les produits les plus rentables, fixer les prix de vente, les quantités à produire, les objectifs de marges et de rentabilité, trouver des solutions pour réduire les coûts de certains produits...*) et d'établir des

## ***Chapitre 01 :Présentation du cadre théorique du contrôle budgétaire***

prévisions de charges et produits courants (*coûts préétablis et budget d'exploitation...*)  
».<sup>7</sup>

La comptabilité générale constitue une source d'information pour la comptabilité analytique. En effet, l'analyse des coûts se base sur les charges de la comptabilité générale qu'elle retraite pour les exploiter en comptabilité analytique. Cette dernière exige moins de précision et de rigueur que la comptabilité générale.

Nous résumons ces deux outils de suivi de réalisation sous forme d'un tableau comparatif :

**Tableau N°1 : Tableau de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique**

<b>Comptabilité générale</b>	<b>Comptabilité analytique</b>
Recherche d'un résultat global (comptabilité de situation a but juridique et financier).	Recherche des coûts et résultat analytique (Comptabilité de rendement à but économique).
Comptabilité de synthèse juridiquement obligatoire. Comptabilité destinée à des utilisateurs internes (Dirigeants,...) et externe (Etat, banque, ...)	Comptabilité analytique juridiquement facultative. Comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise et sur ses performances.
Comptabilité basé sur la notion d'exercice comptable annuel. Classement des charges et des produits par nature. Comptabilité retenant la totalité des charges et des produits. Exactitude totale et rapidité relative des résultats.	Comptabilité fournissent des informations à intervalles de temps très rapprochés (par exemple : chaque mois). Classement des charges et des produits par fonction. Comptabilité retenant pour calcul des coûts et des résultats, uniquement les charges et des produits courants. Possibilité d'approximations des calculs et rapidité des résultats.
La Comptabilité générale exploite des données constatées au cours de l'exercice (ou des exercices passés).	La comptabilité analytique exploite des données constatées au cours de la période présente et à venir.

**Source :** réalisé par nous même à partir des ouvrages de contrôle de gestion : BOUQUIN Henri, GERVAIS Michel.

### **1-2-3-3 Tableau de bord**

Définition de tableau de bord Selon Gervais, un tableau de bord peut être défini comme « *système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action* »<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> CIBERT A., «*Comptabilité analytique de gestion*», 4<sup>ème</sup> édition : Dunod, Paris, 1987, P.4.

«En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau. A ce titre, comme le souligne Leroy le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers ». <sup>9</sup>

Un tableau de bord permet de <sup>10</sup>:

- D'apprécier les résultats d'actions correctives ;
- D'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnées ;
- D'assurer la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objet d'une responsabilité partagée entre différents départements.
- De favoriser la communication entre les différents dirigeants ;
- De synthétiser les informations propres à chaque responsable (outil de pilotage).

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

### **1-2-3-4 Le reporting**

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

Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés. Cela leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

Le reporting a pour mission principale l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des activités des unités décentralisées. Il permet de rendre compte des résultats des activités déléguées. Il fait partie du système d'information de la Direction générale. Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part : de suivre certaines données essentielles pour le pilotage et d'autre part : de mesurer les performances des unités.

Le reporting permet de <sup>11</sup>:

---

<sup>8</sup> GERVAIS Michel, «*Contrôle de gestion*», Edition : Economica, Paris, 2005, P.70.

<sup>9</sup> LEROY Merlin, «*Le Tableau de bord*», Edition : Organisation, Paris, 1991, P.45.

<sup>10</sup> LEROY Merlin, *Op.cit*, Page.47.

<sup>11</sup> GRANDGUILLOT B et F, «*l'essentiel du contrôle de gestion*», 8<sup>ème</sup> édition, Gualino-Lextenso, France, 2014, p.126.

- Vérifier la réalisation des objectifs ;
- Mesurer le poids des écarts ;
- Apprécier la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

### **1-2-3-5 La gestion budgétaire**

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

Pour BERLAND. N, définit la gestion budgétaire comme « *une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir, desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible*»<sup>12</sup>

Ainsi, la gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période. De ce fait, une meilleure connaissance des atouts et faiblesses est plus envisageable pour l'entreprise. Aussi, une anticipation sur les réalisations, permet l'amélioration de la réactivité de celle-ci.

### **1-3 Notion de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un outil du contrôle de gestion qui consiste à traduire les décisions prises par la direction en programme d'action qui exprime pour chaque responsable, en qualité, valeurs et délais, les ressources à mettre en œuvre et les résultats à obtenir.

#### **1-3-1Définition de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme, elle englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrés. Mais aussi, elle permet une meilleure connaissance des ressources disponibles pour une probable convergence des objectifs vers des buts.

La gestion budgétaire est « *l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer les résultats effectivement constatés*». <sup>13</sup>

Définition de DORIATH B, c'est « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la*

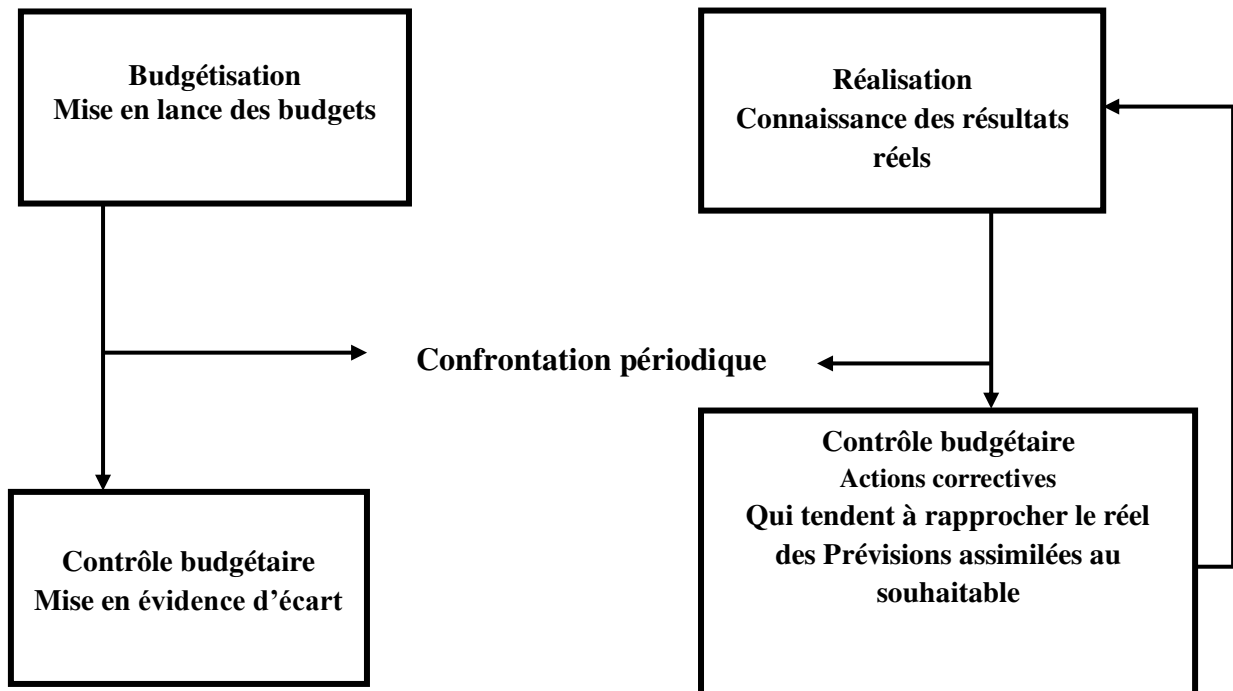
---

<sup>12</sup> BERLAND N, «*Le contrôle budgétaire* », Edition : la découverte, Paris, 2004. P.42.

<sup>13</sup> FORGET Jack, «*Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris, 2005, P. 9.

participation des responsables»<sup>14</sup> Alors une gestion budgétaire représente un ensemble de techniques utilisées pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise, et compare ces prévisions aux réalisations, puis à la mise en évidence des écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

Figure N°01 : Présentation de la gestion budgétaire



Source : Alazard Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion », édition : Dunod, Paris, 2007, p.342.

### 1-3-2 Les rôles de la gestion budgétaire

Plusieurs rôles sont attribués à la gestion budgétaire :

- Selon Jean Lochard, « la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de dissimulation, de motivation, et de prévention des conflits ». <sup>15</sup>
- La gestion budgétaire permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise, aussi c'est un système de coordination et de contrôle au sein d'une entreprise.
- Selon Henri Bouquin, « le système budgétaire est un élément du contrôle de gestion conçu pour mettre les fonctions de finalisation, de pilotage et post évaluation sur un horizon de court terme généralement annuel ». <sup>16</sup>

<sup>14</sup> DORIATH BRIGITTE, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008, p. 33.

<sup>15</sup> LOCHARD Jean, *Op.cit.*, P.28.

<sup>16</sup> BOUQUIN. Henri, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition : Edicef, 1992, p. 15.

- Elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.

### **1-3-3 Les différentes étapes de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la prise de décisions et sa procédure s'articule nettement autour des trois grandes phases ou étapes suivantes :

#### **A- La prévision**

La prévision se base sur les données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul de ce dernier. Par exemple le prix et la quantité d'article à vendre, cout des matières premières... etc.

Ainsi, la prévision permet une meilleure préparation des décisions dans une action plus efficace. Etant un outil de gestion prévisionnel, la gestion budgétaire dans cette phase cherche au préalable à s'informer sur les situations passées et actuelles pour prévoir les situations futures.

#### **B- La budgétisation ou budget**

La budgétisation est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur les doubles plans des objectifs et des moyens. Elle est donc un processus par lequel :

- Est détaillé le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel ;
- Sont affectées aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser les programmes ou la partie du programme destiné à mettre en œuvre ;
- En bref, la budgétisation est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de responsabilités.

#### **C- Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel à la gestion budgétaire, Cette étape consiste en un rapprochement entre prévisions et réalisations afin de dégager des écarts qui seront par la suite analysés afin de déterminer les causes ou les responsables, et d'engager des mesures correctives. L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés, dans le cas contraire, le

responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives, toutefois il convient des'interroger à partir de quand doit on réagir, quel est donc le seuil d'alerte.

### **1-4 Les centres de responsabilité**

Il existe plusieurs types de centres de responsabilité au sein de l'entreprise qu'il y a lieu de cerner.

#### **1 4-1Définitions**

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteur de l'organisation regroupé autour d'un responsable auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

Un centre de responsabilité doit présenter un certain nombre de caractéristiques :<sup>17</sup>

- Une entité permanente au sein de l'entreprise sous l'autorité d'un responsable opérationnel ;
- Il doit accomplir une mission concrétisée par un certain nombre d'objectifs et pour cela il dispose de moyens propres ou partagés ;
- Il dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de l'échelon supérieur de la hiérarchie et en particulier dont la fixation de son budget.

#### **1-4-2Les différents centres de responsabilité**

On distingue 05 types de centre de responsabilité et qui sont :<sup>18</sup>

- a- Centre de coût** : L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût avec la meilleure qualité possible ;
- b- Centre de dépenses discrétionnaires** : Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coût discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération ;
- c- Centre de recette** : L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires de produit ou de l'activité visée ;
- d- Centre de profit** : Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits ;
- e-Centre d'investissement** : Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit.

---

<sup>17</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, *Op.cit.*, P.210.

<sup>18</sup> *Idem*, P.212.

### **Section 2 : La notion du budget et les principaux budgets de l'entreprise**

Le fait de se fixer un budget, précisant l'objectif vers lequel on veut aller et les plans d'actions pour y parvenir, ne garantit pas que l'on obtienne des résultats souhaités, car L'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets de l'entreprise verront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire qui permet à cette dernière de comparer ses réalisations aux prévisions.

#### **2-1 La notion du budget**

Pour bien cerner la nécessité du budget, nous allons aborder sa définition, ses rôles, sa finalité ainsi que les différents types du budget.

##### **2-1-1 Définition du budget**

Le budget est défini par LOCHARD comme étant « *une prévision chiffré en volumes et en unités monétaire de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés* »<sup>19</sup>. On pourrait comprendre par là que ce sont des plan d'actions qui sont traduits en données chiffrées des ressources tant financières que physiques pour leurs réalisations. Il sort de là une notion de prévision une de prévision que SELMER confirme en affirmant que « *le budget est un plan annuel des activités futures établies sur la base d'hypothèses d'exploitation et exprimées principalement en termes financiers (prévision)* ». <sup>20</sup>

Pour résumé on dira que le budget est le plan récapitulatif des activités à réaliser sur une année et qui met en évidence les recettes et les dépenses prévues. Il est même un moyen sûr d'atteindre les objectifs fixés car comme le dit BOUQUIN « *Le budget est l'embryon de la planification et permet la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète* ». <sup>21</sup>

On peut conclure en disant que le budget est l'outil de planification de l'ensemble des prévisions de l'entreprise à laquelle elle affecte des ressources en vue de leur réalisation sur une période d'un an.

##### **2-1-2 Les rôles du budget**

Le budget apparait comme l'une des pièces maitresse du système budgétaire. Il en résulte de nombreuses fonctions clés que joue le budget dans la gestion de l'entreprise. HONORAT, résume les rôles du budget en trois points :anticipation, délégation, contrôle .

---

<sup>19</sup> LOCHARD Jean, *Op.cit*, P.12.

<sup>20</sup>SELMER Caroline, «*Construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportement* », Edition : Dunod, Paris, 2004, P. 4.

<sup>21</sup>BOUQUIN Henri, DUBUISSON Stéphanie Thiery, «*Comptabilité de gestion*», Edition : Economica, 2010, P. 431.

- **Anticipation** : pour ne pas se laisser surprendre par certains événements (*comme la rupture de stock, le manque de ressources pour financer des besoins, l'incapacité à payer des salaires, de financer la production ou le service proposé*) et pour y faire face plus rapidement ;
- **Délégation** : par une décentralisation pour permettre la participation de tous et aussi un transfert des pouvoirs de décision pour éviter un cumul des tâches afin que celle-ci soient bien exécutées et favoriser une clarté du travail, une bonne communication pour une optimisation des résultats ;
- **Contrôle** : Parce que la délégation des tâches appelle un contrôle pour vérifier que ce qui a été exécuté a été fait comme il se doit.<sup>22</sup>

Il peut être observé que les trois rôles décrit du budget par HONORAT sont tous aussi importants, utiles et complémentaires les uns par rapport aux autres. En effet, le pouvoir d'anticipation que confère le budget permet à l'entreprise de prendre des mesures préventives face à des événements susceptibles de se produire ; et la délégation de pouvoir peut permettre au personnel concerné de réagir rapidement sur la base des consignes en prenant une décision qui certes engage sa responsabilité mais sous le regard avisé de son supérieur hiérarchique qui s'assurera du respect des directives.

### **2-1-3 Les Finalité du budget**

- Il oblige l'entreprise à être rigoureuse en réfléchissant aux implications de ce qu'elle a planifié pour son activité (*car il arrive parfois que les réalisations du processus de budgétisation la force à repenser ses programmes d'action*) ;
- Le budget lui permet de contrôler ses revenus et ses dépenses et d'identifier tout problème ;
- Utilisé correctement, le budget lui indique à quel moment elle aura besoin de certaines sommes d'argent pour mener à bien ses activités.

### **2-1-4 Les différents types de budgets**

Avant de présenter les principaux budgets il sera utile de noter qu'un budget peut être soit :

- **Fixe** : aucune révision au cours de l'exercice budgétaire
- **Continu** : prévisions révisées périodiquement.
- **Flexible** : constamment révisé en fonction variation du niveau réel d'activité comparativement au niveau prévu d'activité.

---

<sup>22</sup>HONORAT Philippe, «*Le Budget facile pour les managers : démarches, indicateurs, tableau de bord*», 2<sup>ème</sup> édition, Pearson Education France, Paris, 2009, P. 20.

### **2-2 Présentation des principaux budgets de l'entreprise**

En règle générale, les budgets correspondant aux principales fonctions de l'entreprise (*ventes, approvisionnement, production... etc.*) Sont liés les uns et les autres.

Pour cela, nous avons présenté les trois budgets essentiels pour une entreprise industrielle et qui sont :

- Le budget des ventes ;
- Le budget de production ;
- Le budget des investissements.

#### **2-2-1 Le budget des ventes**

Le budget des ventes est obtenu en valorisant les quantités prévisionnelles par les prix budgétés. A ce budget se rattachent le budget de la distribution, le budget de marketing, et le budget de la logistique.

##### **2-2-1-1 Définition**

*« Le budget de vente ou le budget commercial s'intéresse à la détermination du programme des ventes, l'estimation du chiffre d'affaires, l'évaluation des moyens commerciaux et des charges d'exploitation et la consolidation au niveau des chefs de ventes, des directions commerciaux et de la direction générale de l'entreprise.»*<sup>23</sup>

##### **2-2-1-2 Prévision et détermination du programme des ventes**

###### **a -Prévision des ventes**

**Définition :** *«la prévision recouvre l'ensemble des études et chiffrage ayant pour objet de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre».*<sup>24</sup>

###### **▪ Objectif de la prévision**

L'entreprise vise à une variété d'objectif à atteindre lors de l'établissement des prévisions :

- Atténuer et diminuer les risques ;
- Mieux saisir son environnement ;
- Utilisation plus efficace des ressources existante pour établir les plans de production et de la distribution ;
- La planification de l'acquisition de ressources humaines, financières et matérielles ;
- Eviter de naviguer à vue et donc connaître à l'avance la situation dans un avenir proche.

---

<sup>23</sup> SELMER Caroline, *Op.cit*, P.79.

<sup>24</sup> GERVAIS Michel, *«Contrôle de gestion»*, paris, Edition : Economica, 2000, P. 338.

### ▪ **Les méthodes de la prévision**

Plus la prévision ne s'avère difficile, plus elle se révèle indispensable. Les techniques de prévisions s'appliquent particulièrement aux prévisions des ventes. Différentes méthodes de prévisions s'offrent aux entreprises, elles sont autant quantitatives que qualitatives.

### ▪ **Méthode quantitatives**

Une analyse prospective du marché aura recours à des techniques statistiques qui s'appuieront à leurs tour sur les données du passé afin d'extrapoler et d'anticiper les ventes futures.

- **Analyse des séries chronologique** : *« les séries chronologiques ou série temporels sont des modèles par extrapolation qui prolongent l'évaluation du passé vers le futur. Ils reposent sur la stabilité ou sur la continuité temporelle et supposant donc qu'aucun bouleversement ne s'est produit dans l'espace économique de l'entreprise ».*<sup>25</sup>
- **La tendance principale** : Elle correspond à l'évaluation à moyen et à long terme du phénomène étudié et à son évolution fondamentale.
- **Les coefficients saisonniers** : La méthode de base consiste à calculer pour chaque période du cycle (*le mois ou le trimestre*) et sur la base des données passées le rapport moyen qui existe entre les valeurs réelles et les valeurs ajustées, alors que la méthode de *«rapport»* donne des résultats plus précis mais nécessaire de disposer de prévisions détaillées par mois ou par trimestre.
- **Méthode qualitatives** : La prévision qualitative utilise des méthodes d'analyse qui font appel à des données subjectives et générales concernant le produit et le marché.

Elles seront pratiquées en l'absence de fournitures de données historiques.

- **Les méthodes d'enquêtes ou étude du marché** : On distingue principalement :
  - Les études de motivation : connaître les raisons d'achat ou de non achat ;
  - Les études de consommation (exemple : le panier de la ménagère) ;
  - Les études de clientèle, panel, segment.
- **Les simulations ou méthodes des «marchés- tests»** : Dans le cadre d'un groupe, il est opportun de tester un produit sur une agence, une région, afin de connaître la réaction des acheteurs en situation.
- **Les enquêtes de conjonctures** : Elles concernent l'établissement des enquêtes de tendance sur les prévisions d'activités des différents secteurs de l'économie.

---

<sup>25</sup> SELMER Caroline, *Op.cit.*, P.81.

- **Les méthodes de connaissance de son marché** : En interne, on peut avoir recours à la méthode d'agrégation est estimations remontés par le personnel de vente. En effet, les vendeurs sont proches des clients et son ponctuellement les mieux placés pour apporter des informations sur les données qualitatives concernant le marché.

En externe, on se référera aux avis des experts et à la collecte d'informations via les canaux de distribution.

### **2-2-1-3 L'élaboration du budget des ventes**

Une fois les prévisions réalisées, le contrôleur de gestion pourra commencer son travail d'élaboration de budget des ventes.

#### **a- Le budget des ventes**

Le budget des ventes doit être ventilé par produit et/ou par région afin de pouvoir être utilisé par les différents niveaux de la force de vente.

Il doit également être ventilé sur l'année selon une périodicité pertinente. La périodicité mensuelle est le plus souvent adoptée car elle permet de déboucher sur des prévisions de trésorerie exploitables.

Toutefois, une périodicité plus longue (*le trimestre par exemple*) est préférée pour des raisons de coût.

**Tableau N°2 :Modèle de présentation d'un budget des ventes**

Canaux de Distribution		Canal 1			Canal 2			Canal 3
Périodes		Janv.	Févr.	Mars.	Janv.	Févr.	Mars	.....
Produits	CA							
Produit A								
Produit B								
Produit C								
.....								
<b>Totaux</b>								

Source : SELMER Carline «construire et défendre son budget», édition, DUNOD, paris 2009.

#### **b- Le budget des frais commerciaux**

Les frais commerciaux sont constitués essentiellement :

- Des salaires, commissions et frais de déplacements versés aux représentants et / ou vendeurs ;
- Du coût des emballages consommés ;
- Du coût du transport sur ventes ;
- Du coût de la publicité ;

- Du coût de facturation et de comptabilité client.

Pour faire une prévision de ces frais, il convient de distinguer :

- Les coûts variables proportionnels au chiffre d'affaires ;
- Les coûts variables proportionnels au nombre de factures client ;
- Les coûts fixes.

### **2-2-1-4 Le contrôle des ventes**

La mise en œuvre de contrôle, l'établissement des écarts, la recherche des causes et l'action corrective se mènera selon les critères précédés à la budgétisation. De ce fait, la budgétisation n'est faite qu'en fonction du contrôle selon les critères suivants :

#### **a- Le contrôle par période**

Ce contrôle présente vis-à-vis des autres, la particularité de ne pas mettre en avant, en première analyse une responsabilité.

#### **b- Le contrôle par région**

Ce contrôle met en avant la responsabilité des régionaux, et en dessous, celles des vendeurs. L'analyse se fera alors au niveau des vendeurs et aussi au niveau des produits.

#### **c- Le contrôle par produit**

Ce type de contrôle plus particulièrement la politique générale de l'entreprise, la connaissance qu'elle a du marché, ses possibilités industrielles d'adaptation.

### **2-2-2 Budget de production**

Le budget de production concerne essentiellement les responsables des centres de coût productifs, soit en milieu industriel ou administratif, soit dans les secteurs marchand ou non marchand. Quelles que soient les organisations, la construction du budget de production est un processus assez complexe.

Le budget de production sera bâti à partir du programme des ventes ou de la prévision d'activités ainsi que de la politique de stockage.

#### **2-2-1 La détermination du programme de production**

Le budget des ventes n'est pas forcément en harmonie avec la capacité de production disponible. En conséquence, il faudra mettre en adéquation l'appareil productif et l'objectif des ventes dans le programme de production.

##### **a- Les quantités à produire**

Le programme de production s'exprimera en termes de quantité selon le type d'activité.<sup>26</sup>

$\text{Programme de production} = \text{Programme des ventes} - \text{Encours initial de produits semi-finis} \\ \text{ou finis} + \text{Encours final de produits semi-Finis ou finis}$
--

<sup>26</sup> SELMER Caroline, *Op,cit*, P.94.

### **b- Les facteurs de production**

La phase suivante va consister à déterminer les conditions techniques de faisabilité de la production en listant les exigences en matière de main-d'œuvre, de matière première, de composants, de sous-traitance et de temps machine.

Ces calculs s'appuieront :

- D'une part sur la nomenclature produit qui reconnaît les spécificités et quantités de matières requises pour chaque type de produit ;
- D'autres part sur la gamme opératoire qui décrit le processus de production opération par opération, en précisant le temps homme machine nécessaire selon le type de produire ou de prestation.<sup>27</sup>

### **2-2-2 La valorisation du programme de production**

La valorisation du programme de production concerne :

- Les charges directes (*celle qui se rapportent sans ambiguïté à un produit ou une prestation*), c'est-à-dire essentiellement le coût des matières consommées et les frais de main-d'œuvre directe (*personne travaillant directement sur les dossiers ou les produits*), ainsi que certaines dotations aux amortissements pour des équipements dédiés.
- Les charges indirectes (*celle qui se rapportent à priori à plusieurs produits ou prestations, et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant imputation*), c'est-à-dire les frais généraux des centres de production. On différenciera toute fois certains coûts indirects variables comme l'énergie, les petits équipements, des consommables, et certains coûts indirects fixes comme l'encadrement, le bureau d'étude ...etc.
- C'est en référence à cette distinction que l'on sera conduit à valoriser les budgets des approvisionnements, de main-d'œuvre directe et le budget des coûts indirects de production.

### **a- Budget des approvisionnements**

La raison d'être du service achat est d'approvisionner au moindre coût sans rupture de stock. Or, pour optimiser les modalités d'approvisionnement, le service achat devra agir en intégrant les quatre paramètres essentiels qui sont la consommation, la cadence d'approvisionnement, le stock de sécurité et le délai d'approvisionnement.

- **Les matières et les consommables** : La prévision du prix unitaire des matières (prix standards) est relativement plus simple que celle des quantités consommées dépendent avant tout des conditions techniques de production (*variable interne à l'entreprise*)

---

<sup>27</sup> SELMER Caroline, *Op.cit*, P. 96.

pouvant être mesurées avec une relative précision, les prix seront liées au contraire aux mécanismes du marché (*variable externe à la firme*).

- **La sous-traitance** : On distinguera la sous-traitance ponctuelle et la sous-traitance structurelle.

Dans le cas de la sous-traitance ponctuelle, le déroulement du programme de production conduira à s'interroger sur la part de production à réaliser en interne et la part à sous-traiter, ainsi que sur ses rythmes sur les douze mois à venir. La mensualisation tiendra compte de l'adéquation entre les moyens techniques et humains et des besoins non satisfaits lors des périodes de saturation.

Dans le cas de la sous-traitance structurelle, le programme des quantités à produire sera diffusé suffisamment long temps à l'avance aux sous-traitants que déclinera leur budget de production selon les mêmes principes.

- **Les conditions de règlement des achats** : Par principe, elles doivent être négociées en même temps que les prix d'achat avec les fournisseurs. Les estimations prévisionnelles et les objectifs fixés par la direction financière ou générale pour l'année à venir auront en effet un impact direct sur le budget de trésorerie.

### **b-budget de main-d'œuvre directe**

Les besoins de main-d'œuvre directe nécessaire du programme de production ont été clairement fixés. Ces besoins exprimés au mois par mois, service par service, catégorie par catégorie serviront de base à l'établissement du budget des salaires et des charges pour l'année suivante.

### **c-Coûts indirectes de production**

Parmi ceux-ci, certains vont évoluer en fonction de l'activité, comme l'énergie, les outillages, les consommables de production. Ce sont des frais variables dont la budgétisation est aisée car il suffit de déterminer la relation entre la production à réaliser et la consommation de ces charges variables. Par exemple pour l'énergie, on tiendra des temps prévisionnels d'ouverture des équipements et des puissances installées par équipement.

### **2-2-3 Budget des investissements**

Ce type de budget concerne tous les projets d'engagement de dépenses en biens matériels et immatériels dont le cycle d'exploitation est supérieur à une année. Un investissement peut se caractériser d'une part par l'acquisition de biens constituant le patrimoine de l'entreprise, d'autre part par la recherche de bénéfices futurs.

### **2-2-3-1 L'étude des projets**

L'étude doit suivre deux étapes logiques : faire émerger des idées de projets, puis les quantifier.

#### **a-Détecter et poser correctement le problème**

La réflexion doit commencer longtemps à l'avance. Les actions les plus efficaces dans ce domaine, et les plus utilisés, sont les suivantes :

- Détacher des cadres de l'entreprise surtout pour l'étude des gros investissements pendant le temps nécessaire ;
- Passer en revue systématiquement tous les postes de travail de l'entreprise pour examiner avec les responsables quelles sont les améliorations à apporter et détecter les goulots d'étranglement ;
- Avoir des contacts avec les fournisseurs d'équipement ;
- Essayer des machines semblables fonctionnant dans une autre entreprise ;
- Consulter des spécialistes extérieurs.<sup>28</sup>

#### **b- Quantifier le projet**

Le chiffrage participe activement à la maîtrise des flux de trésorerie (*décaissement et encaissement*) pour chaque projet. Il consiste à quantifier le montant total d'investissement. Ses gains futurs et sa durée de vie.

- **Le montant total de l'investissement** : Le montant total à l'investissement ne se limite pas à l'achat d'un bien proprement dit, mais devrait inclure également les coûts aussi variés que ceux engendrés par :
  - L'étude préalable (*plan expert...*) ;
  - Le transport et la mise en place (*douane*) ;
  - La mise en route (*mise au point, rebuts*) ;
  - Les outillages complémentaires et les études d'outillage.
- **Les gains futurs** : Pour apprécier les gains futurs d'un investissement. Il faudra décomposer le solde des flux financiers engendrés par celui-ci, autrement dit calculer la CAF.

La CAF est le premier objectif financier de l'entreprise. Il appartient à la direction financière. Elle est calculée de deux façons : soit à partir de résultat net, soit à partir de l'excédent brut d'exploitation.

---

<sup>28</sup> SELMER Caroline, *Op.cit.*, P.12

**Tableau N° 3: Méthode de calcul de la CAF**

Calcul des gains futurs	N	N+1	N+2	N+3
Chiffre d'affaire (1)				
Coût d'exploitation				
Achat de consommables (2)				
Frais de personnel (3)				
Entretien (4)				
...				
<b>Excédent brut d'exploitation(5) = (1)-(2)-(3)-(4)</b>				
Amortissement (6)				
Résultat d'exploitation (7) = (5)-(6)				
Impôt société (8)				
Résultat net (9) = (7) – (8)				
<b>Capacité d'autofinancement = (5) – (8) = (9) + (6)</b>				

Source : SELMER Caroline, *Op.cit*, P. 86.

Ce tableau présente les deux méthodes de calcul de la CAF à savoir, la méthode soustractive par l'EBE et la méthode additive par le résultat net.

- **La durée de vie d'un projet** : est le temps au bout duquel l'investissement initial aura cessé de produire ses effet. Dans le cadre d'un projet donné, plusieurs durées peuvent coexister :
  - Durée de vie physique de l'investissement ;
  - Durée de vie technologique utilisée ;
  - Durée de vie du produit réalisé grâce à l'équipement ;
  - Durée de vie contractuelle (*exploitation de carrière*) ;
  - On tiendra compte dans le projet que la durée la plus courte.

#### **2-2-3-2 La sélection des projets**

L'enveloppe financière consacrée aux investissements, prévue dans la lettre de cadrage est bien souvent inférieure à l'ensemble des exigences des responsables opérationnels. Il faudra donc définir des critères stricts de sélection, permettant de dégager les priorités.

##### **a-Projet en cours**

Pour les projets qui se déroulent sur plusieurs années, il est nécessaire d'isoler la quote-part du projet qui concerne l'année suivante celle-ci sera automatiquement inscrite au budget.

### b-Critère stratégique

Les investissements sont d'abord liés au développement du potentiel stratégique de l'entreprise (*nouvelle chaîne de montage pour la sortie du nouveau véhicule*), puis à des améliorations comme celle de la qualité, de la satisfaction des clients, de la compétence des salariés (*utilisation de nouvelles technologies permettant de réduire vis-à-vis des clients*).

### c-Critère de rentabilité

On dégagera d'abord la rentabilité économique de l'investissement, sans s'occuper particulièrement de son financement. Puis on évaluera la rentabilité financière après la prise en compte du financement. Dissocier ces deux aspects se révèle indispensable afin de pouvoir prendre une décision en connaissance de cause.

- **L'actualisation** : l'actualisation est la méthode universelle pour calculer la rentabilité, en rapprochant des valeurs générées sur des périodes différentes. Elle repose sur la notion de préférence pour le présent, qui sera quantifiée par le taux d'actualisation.
- **Le délai de récupération** : le délai de récupération est le temps nécessaire pour que l'entreprise soit remboursée des fonds qu'elle a dépensé pour réaliser l'investissement lorsqu'il y a plusieurs projets de même nature en concurrence, on aura tendance à retenir celui-dont le DR est le plus court.
- **La valeur actuelle nette** : La valeur actuelle nette permet de connaitre immédiatement si un projet est rentable ou non. Si la VAN est positive, le projet sera rentable, elle se calcule de la façon suivante : <sup>29</sup>

$$VAN = -I + \frac{G1}{1+a} + \frac{G2}{(1+a)^2} + (...) + \frac{Gn}{(1+a)^n}$$

Avec :

**I** = Montant de l'investissement

**a**= Taux d'actualisation

**G**= Gain futur (CAF)

**n**= Durée du projet

### ▪ Le taux interne de rentabilité

Le TIR est un taux d'actualisation qui annule la VAN. On peut aussi définir le TIR comme le taux auquel il faudrait emprunter de l'argent à intérêt composé pour que l'opération

---

<sup>29</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, «*Contrôle de gestion et gestion budgétaire*», Paris, Edition : Pearson Education, 2006, P. 212.

se solde sans bénéfice ni perte. La formule est la même que celle de la VAN. Il se calcule de la façon suivante : <sup>30</sup>

$$VAN = -I + \frac{G1}{1+t} + \frac{G2}{(1+t)^2} + (\dots) + \frac{Gn}{(1+t)^n}$$

Avec :

**I** = Montant de l'investissement

**t** = TIR

**G** =Gain futur (CAF)

**n**=Durée du projet

**a** =Taux d'actualisation

### **d-Critère obligatoire**

Il y a des projets auxquels l'entreprise ne peut pas déroger. De nombreuses législations tant nationales qu'européenne, obligent les entreprises à faire des investissements quelque fois très conséquents. Ces projets (*mise en conformité de machines aux normes européennes, ou de longtemps en fonction des nouvelles réglementations, investissement antipollution*), devront être étalés année après année, selon un plan établi à l'avance, la, le vrai risque réside uniquement dans le fait de ne pas faire.

### **2-2-3-3 Le choix des projets**

Le choix des projets d'investissement nécessite la prise de décision et l'inscription au budget d'investissement.

#### **a- La décision**

La prise de décision sera d'autant plus facilitée qu'on classifera les projets en fonction des critères retenues et des types d'investissement à mettre en œuvre. Le choix appartient essentiellement à la direction en fonction de critère préalablement établis.

#### **b- L'inscription au budget**

Les investissements à faire ayant été sélectionnés selon la démarche exposée ci-dessus, il conviendra de les inscrire au budget d'investissement, sans oublier d'en vérifier l'impact sur les budgets d'exploitation et le budget de trésorerie.

- **Budget des dépenses d'investissement** : Un planning indiquera les dates prévues de réalisation des différentes parties de chaque investissement. Il précisera également les étapes pour chacune de ces parties compte tenu des nécessités techniques, des délais et des

---

<sup>30</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, George Foster, *Op.cit*, P240.

aléas possibles. Le budget d'engagement sera établi en fonction du planning de l'avancement des travaux.

- **Budget des recettes et des dépenses d'exploitation** : il n'est pas toujours nécessaire d'isoler comptablement le moindre investissement. En règle générale, les recettes et les dépenses d'exploitation viennent souvent se fondre dans le budget général des dépenses d'exploitation.
- Toutefois, l'inscription au budget d'investissement ne correspondra pas encore à une autorisation de dépense. En cours d'année, chaque projet donnera lieu à une demande d'autorisation d'investissement spécifique.
- **Budget de trésorerie** : le budget de trésorerie n'est que la traduction, au stade du décaissement, des besoins de l'entreprise. Parallèlement au budget des dépenses d'investissements, il faudra bâtir le budget des ressources nécessaires, ce qui consiste essentiellement à coordonner les financements possibles tel que : l'autofinancement, emprunt bancaire ... les dates de mise à disposition des fonds et leurs coûts comme les frais financiers répercutés sur le budget de dépenses d'exploitation.

Le budget de trésorerie peut être déterminé selon plusieurs déterminants qui sont les suivantes :

- **Le compte de résultat** : vendre est essentiel pour qu'une activité génère de la trésorerie.

Les trois indicateurs clés sont le niveau des ventes, la marge brute et la marge opérationnelle.

Le niveau des ventes doit être atteint à la fois en volume et en valeur. Si les volumes se maintiennent, mais que les prix unitaire chutent, la marge brute sera négative. Si les volumes et les prix chutent, les problèmes seront amplifiés et la prospérité future de l'entreprise sera compromise.

La marge brute sera également influencée par des éléments externes à l'entreprise, comme les taux horaires, le coût des matières premières...

La marge opérationnelle sera plutôt dépendante de coût interne à l'entreprise, comme les amortissements, le coût administratif.

- **Le besoin en fond de roulement (BFR)** : l'évaluation de besoin en fond de roulement est nécessaire pour financer la croissance de chiffre d'affaire. Le cycle d'exploitation est

composé des éléments qui fluctueront le plus rapidement, à savoir les stocks, les encours client et les encours fournisseurs.<sup>31</sup>

### **Conclusion**

Il est indispensable qu'une entreprise se prive d'un système de contrôle de gestion, en ces temps de perturbations profondes auxquels elle est confrontée. Le contrôle de gestion étant un système adaptable à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation, les outils et les pratiques qui le composent, sont porteurs de variété.

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

---

<sup>31</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, *Op. cit.*, P. 221.

### **Introduction**

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

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

En effet le contrôle budgétaire est une procédure permettant de dégager les écarts entre résultats réels et résultats prévisionnels, d'en rechercher les causes et d'inspirer les mesures correctives jugées souhaitables.

Toute procédure de contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités.

Ce chapitre présente essentiellement les généralités du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts.

### **Section 1 : Genèse, Evolution et Rôle du Contrôle Budgétaire**

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

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

#### **1-1 L'évolution et définition du contrôle budgétaire**

Avant de voir la définition et les étapes du contrôle budgétaire on doit tout d'abord voir ses origines et son évolution.

##### **1-1-1 Les origines du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire s'est apparue aux Etats Unis et développé en France à partir des années trente. En 1960, il n'a pas atteint l'amplitude que lui confère habituellement le profane, cela s'explique par l'examen des institutions idéologiques qui l'ont soutenu. En effet, son rythme de diffusion a été influencé par les changements idéologiques qui ont manqué l'histoire de la pensée managériale. Rompant avec le mode de contrôle social du paternalisme, le contrôle budgétaire s'est construit sur un terreau idéologique teinté de corporatisme, de technocratie puis de relations humaines.<sup>1</sup>

Les promoteurs de la nouvelle méthode ont ainsi essayé de diffuser leurs conceptions des rapports humains au sein de l'entreprise. Dans ce cadre le contrôle budgétaire apparaît comme un véhicule idéologique, l'opposition entre les comptables et les ingénieurs qui se cristallisent autour de ce nouvel outil, illustre ces conflits de conviction.

En outre, l'établissement de prévisions a rapidement été perçu comme une difficulté majeure liée à l'utilisation des budgets. Aussi n'est-il pas étonnant que le contrôle budgétaire se soit développé dans un environnement peu troublant.

Le contrôle budgétaire autorisait alors une délégation accrue et facilite la croissance de la grande entreprise autant qu'il l'accompagnent. Comme l'ont montré de nombreuses recherches, les fonctions de budget sont multiples et souvent contradictoires, le contrôle budgétaire peut être utilisé de différentes manières selon la conception que s'en font les dirigeantes et les difficultés qu'ils rencontrent dans leur gestion quotidienne.

---

<sup>1</sup> NICOLAS Berland, «*Le contrôle budgétaire* », Edition La découverte et Syros, Paris, 2002, P.7.

Ces comportements peuvent être interprétés en terme de management stratégique, cette dernière variable apparait alors comme l'élément permettant de définir trois idéaux types d'utilisation du contrôle budgétaire : contrôle-prévision, contrôle-coordination et contrôle-évaluation.<sup>2</sup>

### **1-1-2-Etudes empirique sur le contrôle budgétaire**

Comme la conférence de Genève en 1930 l'a montré, quelques applications semblent déjà avoir vu le jour et ont été suffisamment diffusées pour être significatives, mais les seuls cas des imprimeries Delmas et du Britannique Renold seront évoqués :<sup>3</sup>

Concernant les Imprimeries Delmas l'auteur Satet (1942) nous apprend, dans un cours de l'EOES que le contrôle budgétaire y aurait été développé à partir de 1924. Au début, il n'a porté que sur les taux horaires des équipes de fabrication, et chaque année profitant de l'expérience acquise, il a été étendu à tous les services. Apparemment, les prévisions ont été facilitées par certains éléments : les contrats semblent reconduits tous les ans et le coût du travail fixé avec des syndicats influents, selon des coefficients reportés d'une année sur l'autre du fait de la stabilité des conditions de production, est facilement prévisible.

Selon Satet, cela aurait permis à la société de faire passer sa production de 29 millions de feuilles imprimées en 1912-1913 à 38 millions en 1925-1926, avec un effectif et un niveau d'équipement constant. Le contrôle budgétaire est, dans cet exemple, un facteur important de gains de productivité.

Dans un article de 1933 paru dans l'Usine, Satet (1933) développe outre le cas des imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou, celui des établissements Amouroux (*Matériel agricole*) et des établissements Kiener (*textile*). Les imprimeries Delmas, Chapon et Gounouilhou ont, selon Satet, deux budgets distincts : le budget commercial et le budget industriel.

Le premier comprend : la fixation du chiffre d'affaires probable, la fixation des dépenses et la détermination du bénéfice.

Le second comprend : pour chaque groupe et équipe de fabrication autonomes, la connaissance de sa capacité de production, de sa production envisagée (*fondée sur sa capacité et sur le chiffre d'affaires prévu*), auxquels s'ajoute la répartition des dépenses par équipes, la détermination d'un taux horaire de production destiné à l'établissement des devis et le prix de revient.

---

<sup>2</sup> NICOLAS Berland, «*L'histoire du contrôle budgétaire* », Thèse de doctorat, Science de gestion, Université paris IX Dauphine, 1999, P.26.

<sup>3</sup> NICOLAS Berland, «*L'histoire du contrôle budgétaire* », *Op.cit.*, P. 51.52.

Enfin, signalons que l'assemblée générale ordinaire de l'Union des Industries Métallurgiques et Minières (*UIMM*) dans son rapport du 19 février 1929 fait état d'un document concernant cette expérience. On y apprend la publication, en 1928, d'un rapport sur *l'Organisation Scientifique aux Imprimeries Delmas*. Ce rapport a été très demandé, ce qui signifie que l'expérience n'est pas restée inconnue.

Concernant les établissements Hans Renold Limited, le britannique Renold, expose une première fois sa tentative d'implantation du contrôle budgétaire à l'IVe Congrès International d'OST qui se tient à Paris en juillet 1929 (*Meuleau, 1992*). Il y diffuse un document d'une cinquantaine de pages. En outre, un document a été publié en janvier 1929, antérieurement au congrès : il présente sans doute un résumé de cette expérience et s'intitule «*Le contrôle budgétaire des entreprises Hans Renold*». Les informations qui suivent ont été extraites des documents également distribués à la conférence de Genève servent à l'établissement d'un cas pour le centre de perfectionnement des affaires.

Renold est une entreprise anglaise installée à Manchester et fabriquant des chaînes en acier. Elle développe un système budgétaire depuis dix ans. Le budget est fondé sur une prévision des ventes qui sert à l'établissement d'un budget de fabrication. Celui-ci permet de connaître les investissements nécessaires afin d'en déduire les besoins de trésorerie. Le directeur général et les directeurs technique et commercial, examinent les prévisions et dessinent un plan général d'évolution pour l'entreprise. L'indicateur prix volume est particulièrement surveillé. Il exprime la relation existante entre la production et les investissements. L'augmentation de la production ne signifie pas forcément une augmentation du profit car cela peut nécessiter des investissements supplémentaires.

Cette étude s'assure donc qu'il est intéressant de continuer à produire. La fonction de contrôle budgétaire traite également de tout problème ayant trait aux prix de revient. Les prévisions sont appelées des «*chiffres programmes*». Pour chaque ligne du budget semestriel, des tolérances sont définies, qui représentent les dépassements admis. Les études sur les standards sont revues tous les ans. C'est le service comptabilité qui traite principalement du contrôle.

Les organigrammes de la société montrent que l'entreprise a une structure fonctionnelle avec des services d'état-major financiers très développés.

### **1-1-3 Définition du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire. Il permet de suivre les résultats (*réalisations*) et les comparer aux objectifs par le calcul et l'analyse d'écarts. Il intègre les budgets et compare l'état réel du système à son état prévu.

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher les causes des écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.<sup>4</sup>

Le contrôle budgétaire est une méthode qui permet de rapprocher de façon régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise. Le suivi continu permet à cette dernière une comparaison qui laissera apparaître des différences (*des écarts*) qui doivent être analysés par la suite pour que des ajustements soient décidés pour les périodes suivantes, et de mettre en œuvre des actions correctrices portant sur les moyens attribués ou les objectifs fixés. Le contrôle budgétaire permet donc, l'amélioration des performances de l'entreprise.

### **1-2Rôle et principes du contrôle budgétaire**

Ils existent plusieurs rôles et principes :

#### **1-2-1 Rôle du contrôle budgétaire**

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « *code de bon conduite* »<sup>5</sup> :

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

#### **1-2-2 Principe du contrôle budgétaire**

Selon Alazard, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit <sup>6</sup>:

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

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à, par exemple :

---

<sup>4</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, *Op.cit*, p. 344.

<sup>5</sup>*Idem*, P.393.

<sup>6</sup>*Idem* P.510.

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

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

### **1-3 Les conditions d'efficacité et les qualités d'un contrôle budgétaire**

Pour un bon contrôle budgétaire des conditions et des qualités sont perquises. Nous les exposerons ci-après.

#### **1-3-1 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire**

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

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de la politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connus et acceptées par les responsables. Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. <sup>7</sup>

#### **1-3-2 Les qualités du contrôle budgétaire**

Le bon contrôle d'une organisation, ou d'un système, est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Son objet est de comparer les résultats aux prévisions afin d'agir au mieux dans l'intérêt de l'entreprise. Il repose sur la mise en place d'un système d'informations. Ce dernier doit avoir les caractéristiques suivantes :<sup>8</sup>

- **La rapidité** : si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement.

---

<sup>7</sup> ALAZARD Claude, SEPARI sabine, *Op.cit.*, P. 344.

<sup>8</sup> Le cours du contrôle de gestion et le tableau de bord, disponible sur le site : [www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr) (PDF), consulté le 20 avril 2019 à 12h, Pp. 115-116.

Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but ;

- **La fiabilité** : la rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité. Il suffit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité ;
- **Le coût pondéré** : il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

### **1-4 Les étapes du contrôle budgétaire**

On distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :<sup>9</sup>

#### **1-4-1 Le contrôle avant l'action (priori) :(par anticipation)**

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

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

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

#### **1-4-2 Le contrôle pendant l'action :(par alerte)**

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

- Proche de terrain ;
- Limité à l'action en court ;
- Continu.

#### **1-4-3 Le contrôle après l'action (posteriori) : (par erreur)**

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

---

<sup>9</sup> HUTIN.H, «*toute la finance d'entreprise en pratique*», 2<sup>ème</sup> édition, d'organisation, Paris, 2003, P.679.

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

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

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

### **1-5 Le processus du contrôle budgétaire**

Le processus de contrôle budgétaire est devisé en quatre phases : <sup>10</sup>

#### **1-5-1-La prévision**

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

#### **1-5-2 Laplanification**

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

#### **1-5-3 L'articulation des budgets**

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

---

<sup>10</sup> HUTIN.H, *Op.cit*, P.682.

Ces budgets sont :

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

### **1-5-4 Ajustement des budgets**

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

#### **a- Les variations de taux d'activités**

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

Dans le premier cas, il appartient à la direction d'intervenir rapidement et l'incidence de l'à-coup constaté peut parfois être limité au budget de production car il existe des stocks suffisants de produits finis pour ne pas troubler le rythme de vente, par contre dans le deuxième cas le problème est plus complexe, il oblige fréquemment les dirigeants à recalculer tous les budgets.

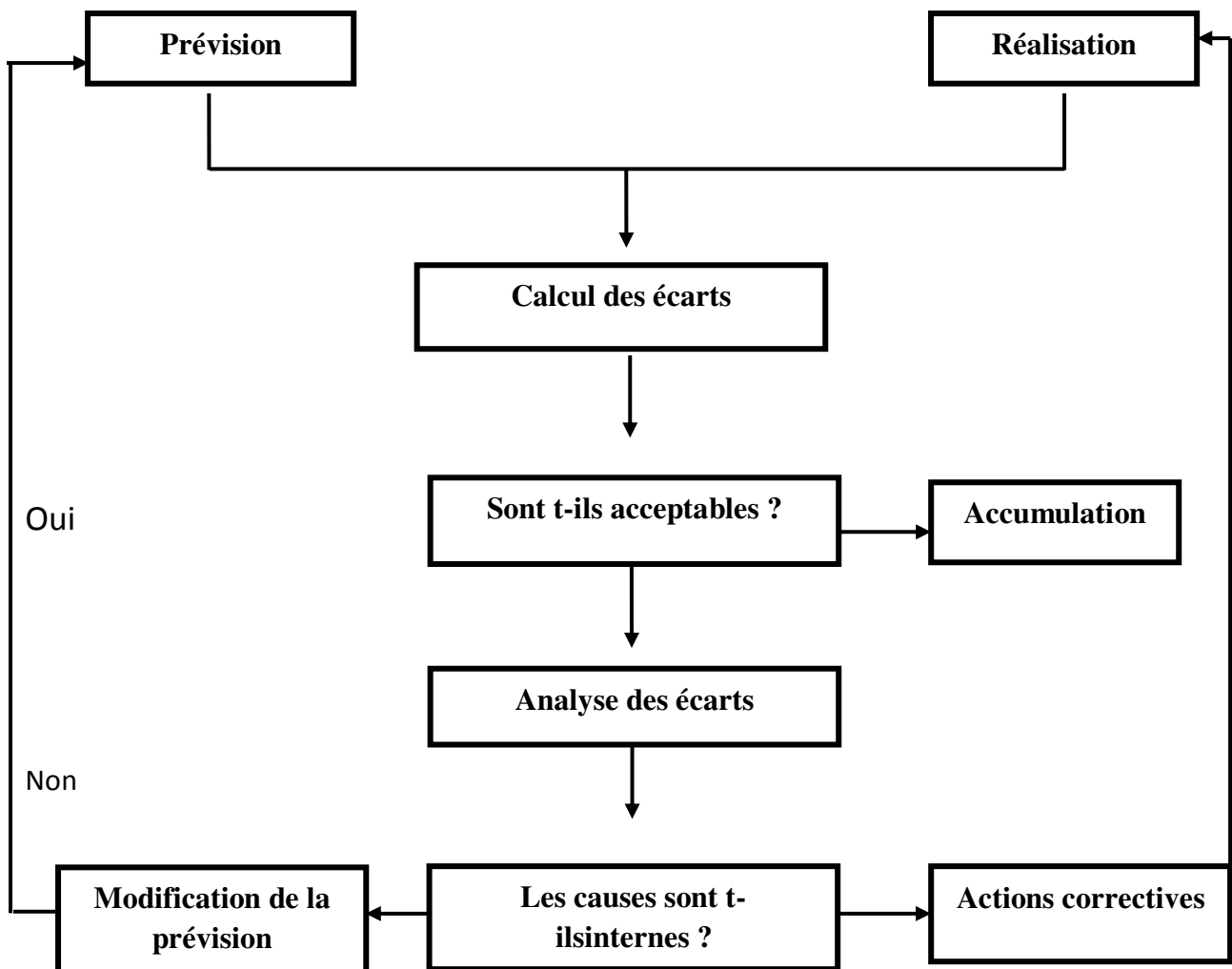
#### **b- Les variations de prix**

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

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

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

Figure N°2 : Processus du contrôle budgétaire



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

### **Section2 : Présentation et analyse des écarts**

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives.

#### **2-1 Définition**

« Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudié qui est en générale la valeur réelle, et la valeur de référence qui peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle de cette même donnée ». <sup>11</sup>

#### **2-2 Elaboration des écarts budgétaires**

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations, cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- Ecart positif ;
- Ecart nul ;
- Ecart négatif.

Il s'agit donc d'examiner les écarts importants (> à 5%) par rapport au budget et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorables » (*ce qui est généralement une bonne nouvelle*) ou de « défavorables » (*ce qui est généralement une mauvaise nouvelle*).

Un écart favorable est constaté :

- Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétisés ;
- Lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétisées.

Un écart **défavorable** est constaté :

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

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

---

<sup>11</sup> COSSUS Claude, *Op.cit*, P.21.

### 2-3 Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de deux principaux écarts tels que :

- Ecart sur ventes ;
- Ecart sur charge de production.

#### 2-3-1 Ecart sur ventes

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

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

Sachant que :

**QR** : Quantité réellement vendus

**PR** : Prix de vente réel.

**CP** : Coût de production prévisionnel unitaire des ventes.

**QP** : Ventes prévisionnel en quantité.

**PP** : Prix de vente prévisionnel.

L'écart sur vente est composé de :

#### 2-3-1-1 Ecart sur le chiffre d'affaires

Selon DORIATH (2008) « l'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu »<sup>12</sup>.

Un écart sur chiffre d'affaire se calcule de la forme suivante : <sup>13</sup>

**Ecart sur Chiffre d'affaires = Chiffre d'affaires réel - Chiffre d'affaires prévisionnel**

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = (Q_r \times P_r) - (Q_p \times P_p)$$

Avec :

**Q<sub>r</sub>** : quantité vendue réelle

**P<sub>r</sub>** : prix de vente réel

**Q<sub>p</sub>** : quantité vendue prévisionnelle

**P<sub>p</sub>** : prix de vente prévisionnelle

Un écart sur chiffre d'affaires positif est favorable car le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui qui est prévu. Par contre, un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui qui était prévu par l'entreprise.

---

<sup>12</sup> DORIATH.B, GOUJET.Ch, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition. DUNOD, Paris, 2007, P.72.

<sup>13</sup> DORIATH.B, GOUJET.Ch, *Op.cit*, P.215.

L'écart sur chiffre d'affaires peut être justifié par rapport aux causes suivantes :<sup>14</sup>

- Délai de livraison trop long ;
  - Mauvaise prise de commande ;
  - Conjoncture meilleure ou moins bonne que prévu ;
  - Démarrage des nouveaux produits plus rapide et plus lent que prévu ;
  - Capacité de production saturée ;
  - Apparition de nouveaux concurrents,
  - Apparition de produits de substitution ;
  - Changement de réglementation ;
  - Evolution du taux de change.
- **Décomposition**

L'écart sur prix est la différence entre<sup>15</sup> :

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

$$\text{Ecart sur Prix (E/p)} = (\text{Pr}-\text{Pp}) \times \text{Qr}$$

L'écart sur quantité est la différence entre<sup>16</sup>:

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

$$\text{Ecart sur quantités (E/Q)} = (\text{Qr}-\text{Qp}) \times \text{Pp}$$

### 2-3-1-2 Ecart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs, un écart positif est favorable et signifie que la marge réalisée est supérieur à celle budgétée. Par contre, un écart négatif est défavorable car la marge réelle est inférieure à celle prévue. L'étude de la cause des écarts sur marge nous mène à la décomposition de l'écart totale en deux écarts et en deux sous-écarts.

**Marge sur vente = chiffre d'affaires réel - cout d'achat des produits vendus<sup>17</sup>**

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

---

<sup>14</sup> SELMER Caroline, *Op.cit*, P.210.

<sup>15</sup> DEPALLENS Georges, *La gestion financière de l'entreprise* 4<sup>ème</sup> édition Sirey, Paris, 1971, P.519.

<sup>16</sup> *Idem* p.519.

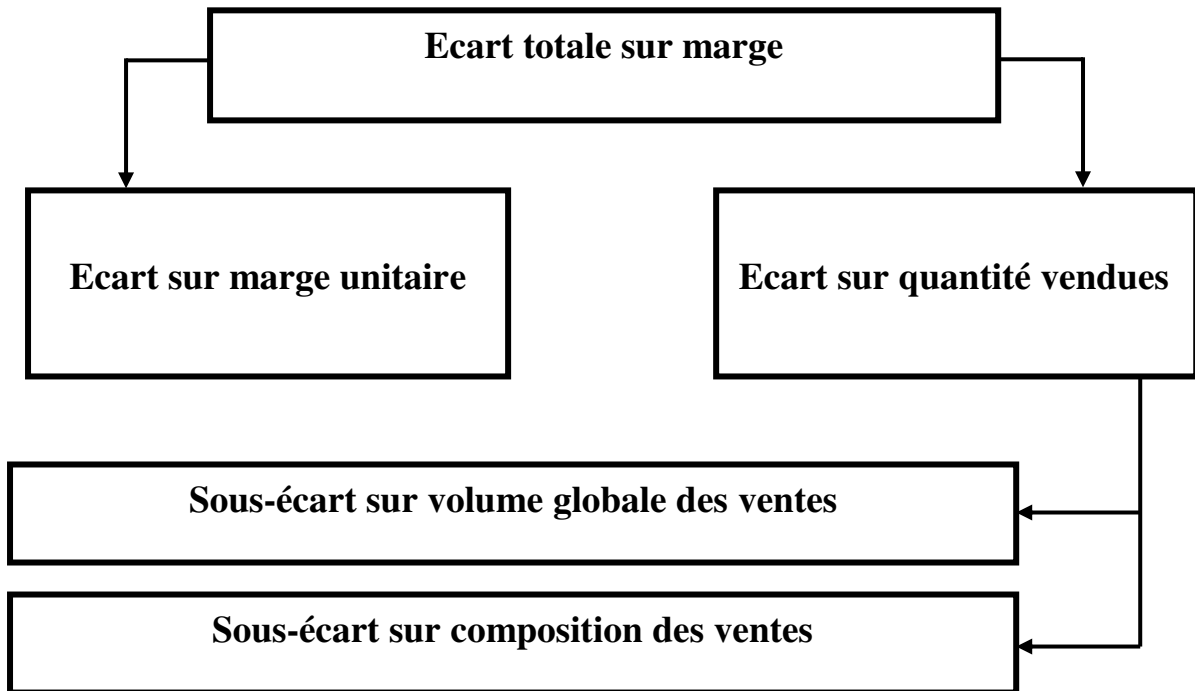
<sup>17</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, George Foster, *Op.cit*, P.189.

▪ **Décomposition**

**Ecart sur marge unitaire** = (Marge unitaire réelle - Marge unitaire prévue) × Quantité réelle

**Ecart sur quantité** = (Quantité réelle - Quantité prévue) × Marge unitaire prévue

Figure N° 03 : La décomposition de l'écart sur marge



Source : Grandguillot B et F, « l'essentiel du contrôle de gestion », Paris, 2009, P.38

**2-3-1-3 Ecart sur résultat**

Lorsqu'un suivi des performances est mis en place, les contrôleurs de gestion disposent à posteriori, des résultats préétablis (prévisionnels) et réels issus des documents de synthèses de comptabilités financière et budgétaire. L'analyse de l'écart sur résultat doit conduire à en déterminer l'origine et surtout le niveau de responsabilité :

- La distribution et les responsables de volumes et des prix de ventes ;
- La production et les responsables des coûts de production.

**Ecart sur résultat (E/R) = Résultat réel - Résultat prévu**

Un écart positif indique un accroissement du résultat réel par rapport aux prévisions. En revanche, un écart négatif est le signe d'une insuffisance de ressources propres générées par l'activité réelle.

### 2-3-2 Ecart sur charge de production

Il existe deux types d'écarts sur charges de production, l'écart sur charges directes et l'écart sur charges indirectes.

#### 2-3-2-1 Ecart sur charge directes

Pour les charges directes, il s'agit essentiellement des matières premières (MP) et la main d'œuvre directe (MOD).<sup>18</sup>

L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût prévisionnel (préétabli) de la production réelle. Cet écart s'analyse en déterminant deux sous écarts.

- **Ecart favorable** : Coût réel < Coût prévisionnel
- **Ecart défavorable** : Coût réel > Coût prévisionnel

#### a-Ecart sur matières premières

L'écart global sur matières premières se décompose en deux sous écarts :

$$\text{Ecart sur quantités (E/Q)} = (\text{Quantité réel} - \text{Quantité prévisionnelle}) \times \text{Coût réel}$$

$$\text{Ecart sur coût (E/C)} = (\text{Coût réel} - \text{Coût prévisionnel}) \times \text{Quantité réelle}$$

$$\text{Ecart global sur matière première (EG/MP)} = \text{E/Q} + \text{E/C}$$

- **Les causes possibles d'un écart sur quantité**
  - D'un défaut de qualité ;
  - De rebuts et déchets ;
  - D'une mauvaise définition des standards ;
  - Non-conformité des livraisons,
  - Commandes oublié ou mal passées ;
  - sur stockage nécessaire ;
  - Modification du programme des ventes ou de production ce qui engendre une consommation réelle différentes à la consommation prévue.<sup>19</sup>
- **Les causes possibles d'un écart sur prix**
  - Variation des prix imprévue ou d'une politique d'approvisionnement ;
  - L'inflation ;
  - Ecart de prix d'achat : pénurie MAP, baisse conjoncturelle, promotion des fournisseurs ...etc.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, *Op. cit.*, P. 199.

<sup>19</sup> SELMER Caroline, *Op.cit.*, P. 210.

<sup>20</sup> *Idem.*

### **b-Ecart sur main d'œuvre directe**

Les écarts sur la main d'œuvre directe peuvent être des écarts sur temps (ou quantités) et des écarts sur taux (ou coût).

Il mesure les conditions dans lesquels l'entreprise à rétribue ses facteurs de production.

$$\text{Ecart sur temps (E /T)} = (\text{Tr}- \text{Tp}) \times \text{tp}$$

$$\text{Ecart sur taux horaire (E/TH)} = (\text{tr}- \text{tp}) \times \text{Tr}$$

$$\text{Ecart global sur main d'œuvre (EG/MO)} = \text{E/T} + \text{E/TH}$$

Avec :

**Tr** : Temps réel

**Tp** : Temps prévisionnel

**tr** : taux horaire réel

**tp** : taux horaire prévisionnel

Un coût réel supérieur au coût standard (prévisionnel) indique une détérioration des coûts de l'entreprise et donc un écart défavorable.

- **Les causes possibles d'un écart sur main d'œuvre**
- Qualité médiocre entraînant des rebuts ou excellente qualité entraînant une hausse des rendements ;
- Machines mal réglées, mal entretenues ;
- Emploi des personnes insuffisamment qualifié ;
- Rendements insuffisants ;
- Maladies, démissions, remplacements ;
- Variations conventionnelles ou légales des salaires ou des taux de charges sociales ;
- Recours plus au moins fréquent aux heures supplémentaires et aux personnels intérimaire ;
- Grève.<sup>21</sup>

#### **2-3-2-2 Ecart sur charges indirectes**

L'analyse des écarts sur frais directs (*charges*) est extrêmement profitable dans la mesure où ces coûts peuvent donc bénéficier de la mesure de performance puisque les actions correctives améliorent sans cesse leurs efficacités.

Il apparait donc tout à fait désirable de mettre en place un tel système d'analyse des écarts pour les frais indirects.

Les frais indirects ont deux caractéristiques :

---

<sup>21</sup> SELMER Caroline, *Op.cit*, P.211.

- Ils sont communs à un ensemble de produits ou de centres de responsabilités ;
- Ils comprennent des frais qui ne varient qu'à long terme avec le volume de production.

Cet écart est scindé en trois sous-écarts :

### a-Ecart sur budget

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constatées pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (*ou budget flexible*).

Un écart sur budget se calcul de la forme suivante :

$$\text{Ecart sur budget (E/B)} = \text{Coût réel} - \text{Budget de l'activité réelle}^1$$

$$\text{Ecart sur budget (E/B)} = (\text{Qr} \times \text{CUp}) - \text{CB}$$

Avec :

$$\text{CB} = \text{CVUP} \times \text{Qr} + \text{CFp}$$

**CVUp** : coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

**Qr** : nombre d'unités d'œuvre réellement consommées.

**CFp** : charges fixes prévues.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable

Si l'écart est négatif, il est donc favorable

### b-Ecart sur activité

L'activité réelle peut être inférieure à l'activité normale. 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**.

L'écart sur activité correspond donc à **l'écart sur imputation des charges fixes**.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable.

S'il est négatif, il est donc favorable.

Cet écart se calcul de la façon suivante :<sup>22</sup>

$$\text{Ecart sur activité (E/A)} = \text{coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de l'activité réelle}$$

$$\text{Ecart sur activité (E/A)} = \text{charges fixes du budget} - (\text{coût standard d'U.O pour les charges fixes} \times \text{Nombre réel d'U.O})$$

<sup>22</sup> AISSANI Rima, AISSANI Siham, «Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire, Cas : Cevital », Mémoire Master en Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Mira de Bejaia, 2014, P.73.

Cet écart peut être retrouvé, pour vérification, de la façon suivante :

$$E/A = \text{Coût fixe préétabli de l'unité d'œuvre} \times (\text{activité normale} - \text{activité réelle})$$

### c-Ecart sur rendement

Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvre est différente des provisions, d'où un écart sur quantité d'unités consommées. Il s'agit-là d'une origine interne et de la responsabilité de l'atelier ou du centre d'analyse.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable.

Si' il est négatif, il est donc favorable.

Cet écart ce calcul de la façon suivante :<sup>23</sup>

<b>Ecart sur rendement (E/R) = Coût prévisionnel</b>	<b>- Coût prévisionnel</b>
<b>De l'activité réelle</b>	<b>De la production réelle</b>
<b>(CUO préétabli ×AR)</b>	<b>(CUO préét. ×NUO préét. )</b>

### 2-4 Les principes d'analyse des écarts

L'analyse des écarts a deux objectifs :

- Evaluer les performances ;
- Permettre le déclenchement et l'orientation des actions correctives.

Dégager les écarts n'est pas une fin en soi, il faut pouvoir juger la manière dont les responsables ont assumé leurs responsabilités. L'analyse des écarts doit donc apporter les fondements de ce jugement, savoir d'où vient l'écart n'est pas suffisant il convient de redressé ce qui doit l'être, des actions correctrices doivent pouvoir être prises et orientées à partir de l'analyse des écarts. Par conséquent, l'analyse des écarts doit fournir des informations permettant d'atteindre ces objectifs. Il ne peut exister de procédures rigides pour analyser des écarts quel que soit la situation de l'entreprise, mais on conçoit aisément qu'il est nécessaire de choisir les écarts à étudier, de déterminer les causes et de fixer les responsabilités.

#### 2-4-1 Détermination des écarts significatifs

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

- Du degré d'incertitude qui existe sur la norme ;
- Des conséquences que tel écart peut avoir sur les niveaux d'activités des autres départements ;

---

<sup>23</sup> HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEROGGE Foster, *Op.cit.* P.205.

- De l'importance des moyens d'actions dont il dispose pour corriger ;
- De coût qu'entraînera l'analyse par rapport au gain espérer.<sup>24</sup>

### **2-4-2Interprétation des écarts**

« Les écarts n'ont d'autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications. »<sup>25</sup>Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts, les causes principales sont les suivantes :

- Dysfonctionnement interne : climat sociale, ambiance, contrôle de gestion défaillant ;
- Événement interne : départ, décès, embauches ratés ;
- Lois de finance dont les effets sont loin d'être négligeables sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- Evolution technologique : produit nouveau ou produit passant dans quelques semaines en phase de déclin ;
- Evolution technique : mobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- Fluctuations et changements du marché : mode, crise écologique soudaine ;
- événement politique : révolution culturelle.

### **2-4-3 Action corrective**

Le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion qui a pour fonction d'analyser la performance en comparant ce qui était prévu à ce qui s'est réellement produit. Il propose donc des analyses d'écarts entre l'objectif et la réalité dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées.

Les actions correctives permettent de résoudre les problèmes posés. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique (*méthode de résolution de problèmes*) s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue mise en œuvre puisse éviter toute réapparition de ce dit problème. Parmi ces actions :

- Réduire des coûts pour une meilleur utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (*atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyens de communication*) ;
- Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- Supprimer les documents inutiles ;

---

<sup>24</sup> AISSANI Rima, AISSANI Siham, «Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire», *Op.cit.*, P.74

<sup>25</sup> DUMAS Guy, LARUE Daniel, «*Contrôle de gestion*», 2<sup>ème</sup> édition, Paris : Edition Litec, 2005, P.341.

- Promouvoir des hommes et les formés ;
- Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.

### **A. Nature de l'action corrective**

Deux types d'actions correctives sont envisageables :

- L'action est mise en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat et le contrôle est dit anticipé ;
- L'action ne cherche qu'à influencer, les réalisations ultérieures dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois la tâche accomplie et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement d'une nouvelle tâche.

### **B. Propriété de l'action corrective**

Pour être efficace une action corrective se doit être :

- **Rapide** : une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée, en effet en prenant en compte des observations dépassées, elle risque d'amener des risques plus grand, l'élaboration d'un système budgétaire permettra donc :
  - Quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
  - Et d'avoir comme objectif constant, le souci de réduire encore davantage.
- **Adapté** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il renforcer la force de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

### **Conclusion**

Selon les études citées au-dessus sur le contrôle budgétaire ; En plus des budgets, ce dernier, joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget et permet la régulation de l'activité en alertant les responsable des dérivées constatées et d'en chiffrer financièrement les conséquences. Il doit être dynamique et participatif dans une optique de maîtrise de l'activité. La diffusion des éléments du contrôle budgétaire doit servir aux opérationnels pour les aider à bien cerner leur centre de responsabilité.

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

### **Introduction**

Dans l'objectif d'expliquer la nécessité et l'apport du contrôle budgétaire à la gestion de l'entreprise. Nous avons effectué un stage pratique dans une Entreprise Nationale des industries de l'Electroménager (ENIEM), qui est l'une des importantes entreprises industrielles du pays.

A cet effet, ce troisième chapitre est organisé au tour de deux sections :

- Dans la première section, nous présenterons l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (*ENIEM*) à travers son historique ainsi que son domaine d'activité, ses ressources humaines, la structure de cette entreprise et son environnement ;
- Dans la deuxième section, nous présenterons l'élaboration et l'analyse des écarts des principaux budgets (*vente, production*) de l'entreprise ENIEM, et nous terminerons par une évolution des réalisations des deux exercices (2017-2018).

## **Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'Industries-Electroménager**

### **I. Présentation de l'entreprise ENIEM**

Il s'agit pour nous, dans cette section de voir la présentation générale de l'ENIEM ainsi que son organisation.

#### **1-1 Présentation générale**

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM) est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication de matériels électrique et électronique (SONELEC) par le décret présidentiel 83-19 du 02 janvier 1983.

L'ENIEM dispose à sa création de :

- Complexe d'appareils ménager (CAM) de TIZI-OUZOU entrées en production en juin 1977 ;
- Unité de lampes de Mouhamadia wilaya de MASCARA (ULM) entré en production en février 1979.

L'entreprise ENIEM est une entreprise publique économique (EPE), elle a été transformée juridiquement en société par action (SPA) le 08 octobre 1989 avec un capital de 40.000.000 DA .elle est la première entreprise Algérienne à être certifiée aux normes IOS 9002 En 1998 et IOS 9001/2000 EN 2003 et renouvelée en 2006 puis en 2012.

#### **1-1-1 Situation géographique**

L'entreprise nationale des industries Electroménagers ENIEM se situe à la rue STITI ALI (entrée Ouest de la ville de TIZI-OUZOU), les unités de production froides, cuissons, et climatisations sont implantées à la zone industrielle AISSAT IDIR de Oued Aissi a 10 Km du chef-lieu de la wilaya, ce site renferme l'unités de prestation technique (CAM) et l'unité commerciale, s'étend sur une surface de 55 Ha et relève administrativement de la commune de TiziRachaddaira de LarbaaNathIrathen. Par contre la filiale sanitaire est installée à MILIANA wilaya d'Ain Défla et la filiale lampe à MOHAMADIA dans la wilaya de Mascara.

#### **1-1-2 Le capital social**

Le 08 octobre 1989, l'ENIEM a été transformée juridiquement en société par action (SPA) avec un capital de 40.000.000 DA. Celui-ci a été augmenté à 70.000.000 DA dans le cadre de mesures d'assainissement arrêtées par le directeur centrale du trésor public.

En juillet 1993, la capital de l'ENIEM a été porté à 957 500 000 DA dont les actions sont réparties comme suit :

- 76.82 % Fonds de participation étrangère ;
- 21.93 % Fonds de participation industries diverses ;

- 1.25 % Fonds de participation biens d'équipements.

Depuis mars 1994, la totalité des actions est détenue par le fonds de participation électronique, tel que la communication et l'information (ETI), fonds qui a été érigé en HOLDING dans la dénomination HEELIT depuis le 04 juillet 1996. Une troisième opération d'assainissement a été finalisée en octobre 1996 et a été traduite par une augmentation du capital social de 2.000.000.000 DA par apport au trésor, le capital est donc de 2.957.500.000 DA.

### **1-1-3 Pourquoi la division de l'ENIEM en unités ?**

Les restructurations de 1998 ont permis à l'ENIEM de se diviser en 5 unités, cette action a pour but de :

- L'autonomie de la comptabilité de la gestion des unités ;
- Faciliter le contrôle de la comptabilité ;
- Faciliter les états de rapprochement entre la banque et l'entreprise ;
- Mieux utiliser la comptabilité analytique ;
- Préparer les unités pour la filialisation ;
- Le développement de l'entreprise.

### **1-2 Organisation générale de l'ENIEM**

La mission principale de l'ENIEM est en premier lieu d'assurer la production le montage et la commercialisation ainsi que la recherche et le développement, dans pratiquement toutes les branches d'activités électroménagères, la prise en charge distribution de ses produits.

Tout cela est réalisé au niveau des unités suivantes :

#### **1-2-1 L'unité Froid**

L'unité Froid est considérée comme étant la plus importante dans l'entreprise ENIEM puisque il lui permet de procurer la grande part de chiffre d'affaire il a aussi un nombre plus important de produit et de personnel par rapport ou autre unité.

Sa mission globale est de produire et de développer des produits de froid domestique :

- Réfrigérateurs de petit modèle (160 à 240 L) ;
- Réfrigérateurs grand modèle (300 à 520 L) ;
- Congélateurs horizontal et vertical.

Ses principales activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement des surfaces (*peinture, plastification*) ;
- Injection plastique et polystyrène ;

- Fabrication de pièce métallique ;
- Thermoformage ;
- Assemblage.

### **1-2-2 L'unité cuisson**

Cet unité est charge de la production des cuisinières de différente model ou en trouve un processus de fabrication 100% local. Il assure aussi de développer la performance des produits de cuisson électronique ou mixte est tout produit de technologie similaire.

- Cuisinière à gaz 4 à 5 feux

Ses activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtements des surfaces (*émailage*) ;
- Assemblage.

### **1-2-3 L'unité climatisation**

Sa mission est de développer les produits de climatisation, de chauffage et annexes (*autres produits*) à savoir :

- Equipement de climatisation individuelle et collective ;
- Appareils de chauffage : chauffage bain, radiateur à gaz butane ;
- Activités annexes : comptoirs et armoires frigorifique.

Ses activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement des surfaces (peinture) ;
- Assemblage.

En plus de ces activités de réalisation, les unités de production (*froid, cuisson, et climatisation*) assurent en leur sein respectif les activités suivantes

- Etude /méthodes de fabrication ;
- Achats ;
- Stockage (*magasins, ateliers*) ;
- Maintenance ;
- Sécurité industrielle.

### **1-2-4 L'unité prestation technique**

Cette unité est chargée de gérer, d'exploitation et de maintenir les moyens technique communs utilisée dans le processus de production des autres unités, ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communes(*bâtiments, éclairages*) ; charge aussi de prestation de services tel que :

- Moyes logistiques, imprimerie, entretien ;
- Gardiennage et sécurité ;
- Médecine de travail ;
- Gestion informatique ;
- Transport des marchandises ;
- Vérification des instruments de mesure ;
- Travaux de menuiserie.

### **1-2-5 L'unité commerciale**

Chargée de commercialisation des produits finis de l'unité froide, climatisation et cuisson du réseau service après vente.

Elle est organisée par :

- **La direction de l'unité commerciale** : à son niveau se fait toute orientation et prise de décision ;
- **Le secrétariat** : il s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité ;
- **L'inspection techno commerciale et assurance qualité** : son objectif est d'assurer la qualité des produits puis faire face à la concurrence et pour mieux connaître s'est options afin de maximiser la demande de la clientèle ;
- **Le juriste principal** : il s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux, aussi cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers.

L'unité commerciale est subdivisée en départements qui sont les suivants :

#### **a. Département vente**

Il s'occupe de la gestion des ventes et de l'établissement des factures.

#### **b. Département service après-vente**

Charge de la réparation des produits ENIEM avec et sans garantie.

#### **c. Département magasinage**

Il s'occupe de la gestion des différents stocks et leur suivi.

#### **d. Département marketing**

Il élabore les études de marché, il assure la publicité aux produits ENIEM .Et avant de les passer à la vente ils sont homologués par ce département.

#### **e. Département administration générale et ressources humaines**

Il est en relation directe avec tous les départements, il se charge de la gestion du personnel

### **f. Département planification et contrôle de gestion**

Il a pour rôle de recueillir et contrôler un certain nombre d'informations liées principalement au volume du chiffre d'affaires réalisé, au volume des créances, aux situations de trésorerie et aux effectifs.

### **g. Département finances et comptabilité**

Il assure la tenue de la comptabilité, la fiscalité et les finances à l'unité commerciale. Il est subdivisé en deux services :

- Le service comptabilité générale ;
- Service finances.

### **1-3 Les objectifs de l'entreprise ENIEM**

Les évolutions technologiques et l'accroissement de la concurrence dans un environnement en perpétuel changement imposant à l'ENIEM d'être à l'écoute du client et chaque jour plus réactive.

Aussi dans le souci d'accroître la satisfaction de ses clients et de préserver son statut de leader de l'électroménager en Algérie, l'entreprise focalise sa politique qualité sur l'amélioration continue de ses produits et services.

Cette politique se manifeste par la ferme volonté de la direction générale a

- Accroître la satisfaction des clients ;
- Développer les compétences et la communication ;
- Veiller à la réduction des coûts de non qualité par maîtrise des processus ;
- Améliorer en continu l'efficacité du système de management qualité ;
- Pour mettre en œuvre sa politique, la direction générale de l'ENIEM s'engage à fournir les ressources nécessaires à l'atteinte de ses objectifs ;
- Se conforme aux exigences légales et réglementaires ;
- Appliquer et respecter les procédures du système de management de qualité.

#### **1 3-1 Objectif qualité**

- Développer les compétences ;
- Améliorer les produits existants ;
- Diversifier la gamme des produits ;
- Réduire les coûts de non qualité ;
- Augmenter la production ;
- Accroître la satisfaction du client ;
- Améliorer le chiffre d'affaire.

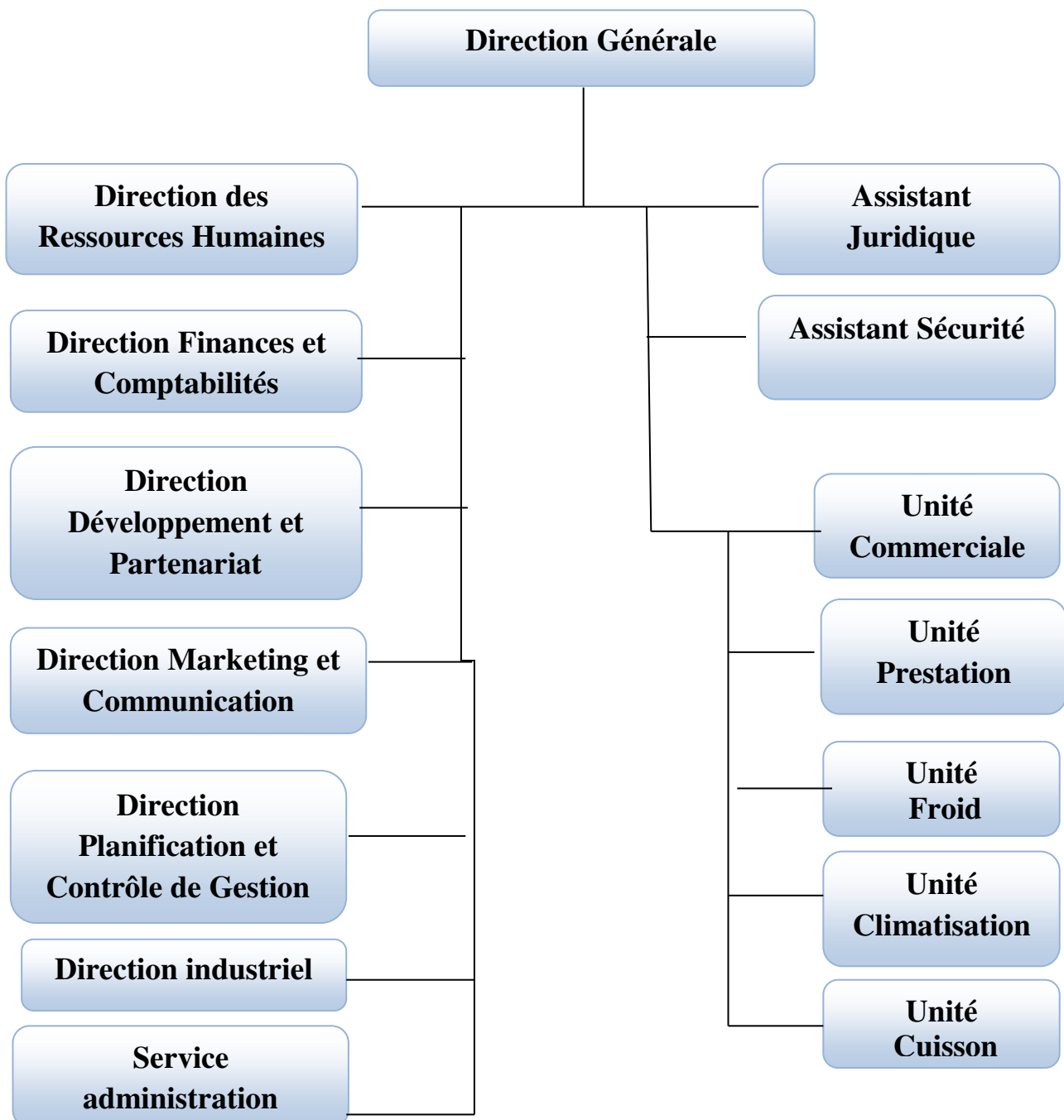
**1-3-2 Objectifs environnementaux**

En conformité avec sa politique environnement, l'ENIEM se fixe comme objectifs 2012

- La certification de l'entreprise à la norme IOS 14001 ;
- L'amélioration de la gestion des déchets ;
- La réalisation de la consommation des énergies et fluides ;
- La prévision des risques de pollution ;
- La sensibilisation des parties intéressées et la formation du personnel sur l'environnement.

**1-4 L'Organigramme Général de l'ENIEM.**

**Figure N04 : Structure général de l'ENIEM**



### **II.Présentation de l'unité commerciale**

L'unité commerciale est implantée dans la zone industrielle d'OUED-AISSI wilaya de TIZI-OUZO. Elle est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise, de la gestion du réseau et du service après-vente.

#### **2-1 La mission et les activités de l'unité commerciales**

##### **▪ Sa mission**

Sa mission étant l'étude de marché nationale et l'écoulement de tous les produits des unités de production.

##### **▪ Ses activités**

- Marketing ;
- La vente à travers ses moyens propres et réseaux d'agents agréés ;
- Service après-vente ;
- Gestion des stocks des produits finis de l'ENIEM ;
- La distribution et l'exportation des produits ENIEM.

#### **2-2 L'organisation de l'unité commerciale**

L'unité commerciale est organisée par :

##### **▪ La direction de l'unité commerciale**

À son niveau se fait toute orientation et prise de décision.

##### **▪ Le secrétariat**

Il s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité.

##### **▪ L'inspection techno commerciale et assurance qualité**

Son objectif est d'assurer la qualité des produits pour faire face à la concurrence et pour mieux connaître ses options à fin de maximiser la demande de la clientèle.

##### **▪ Assistant juridique**

Il s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux, aussi en cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers. L'unité commerciale est subdivisée en départements qui sont les suivants :

##### **▪ Département ventes locale (DVL)**

Assure la vente des produits à l'échelle nationale, le réseau des ventes est constitué essentiellement de divers clients, et des points de vente implantés à travers tout le pays.

Actuellement la nouvelle politique de vente est instaurée en se rapprochant des partenaires de distribution, et d'agents agréés.

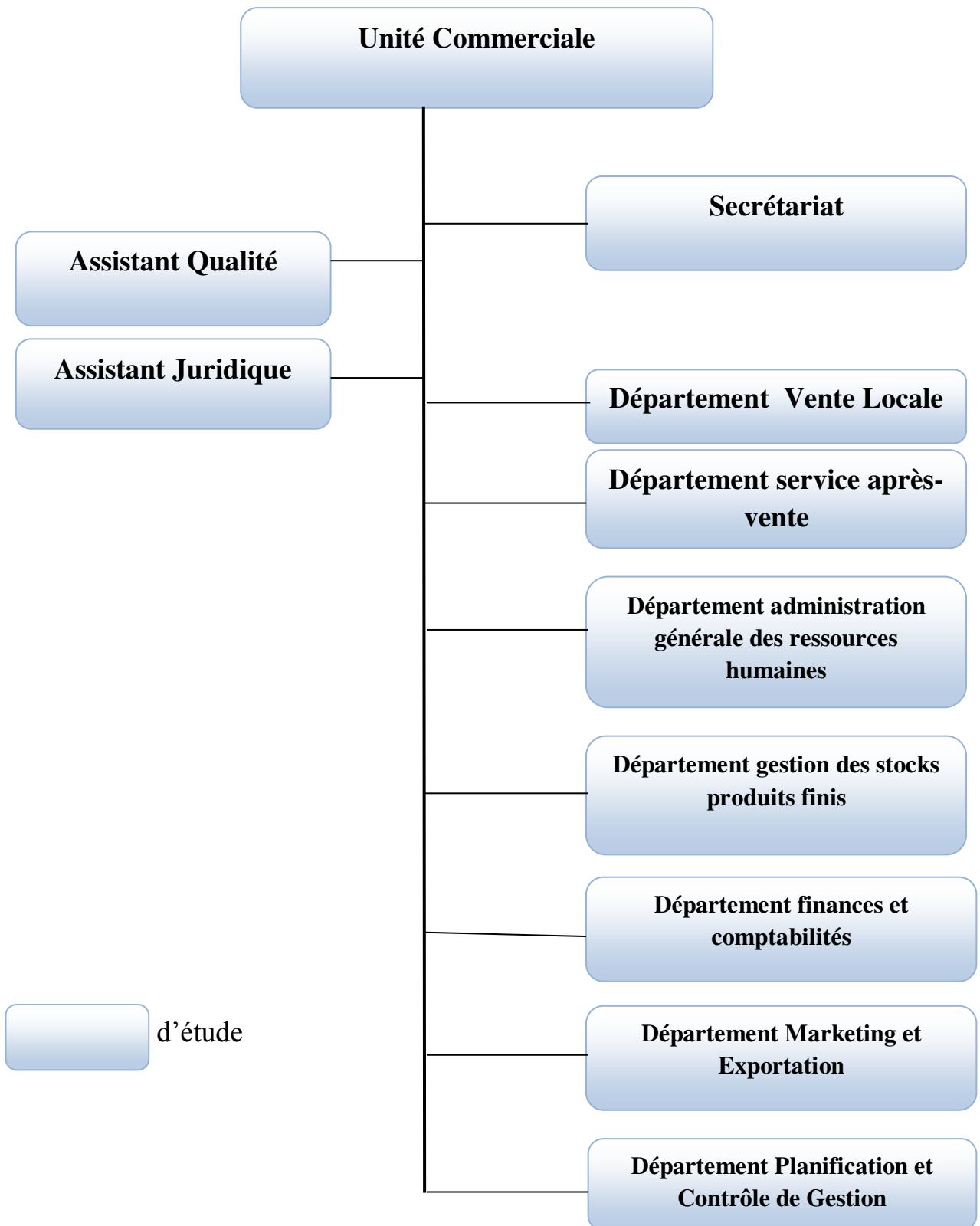
##### **▪ Département Service Après Vente (SAV)**

Charge de la répartition des produits ENIEM avec sans garantie.

- **Département gestion des stocks (DGS)**  
S'occupe de la gestion des différents stocks et leur suivi.
- **Département marketing et exploitation (DME)**  
Il élabore les études de marché, il assure la publicité aux produits ENIEM.
- **Département administration générale et ressources humaines**  
Il est en relation direct avec tous les autres départements, il se charge de la gestion du personnel de l'unité commerciale, la mise en place des organisations, et des réseaux informatiques, et les moyens généraux.  
Ce département s'occupe aussi des affaires juridiques avant la désignation d'un poste de juste principale.
- **Département planification et contrôle de gestion(DPCG)**  
Il a pour rôle de recueillir et contrôler un certains nombres d'informations liées principalement au volume du chiffre d'affaire réalisé, au volume des créances aux situations de trésorerie et aux effectifs.
- **Département finances et comptabilité (DFC)**  
Il assure la tenue de la comptabilité, la fiscalité et les finances à l'unité commerciale. Il est subdivisé en deux services :
  - Le service comptabilité général ;
  - Le service finances.

2-3 L'Organigramme de l'Unité Commerciale

Figure N°05 : structure de l'unité commerciale.



Source : Document interne à la direction générale de L'ENIEM

### **2.5. L'unité commerciale**

Chargée de commercialisation des produits finis de l'unité froid, climatisation et cuisson du réseau service après-vente.

Elle est organisée par :

- **La direction de l'unité commerciale** : à son niveau se fait toute orientation et prise de décision ;
- **Le secrétariat** : il s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité ;
- **L'inspection techno commerciale et assurance qualité** : son objectif est d'assurer la qualité des produits puis faire face à la concurrence et pour mieux connaître s'est options afin de maximiser la demande de la clientèle ;
- **Le juriste principal** : il s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux, aussi cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers.

L'unité commerciale est subdivisée en départements qui sont les suivants :

#### **1 Département vente**

Il s'occupe de la gestion des ventes et de l'établissement des factures.

#### **2 Département service après-vente**

Charge de la réparation des produits ENIEM avec et sans garantie.

#### **3 Département magasinage :**

Il s'occupe de la gestion des différents stocks et leur suivi.

#### **4 Département marketing :**

Il élabore les études de marché, il assure la publicité aux produits ENIEM. Et avant de les passé à la vente ils sont homologués par ce département.

### **Section 02 : Elaboration et analyse des écarts des principaux budgets de l'entreprise ENIEM**

Dans cette section nous allons étudier le plan budgétaire de l'exercice 2017 de l'entreprise ENIEM, dans laquelle en premier lieu nous présenterons les deux budgets essentiels de cette dernière, en deuxième lieu calcul et analyse des écarts, et en troisième lieu une comparaison du chiffre d'affaires et de production des deux exercices 2017-2018.

#### **2-1 Elaboration des budgets**

Les budgets qui seront présentés dans cette section sont :

- Le budget des ventes ;
- Le budget de production.

##### **2-1-1 Budgets de vente**

Le budget de vente est établi en premier lieu par l'unité commerciale, qui fixe ses prévisions de ventes en se basant sur une étude de marché (*déterminer les attentes des clients*), et en tenant compte de :

- Des meilleures réalisations des deux exercices précédents ;
- Du niveau des stocks des produits finis au 31/12/N-1 ;
- De la tendance du marché de l'électroménager ;
- la Saisonnalité des produits (budget mensuel) ;
- Les contrats signés à réaliser durant l'exercice N+1.

Avec le consentement de tous les responsables concernés l'unité commerciale procède à la finalisation de programme commerciale, il est ainsi transmis à la direction générale pour le valider, une fois validé, il sera transmis à la direction générale d'industrie avec le stock de clôture de l'exercice N-1, pour l'établissement de leurs programmes de production.

Ci –dessous le tableau des prévisions de ventes par produit des différentes unités de production pour l'exercice 2017 en KDA :

### *Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)*

**Tableau N°04 : Programme de ventes annuel par produit exercice 2017 (KDA) voir l'annexe n° 01**

DESIGNATION DES PDTS	PRIX DE GROS	PREVISIONS	
		QTT	VALEUR
REF 240 L PB GRIS	18,22287	3 000	54 669
REFRIGERATEUR 320 L	24,65251	9 000	221 873
REFRIGERATEUR 350 S	20,30207	5 000	101 510
CONG 220 F	25,64102	8 000	205 128
CONG BAHUT 1301	35,96194	2 500	89 905
CONG BAHUT 1686	39,18723	4 000	156 749
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,82987	2 000	109 660
CONSERVATEUR D 500	47,1298	1 500	70 695
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	44,50895	8 000	356 072
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,07338	4 000	180 294
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>47 000</b>	<b>1 546 555</b>
CUISINIERE BLANCHE	24,02838	25 400	610 321
CUISINIERE NOIRE	26,6666	6 000	160 000
CUISINIERE INOX	27,5762	8 000	220 610
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>39 400</b>	<b>990 930</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,28608	3 000	78 858
CLIMAT SPLIT12000 BTU	30,72085	6 900	211 974
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	40,39671	9 700	391 848
ARMOIRE CLIMAT 60000 Btu/ R410 A	153,59479	580	89 085
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>20 180</b>	<b>771 765</b>

Source :réalisé par l'entreprise (ENIEM)

Dans le but de réaliser ce programme prévisionnel des ventes voir l'améliorer, l'entreprise a mis en œuvre un plan marketing dont les principales actions portent sur :

- Participation aux différentes foires régionales nationales et internationales ;

- Organisation d'une campagne publicitaire pour faire connaître davantage les atouts des produits ENIEM ;
- Cadeau de fin d'année.

En plus, des actions pour lesquelles l'unité commerciale veille en permanence telles que :

- L'élargissement du réseau de distribution et du service après-vente ;
- La qualité des produits mis à la disposition des clients et des prestations assurées par l'entreprise (*garanti, disponibilité des pièces de rechange et de réparation*).

### **2-1-2 Budget de production**

Une fois que le programme de vente est établi, il sera communiqué à l'unité de production pour le comparer avec sa capacité de production. Cette dernière exprime ce que l'on est capable de produire avec des moyens donnés dans un temps donné.

Si les unités de production sont capables de fabriquer dans les délais les quantités demandées par l'unité commerciale, alors ils établissent un budget de production qui tient en compte les moyens humains et matériels dont elle dispose (*patrimoine de l'entreprise*) en mentionnant les quantités de matière et fournitures nécessaires.

Si les capacités de production sont inférieures aux prévisions de ventes, alors l'entreprise aura recours à l'investissement de production (*acquisition d'une nouvelle machine par exemple*) ou à un recrutement du personnel, qui sera intégré dans le budget de production.

Ce programme de production est ensuite envoyé aux différentes unités concernées y compris l'unité commerciale.

Ce programme de production a été établi sur la base de :

- Le programme des ventes mise en place par l'unité commerciale ;
- Le Niveau des stocks des produits finis au 31/12/N-1 ;
- La Capacité de production (*main d'œuvre, matière premières ...etc.*).

Ci-dessous le programme prévisionnel de production par produit des différentes unités de production pour l'exercice 2017.

## Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)

Tableau N°05 : Programme de production annuelle par produit exercice 2017 (KDA)  
voir l'annexe n° 01

DESIGNATION DES PDTS	PRIX DE CESS	PREVISIONS	
		QTT	VALEUR
REF 240 L PB GRIS	22,85349	6 550	108 544
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	7 200	170 682
REFRIGERATEUR 350 S	18,60112	6 800	129 017
CONG 220 F	27,45673	15 200	354 312
CONG BAHUT 1301	30,48787	5 611	181 206
CONG BAHUT 1686	36,48606	11 183	411 949
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	51,70618	3 867	192 752
CONSERVATEUR D 500	42,51915	5 245	214 953
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	42,85617	6 779	279 717
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,87469	22 050	956 710
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>90 485</b>	<b>2 999842</b>
CUISINIERE BLANCHE	21,75836	26 900	585 300
CUISINIERE NOIRE	22,90616	9 900	226 771
CUISINIERE INOX	25,36152	9 200	233 326
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>46 000</b>	<b>1 045 397</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	0	0	0
CLIMAT SPLIT12000 BTU	25,66105	6 000	153 966
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	37,26123	8 500	316 720
ARMOIRE CLIMAT 60000 Btul/ R410 A	128,0669	600	76 840
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>15 100</b>	<b>547 526</b>

Source : réalisé par l'entreprise (ENIEM)

### 2-2 Calcul et analyse des écarts des principaux budgets de l'ENIEM

Après l'établissement des budgets, intervient le contrôle budgétaire. Sa fonction consiste dans le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations.

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

Ensuite, contrôler les écarts constatés et surtout les analysés pour pouvoir savoir qu'elles sont les raisons de ces écarts, soit mauvaises prévisions, soit mauvaises réalisations dues à des raisons externes ou à un autre centre de responsabilité ou au service lui-même...etc. En fin le contrôle budgétaire provoque des actions correctives qui s'imposent en fonction de l'analyse des écarts.

Les écarts qui seront traités dans cette section sont :

- L'écart sur vente ;
- L'écart sur production.

## Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)

### 2-2-1 Contrôle des ventes (2017)

L'écart sur vente pour chaque produit des différentes unités de production est présenté dans le tableau ci-dessous, suivi de leur présentationschématique :

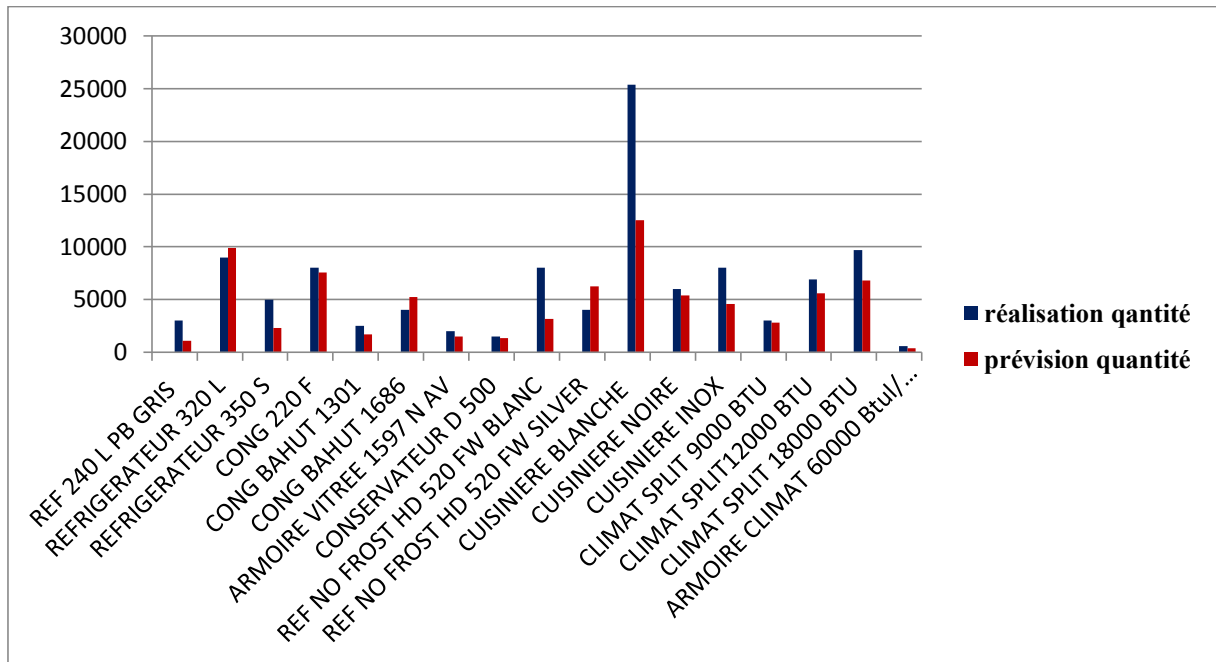
$$\text{L'écart sur chiffre d'affaires} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

**Tableau N°06 : Ecart sur vente par produit exercice 2017 (KDA)**

DESIGNATION DES PDTS	PRIX DE GROS	PREVISIONS		REALISATIONS		ECARTS		Taux de réalisation %	
		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR
REF 240 L PB GRIS	18,22287	3 000	54 669	1 071	19 517	-1 929	-35 152	36,00%	36%
REFRIGERATEUR 320 L	24,65251	9 000	221 873	9 890	243 813	890	21 940	110,00%	110%
REFRIGERATEUR 350 S	20,30207	5 000	101 510	2 295	46 593	-2 705	-54 917	45,90%	46%
CONG 220 F	25,64102	8 000	205 128	7 570	194 103	-430	-11 025	94,63%	95%
CONG BAHUT 1301	35,96194	2 500	89 905	1 670	60 056	-830	-29 849	66,80%	67%
aaCONG BAHUT 1686	39,18723	4 000	156 749	5 214	204 322	1 214	47 573	130,35%	130%
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,82987	2 000	109 660	1 509	82 738	-491	-26 922	75,45%	75%
CONSERVATEUR D 500	47,1298	1 500	70 695	1 315	61 976	-185	-8 719	87,67%	88%
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	44,50895	8 000	356 072	3 133	139 447	-4 867	-216 625	39,16%	39%
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,07338	4 000	180 294	6 258	282 069	2 258	101 775	156,00%	156%
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>47 000</b>	<b>1 546 555</b>	<b>39 925</b>	<b>1 334 634</b>	<b>-7 075</b>	<b>-211 921</b>	<b>84,95%</b>	<b>86%</b>
CUISINIERE BLANCHE	24,02838	25 400	610 321	12 528	301 028	-12 872	-309 293	49,32%	49%
CUISINIERE NOIRE	26,6666	6 000	160 000	5 380	143 466	-620	-16 534	89,67%	90%
CUISINIERE INOX	27,5762	8 000	220 610	4 570	126 023	-3 430	-94 587	57,13%	58%
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>39 400</b>	<b>990 930</b>	<b>22 478</b>	<b>570 517</b>	<b>-16 922</b>	<b>-420 413</b>	<b>57,05%</b>	<b>58%</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,28608	3 000	78 858	2 800	73 601	-200	-5 257	93,33%	93%
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	30,72085	6 900	211 974	5 591	171 760	-1 309	-40 214	81,03%	81%
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	40,39671	9 700	391 848	6 788	274 213	-2 912	-117 635	69,98%	67%
ARMOIRE CLIMAT 60000 Btu/ R410 A	153,59479	580	89 085	371	56 984	-209	-32 101	63,97%	64%
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>20 180</b>	<b>771 765</b>	<b>15 550</b>	<b>576 558</b>	<b>-4 630</b>	<b>-195 207</b>	<b>77%</b>	<b>75%</b>

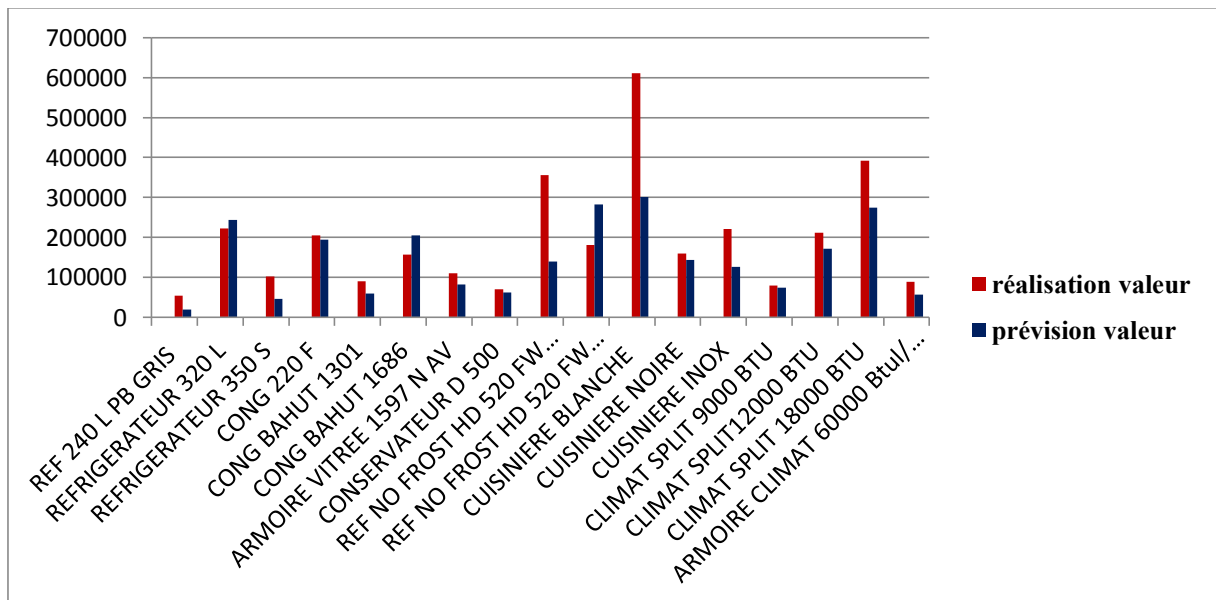
Source : Réaliser par nous même à partir des données de l'entreprise

Figure N°06 : Comparaison entre prévisions et réalisations de vente par produit (quantités)



Source : réalisé par nous même à partir de tableau N°05

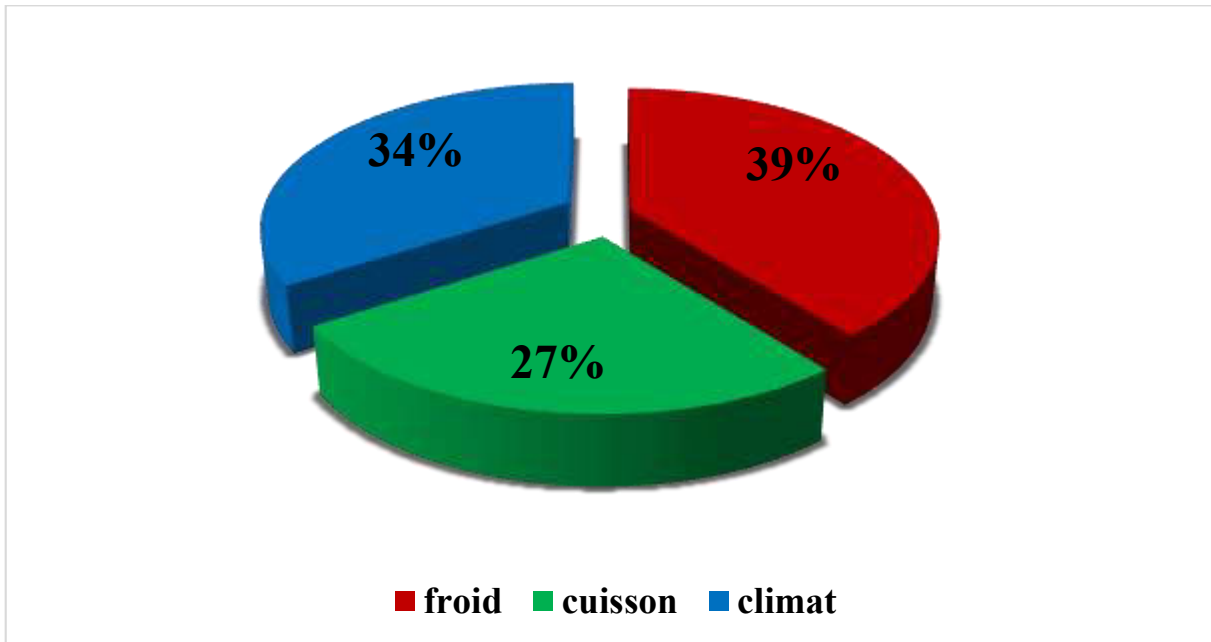
Figure N°07 : Comparaison entre prévisions et réalisations de vente par produit (valeurs)



Source : réalisé par nous même à partir de tableau N°05

Les présentations précédentes nous montrent que l'entreprise ENIEM n'a pas atteint la totalité de ses objectifs en termes de chiffre d'affaire pour toutes les unités de production, d'où s'impose des analyses et explication de ces écarts.

**Figure N°08 : Contribution au chiffre d'affaires par gamme de produit**



Source : réalisé par nous même à partir de tableau N°05

Les produits de l'unité Froid ont la plus grande part dans la réalisation du chiffre d'affaires avec 39% suivi de l'unité climat avec 34% puis l'unité cuisson avec 27%.

#### **2-2-1-1 Analyse et interprétation des écarts sur chiffre d'affaires**

##### **A) Gamme de Produit froid**

Les produits de l'unité Froid ont réalisés 85% de l'objectif annuel en quantité et 86% en valeur. Cette gamme de produits a réalisé un chiffre d'affaires de 1334634 KDA contre 1546555 KDA prévu, soit 39925 appareils vendus contre 47000 prévus, soit un écart négatif - 211921 KDA et -7075 appareils.

##### **B) Gamme de produit cuisson**

Les produits de l'unité Cuisson ont réalisés 57% de l'objectif annuel en quantité et 58% en valeur. Cette gamme de produits à réaliser un chiffre d'affaires de 570517 KDA contre 990930 KDA prévu, soit 22478 appareils vendus contre 99400 prévus, soit un écart négatif de -420413 KDA et -16922 appareils.

##### **C) Gamme de produit Climatisation**

Les produits de l'unité Climatisation ont réalisés 77% de l'objectif annuel en quantité et 75% en valeur.

Cette gamme de produit a réalisé un chiffre d'affaires 576558 KDA contre 771765 KDA prévu, soit 15550 appareils vendus contre 20180 prévus, soit un écart négatif de -195207 KDA et -4630 appareils.

### **2-2-1-2 Explication des écarts**

Comme nous le constatons dans le tableau N°06 et dans ses représentations graphique N°04 relatives aux écarts par produits, il y'a des écarts positifs et des écarts négatifs :

**Pour les écarts positifs, ces derniers sont dus :**

- A la qualité et la renommée des produits de l'entreprise ENIEM ;
- Aux prix raisonnables des produits (*la qualité pour un prix raisonnable*) ;
- A une forte sollicitation de certains produits ;
- A la disponibilité de certains produits au cours de cette période dans la majorité des points de ventes, ce qui a augmenté les ventes.

**Quant aux écarts négatifs ceux-ci sont dus :**

- La surévaluation des prévisions, c'est-à-dire que les prévisions sont importantes par rapport aux réalisations ;
- Saisonnalité des ventes de certains produits de l'entreprise. L'ENIEM dispose de très grande variété de gamme et il ya des produits qui se vendent facilement l'été et qui s'écoulent par unité l'hiver et vice-versa, d'où le ralentissement des ventes de certains produits durant cette période ;
- Phénomène de disponibilité (rupture des stocks de certains produits). Parfois, l'entreprise connaît des ruptures des stocks au niveau des antennes de ventes (surtout ceux qui sont loin de l'entreprise mère), ce qui est un manque à gagner pour l'entreprise.
- Le déclin du marché causé par la concurrence ;
- La non compétitivité de certains produits de l'entreprise du point de vue qualité ;
- La forte concurrence existante avec l'introduction des produits étrangers sur le marché local.

### **2-2-2 Contrôle de production (2017)**

Les écarts sur production entre les prévisions et les réalisations pour l'exercice 2017 sont présentés dans le tableau suivant :

<p style="text-align: center;"><b>Ecart sur production = Production Réelle- Production prévisionnelle</b></p>
---

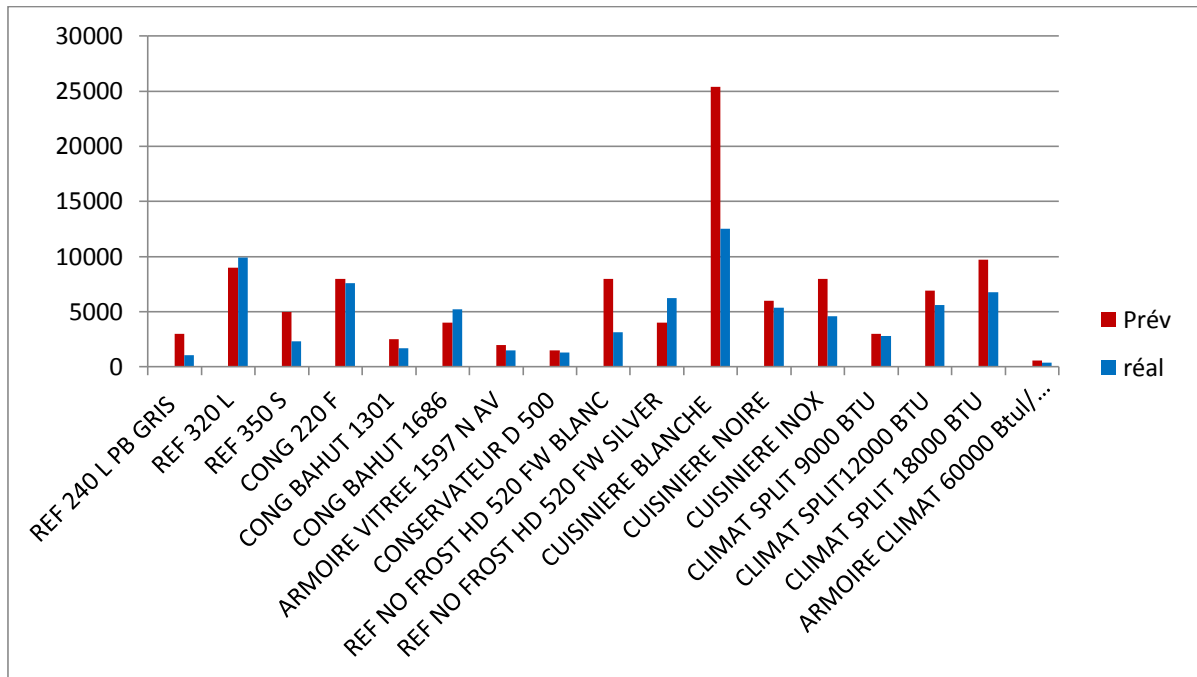
## *Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)*

**Tableau N°07 : Ecart sur production par produit exercice 2017 (KDA)**

Désignation des PDTS	prix de CESS	Prévisions		Réalizations		Ecart		taux de Réalisation %	
		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR
REF 240 L PB GRIS	22,85349	6 550	108 544	313	5 187	-6 237	-103 357	5%	5%
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	7 200	170 682	3 616	85 720	-3 584	-84 962	50%	50%
REFRIGERATEUR 350 S	18,60112	6 800	129 017	3 995	75 798	-2 805	-53 219	59%	59%
CONG 220 F	27,45673	15 200	354 312	8 029	187 156	-7 171	-167 156	53%	53%
CONG BAHUT 1301	30,48787	5 611	181 206	3 006	97 078	-2 605	-84 128	54%	54%
CONG BAHUT 1686	36,48606	11 183	411 949	5 050	186 027	-6 133	-225 922	45%	45%
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	51,70618	3 867	192 752	1 988	99 093	-1 879	-93 659	51%	51%
CONSERVATEUR D 500	42,51915	5 245	214 953	1 822	74 670	-3 423	-140 283	35%	35%
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	42,85617	6 779	279 717	3 279	135 299	-3 500	-144 418	48%	48%
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,87469	22 050	956 710	8 100	351 445	-13 950	-605 265	37%	37%
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>90 485</b>	<b>2 999 842</b>	<b>39 198</b>	<b>1 297 472</b>	<b>-51 287</b>	<b>1 702 370</b>	<b>43%</b>	<b>43%</b>
CUISINIERE BLANCHE	21,75836	26 900	585 300	12 949	281 749	-13 951	-303 551	48%	48%
CUISINIERE NOIRE	22,90616	9 900	226 771	5 695	130 451	-4 205	-96 320	58%	58%
CUISINIERE INOX	25,36152	9 200	233 326	3 680	93 330	-5 520	-139 996	40%	40%
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>46 000</b>	<b>1 045 397</b>	<b>22 324</b>	<b>505 530</b>	<b>-23 676</b>	<b>-539 867</b>	<b>49%</b>	<b>49%</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	0	0	0	0	0	0	0	0%	0%
CLIMAT SPLIT12000 BTU	25,66105	6 000	153 966	2 565	65 821	-3 435	-88 145	43%	43%
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	37,26123	8 500	316 720	2 054	76 535	-6 446	-240 185	24%	24%
ARMOIRE CLIMAT 60000 BTUL/ R410 A	128,0669	600	76 840	0	0	-600	-76 840	0%	0%
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>15 100</b>	<b>547 526</b>	<b>4 619</b>	<b>142 356</b>	<b>-10 481</b>	<b>-405 170</b>	<b>31%</b>	<b>26%</b>

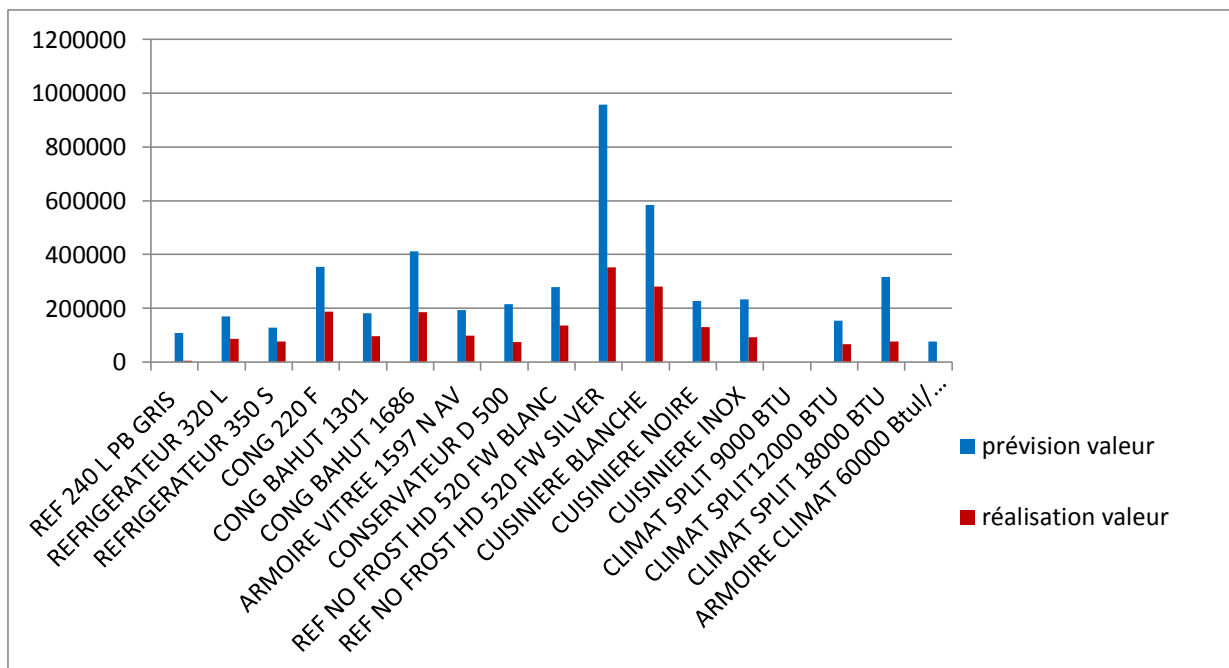
**Source :** Réalisé par nos même à partir des données de l'entreprise.

Figure N°09 : Comparaison entre prévisions et réalisations de production par produit (quantités)



Source : réalisé par nous même à partir de Tableau N° 06

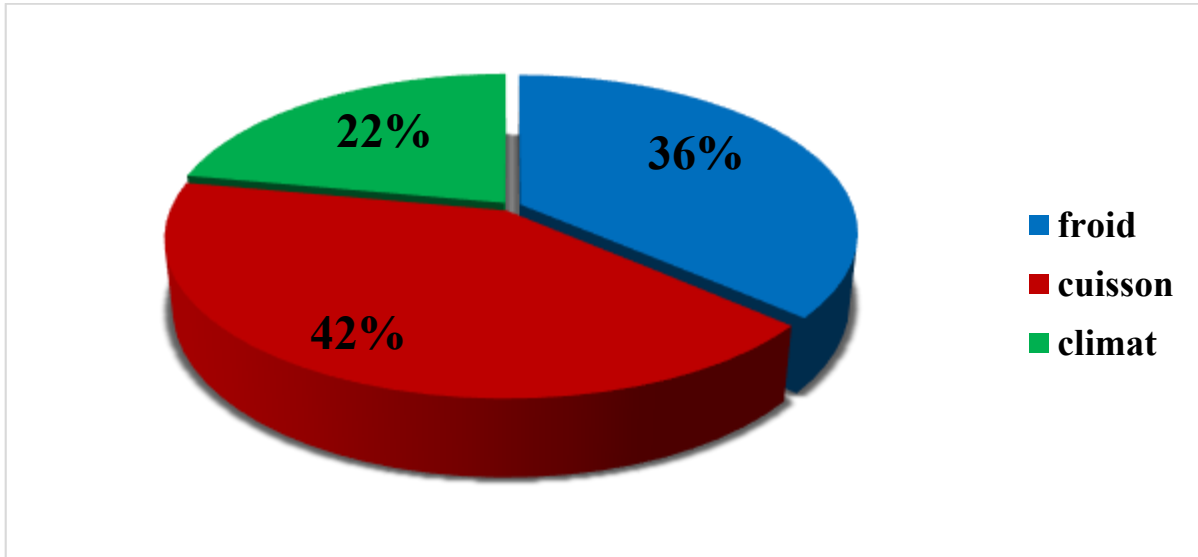
Figure N°10 : Comparaison entre prévisions et réalisations de production par produit (valeurs)



Source : réalisé par nous même à partie de tableau N°06

Les présentations précédentes nous montrent que l'entreprise ENIEM n'a pas atteint la totalité de ses objectifs en termes de production pour toutes les unités de production, d'où s'impose des analyses et explication de ces écarts.

**Figure N°11 : Contribution à la production réalisée par unité de production**



Source : réalisé par nous même à partir de tableau N°06

Les produits de l'unité Cuisson ont la plus grande part dans la réalisation de production avec 42% suivi de l'unité Froid avec 36% et l'unité climat avec 22%.

#### **2-2-2-1 Analyse et interprétation des écarts sur production**

##### **A) Unité Froid**

L'unité Froid à réaliser 43% de l'objectif annuel en quantité et en valeur, la production réalisée est d'une valeur 1297472 KDA contre 2999842 KDA prévu, soit 39198 appareils produites contre 90485 prévus, soit un écart négatif de -1702370 KDA et -51287 appareils.

##### **B) Unité Cuisson**

L'unité Cuisson a réalisé 49% de l'objectif annuel en quantité et en valeur. La production réalisée est d'une valeur de 505530 KDA contre 1045397 KDA prévu, soit 22324 appareils produites contre 46000 prévus, soit un écart négatif de -539867 KDA et -23676 appareils.

##### **C) Unité climatisation**

L'unité Climatisation a réalisé 31% de l'objectif annuel en quantité et 26% en valeur. La production réalisée est d'une valeur de 142356 en KDA contre 547526 KDA prévu, soit 4619 appareils produite contre 15100 prévus, soit un écart négatif de -405170 KDA et -10481 appareils.

### **2-2-2-2Explication des écarts**

Comme nous le constatons dans le tableau N°07 et dans les représentations graphiques N° 07 relatives aux écarts par produit, il y'a des écarts négatifs :

**Ces écarts négatifs, sont dus :**

- A l'absentéisme particulièrement causé par les intempéries ;
- Rupture de stocks : non alimentation des chaines de production en composants et matières ;
- **Panne** : arrêt des moyens de production pour mauvaises qualité, EX : chaine, installation, équipement et outil de production ;
- **JNPT** : journées non programmée travaillée, EX : décalage dû aux fêtes religieuses.
- Non qualité : arrêt de moyenne de production pour mauvaise qualité de matière, pièce au travail (problème de conformité), EX : pièce non conforme, mal fabriqué, réparation,...etc.
- **Organisation** : arrêt dû aux erreurs de gestion, EX : Problème d'inventaire.
- **Manque d'effectifs** : non atteinte de la production pour manque d'effectifs ;
- **Energie utilité** : arrêt de production pour manque d'énergie et / ou utilité, EX : coupure d'électricité, gaz, eau ;
- **JPNT** : journées programmées non travaillées, EX : abaissement des cadences pour manque de financement ;
- **Moyens de manutention** : manque de moyen de manutention, EX : saturation des magasins de stockages de produits finis.
- **Entretien préventif** : arrêt décidé pour mévente de produits finis, sur stock, manque de financement.

### **2-3 Evolution en termes de chiffre d'affaires et de production**

Après avoir calculé et analysé les écarts sur chiffre d'affaires et sur production de l'exercice 2017, nous avons opté pour une comparaison entre les réalisations des deux exercices 2017-2018 en termes de chiffre d'affaires et de production pour l'évolution relative à l'exercice 2017.

#### **2-3-1 Evolution du chiffre d'affaire**

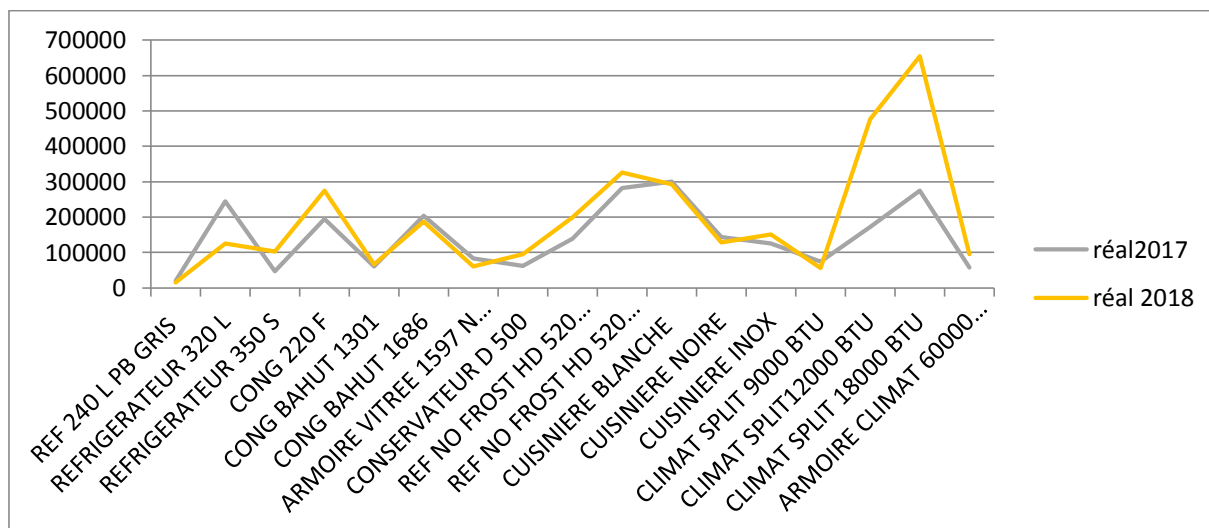
L'étude de l'évolution du chiffre d'affaires, rattachée à l'entreprise ENIEM des deux exercices 2017-2018, nous a montré un ensemble de résultats qu'on a tracé dans le tableau ci-dessous.

**Tableau N°08 : Tableau comparatif (Evolution) des deux exercices (2017 / 2018)**

DESIGNATION DES PDTS	2017		2018		Evolution	
	Réal en quantité	Réal en valeur	Réal en quantité	Réal en valeur	Quantité	Valeur
REF 240 L PB GRIS	1 071	19 517	844	15 389	-227	-4 128
REFRIGERATEUR 320 L	9 890	243 813	5 061	125 181	-4 829	-118 632
REFRIGERATEUR 350 S	2 295	46 593	5 038	102 445	2 743	55 852
CONG 220 F	7 570	194 103	9 793	274 831	2 223	80 738
CONG BAHUT 1301	1 670	60 056	1 865	67 125	195	7 069
CONG BAHUT 1686	5 214	204 322	4 763	186 910	-451	-17 412
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	1 509	82 738	1 120	61 443	-389	-21 295
CONSERVATEUR D 500	1 315	61 976	2 019	95 236	704	33 260
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	3 133	139 447	4 408	198 722	1 275	59 275
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	6 258	282 069	6 894	326 555	636	44 486
<b>S/T QTES FROID</b>	<b>39 925</b>	<b>1 334 634</b>	<b>41 805</b>	<b>1453 838</b>	<b>1 880</b>	<b>119 204</b>
CUISINIERE BLANCHE	12 528	301 028	11 661	293 204	-867	-7 824
CUISINIERE NOIRE	5 380	143 466	4 706	128 276	-674	-15 190
CUISINIERE INOX	4 570	126 023	5 258	150 687	688	24 664
<b>S/T QTES CUISSON</b>	<b>22 478</b>	<b>570 517</b>	<b>21 625</b>	<b>572 167</b>	<b>-853</b>	<b>1 650</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	2 800	73 601	2 126	55 956	-674	-17 645
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	5 591	171 760	13 560	477 298	7 969	305 538
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	6 788	274 213	15 888	653 708	9 100	379 495
ARMOIRE CLIMAT 60000 Btu/ R410 A	371	56 984	644	95 982	273	38 998
<b>S/T QTES CLIMAT</b>	<b>15 550</b>	<b>576 558</b>	<b>32 218</b>	<b>1282945</b>	<b>16 668</b>	<b>706 387</b>

Source : réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

**Figure N°12 : Evolution annuelle des ventes en quantité (2017/2018)**



Source : réalisé par nous même à partir du tableau N°8

Selon le tableau et le graphe présenté ci-dessus nous constatons :

▪ **Unité Froid**

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 119 204 par rapport à celui de 2017, ceci est engendré par une augmentation de la demande de 1880.

## Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)

### ▪ Unité Cuisson

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 1650 par rapport à celui de 2017, Alors qu'on a enregistré une baisse de la demande de 853, ceci est dû à une augmentation de prix de vente unitaire.

### ▪ Unité Climatisation

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 706 387 par rapport à celui de 2017, ceci est engendré par une augmentation de la demande de 16668.

### 2-3-2 Evolution de production

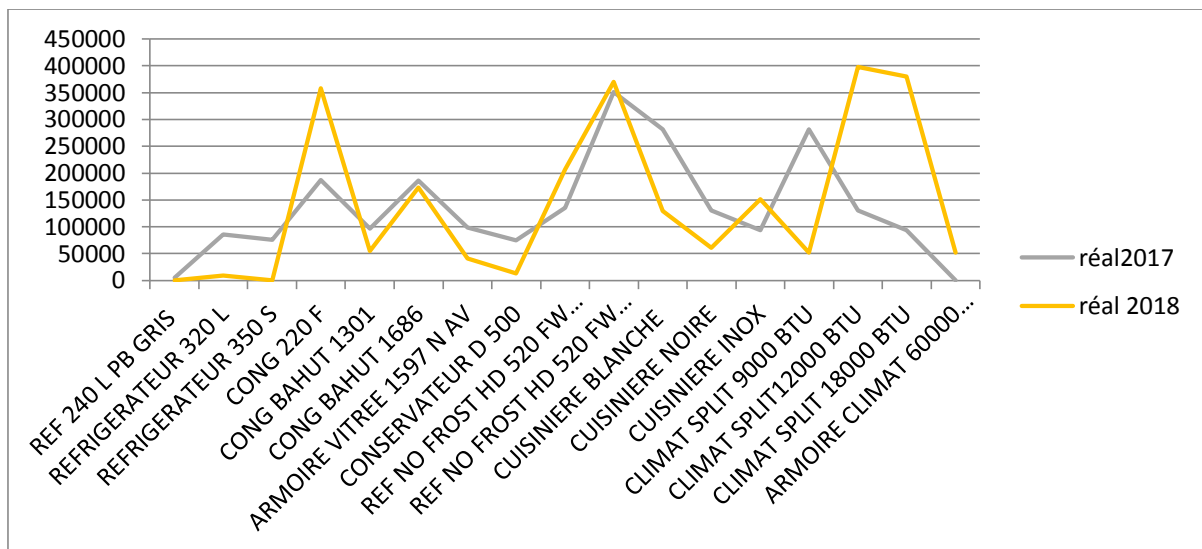
L'étude de l'évolution des réalisations de production rattachée à l'entreprise ENIEM des deux exercices 2017-2018, nous a montré un ensemble de résultats qu'on a tracé dans le tableau ci-dessous.

**Tableau N°09 : Tableau comparatif (Evolution) des deux exercices (2017/2018)**

DESIGNATION DES PDTS	2017		2018		Evolution
	Prév	Réal	Prév	Réal	2017/2018
REF 240 L PB GRIS	6 550	313	0	0	-313
REFRIGERATEUR 320 L	7 200	3 616	0	374	-3 242
REFRIGERATEUR 350 S	6 800	3 995	0	0	-3 995
CONG 220 F	15 200	8 029	8 000	13 035	5 006
CONG BAHUT 1301	5 611	3 006	3 000	1 809	-1 197
CONG BAHUT 1686	11 183	5 050	3 600	4 738	-312
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	3 867	1 988	0	796	-1 192
CONSERVATEUR D 500	5 245	1 822	1 500	306	-1 516
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	6 779	3 279	8 600	4 821	1 542
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	22 050	8 100	8 707	8 074	-26
<b>S/T QTES FROID</b>	<b>90 485</b>	<b>39 198</b>	<b>33 407</b>	<b>33 953</b>	<b>-5 245</b>
CUISINIERE BLANCHE	26 900	12 949	19 700	6 402	-6 547
CUISINIERE NOIRE	9 900	5 695	6 300	3 126	-2 569
CUISINIERE INOX	9 200	3 680	29 975	6 363	2 683
<b>S/T QTES CUISSON</b>	<b>46 000</b>	<b>22 324</b>	<b>55 975</b>	<b>15 891</b>	<b>-6 433</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	0	0	2 080	2 040	2 040
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	6 000	2 565	13 833	13 876	11 311
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	8 500	2 054	14 052	10 403	8 349
ARMOIRE CLIMAT 60000 Btu/ R410 A	600	0	68 943	439	439
<b>S/T QTES CLIMAT</b>	<b>15 100</b>	<b>4 619</b>	<b>98 908</b>	<b>26 758</b>	<b>22 139</b>
<b>T/Qtés</b>	<b>151 585</b>	<b>66 141</b>	<b>188 290</b>	<b>76 602</b>	<b>10 461</b>
<b>T/Valeurs</b>	<b>4 592 765</b>	<b>1 945 358</b>	<b>11 625 684</b>	<b>2 449 801</b>	<b>504 443</b>

Source : réalisé par nous même à partir les données de l'entreprise

Figure N°13 : Evolution annuelle de production en quantité (2017/2018)



Source : réaliser par nous même à partir du tableau N°08

Selon le tableau et le graphe présenté ci-dessus nous constate :

▪ **Unité Froid :**

En 2018, les réalisations de production en quantité sont inférieures à celles de 2017, Ce qui reflète un ralentissement de la production de l'ENIEM avec une diminution de 5245 en 2018.

▪ **Unité Cuisson :**

En 2018, les réalisations en quantité sont inférieures à celles de 2017, Ce qui reflète un ralentissement de la production de l'ENIEM avec une diminution de 6433 en 2018.

▪ **Unité Climatisation :**

EN 2018, les réalisations de production en quantité sont supérieures à celles de 2017, Ce qui reflète une amélioration dans la production de l'ENIEM traduite par une augmentation de 22139 dans les quantités produites en 2018.

### Conclusion

L'étude effectuée au sein de l'ENIEM nous a permis de prendre connaissance sur la mise en place du contrôle budgétaire par l'analyse des écarts pour l'amélioration de sa gestion qui nécessite des techniques utilisées par le contrôleur de gestion. Et nous avons pu vérifier l'importance du contrôle budgétaire qui est un instrument de gestion pour toute entreprise industrielle à l'image de l'ENIEM, dans la mesure où il aide à la réalisation des objectifs qu'elle fixe.

Cette étude nous a permis de constater :

### ***Chapitre 03 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts(ENIEM)***

---

- Une amélioration des ventes de l'entreprise ENIEM durant l'année 2018 pour les produits de gammes Froid et Climatisation, contrairement aux produits de gamme Cuisson.
- Un ralentissement dans la production de l'unité Froid et Cuisson contrairement à l'unité Climatisation, ceci dus à des facteurs internes, à l'entreprise, qui réduisent la capacité de production comme les pannes machines , manque d'effectif, ...etc.

D'une manière générale, malgré les écarts défavorables dégagés durant l'exercice 2017, l'entreprise essaie toujours d'améliorer sa production et ses ventes, ce qui apparait durant l'exercice 2018.

Durant notre travail, nous avons essayé de donner des réponses jugées primordiales à la question principale «*Comment le contrôle budgétaire contribue-t-il à l'amélioration de la gestion de l'entreprise ?* » Pour cela nous avons essayé de présenter deux principaux budgets de l'ENIEM à savoir de vente et de production et essayer d'appréhender l'analyse des différents écarts de réalisations et de comprendre le principe de mise en œuvre des actions correctives.

Le contrôle de gestion est considéré comme la maîtrise et le pilotage de la performance d'une entreprise, c'est le processus par lequel les managers vérifient que les ressources sont obtenus et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts tracés par l'organisation, à l'aide des différents outils dont il dispose.

La gestion budgétaire demeure un outil privilégié du contrôle de gestion, c'est l'élément centrale de ce dernier, elle se calque parfaitement avec la structure de l'entreprise. Elle consiste à incorporer tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans des programmes de prévision appelés «budget», à constater les écarts entre celle-ci et les résultats réellement obtenus et à décider des initiatives à entreprendre pour corriger la trajectoire des réalisations afin de la tendre vers les objectifs tracés.

Le Souci premier des entreprises est la vente de sa production dans le but de s'accaparer d'une part de marché importante, pour y parvenir, elle met en place un programme des ventes appelé budget commerciale, c'est la pierre angulaire de la gestion budgétaire, autrement dit, c'est un budget déterminant. Quoique ce dernier ne peut être établi du moment que l'on ne peut vendre sans produire, d'où la nécessité d'un budget (programme) de production en prenant en considération les moyens matériels en place qui ne sont pas modifiables à court terme, les moyens humains disponibles et les matières premières nécessaires.

La démarche budgétaire permet à l'ENIEM de dégager l'adéquation optimale des ressources aux besoins, de garantir la maîtrise des évolutions des dépenses et de prévenir les risques auxquels elle est exposée, ils permettent aussi d'avoir une vision claire sur l'avenir. Ce qui nous amène à confirmer notre première hypothèse.

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

informations basées sur l'interprétation et l'identification des causes des écarts et les actions correctives pour rattraper le budget. A ce stade, nous pouvons alors confirmer notre deuxième hypothèse.

Pour que les unités (production-commerciale) puissent réaliser leurs objectifs de pérennité, survie et positiver leurs écarts, nous proposons ce qui suit :

- une stratégie commerciale adoptée aux besoins et aux capacités de ces unités pour faire face à la concurrence dans le domaine ;
- Installation d'un plan de gestion moderne de la production ;
- Diversifier les politique d'investissement ;
- Opter à des améliorations de modèle que le client achète plus ;
- Le recours aux heures supplémentaires ;
- Renforcement de l'effectif par le recrutement des compétences nécessaire ;
- Renouvellement des machines mal entretenues tombant trop souvent en panne.

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

# Bibliographie

## Ouvrages

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, «Contrôle de gestion», Edition : Dunod, Paris, 2007.
- BEATRICE, Grandguillot.F, « L'essentiel du contrôle de gestion», Paris, 2009.
- BERLAND N, «Le contrôle budgétaire», Edition : La découverte, Paris, 2004.
- BOUQUIN Henri, «La maîtrise des budgets dans l'entreprise», Edition : Edicef, 1992.
- BOUQUIN Henri, «Contrôle de gestion», 9<sup>ème</sup> édition, presse universitaire de France, 2010.
- BOUQUIN Henri, Dubuisson Stéphanie Thiery, « Comptabilité de gestion», Edition : Economica, 2010.
- CIBERT A, «Comptabilité analytique de gestion», 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 1987.
- COSSUS Claude, «Ecart et contrôle budgétaire», Edition : Vuibert, Paris, 1989.
- DEPALLENS Geoges, «La gestion financière de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition SIREY, Paris, 1971.
- DORIATH Brigitte, «Le contrôle de gestion en 20 Fiche», 5<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008.
- DORIATH.B, GOUJET.Ch, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> édition : DUNOD, Paris, 2007.
- DUNAS Guy, LARUE Daniel, Contrôle de gestion 2<sup>ème</sup> édition, Paris : Edition litec, 2005.
- FORGET Jack, Gestion budgétaire : «Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise», Edition : Organisation, Paris, 2005.
- GERVAIS Michel, «Contrôle de gestion», Edition : Economica, Paris ,2005.
- GERVAIS Michel, «Contrôle de gestion», Edition : Economica, Paris, 2000.
- GRANDGUILLOT B et F, «L'essentiel du contrôle de gestion», 8<sup>ème</sup> édition, Gualino-Lextenso, France, 2014.
- HONORAT Philippe, «Le budget facile pour les managers, démarche, indicateurs, tableau de bord», 2<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation France, paris ,2009.
- HORNGREN Charles, ALNOOR Bhimani, SRIKANT Datar, GEORGE Foster, «Contrôle de gestion et gestion budgétaire», Edition : Pearson Education, Paris, 2006.
- HUTIN.H «toute la finance d'entreprise en pratique», 2<sup>ème</sup> Edition : Organisation, Paris, 2003.
- LANGLOIS Georges, «Contrôle de gestion», 4<sup>ème</sup> Edition Foucher, vanves, 2010.
- LANGLOIS.L, BANNIER. C, BRINGER. M, «Contrôle de gestion», édition BERTI, Paris, 2006.
- LEROY Merlin, « Le tableau de bord», Edition : Organisation, Paris, 1991.
- LOCHARD Jean, «La gestion budgétaire outil de pilotage des managers», Edition : Organisation, collection schémacolor, 1998.
- MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion», Paris : Edition Ellipses, 2001.
- NICOLAS Berland, «Le contrôle budgétaire », Edition La découverte et Syros, Paris, 2002.
- SELMER Caroline, «Construire et défendre son budget : outils, méthode et comportement», Edition : Dunod, Paris, 2004.

## Mémoires et thèses

- AISSANI Rima, AISSANI Siham, «Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire, Cas : Cevital », Mémoire Master en Comptabilité, contrôle et Audit, Université Mira de Bejaia, 2014.
- BERLAND Nicolas, «L'histoire du contrôle budgétaire», Thèse de doctorat, science de gestion, université Paris IX Dauphine, 1999.
- IDIR Lahlou, CHOUF Cherif, «La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion, Cas : EPB », Mémoire de Master en Finance d'entreprise, Université Mira de Bejaia, 2017.

## Webographie

- [WWW.Doc-etudiant.Fr](http://WWW.Doc-etudiant.Fr) (PDF).

# Liste des Tableaux

<b>Tableau N°</b>	<b>Titres</b>	<b>Pages</b>
<b>Tableau N° 01</b>	Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	<b>8</b>
<b>Tableau N° 02</b>	modèle de présentation d'un budget des ventes	<b>18</b>
<b>Tableau N° 03</b>	méthode de calcul de la CAF	<b>23</b>
<b>Tableau N° 04</b>	Programme de vente annuel par unité de production pour l'exercice 2017	<b>61</b>
<b>Tableau N° 05</b>	Programme de production annuel par unité de production pour l'exercice 2017	<b>63</b>
<b>Tableau N° 06</b>	Ecart sur vente par produit des différentes unités 2017	<b>64</b>
<b>Tableau N° 07</b>	Ecart sur production par produit des différentes unités 2017	<b>68</b>
<b>Tableau N° 08</b>	Tableau comparatif (évolution) des deux exercices (2017-2018)	<b>72</b>
<b>Tableau N° 09</b>	Tableau comparatif (évolution) des deux exercices (2017-2018)	<b>73</b>

# Liste des Figures

<b>Figure N°</b>	<b>Titres</b>	<b>Pages</b>
<b>Figure N° 01</b>	Présentation de la gestion budgétaire	<b>11</b>
<b>Figure N° 02</b>	Processus du contrôle budgétaire	<b>37</b>
<b>Figure N° 03</b>	La décomposition de l'écart sur marge	<b>41</b>
<b>Figure N°04</b>	Structure générale de l'ENIEM	<b>55</b>
<b>Figure N° 05</b>	Structure de l'unité commerciale	<b>58</b>
<b>Figure N° 06</b>	Comparaison entre prévisions et réalisations de ventes pour produit (quantité)	<b>65</b>
<b>Figure N° 07</b>	Comparaison entre prévisions et réalisations de ventes par produit (valeurs)	<b>65</b>
<b>Figure N°08</b>	Contribution au chiffre d'affaires par gamme de produit	<b>66</b>
<b>Figure N° 09</b>	Comparaison entre prévision et réalisation de production par produit (Quantité)	<b>69</b>
<b>Figure N°10</b>	Comparaison entre prévisions et réalisations de production par produit (valeurs)	<b>69</b>
<b>Figure N°11</b>	Contribution à la production réalisée par unité de production	<b>70</b>
<b>Figure N°12</b>	Evolution annuelle des ventes en quantité (2017 /2018)	<b>72</b>
<b>Figure N°13</b>	Evolution annuelle de production en quantité (2017-2018)	<b>74</b>

<b>EXERCICE 2017</b>	<b>COMMERCIALE</b>					<b>PRODUCTION</b>				
	PRIX DE GROS HT	PREVISIONS		REALISATION		COUT PRODUCTION	PREVISIONS		REALISATION	
		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR
DESIGNATIONS DES PDTS										
REF 240 L PB GRIS	18,22287	3 000	54 669	1 071	19 517	16,57155	6 550	108 544	313	5 187
REFRIGERATEUR 320 L	24,65251	9 000	221 873	9 890	243 813	23,70586	7 200	170 682	3 616	85 720
REFRIGERATEUR 350 S	20,30207	5 000	101 510	2 295	46 593	18,97314	6 800	129 017	3 995	75 798
CONG 220 F	25,64102	8 000	205 128	7 570	194 103	23,31002	15 200	354 312	8 029	187 156
CONG BAHUT 1301	35,96194	2 500	89 905	1 670	60 056	32,29472	5 611	181 206	3 006	97 078
CONG BAHUT 1686	39,18723	4 000	156 749	5 214	204 322	36,83709	11 183	411 949	5 050	186 027
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,82987	2 000	109 660	1 509	82 738	49,84534	3 867	192 752	1 988	99 093
CONSERVATEUR D 500	47,12980	1 500	70 695	1 315	61 976	40,98243	5 245	214 953	1 822	74 670
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	44,50895	8 000	356 072	3 133	139 447	41,26227	6 779	279 717	3 279	135 299
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,07338	4 000	180 294	6 258	282 069	43,38822	22 050	956 710	8 100	351 445
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>47 000</b>	<b>1 546 553</b>	<b>39 925</b>	<b>1 334 634</b>	<b>327</b>	<b>90 485</b>	<b>2 999 842</b>	<b>39 198</b>	<b>1 297 472</b>
CUISINIERE BLANCHE	24,02838	25 400	610 321	12 528	301 028	21,75836	26 900	585 300	12 949	281 749
CUISINIERE NOIRE	26,66660	6 000	160 000	5 380	143 466	22,90616	9 900	226 771	5 695	130 451
CUISINIERE INOX	27,57620	8 000	220 610	4 570	126 023	25,36152	9 200	233 326	3 680	93 330
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>39 400</b>	<b>990 930</b>	<b>22 478</b>	<b>570 517</b>		<b>46 000</b>	<b>1 045 397</b>	<b>22 324</b>	<b>505 530</b>
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,28608	3 000	78 858	2 800	73 601		0	0	0	0
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	30,72085	6 900	211 974	5 591	171 760	25,66105	6 000	153 966	2 565	65 821
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	40,39671	9 700	391 848	6 788	274 213	37,26123	8 500	316 720	2 054	76 535
ARMOIRE CLIMAT 60 000 Btu/ R410 A	153,59479	580	89 085	371	56 984	128,06687	600	76 840	0	0
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>20 180</b>	<b>771 765</b>	<b>15 550</b>	<b>576 558</b>		<b>15 100</b>	<b>547 527</b>	<b>4 619</b>	<b>142 355</b>

<b>EXERCICE 2018</b>		<b>COMMERCIALE</b>				<b>PRODUCTION</b>					
		<b>PREVISIONS</b>		<b>REALISATION</b>				<b>PREVISIONS</b>		<b>REALISATION</b>	
<b>DESIGNATIONS DES PDTS</b>	<b>PRIX DE GROS HT</b>	<b>QTT</b>	<b>VALEUR</b>	<b>QTT</b>	<b>VALEUR</b>	<b>PRIX DE CESSION</b>	<b>QTT</b>	<b>VALEUR</b>	<b>QTT</b>	<b>VALEUR</b>	
REF 240 L PB GRIS	18,23371	2 500	45 584	844	15 389	22,85349	0	0	0	0	
REFRIGERATEUR 320 L	24,73442	4 500	111 305	5 061	125 181	23,70586	0	0	374	8 866	
REFRIGERATEUR 350 S	20,33455	4 080	82 965	5 038	102 445	18,60112	0	0	0	0	
CONG 220 F	28,06406	8 000	224 512	9 793	274 831	27,45673	8 000	219 654	13 035	357 898	
CONG BAHUT 1301	35,99176	2 300	82 781	1 865	67 125	30,48787	3 000	91 464	1 809	55 153	
CONG BAHUT 1686	39,24211	4 000	156 968	4 763	186 910	36,48606	3 600	131 350	4 738	172 871	
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,85968	1 677	92 000	1 120	61 443	51,70618	0	0	796	41 158	
CONSERVATEUR D 500	47,16981	2 000	94 340	2 019	95 236	42,51915	1 500	63 779	306	13 011	
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	45,08218	7 600	342 625	4 408	198 722	42,85617	8 600	368 563	4 821	206 610	
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	47,36801	11 440	541 890	6 894	326 555	45,87469	8 707	399 431	8 074	370 392	
<b>S/T QTES FROID</b>		<b>48 097</b>	<b>1 774 970</b>	<b>41 805</b>	<b>1 453 838</b>		<b>33 407</b>	<b>1 274 240</b>	<b>33 953</b>	<b>1 225 959</b>	
CUISINIERE BLANCHE	25,144022	19 120	480 754	11 661	293 204	20,26541	19 700	399 229	6 402	129 739	
CUISINIERE NOIRE	27,258073	4 585	124 978	4 706	128 276	19,54496	6 300	123 133	3 126	61 098	
CUISINIERE INOX	28,65864	9 300	266 525	5 258	150 687	23,81078	29 975	713 728	6 363	151 508	
<b>S/T QTES CUISSON</b>		<b>33 005</b>	<b>872 257</b>	<b>21 625</b>	<b>572 168</b>		<b>55 975</b>	<b>1 236 090</b>	<b>15 891</b>	<b>342 345</b>	
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,31996	3 900	102 648	2 126	55 956	25,38672	2 080	52 804	2 040	51 789	
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	35,19899	9 000	316 791	13 560	477 298	28,69696	13 833	396 965	13 876	398 199	
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	41,14476	9 000	370 303	15 888	653 708	36,48902	14 052	512 744	10 403	379 595	
ARMOIRE CLIMAT 60 000 Btu/ R410 A	149,04075	500	74 520	644	95 982	118,25519	68 943	8 152 841	439	51 914	
<b>S/T QTES CLIMAT</b>		<b>22 400</b>	<b>864 262</b>	<b>32 218</b>	<b>1 282 945</b>		<b>98 908</b>	<b>9 115 354</b>	<b>26 758</b>	<b>881 497</b>	

**APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500
<b>TOTAL</b>	<b>1 000</b>	<b>2 000</b>	<b>2 200</b>	<b>2 300</b>	<b>2 300</b>	<b>2 500</b>	<b>2 700</b>	<b>300</b>	<b>2 000</b>	<b>1 800</b>	<b>1 000</b>	<b>500</b>

**CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	900	1 900	2 300	2 900	3 500	3 300	2 200	900	2 300	1 700	1 300	600
<b>TOTAL</b>	<b>900</b>	<b>1900</b>	<b>2300</b>	<b>2900</b>	<b>3500</b>	<b>3300</b>	<b>2200</b>	<b>900</b>	<b>2300</b>	<b>1700</b>	<b>1300</b>	<b>600</b>

**STOCKS PREVISIONEL MENSUEL DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500
<b>TOTAL</b>	<b>24 000</b>	<b>25 000</b>	<b>26 000</b>	<b>23 600</b>	<b>23 600</b>	<b>25 700</b>	<b>25 000</b>	<b>23 000</b>	<b>25 000</b>	<b>23 000</b>	<b>24 000</b>	<b>23 500</b>

BUDGET 2017		STOCK PREVISIONEL MENSUALISE ANNEE 2017											
DESIGNATIONS DES PDTS	PRIX CESSIONS	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOÛT	SEPT	OCT	NOV	DEC
REFRIGERATEUR 160 L	13,60602	882	832	1 182	882	1 132	832	1 132	832	532	332	1 132	932
REFRIGERATEUR 240 L	15,06693	4 654	4 454	4 154	3 704	3 204	2 754	2 304	1 854	1 454	1 154	1 004	854
REFRIGERATEUR 240 L GRIS	15,06693	1 025	1 175	2 675	2 275	2 175	1 875	1 625	1 375	1 175	975	2 375	2 175
REFRIGERATEUR FB 1- 350 ST/A	18,97314	13 050	12 150	9 850	6 850	3 350	5 950	4 950	3 150	4 350	8 750	7 750	12 850
REFRIGERATEUR 350 S	18,60112	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659
REFRIGERATEUR FB2 - 340 L ST/A	23,70586	13 450	12 650	10 950	8 150	4 950	7 650	6 850	5 150	6 350	10 850	9 950	15 050
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	9 145	8 245	7 045	5 545	4 045	3 045	2 545	2 145	1 845	1 545	1 245	945
REFRIGERATEUR 290 C	26,19736	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73
REFRIGERATEUR 220 F	20,14998	9	3 759	3 409	2 209	4 709	3 709	2 709	1 909	5 209	4 609	4 259	4 059
REFRIGERATEUR 520 L ADE	29,14998	20	260	500	520	520	520	520	520	520	520	520	520
REFRIGERATEUR 520 SDE PB	30,81761	26	266	266	846	846	846	846	846	846	1 026	1 026	1 026
REF SOL - RS 218 + KIT SOLAIRE	128,27188	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449
CONG BAHUT 1301	30,16174	994	894	694	1 704	2 064	1 764	1 464	1 164	864	664	1 694	1 594
CONG BAHUT 1686	31,84486	1 141	1 861	3 541	3 141	3 301	2 801	2 301	1 901	1 501	2 301	3 281	3 301
CONG BAHUT 230 C7	26,11379	652	602	502	1 282	1 752	1 602	1 452	1 302	1 302	1 202	1 152	1 102
CONG BAHUT 570 C7	38,89163	1 067	967	867	667	467	317	267	217	167	117	92	67
ARMOIRE VITREE 1597	43,85434	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITAL 1597	45,44802	1 599	1 449	1 199	949	699	1 619	1 469	1 319	1 219	1 949	1 849	1 749
ARMORE VITREE SC 600	71,869	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
ARMORE VITREE SC 505	63,30658	112	112	112	122	112	112	112	112	112	112	112	112
CONSERVATEUR VITRE P M D300	38,40156	113	748	788	538	818	718	888	888	888	888	888	888
CONSERVATEUR VITRE M M D400+420TV	45,81184	2 495	3 055	3 415	3 195	2 295	2 195	2 545	2 545	2 545	2 545	2 545	2 545
CONSERVATEUR D 500 G M	44,14994	194	804	704	864	264	164	294	244	244	244	244	244
REF SBS U 20	77,67896	21	191	176	156	131	326	301	281	261	241	231	221
REF SBS HC 666 WE GRIS	83,92143	3	168	148	128	103	298	273	253	238	223	213	203
REF NO FROST 4506 K	33,31285	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171
REF NO FROST FW BLANC	36,49642	894	2 944	2 444	1 444	3 244	2 144	4 344	3 344	2 644	2 444	2 044	1 644
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	36,71047	255	1 555	1 755	1 255	2 455	1 855	2 655	2 155	1 855	2 055	1 955	1 855
REFRIGERATEUR 300 D P B	21,93256	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498
REFRIGERATEUR 350 S P B	17,75922	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171
REFRIGERATEUR 200L PB	13,81495	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
REFRIGERATEUR 160L PN	11,26332	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR 200L PN	11,88818	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
REFRIGERATEUR 350L PB	14,98304	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR 300D PN	19,52601	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR NO FROST TN 1800	29,14983	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
CONGELATEUR FC 900	21,84444	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CONSERVATEUR 1301VITREE	28,86802	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
CONSERVATEUR 1571 VITREE	27,99198	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
CONSERVATEUR LIEBHEER 2402	25,54224	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
CONSERVATEUR V XS 328 YB	29,70934	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
COMPTOIR FRIGO TC 8	167,14331	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
<b>ST QTES FROID</b>		<b>54 927</b>	<b>62 267</b>	<b>59 502</b>	<b>49 552</b>	<b>45 762</b>	<b>46 222</b>	<b>44 972</b>	<b>36 632</b>	<b>39 247</b>	<b>47 872</b>	<b>48 687</b>	<b>57 062</b>
<b>ST VAL FROID</b>		<b>1 373 600</b>	<b>1 639 210</b>	<b>1 579 079</b>	<b>1 346 501</b>	<b>1 270 605</b>	<b>1 288 297</b>	<b>1 308 164</b>	<b>1 098 725</b>	<b>1 128 552</b>	<b>1 340 096</b>	<b>1 350 908</b>	<b>1 520 347</b>
CUISINIERE 6000	15,60537	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
CUISINIERE 6100	21,69588	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6400	17,02202	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CUISINIERE 6420	16,5937	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6500	16,9822	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6510	16,77001	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
CUISINIERE 8200	21,17782	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
RECHAUD PLAT		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
CUISINIERE 6120	15,85494	2 981	2 781	2 481	2 181	1 881	1 681	1 431	1 181	931	681	1 431	2 181
CUISINIERE 6520	20,73245	5 361	4 861	4 361	3 861	3 361	2 861	2 361	1 861	1 361	861	361	0
CUISINIERE 6520 NCV	20,73245	1 053	803	1 453	1 803	1 553	1 903	1 653	1 403	1 153	903	653	403
CUISINIERE 6520 NCT	22,97688	1 145	895	1 545	1 895	1 645	1 995	1 745	1 495	1 245	995	745	495
CUISINIERE 6525	21,39262	1 118	18	918	2 118	618	3 318	5 018	4 118	2 818	1 518	5 418	8 879
CUISINIERE 8210	21,71167	1 215	1 135	1 055	975	895	815	735	655	575	475	375	295
CUISINIERE 6540/6535/6545	22,89157	2 212	1 612	3 212	4 612	4 012	3 412	3 412	3 012	2 412	1 812	1 112	412
PLAQUE DE CUISSON	6,3198	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
CUISINIERE 6520 BCV	21,39262	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
CUISINIERE 6525 BCV	21,39262	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454
<b>ST QTES CUISSON</b>		<b>20 733</b>	<b>17 753</b>	<b>20 673</b>	<b>23 093</b>	<b>19 613</b>	<b>21 633</b>	<b>22 003</b>	<b>19 373</b>	<b>16 143</b>	<b>12 893</b>	<b>15 743</b>	<b>18 313</b>
<b>ST VAL CUISSON</b>		<b>427 755</b>	<b>364 286</b>	<b>431 718</b>	<b>487 876</b>	<b>414 265</b>	<b>458 314</b>	<b>467 687</b>	<b>412 283</b>	<b>343 743</b>	<b>274 770</b>	<b>330 603</b>	<b>380 361</b>

BUDGET 2017		PRODUCTION STOCKEES 2017												
DESIGNATION DES PRODUITS	PRIX DE CESSION	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
REFRIGERATEUR 160 L	13,60602	-2 041	-2 041	-3 402	-4 082	-4 762	-4 082	-4 082	-4 082	-4 082	-2 721	-2 721	-2 721	-40 818
REFRIGERATEUR 240 L	15,06693	-3 013	-3 013	-4 520	-6 780	-7 533	-6 780	-6 780	-6 780	-6 027	-4 520	-2 260	-2 260	-60 268
REFRIGERATEUR 240 L GRIS	15,06693	-2 260	-2 260	-4 520	-6 027	-6 027	-4 520	-3 767	-3 767	-3 013	-3 013	-3 013	-3 013	-45 201
REFRIGERATEUR 350 S	18,97314	-17 076	-17 076	-43 638	-56 919	-66 406	-53 125	-53 125	-45 536	-28 460	-28 460	-18 973	-17 076	-445 869
REFRIGERATEUR 350 S N-PRODUIT	18,60112	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	-18 965	-18 965	-40 300	-66 376	-75 859	-64 006	-61 635	-54 523	-35 559	-33 188	-21 335	-21 335	-512 047
REFRIGERATEUR 320 L N-PRODUIT	23,70586	-18 965	-21 335	-28 447	-35 559	-35 559	-23 706	-11 853	-9 482	-7 112	-7 112	-7 112	-7 112	-213 353
REFRIGERATEUR 220 F	20,14998	-1 007	-5 037	-7 052	-24 180	-30 225	-20 150	-20 150	-16 120	-14 105	-12 090	-7 052	-4 030	-161 200
REFRIGERATEUR 520 L ADE	29,14998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REFRIGERATEUR 520 SDE PB	30,81761	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REF SOL - RS 218 + KIT SOLAIRE	128,27188	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CONG BAHUT 1301	30,16174	-3 016	-3 016	-6 032	-6 032	-9 049	-9 049	-9 049	-9 049	-9 049	-6 032	-3 016	-3 016	-75 404
CONG BAHUT 1686	31,84486	-5 095	-5 095	-9 553	-12 738	-15 922	-15 922	-15 922	-12 738	-12 738	-9 553	-6 369	-5 732	-127 379
CONG BAHUT 230 C7	26,11379	-1 306	-1 306	-2 611	-2 611	-3 917	-3 917	-3 917	-3 917	0	-2 611	-1 306	-1 306	-28 725
CONG BAHUT 570 C7	38,89163	0	-3 889	-3 889	-7 778	-7 778	-5 834	-1 945	-3 889	-1 945	-1 945	-972	-972	-38 892
ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITAL	45,44802	-6 817	-6 817	-11 362	-11 362	-11 362	-11 362	-6 817	-6 817	-4 545	-4 545	-4 545	-4 545	-90 896
CONSERVATEUR VITRE G M	71,86900	-1 797	-1 797	-21 561	-17 967	-17 967	-7 187	-3 593	0	0	0	0	0	-71 869
CONSERVATEUR VITRE P M	45,81184	-2 291	-4 581	-18 325	-41 231	-41 231	-4 581	-2 291	0	0	0	0	0	-114 530
CONSERVATEUR D 500	44,14994	-2 207	-2 207	-4 415	-22 075	-26 490	-4 415	-2 207	-2 207	0	0	0	0	-66 225
REF SBS U 20	77,67896	0	-777	-1 165	-1 554	-1 942	-1 942	-1 942	-1 554	-1 554	-1 554	-777	-777	-15 536
REF SBS HC 666 WE GRIS	83,92143	0	-1 259	-1 678	-1 678	-2 098	-2 098	-2 098	-1 678	-1 259	-1 259	-839	-839	-16 784
REF NO FROST 4506 K	33,31285	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REF NO FROST FW BLANC	36,49642	-16 423	-16 423	-18 248	-36 496	-43 796	-40 146	-36 496	-36 496	-25 547	-18 248	-14 599	-14 599	-317 519
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	36,71047	-7 342	-7 342	-7 342	-18 355	-22 026	-22 026	-18 355	-18 355	-11 013	-7 342	-3 671	-3 671	-146 842
<b>TOTAL DES PRODUITS</b>		<b>-109 622</b>	<b>-124 238</b>	<b>-238 062</b>	<b>-379 802</b>	<b>-429 949</b>	<b>-304 848</b>	<b>-266 025</b>	<b>-235 046</b>	<b>-166 006</b>	<b>-144 194</b>	<b>-98 561</b>	<b>-93 004</b>	<b>-2 589 355</b>
CUISINIERE 6120 4F GA	15,85494	-3 171	-3 171	-4 756	-4 756	-4 756	-3 171	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-47 565
CUISINIERE 6520 4F GF	20,73245	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-7 484	-121 513
CUISINIERE 6525 4F GF	21,39262	-27 810	-23 532	-32 089	-32 089	-32 089	-32 089	-27 810	-27 810	-27 810	-27 810	-27 810	-26 505	-345 255
CUISINIERE 8210 5F GA	21,71167	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-2 171	-2 171	-1 737	-21 712
CUISINIERE 6540/6545 4F GF	22,89157	-13 735	-13 735	-18 313	-22 892	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-16 024	-16 024	-183 133
PLAQUE DE CUISSON	6,31980	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CUISINIERE NCV 4F GF	21,39262	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-64 178
CUISINIERE NCT 4F GF	21,39262	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-64 178
<b>TOTAL DES PRODUITS</b>		<b>-67 516</b>	<b>-63 237</b>	<b>-77 958</b>	<b>-82 536</b>	<b>-73 380</b>	<b>-71 794</b>	<b>-68 309</b>	<b>-68 309</b>	<b>-68 309</b>	<b>-68 743</b>	<b>-71 032</b>	<b>-66 411</b>	<b>-847 533</b>
CLIMAT SPLIT 7000 BTU R22	21,69588	-217	-217	-217	-434	-434	-434	-434	-217	-108	-108	-108	-108	-3 037
CLIMAT SPLIT 9000 BTU R22	22,59769	-3 390	-3 390	-11 299	-11 299	-11 299	-11 299	-11 299	-6 779	-2 260	-2 260	-2 260	-2 260	-79 092
CLIMAT SPLIT 12000 BTU R22	27,49975	-8 662	-8 662	-8 662	-8 717	-8 250	-8 250	-8 250	-8 250	-5 500	-33 000	-33 000	-27 500	-166 703
CLIMAT SPLIT 12000 BTU R410	27,49975	-1 375	-2 750	-5 500	-6 875	-8 250	-13 750	-5 500	-2 750	-2 750	-1 375	-1 375	-1 375	-53 625
CLIMAT SPLIT 18000 BTU R410	34,51157	-2 071	-2 761	-5 177	-5 177	-10 353	-13 805	-5 177	-5 177	-2 761	-2 071	-2 071	-2 071	-58 670
CLIMAT SPLIT 18000 BTU R22	37,07644	-14 831	-14 831	-51 907	-51 907	-51 907	-51 907	-51 907	-18 538	-5 561	-7 415	-7 415	-5 561	-333 688
CLIMAT SPLIT 24000 BTU R22	42,42756	-1 697	-1 697	-4 243	-6 364	-10 607	-8 486	-10 607	-8 486	-4 243	-3 394	-3 394	-1 697	-64 914
CLIMAT MONO BLOC 18000 50 HZ	33,42575	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CLIMAT MONO BLOC 18000 60 HZ	35,29606	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CENT AUTO CLIM 48000 BTU	88,09503	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-52 857
CENT AUTO CLIM 60 000 BTU	102,36121	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-61 417
<b>TOTAL DES PRODUITS</b>		<b>-41 765</b>	<b>-43 830</b>	<b>-96 527</b>	<b>-100 296</b>	<b>-110 623</b>	<b>-117 453</b>	<b>-102 696</b>	<b>-59 719</b>	<b>-32 706</b>	<b>-59 146</b>	<b>-59 146</b>	<b>-50 095</b>	<b>-874 003</b>
MACHINE A LAVER 7 KG 1011	16,34263	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MACHINE A LAVER 7 KG 1202 BLANCHE	26,91018	-18 837	-18 837	-18 837	-20 183	-20 183	-20 183	-20 183	-20 183	-21 528	-21 528	-21 528	-20 183	-242 192
MACHINE A LAVER 7 KG GRISE	29,6856	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-8 906	-8 906	-15 437	-15 437	-89 057
R G N 12000 KW	18,22331	-27 335	-9 112	-1 822	0	0	0	0	0	-36 447	-91 117	-127 563	-109 340	-402 735
R G N M 127	15,89064	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHAUFFE EAU 10 L (G NAT+G BUT)	6,57231	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-16 431	-16 431	-13 145	-13 145	-164 308
<b>TOTAL DES PRODUITS</b>		<b>-64 363</b>	<b>-46 140</b>	<b>-38 851</b>	<b>-38 374</b>	<b>-38 374</b>	<b>-38 374</b>	<b>-38 374</b>	<b>-38 374</b>	<b>-83 311</b>	<b>-137 981</b>	<b>-177 672</b>	<b>-158 104</b>	<b>-898 291</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>-283 266</b>	<b>-277 445</b>	<b>-451 398</b>	<b>-601 008</b>	<b>-652 325</b>	<b>-532 468</b>	<b>-475 403</b>	<b>-401 448</b>	<b>-350 332</b>	<b>-410 063</b>	<b>-406 411</b>	<b>-367 614</b>	<b>-5 209 183</b>

**UNITE COMMERCIALE****PROGRAMME MENSUALISE DES VENTES DE PIECES DE RECHANGE EXERCICE 2017**

DESIGNATIONS	CLOTURE 31/12/2016	PREVISIONS ANNUELLES											TOTAL	
		JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV		DEC
VENTES PIECES DE RECHANGES	23 230	700	1 600	2 000	2 500	2 800	2 500	1 600	700	1 900	1 300	1 000	200	<b>18 800</b>
MARCHANDISES HORS ENIEM SGP (ETS en portefeuille)	63 219	4 200	2 000	4 500	4 600	2 900	1 000	2 000	1 000	3 000	2 800	2 800	1 300	<b>32 100</b>
<b>TOTAL MARCHANDISES</b>	<b>86 449</b>	<b>4 900</b>	<b>3 600</b>	<b>6 500</b>	<b>7 100</b>	<b>5 700</b>	<b>3 500</b>	<b>3 600</b>	<b>1 700</b>	<b>4 900</b>	<b>4 100</b>	<b>3 800</b>	<b>1 500</b>	<b>50 900</b>
PRESTATIONS DE SERVICES	40 024	1 000	900	1 400	1 300	1 600	1 700	1 800	1 000	900	800	1 000	1 100	<b>14 500</b>
<b>TOTAL EN VALEUR (KDA)</b>	<b>126 473</b>	<b>5 900</b>	<b>4 500</b>	<b>7 900</b>	<b>8 400</b>	<b>7 300</b>	<b>5 200</b>	<b>5 400</b>	<b>2 700</b>	<b>5 800</b>	<b>4 900</b>	<b>4 800</b>	<b>2 600</b>	<b>65 400</b>

**APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500
<b>TOTAL</b>	<b>1 000</b>	<b>2 000</b>	<b>2 200</b>	<b>2 300</b>	<b>2 300</b>	<b>2 500</b>	<b>2 700</b>	<b>300</b>	<b>2 000</b>	<b>1 800</b>	<b>1 000</b>	<b>500</b>

**CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	900	1 900	2 300	2 900	3 500	3 300	2 200	900	2 300	1 700	1 300	600
<b>TOTAL</b>	<b>900</b>	<b>1900</b>	<b>2300</b>	<b>2900</b>	<b>3500</b>	<b>3300</b>	<b>2200</b>	<b>900</b>	<b>2300</b>	<b>1700</b>	<b>1300</b>	<b>600</b>

**STOCKS PREVISIONEL MENSUEL DE LA PR 2017**

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500
<b>TOTAL</b>	<b>24 000</b>	<b>25 000</b>	<b>26 000</b>	<b>23 600</b>	<b>23 600</b>	<b>25 700</b>	<b>25 000</b>	<b>23 000</b>	<b>25 000</b>	<b>23 000</b>	<b>24 000</b>	<b>23 500</b>

<b>APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA MATIERE ET FOURNITURES 2017</b>												
<b>DESIGNATIONS</b>	<b>JANVIER</b>	<b>FEVRIER</b>	<b>MARS</b>	<b>AVRIL</b>	<b>MAI</b>	<b>JUIN</b>	<b>JUILLET</b>	<b>AOUT</b>	<b>SEPT</b>	<b>OCT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEC</b>
<b>MATIERES ET FOURNITURES</b>	2 800	3 200	3 600	3 000	4 400	4 200	5 000	2 000	5 300	5 300	3 000	3 000
<b>TOTAL</b>	<b>2 800</b>	<b>3 200</b>	<b>3 600</b>	<b>3 000</b>	<b>4 400</b>	<b>4 200</b>	<b>5 000</b>	<b>2 000</b>	<b>5 300</b>	<b>5 300</b>	<b>3 000</b>	<b>3 000</b>

<b>CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA MATIERE ET FOURNITURE 2017</b>												
<b>DESIGNATIONS</b>	<b>JANVIER</b>	<b>FEVRIER</b>	<b>MARS</b>	<b>AVRIL</b>	<b>MAI</b>	<b>JUIN</b>	<b>JUILLET</b>	<b>AOUT</b>	<b>SEPT</b>	<b>OCT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEC</b>
<b>MATIERES ET FOURNITURES</b>	3 100	3 100	3 100	3 100	3 100	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500
<b>TOTAL</b>	<b>3 100</b>	<b>3 100</b>	<b>3 100</b>	<b>3 100</b>	<b>3 100</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>	<b>4 500</b>

<b>STOCKS PREVISIONEL MENSUELS DE LA MATIERE ET FOURNITURES 2017</b>												
<b>DESIGNATIONS</b>	<b>JANVIER</b>	<b>FEVRIER</b>	<b>MARS</b>	<b>AVRIL</b>	<b>MAI</b>	<b>JUIN</b>	<b>JUILLET</b>	<b>AOUT</b>	<b>SEPT</b>	<b>OCT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEC</b>
<b>MATIERES ET FOURNITURES</b>	4 200	4 200	4 200	4 200	5 300	5 300	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200
<b>TOTAL</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>5 300</b>	<b>5 300</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>	<b>4 200</b>

**UNITE COMMERCIALE**

**EVOLUTION DU DESTOCKAGE MATIERES PREMIERES ET PIECES DE RECHANGE 2017**

DESIGNATIONS	STOCKS AU 31/12/2016	APPOINTS (RECEPTIONS 2017)	CONSOMMATIONS AU 31/12/2017	STOCKS AU 31/12/2017	DESTOCKAGE	
					ECARTS	TAUX %
MATIERES PREMIERES COMPOSANTS ET PR	26 851	20 600	23 800	23 651	-3 200	-11,92%
MATIERES ET FOURNITURES	6 221	44 800	47 000	4 021	-2 200	-35,36%
<b>TOTAL EN (KDA)</b>	33 072	65 400	70 800	27 672	-5 400	-16,33%

**UNITE COMMERCIALE****EVOLUTION DES EFFECTIFS 2017**

DESIGNATIONS	EFFECTIF AU 31/12/2015	EFFECTIF AU 31/12/2016	ANNEE 2017					EFFECTIFS AU 31/12/2016
			RECRUTEMENTS	RETRAITE LEGALE	RETRAITE PROPORTIONNELLE	ESSAIMAGE ABONDANT DE POSTE	AUTRES DEPARTS	
CADRES	61	55	9	0	0	2	2	60
MAITRISE	55	50	6	0	0	0	1	55
EXECUTION	87	95	5	0	2	1	1	96
<b>TOTAL EFFECTIFS</b>	<b>203</b>	<b>200</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>211</b>

FORMATION 2017	
NOMBRE D'AGENTS	COUT DE LA FORMATION
70	4 290

# Table des Matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

<b>Introduction générale</b> .....	<b>1</b>
<b>Chapitre 1 : Présentation du cadre théorique de contrôle budgétaire</b>	
<b>Introduction au chapitre</b> .....	<b>3</b>
<b>Section 1 : Généralité sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire</b> .....	<b>4</b>
1-1 Le contrôle .....	4
1-1-1 Définition du mot contrôle .....	4
1-1-2 Les formes du contrôle .....	4
1-2 Notion du contrôle de gestion .....	5
1-2-1 Définition et rôle de contrôle de gestion .....	5
1-2-2 Les objectifs de contrôle de gestion .....	6
1-2-3 Les outils de contrôle de gestion.....	7
1-3 Notion de la gestion budgétaire .....	10
1-3-1 Définition de la gestion budgétaire .....	10
1-3-2 Les rôles de la gestion budgétaire .....	11
1-3-3 Les différentes étapes de la gestion budgétaire .....	12
1-4 Les centres de responsabilités .....	12
1-4-1 Définition .....	13
1-4-2 Les différents centres de responsabilités .....	13
<b>Section 2 : La notion du budget et les principaux budgets de l'entreprise</b> .....	<b>14</b>
2-1 La notion du budget .....	14
2-1-1 Définition du budget .....	14
2-1-2 Les rôles du budget .....	14
2-1-3 Les finalités des budgets .....	15
2-1-4 Les différents types de budgets .....	15
2-2 Présentation des principaux budgets de l'entreprise .....	16
2-2-1 Le budget de vente.....	16
2-2-1-1 Définition .....	16
2-2-1-2 Prévision et détermination du programme de vente.....	16
2-2-1-3 L'élaboration du budget des ventes .....	18
2-2-1-4 Le contrôle des ventes .....	19
2-2-2 Budget de production.....	19
2-2-2-1 La détermination du programme de production.....	19
2-2-2-2 La valorisation du programme de production .....	20
2-2-3 Budget des investissements .....	21
2-2-3-1 L'étude des projets .....	22
2-2-3-2 La sélection des projets .....	23
2-2-3-2 Le choix des projets .....	25
<b>Conclusion</b> .....	<b>27</b>
<b>Chapitre 2 : Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts</b>	
<b>Introduction au chapitre</b> .....	<b>28</b>
<b>Section 1 : Genèse, évolution et rôle du contrôle budgétaire</b> .....	<b>29</b>
Evolution et définition du contrôle budgétaire .....	29
1-1-1 Les origines du contrôle budgétaire .....	29
1-1-2 Etudes empirique sur le contrôle budgétaire .....	30
1-1-3 Définition du contrôle budgétaire .....	31
1-2 Rôle et principes du contrôle budgétaire .....	32
1-2-1 Rôle du contrôle budgétaire .....	32
1-2-2 Principes du contrôle budgétaire .....	32

1-3 Les conditions d'efficacité et les qualités d'un contrôle budgétaire .....	33
1-3-1 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire .....	33
1-3-2 Les qualités d'un contrôle budgétaire .....	33
1-4 Les étapes de contrôle budgétaire .....	34
1-4-1 Le contrôle avant l'action .....	34
1-4-2 Le contrôle pendant l'action .....	34
1-4-2 Le contrôle budgétaire après l'action .....	34
1-1 Le processus du contrôle budgétaire .....	35
1-5-1 La prévision .....	35
1-5-2 La planification .....	35
1-5-3 L'articulation des budgets.....	35
1-5-4 Ajustement des budgets .....	36
<b>Section 2 : Présentation et analyse des écarts .....</b>	<b>38</b>
2-1 Définition.....	38
2-2 Elaboration des écarts budgétaires .....	38
2-3 Calcul et analyse des écarts .....	39
2-3-1 Ecart sur ventes .....	39
2-3-1-1 Ecart sur le chiffre d'affaire .....	39
2-3-1-2 Ecart sur marge .....	40
2-3-1-3 Ecart sur résultat .....	41
2-3-2 Ecart sur charge de production .....	41
2-3-2-1 Ecart sur charge directes.....	42
2-3-2-2 Ecart sur charges indirectes .....	43
2-4 Les principes d'analyse des écarts .....	45
2-4-1 Détermination des écarts significatifs .....	45
2-4-2 Interprétation des écarts .....	46
2-4-3 Action correction .....	46
<b>Conclusion .....</b>	<b>48</b>
<b>Chapitre 3 : Pratique du contrôle budgétaire et l'analyse des écarts (ENIEM)</b>	
<b>Introduction .....</b>	<b>49</b>
<b>Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'Industries-Electroménager .....</b>	<b>50</b>
<b>I-Présentation de l'entreprise ENIEM.....</b>	<b>50</b>
1 -1 Présentation générale .....	50
1-1-1 Situation géographique .....	50
1-1-2 Le capital social .....	50
1-1-3 Pourquoi la division de LENIEM en unités .....	51
1-1 Organisation générale de L'ENIEM.....	51
1-2-1 L'unité froid.....	51
1-2-2 L'unité cuisson .....	52
1-2-3 L'unité climatisation.....	52
1-2-4 L'unité prestation technique .....	52
1-2-5 L'unité commerciale.....	53
1-3 Les objectifs de l'entreprise ENIEM.....	54
1 3-1 Objective qualité .....	54
1 3-2 Objectifs environnements.....	54
<b>II-Présentation de l'unité commerciale .....</b>	<b>56</b>
2-1 La mission et les activités de l'unité commerciale .....	56
2-2 L'organisation de l'unité commerciale.....	56
2-3 L'unité commerciale .....	59
<b>Section 2 : Elaboration et analyse des écarts des principaux budgets de l'entreprise ENIEM ...</b>	<b>60</b>
2-1 Elaboration des budgets .....	60
2-1-1 Budgets des ventes.....	60
2-1-2 Budget de production.....	62
2-2 Calcul et analyse des écarts des principaux budgets de l'entreprise ENIEM.....	63
2-2-1 Contrôle des ventes .....	64

2-2-1-1 Analyse et interprétation des écarts sur chiffre d'affaires .....	66
2-2-1-2 Explication des écarts .....	67
2-2-2 Contrôle de production .....	67
2-2-2-1 Analyse et interprétation des écarts sur production .....	70
2-2-2-2 Explication des écarts .....	71
2-3 Evolution en termes du chiffre d'affaires et de production .....	72
2-3-1 Evolution du chiffre d'affaires .....	72
2-3-2 Evolution de production .....	73
<b>Conclusion .....</b>	<b>75</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>76</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>78</b>
<b>Liste des tableaux.....</b>	<b>80</b>
<b>Liste des figures.....</b>	<b>81</b>
<b>Annexes .....</b>	<b>81</b>
<b>Table des matières.....</b>	<b>92</b>

## Résumé

Le gestionnaire ne doit pas seulement se contenter du passé ni du présent de son entreprise, il doit aussi en chercher à connaître la vie future. Pour ce faire, l'entreprise met en pratique plusieurs techniques de gestion.

Or, on ne peut prévoir et planifier que ce qui est organisé et vérifiable. La démarche budgétaire qui correspond à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme étant l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entité, surtout qu'elle est liée à l'ensemble des activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches. Elle permet de confronter les réalisations effectives aux prévisions et ceux en vue de mettre en évidence des écarts qui vont susciter des actions correctives.

Elle est considérée comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (*budgets*) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée, c'est pour cela qu'elle est considérée comme étant le mode de pilotage à court terme afin d'atteindre les objectifs prédéterminés.

Notre travail de recherche a pour objet d'expliquer d'une part, l'élaboration des deux budgets de production ainsi que de vente (*cas de notre cas pratique*). Et d'une autre part, d'expliquer comment l'entreprise gère et améliore sa gestion à partir de la comparaison des réalisations aux prévisions de l'année 2017 et dégager par la suite les écarts et les interpréter en cherchant leurs causes d'existence.

### Mots clé

Contrôle de gestion – Gestion budgétaire – contrôle budgétaire - prévision-réalisation –Ecart.