

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : CONTROLE DE GESTION

THEME :

La contribution de contrôle budgétaire au pilotage de performance

Cas pratique : SARL Tchín-Lait Candia

Elaboré par :

Mlle. BENSEGHIR Samar

Encadreur :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

2019/2020

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de
Gestion**

Spécialité : CONTROLE DE GESTION

THEME :

**La contribution de contrôle budgétaire
au pilotage de performance**

Cas pratique : SARL Tchín-Lait Candia

**Elaboré par :
Mlle. BENSEGHIR Samar**

**Encadreur :
Pr. BOUHADIDA Mohamed**

2019/2020

Remerciements

Je remercie Dieu, le tout puissant de m'avoir accordé santé et courage pour accomplir ce modeste travail.

Je saisis cette occasion pour exprimer ma profonde gratitude à mes parents, à ma sœur Inas, à mon frère Moudjib, à ma famille et mes amies pour leur amour et leur encouragement.

Tout mon profond respect et gratitude à mon encadreur Mr BOUHADIDA Mohamed pour ses orientations et ses précieux conseils tout au long de ce travail.

J'exprime mes plus vifs remerciements à ma cousine et son mari pour leur soutien constant.

Je suis honorée par la présence des membres du jury, et je tiens à les remercier vivement, pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de ce travail.

Que toute personne ait contribué de près ou de loin à la réalisation de cette étude trouve ici mes sincères remerciements.

Merci.

Dédicaces

Je dédie ce travail avec grand amour à :

Mes chers parents, qui m'ont soutenue dans toutes les circonstances et qui ont attendu avec patience les fruits de leurs sacrifices, que dieu me les garde.

La mémoire de mon grand-père.

Ma chère sœur, mon frère et mes cousines, qui sont les plus chers dans cette vie.

À toute ma famille.

À tous mes amis, pour leurs soutiens et pour les bons moments partagés ensemble.

À tous les gens que j'aime.

Samar

Sommaire

Introduction générale	A
Chapitre I :	1
La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion	1
SECTION 01 : GENERALITE SUR LA GESTION BUDGETAIRE.	2
SECTION 02 : LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME BUDGETAIRE.....	7
SECTION 03 : LES INTERETS ET LES LIMITES DE LA GESTION BUDGETAIRE.....	3
Chapitre II :	19
Le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance	19
SECTION 01 : GENERALITE SUR LE CONTROLE BUDGETAIRE.	20
SECTION 02 : ANALYSE DES ECARTS.	24
SECTION 03 : LE PILOTAGE DE PERFORMANCE.....	40
Chapitre III :	59
Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia 59	
SECTION 01 : PRESENTATION DE L'ENTREPRISE TCHIN-LAIT CANDIA ».	60
SECTION 02 : LA PROCEDURE BUDGETAIRE AU SEIN DE TCHIN-LAIT CANDIA.....	65
SECTION 03 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LE PILOTAGE DE PERFORMANCE AU SEIN DE TCHIN-LAIT CANDIA	68
Conclusion générale	84
Bibliographie	84
Annexes	84

Listes des figures

N°	Intitulé	Page
01	Les étapes de la procédure budgétaire.	8
02	La hiérarchie budgétaire	12
03	La correspondance entre budgets et rubriques de compte de résultat	15
04	Les principales correspondances entre budgets et postes de bilan	16
05	Le processus de contrôle de gestion	17
06	Le contrôle budgétaire	21
07	Analyse de l'écart de résultat	31
08	L'organigramme de la SARL Tchín-lait Candia	64
09	Anneau représentatif des réalisations des ventes en (%)	69
10	Représentation graphique des objectifs et des réalisations des ventes (en DA).	85

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
01	Typologie des centres de responsabilité	5
02	Exemples des types des actions correctives	29
03	Causes d'écart sur marge (exemples)	33
04	Comparaison entre performance externe et interne	44
05	Le calendrier du processus budgétaire	66
06	Réalisations des ventes par famille de produits de l'année 2016	68
07	Ecart sur chiffre d'affaire Demi écrémé 1L	70
08	Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Demi écrémé 1L »	71
09	Ecart sur chiffre d'affaire Viva	72
10	Analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Viva »	73
11	Ecart sur chiffre d'affaire Entier	74
12	Analyse des écarts sur quantités et sur prix de vente «Entier »	75
13	Ecart sur chiffre d'affaire demi écrémé 500 ml	76
14	Analyse des écarts sur quantité et sur prix de vente «Demi écrémé 500 ml»	77
15	Calcul de l'écart sur coût de production « demi écrémé 1L »	78
16	Calcul de l'écart sur coût de production « Viva »	79
17	Ecart sur coût de production « Entier »	79
18	Calcul de l'écart sur coût de production « Demi écrémé 500 ml »	80
19	Calcul de l'écart sur marge globale	81
20	Calcul de l'écart sur quantités	81
21	Calcul de l'écart sur marge unitaire	82
22	Calcul de l'écart sur composition des ventes	83
23	Tableau de bord commercial	84

24	Les objectifs fixés pour chaque ligne de production	85
25	Productions mensuelles par ligne (réalisation, taux de réalisation)	86
26	Calcul du taux de perte matière	87
27	TRS réalisé par ligne de production	87
28	Taux d'absentéisme constaté	88

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
ABB	Activity Based Budgeting
APSI	Agence de Promotion, de Soutien et de Suivre de l'Investissement
BBZ	Budget à Base Zéro
BFR	Besoin en fonds de roulement
CA	Chiffre d'Affaire
DG	Direction Générale
E/CA	Ecart sur Chiffre d'Affaire
E/Mu	Ecart sur Marge Unitaire
E/Q	Ecart sur Quantité
EBE	Excédent Brut de l'exploitation
EVA	Economic Value Added
FR	Fond de Roulement
GLJ	Grand Lait Jus
MC	Marge commerciale
MOD	Main d'œuvre Directe
Mu	Marge Unitaire
Mup	Marge Unitaire Prévue
Mur	Marge Unitaire Réelle
NB	Nota Bene
PCG	Plan Comptable Général
PE	Production de l'Exercice
PP	Prix Prévisionnel
PR	Prix Réel
Q	Quantité

QM	Quantité Moyenne
QP	Quantité Prévisionnelle
QR	Quantité Réelle
RAF	Ratio d'Autonomie Financière
RCAI	Résultat Courant Avant Impôt
RDI	Rendement d'Investissement
RE	Résultat d'Exploitation
RFI	Ratio de Financement des Investissements
RFT	Ratio de Financement Total
RHE	Résultat Hors Exploitation
RLG	Ratio de Liquidité Générale
RLI	Ratio de liquidité immédiate
RLR	Ratio de liquidité Réduite
RN	Résultat Net
ROE	Return On Equity
ROI	Return On Investement
RR	Résultat Résiduel
RRC	Ratio de Rentabilité Commerciale
RRE	Ratio de Rentabilité Economique
RRF	Ratio de Rentabilité Financière
RS	Ratio de Solvabilité
SARL	Société A Responsabilité limitée
TB	Tableau de Bord
TCR	Tableau des Comptes de Résultats
TN	Trésorerie Nette
TRS	Taux de Rendement Synthétique

TTC	Toute Taxe Comprise
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UHT	Ultra Haute Température
UO	Unité d'œuvre
VA	Valeur Ajourée

Liste des annexes :

N°	Intitulé
01	Base des calculs de l'écart sur CA
02	Base des calculs de l'écart sur coût de production
03	Base des calculs de l'écart sur marge globale
04	Base des calculs des indicateurs des TB

Résumé

Le pilotage d'une organisation est devenu complexe dans un environnement de plus en plus incertain. Il est devenu nécessaire aux dirigeants de développer des outils qui vont les aider à avoir une vue globale sur la performance de leurs entités. Pour ce faire, c'est à elle de choisir l'outil de pilotage qui lui correspond le mieux et qui l'aidera dans l'atteinte de ses objectifs théoriques. Dans ce contexte intervient la gestion budgétaire, celle-ci est considérée comme étant un processus support du contrôleur de gestion qui sert à améliorer les performances de l'entreprise et de traiter les objectifs conçus avec efficacité et efficience. Le contrôle budgétaire est un des outils qui analyse la performance, il propose donc des analyses d'écarts entre les réalisations et les prévisions dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées. A travers ce travail, on a essayé de montrer que le contrôle budgétaire est parmi les outils qui servent au pilotage de la performance de l'entreprise à travers son rôle de détection d'écarts et de prise de mesures correctives.

Mots clés : budgets, contrôle budgétaire, écarts, pilotage, performance

Abstract

Managing an organization has become complex in an increasingly uncertain environment. It has become necessary for managers to develop tools that will help them have a global view of the performance of their entities. To do this, it is up to them to choose the management tool that will help them achieve their theoretical objectives. In this context, budget management comes into play, which is considered to be a management controller support process that serves to improve the performance of the company and to address the objectives designed with effectiveness and efficiency. Budgetary control is one of the tools that analyzes performance, so it offers gap analyzes between achievements and forecasts in order to explain them and allow the decision of appropriate corrective actions to be taken. Through this work, we tried to show that budgetary control is one of the tools used to manage the performance of the organization through its role of detection of deviations and taking corrective measures.

Keywords : budgets, budgetary control, deviation, management, performance.

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise qui est considérée comme une structure économique et sociale, publique ou privé, regroupe des moyens matériels, immatériels et financiers qui sont combinés d'une manière organisée pour fournir des biens et services des clients, opère dans un environnement à forte intensité concurrentielle et accrue, de croissance économique et dans un monde évolutif et incertain.

En effet, pour faire face aux différentes contraintes, l'entreprise est obligée de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions dans le but d'atteindre des objectifs stratégiques d'où la nécessité de recourir à la fonction dite «contrôle de gestion».

Le système de gestion dans l'entreprise doit être géré à l'aide des techniques, des outils dont le contrôle de gestion fait partie, les dirigeants doivent pouvoir se baser sur un système de contrôle de gestion fiable, du fait que ce dernier est une fonction qui repose sur un processus qui garantit que les actions de la firme sont performantes c'est-à-dire que les valeurs des ressources employées restent bien inférieures à la valeur créée socialement reconnue par le marché.

Pour remplir sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tels que la comptabilité analytique qui est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice, le tableau de bord qui est un outil qui répond aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives, et la gestion budgétaire.

Ainsi la gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion sur lequel les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises. Or, ce processus a pour fonction d'illustrer la stratégie de l'entreprise sur le plan opérationnel et de permettre le suivi de son déroulement. La gestion budgétaire, à travers le contrôle budgétaire, sert à apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète les degrés de maîtrise des facteurs clés de succès de l'entreprise.

En d'autres termes, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont il est constitué par la mise en évidence d'écarts, qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et lancer des actions correctives.

Le contrôle budgétaire constitue l'objet de ce travail ainsi que l'analyse des écarts budgétaires. De toutes ses techniques de gestion, le contrôle budgétaire se présente comme étant la technique la plus efficace, surtout qu'il est lié à l'ensemble des activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futurs et proches.

L'intérêt de ce sujet a été guidé par le souci de faire valoir l'importance du contrôle budgétaire dans le pilotage de performance, ce qui nous a incitées à faire des recherches pour mieux assimiler l'importance de la gestion budgétaire. Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est : **Est-il possible de concevoir un système de contrôle budgétaire permettant de guider Tchir-Lait Candia dans le pilotage de sa performance ?**

Pour apporter des éléments de réponse à cette question centrale, nous avons articulé notre travail autour des questions secondaires suivantes :

- A quoi consiste la gestion budgétaire et quels sont ses démarches ?
- Comment placer le contrôle budgétaire dans le processus de la gestion budgétaire ?
- Pourquoi améliorer la performance d'une entreprise ?
- Quel est le rôle et la place de contrôle budgétaire dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise ?

La tentative de réponse à l'ensemble de ces questions, exige une recherche documentaire sur l'application de la gestion budgétaire au sein de Tchir-Lait Candia afin de piloter sa performance, qui impose l'articulation de quatre hypothèses :

- **Hypothèse N°01** : la gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.
- **Hypothèse N°02** : dans le cadre de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire occupe une place particulière dans la mesure où les écarts sont à la base de l'évaluation de la puissance de la méthode utilisée.
- **Hypothèse N°03** : les entreprises doivent s'améliorer constamment, car si elles délaissent l'amélioration des performances elles risquent de disparaître puisqu'elles ne répondent plus aux besoins et aux attentes des clients. Pour améliorer les performances, il faudra rechercher l'équilibre et un progrès continu. Selon un conseil en gestion d'entreprise, la réussite du pilotage d'entreprise nécessite une bonne utilisation des outils comme le contrôle budgétaire, les tableaux de bord, les rapports annuels.
- **Hypothèse N°04** : le contrôle budgétaire permet de déterminer les orientations économiques à court terme, il permet donc une amélioration des performances et d'éviter les aléas du futur de l'entreprise.

Méthodologie de la recherche :

Pour répondre à notre problématique, nous avons abordé d'abord une étude théorique (ouvrages, articles, des mémoires, des thèses) suivie d'une recherche documentaire pour faire notre étude de cas, une recherche bibliographique est indispensable pour cerner notre problématique, pour appréhender les connaissances des aspects théoriques liés, notamment aux principaux axes de notre recherche.

Les objectifs de choix de sujet de recherche :

- ✓ Le contrôle budgétaire ne doit pas constituer le seul outil de pilotage de l'organisation. Il faut mettre en place d'autres indicateurs. Uniquement la synthèse entre les objectifs budgétaires et les résultats opérationnels qui permettent de valider de manière pertinente une démarche de performance.
- ✓ Le contrôle budgétaire reste pour beaucoup un gage de bonne gestion.
- ✓ Le responsable opérationnel peut constater les écarts mais également creuser pour identifier les causes racines et prendre des mesures correctives en temps réel. Le contrôle budgétaire s'adapte à cette demande et répond en temps réel à ces attentes.

Les motivations de ce choix :

- ✓ La correspondance de thème avec la spécialité de contrôle de gestion ;
- ✓ Approfondir les connaissances théoriques quant à la gestion et contrôle budgétaire et le pilotage de performance et les mettre en pratique ;
- ✓ Travailler sur une bonne formation scientifique qualifiée pour le chercheur dans l'espoir d'exercer la tâche de contrôle de gestion dans une manière saine et efficace.
- ✓ L'importance qu'accordent les entreprises à la gestion budgétaire, ainsi que la maîtrise des outils de mesure de la performance qui devient indispensable pour tout dirigeant se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise.

Le cheminement de travail :

Pour atteindre l'objectif de recherche qu'on s'est fixé ci-dessus, nous avons opté pour le plan qui suit :

Le premier chapitre intitulé « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion », sera consacré à une étude descriptive portant sur des généralités et des concepts élémentaires relatifs à la gestion budgétaire et son rôle dans le contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre sous le titre « le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance » sera orienté vers la notion de contrôle budgétaires et ses dimensions à savoir les notions de base de performance ainsi que l'évaluation et le pilotage de cette dernière.

Enfin, le dernier chapitre intitulé « Le rôle du contrôle budgétaire dans le pilotage de la performance au sein de la SARL TCHIN-LAIT Candia », est consacré au cadre pratique de l'étude qui consiste à la présentation de l'entreprise SARL TCHIN-LAIT Candia dans son ensemble et du service contrôle gestion plus précisément, l'efficacité de contrôle budgétaire dans l'atteinte de sa performance et des suggestions d'amélioration à partir des interprétations des résultats du diagnostic du processus budgétaire.

Chapitre I :
La gestion budgétaire
comme outil de
contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation des prévisions des activités futures et à la prise des décisions au sein de l'organisation.

L'environnement actuel caractérisé par la mondialisation économique et la forte concurrence, aussi la taille des entreprises s'agrandie rendant obligatoire la décentralisation des autorités, il est nécessaire aux dirigeants d'exiger un contrôle complet qu'auparavant ça veut dire à développer des outils qui donnent une synthèse sur la performance de leurs entités. Dans ce contexte, il intervient la gestion budgétaire ; celle-ci est une fonction support au contrôle de gestion qui aide à l'amélioration des performances de l'entreprise et vise à atteindre les objectifs prévus avec efficacité et efficience.

Donc, le contrôle de gestion assure la conformité des actions aux objectifs de l'organisation, alors que la gestion budgétaire vise à chiffrer les prévisions et détecter les écarts afin de décerner les dysfonctionnements.

Section 01 : Généralité sur la gestion budgétaire.

1. Les origines de la gestion budgétaire¹ :

Le terme « budget » vient d'un vieux mot français, « bougette » ou « petite bouge ». La bouge (du latin « bulga ») désignait au Moyen Âge le coffre ou le sac dans lequel le voyageur emportait ses effets personnels (nous utilisons aujourd'hui le mot « bagage »...).

Le terme a ensuite été repris par les Anglais, à l'issue de la guerre de Cent Ans, à l'époque où naissaient les institutions parlementaires. Le « budget » devient une notion de droit public, pour désigner la somme d'argent allouée par un vote du Parlement à une entité administrative pour son fonctionnement : chaque ministre dispose ainsi d'un petit bouge abstrait une « enveloppe budgétaire » dans laquelle il peut puisé on parle aussi de « portefeuille » ministériel, ce qui reflète la même image.

Le vote du budget permet de régler la « relation d'agence » entre l'État et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

Au début du 20^e siècle, on assiste au développement de grandes entreprises qui, du fait de leur taille, connaissent des problèmes identiques de décentralisation, de coordination et de contrôle. Ces grandes entreprises vont tout simplement centraliser la réflexion stratégique, décentraliser la gestion opérationnelle et contrôler le système par une procédure d'allocation budgétaire des ressources, en particulier financières. Le budget devient un instrument essentiel du contrôle de gestion naissant. Donc, les entreprises ont copié les administrations et le fonctionnement de la comptabilité

1 <http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html>, le 04/03/2020, 13 :22

publique, à une époque où le discours dominant consiste à critiquer la bureaucratie et à donner l'efficacité de la gestion des entreprises privées.

2. Définitions et caractéristiques de la gestion budgétaire :

2.1 Définitions de la gestion budgétaires :

On peut citer diverses définitions :

La gestion budgétaire est « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »²

Selon le PCG 1982 la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. »³

La définition de Gervais (1994) qui définit le système budgétaire comme « un système de gestion prévisionnelle à court terme comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire »⁴

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par⁵ :

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

2.2 Les caractéristiques de la gestion budgétaire

Selon M. Gervais, six conditions sont requises afin que ce système soit efficace⁶ :

- ✓ Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions ;
- ✓ Le découpage et la présentation des budgets doivent de claquer sur le système d'autorité : le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;

2 Depallens Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4e Édition SIREY, Paris, 1971, P 519.

3 PCG 1982, cité in : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{éd} DUNOND, Paris, 2008, P.01.

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

5 Brigitte DORATH, Le contrôle de gestion, Dunod, Paris 2008, 5^e édition, P1

6 GERVAIS.M, Contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, Paris, 1987, P 275.

Chapitre I : la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

- ✓ L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- ✓ Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise ;
- ✓ Il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire. Le couplage du système budgétaire et la politique du personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance ;
- ✓ Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisations (fiscalité, données de marché...)

4

3. Les rôles et fonctions de la gestion budgétaire :

3.1 Les rôles de la gestion budgétaire⁷ :

- ✓ Motiver les managers à dresser des plans.
- ✓ Informer les managers de ce qui est attendu d'eux.
- ✓ Obtenir un engagement des managers.
- ✓ Coordonner les différentes activités d'une organisation.
- ✓ Fournir un standard pour juger la performance réelle.

3.2 Les fonctions de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois⁸ :

- ❖ **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.
- ❖ **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais, son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.
- ❖ **Contrôle** : s'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

7 Anthony 1988, cité in : Samuel SPONEM et Caroline LAMBERT, « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », dans comptabilité-contrôle-audit 2010/1,

8 SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P128

4. La gestion budgétaire et centres de responsabilité :

4.1 Les centres de responsabilité :

La pratique de la gestion budgétaire nécessite de mettre l'accent sur deux notions décentralisation et centre de responsabilité.

La décentralisation : une délégation de pouvoirs pour gérer un centre, une activité ...etc. les responsables de gestion obtiennent les moyens nécessaires à l'exercice de leur mission.

Le centre de responsabilité : « est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné »⁹

Un centre de responsabilité est un sous ensemble de l'entreprise¹⁰ :

- ✓ Il est défini en fonction de la structure de l'entreprise ;
- ✓ Son responsable possède une délégation de pouvoirs et de responsabilités pour accomplir sa mission ;
- ✓ Il dispose d'un ensemble de ressources humaines, matérielles et financières, pour lui permettre d'atteindre les objectifs déterminés en cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise ;
- ✓ Ses performances sont anticipées par la prévision budgétaire et suivies par des outils de contrôle de gestion ;

4.2. Typologie des centres de responsabilité :

Nature de centre de responsabilité	Caractéristiques et éléments de responsabilité	Critères et indicateurs utilisés
Centre de coûts	<ul style="list-style-type: none">• Objectifs d'activité prévisionnelle (outputs) au moindre coût tout en respectant des objectifs de qualité et de délais.• Le centre n'est pas responsable de son niveau d'activité.	<ul style="list-style-type: none">• Quantité produite• Coût unitaire de l'unité d'œuvre.• Coût unitaire des produits.• Qualité.• Délais.
Centre des dépenses discrétionnaires	<ul style="list-style-type: none">• Pas de définition d'outputs mesurables.• Objectif de respect de l'enveloppe budgétaire prévu.	<ul style="list-style-type: none">• Coût total du centre• Qualité du service en termes de taux de réclamations, temps moyen de traitement

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

10 Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2002, P 100.

Chapitre I : la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

	<ul style="list-style-type: none"> • Qualité du service rendu. 	d'un dossier, etc.	6
Centre de recettes	<ul style="list-style-type: none"> • Maximiser un chiffre d'affaires en termes de niveau et de composition des ventes. • Quelquefois, minimiser des frais de commercialisation 	<ul style="list-style-type: none"> • Montant de chiffre d'affaires. • Structure de ce chiffre (s'apparente à la notion de qualité du chiffre d'affaires). • Coûts propres au centre 	
Centre de profit	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité globale en termes de chiffre d'affaires et de consommations compte tenu de moyens (humains et capitaux) alloués et de spécificités concernant les outputs. • Peu ou pas de responsabilité sur l'adéquation capacité utilisée/ capacité disponible. 	<ul style="list-style-type: none"> • Marge générée avant financement des moyens alloués : EBE. • Efficience du centre : Production/Moyens utilisés. • Rendement des moyens alloués = Marge/Capitaux • Qualité des produits. • Respect des délais 	
Centre d'investissement ou de rentabilité	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité globale en termes de chiffre d'affaires, de consommations et d'un certain niveau de rentabilité des actifs. • Responsabilité des coûts de capacité. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vision globale de l'efficience. • Coût du gaspillage = Production/Moyens utilisés. • Coût de l'oisiveté = Moyens utilisés/moyens disponibles 	

Source : ALAZARD.C, SÉPARIS, Op cité, p222, 223.

4.3. Notion de prix de cession interne :

Les échanges entre les centres d'une même entité doivent être valorisés et réglés selon un prix dit "prix de cession interne".

Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts de prestation entre unité de production. Centre vendeur fourni une prestation à un centre acheteur à un prix interne. Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur. La fixation du prix de cession interne doit respecter autonomie la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise¹¹.

11 LARDY, PHILIPPE.P, BENOIT, «Reporting et contrôle budgétaire», EMS Edition, 2011, p35

Section 02 : la mise en place d'un système budgétaire

1. Le système de la gestion budgétaire :

Le système est défini comme, « un ensemble d'éléments en interaction, entre eux, mais également avec leur environnement, et coordonnés en fonction d'une finalité. »¹²

Deux systèmes de gestion budgétaire sont possibles et dont les conséquences sont inverses :

- **Système centralisé** : qui dégage du temps pour chaque responsable d'unités mais diminue la responsabilité et la participation au jeu ;
- **Système décentralisé** : qui absorbe du temps au point de faire de chaque responsable un contrôleur budgétaire à plein temps.

2. Définition et objectifs des budgets :

2.1 Définition des budgets :

Selon LANGLOIS (1998) « Le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilité de l'entreprise, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme »¹³.

«Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable : il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il négocie»¹⁴.

Alors, la construction de budgets se diffère selon les modes de gestion de l'entreprise¹⁵ :

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

2.2 Les objectifs des budgets¹⁶ :

Les budgets visent plusieurs objectifs :

- **Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise :**
 - Ils déterminent l'ensemble des moyens et ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
 - Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulet d'étranglement) et les opportunités ;
 - Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
 - Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.
- **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation :**
 - Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;

12 GERVAIS. M, Op cité, P. 11.

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

14 DORIATH. B et GOUJET. CH, Op cité, P100.

15 ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op cité, p229

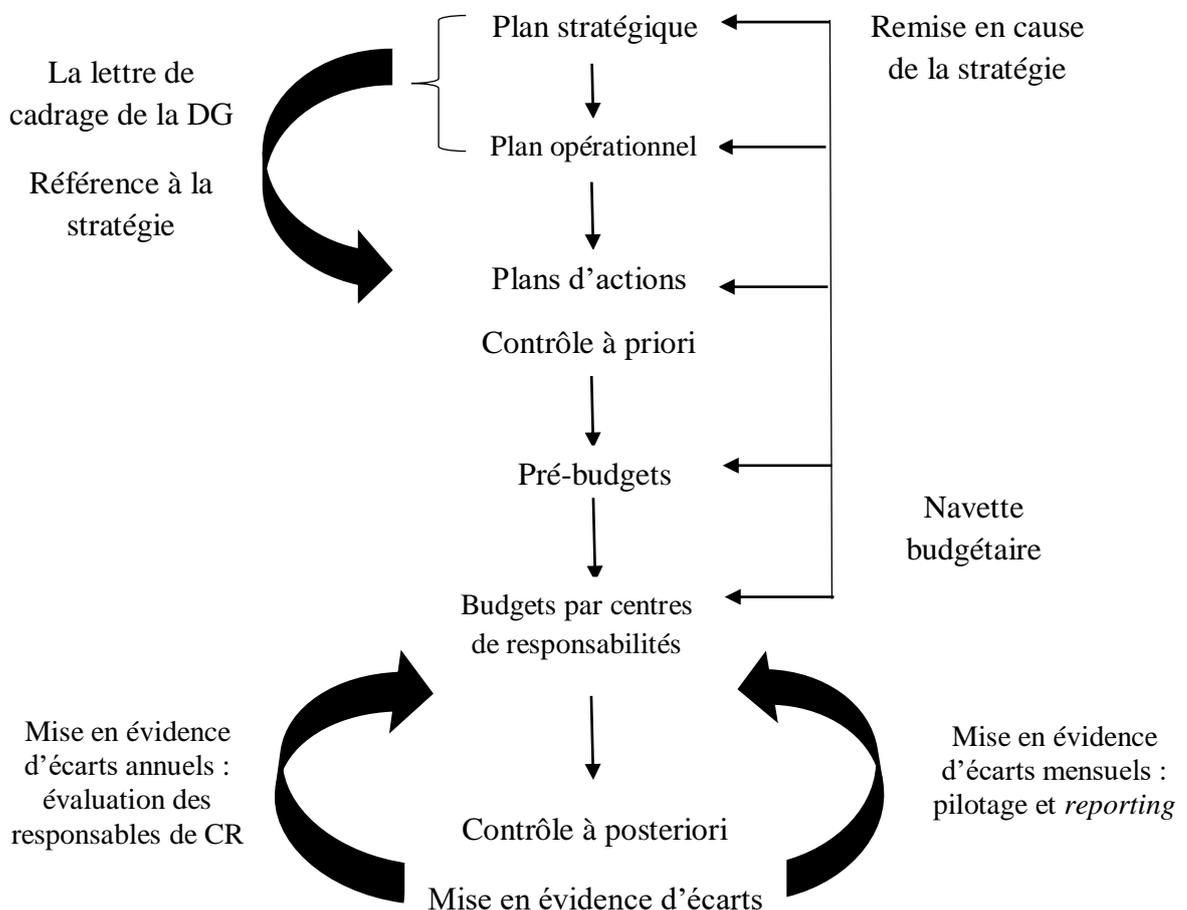
16 DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité, P 101.

- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ;
- La procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.
- **Les budgets sont des outils de contrôle :**
 - Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

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

3. Les étapes de la procédure budgétaire :

Figure 01 : les étapes de la procédure budgétaire.



Source : Nicolas Berland « mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr, P68.

Interprétation :

- La diffusion de la stratégie et du plan opérationnel est réalisée via une lettre de cadrage envoyée aux différents services de l'entreprise. Cette lettre est adaptée à chacun et indique les objectifs et les grandes lignes que s'est fixés la direction ainsi que les hypothèses qui ont été retenues sur l'environnement. Cela permet de donner à tous un cadre de travail commun. La lettre de cadrage s'accompagne

souvent de séminaires pour cadres. Ceux-ci visent à renforcer l'impact du message et à développer un esprit commun. Certaines directions s'investissent encore davantage dans cette phase de communication en se lançant dans un véritable travail de démarchage.

- L'élaboration des plans d'action et des budgets nécessite de nombreuses « navettes budgétaires ». Celles-ci sont horizontales quand elles concernent les ajustements existant au sein d'un même service. Elles sont verticales quand elles se traduisent par des confrontations de points de vue entre deux niveaux hiérarchiques différents. Dans les deux cas, elles se traduisent par des réunions importantes dont le produit résulte souvent en un nouveau cycle budgétaire pour remettre en cause le travail précédemment réalisé et ses incohérences. Il est en effet assez rare que les budgets réalisés lors des premières itérations réussissent à établir un équilibre satisfaisant tous les acteurs. Les membres d'un même service, les différents services dont les activités sont interdépendantes auront bien souvent des intérêts contradictoires. Ainsi, le service des achats prévoit un changement de produit intermédiaire pour bénéficier d'un produit moins coûteux. Mais ce produit entraîne des temps de fabrication rallongés qui n'ont pas été pris en compte par le service production. La hiérarchie a alors pour mission de « challenger », c'est-à-dire de rendre plus ambitieux les budgets, et d'arbitrer les budgets des services qu'elle dirige. Or bien souvent, elle refusera des propositions budgétaires qui lui sont remontées car elle les trouvera insuffisamment ambitieux ou incohérents avec les propositions qu'elle aura reçues d'autres services qu'elle dirige
- Occasionnellement, les navettes peuvent conduire à une remise en cause de la stratégie choisie. En effet, il peut arriver que l'élaboration des plans d'action et leur chiffrage économique révèlent les incohérences de la stratégie. Mais la plupart du temps, ce n'est qu'en dernier ressort que les choix fondamentaux sont remis en cause. Bien souvent, les managers commenceront par soupçonner que leurs collaborateurs manquent d'ambition et d'imagination. Ils se chargeront alors de les motiver.
- En cours d'année des écarts mensuels pour le pilotage et le reporting seront mis en évidence. Ces écarts sont la différence pour chacun des postes entre les données prévues (le budget) et les données réelles. Seuls les écarts les plus importants ou ceux les plus significatifs seront analysés. Ils doivent permettre de comprendre comment se comportent l'entreprise et ses membres. Leur analyse peut donner lieu à une décomposition analytique plus ou moins poussée sous forme d'écart sur volume, écart matière, écart sur prix, écart sur mix...
- Chaque année, des écarts annuels sont calculés. Ils servent à faire le bilan des performances du responsable de centre de responsabilité et de son équipe. C'est à partir de cette évaluation que sont octroyées un certain nombre de primes et que se décide la suite des carrières.

3.1. La planification¹⁷ :

L'anticipation des modifications de l'environnement de l'entreprise manquait à ces prévisions un cadre plus global qui indiquerait la direction à suivre et les moyens d'y

17 ALAZARD.C, SÉPARIS, Op cité, P231-233

parvenir. C'est ce réseau de prévisions du long terme au court terme qui est appelé « planification ».

Dans une entreprise, la planification peut être considérée comme un système de données sur son futur, tel qu'il est « désiré » par les responsables de la direction générale. Elle s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans à horizon de plus en plus restreint : des plans stratégique et opérationnel.

a) Le plan stratégique :

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise, qui exprime les grandes lignes d'un plan d'actions qui s'étend sur plusieurs années, sa forme est variée et les objectifs peu détaillés. Son horizon se varie considérablement avec l'impact de la mondialisation, il est aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3-5 ans.

Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir :

- Les marchés/produits/technologies de l'entreprise.
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés.
- Les moyens pour les atteindre.

b) Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de 2-3 ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Il est considéré comme un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours. Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

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

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Alors, il envisage le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement.

3.2. La budgétisation :

La budgétisation peut être simplement définie comme étant le rapport entre les objectifs fixés et les moyens utilisés pour les atteindre. Ce concept se rattache fondamentalement à celui du budget qui lui, désigne un document qui organise une stratégie de transformation de plans en argent¹⁸. Il existe plusieurs méthodes, on distingue : la technique classique de reconduction ajustée, budget de base zéro (BBZ), budget à base d'activité (ABB) et budget programme.

18 <http://budget-gestion.com/budgetisation/>, le 12/03/2020, 12 :44.

- **Les méthodes de budgétisation :**

- ✓ **Méthode de la technique classique de reconduction ajustée :**

Cette approche consiste à prendre le budget de l'année précédente comme base pour l'élaboration du budget de l'année en cours. Elle consiste à intégrer les augmentations de prix des inputs et des outputs et de salaire au renchérissement du coût de la vie. Tout cela conformément au cadre globale fixé par la direction générale. Les propositions de réajustement sont évidemment discutées lors des navettes budgétaires¹⁹. Cette méthode est destinée pour les entreprises ayant un niveau d'activité relativement stable.

- ✓ **Méthode du Budget à Base Zéro²⁰ :**

«Le BBZ est un procédé de planification et de budgétisation qui exige de la part de chaque dirigeant d'un centre de décision qu'il justifie dans le détail et dès son origine tous les postes du budget dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer cette dépense » (P.Pyhrr). Ce budget est établi sans référence à la période précédente et en fonction de l'exercice budgétaire (d'où l'appellation BBZ)

- ✓ **Méthode du Budget à Base d'Activité :**

Selon la méthode d'ABB : « l'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs de volume, mais en fonction des caractéristiques des produits ou des services. Sa finalité est d'explicitier le processus de création de valeur au sein des centres de responsabilité de l'entreprise. Cette méthode vise à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie globale de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus »²¹

- ✓ **Méthode du budget programme :**

Le budget-programme est le reflet d'un processus qui met en valeur des fins à atteindre et les traduit en dépenses nécessaires. Ainsi, le budget programme représente l'allocation des ressources en fonction des objectifs.

3.3. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est défini comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher les causes d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ; »²²

19 CABANE.P, « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », Edition Eyrolles, Paris, 2008, p287.

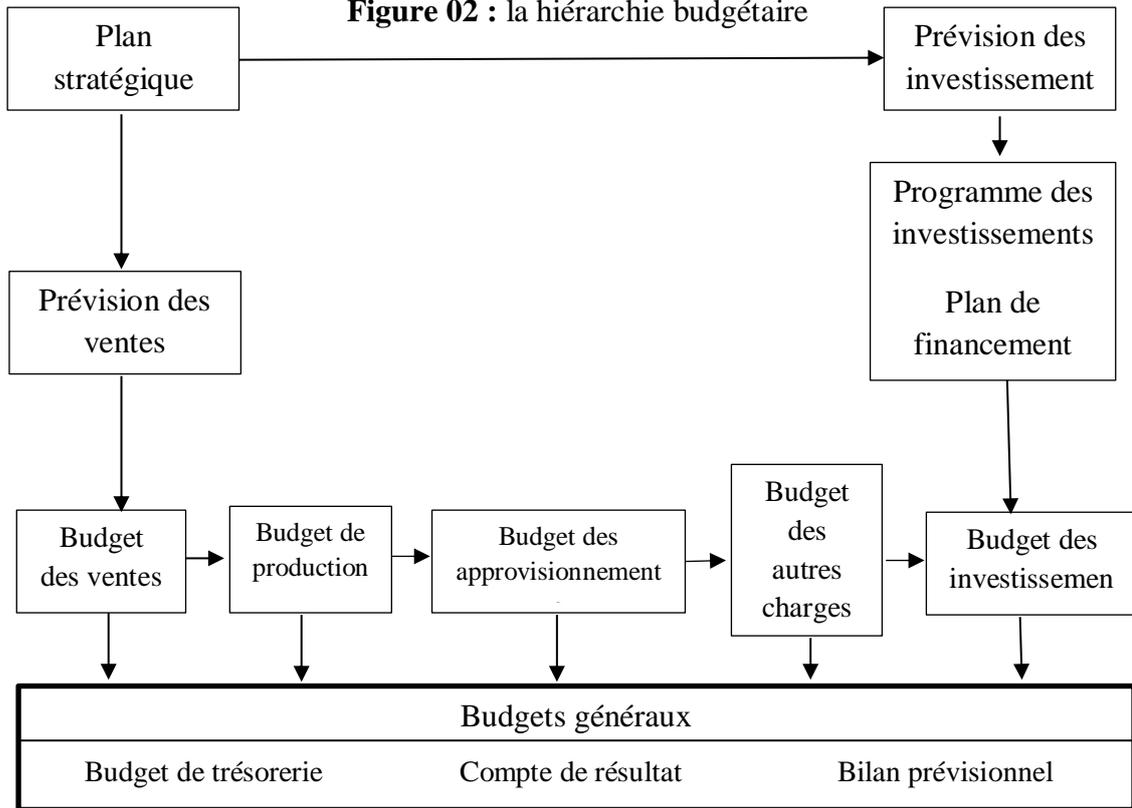
20 Brigitte DORATH, « contrôle de gestion », 4e édition Dunod, Paris 2008, P4x

21 FORGET.J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, 2005, P14.

22 GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Paris, Economica, 1990, p.174, dans DORATH.B, GOUJET.CH, Op cité, p195

4. L'articulation des budgets :

Figure 02 : la hiérarchie budgétaire



Source : Brigitte DORAITH, Op. Cité, p 2.

La procédure budgétaire se caractérise par la hiérarchie et l'interdépendance des budgets, d'une manière générale, on distingue trois types de budgets²³ : opérationnels, d'investissements et généraux.

a) **Les budgets opérationnels** : traduisent les opérations liées au cycle d'exploitation (achat-production-vente), il s'agit des budgets de ventes, de production, des approvisionnements et d'autres charges.

• **Le budget des ventes :**

Ce budget est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux²⁴.

Le chiffrage en volume et en valeur des ventes, il doit être réalisé par la fonction commerciale qui devra aller jusqu'à le préciser²⁵ :

- Par produit ou famille de produit (pour faciliter les prévisions de production)
- Par zone géographique ou canal de distribution (pour le suivi de la commercialisation)
- Par période (mois ou trimestre)
- Par représentant, à fins de contrôle et de motivation.

23 DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p102.

24 ALAZARD C, SEPARI S, Op cité, P. 307

25 MALO.J, et MATHE.J, « l'essentiel du contrôle de gestion », 2ème édition, Edition d'organisation, 2002, p93.

Parallèlement, doit être mené le chiffrage des dépenses commerciales :

- Souvent les frais de la structure existante sont reconduits.
- Les dépenses entraînées par les actions de progrès sont évaluées de la façon suivante :

- Utilisation de « standards » internes : les commissions moyennes par représentant, le chiffre d'affaires moyen par représentant ;
- Calcul de relations statistiques : entre dépenses de publicité et ventes.

- **Le budget de production²⁶ :**

On passe du budget des ventes au budget de production grâce à la relation comptable suivante : $\text{Production} = \text{ventes} - \text{stock initial} + \text{stock final}$ (en quantité)²⁷

Le programme de production défini pour l'exercice budgétaire, la production mois par mois, en tenant compte des prévisions des ventes des contraintes de gestion des stocks et des contraintes techniques du système productif : capacité de production, effectifs, qualification de la main d'œuvre.

Le budget des charges de production établit la prévision mois par mois du coût de production par centre d'analyse et par facteur consommé.

Le programme des ventes peut-être révisé si les contraintes de production et les coûts de production sont incompatibles avec les objectifs de vente et de rentabilité. Il peut aussi être décidé d'augmenter les capacités productives en investissant.

- **Le budget des approvisionnements²⁸ :**

Le programme des approvisionnements présents un calendrier des commandes et des livraisons est le résultat des choix de gestion des stocks et des approvisionnements.

Le budget des approvisionnements comprend le budget des achats et celui des charges d'approvisionnement

Les budgets des achats ne seront détaillés que pour les matières ou produits intermédiaires qui représentent la part la plus importante des coûts d'approvisionnement.

- b) **Les budgets des investissements²⁹ :** concernent un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement. Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses.

Très souvent, l'enveloppe budgétaire autorisée ne représente qu'une partie des possibilités d'engagement de l'année. La direction générale préfère garder une partie de ces possibilités financières (10 à 20 %) pour faire face à d'éventuels projets en urgence ou à des dépassements imprévus sur des investissements acceptés.

Le suivi des investissements s'organise en trois temps :

- ✓ **Les dates d'engagement :** ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un dédit. Elles peuvent donner lieu à versement d'acompte et tout retard dans l'exécution des tâches précédentes contrarie les engagements des tâches suivantes et l'organisation du projet.
- ✓ **Les dates de décaissements :** ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés.
- ✓ **Les dates de réception :** elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés.

26 DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p108.

27 MALO.J, et MATHE.J, Op cité, p 95

28 DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p110

29 ALAZARD C, SEPARI S, Op cité, p 340.

c) **Les budgets généraux** : sont établis à partir des autres budgets. Elles permettent de traduire, sous forme chiffrée :

- La cohérence des prévisions.
- L'équilibre de la trésorerie.
- La rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel).
- L'équilibre financier (bilan prévisionnel).

En cas de déséquilibre, il en résulte un processus itératif où les responsables doivent procéder à des ajustements soit au sein de la période budgétaire soit en révisant les prévisions à moyen terme, qui conduit l'ensemble à la cohérence et à la sécurité.

- **Le budget de trésorerie** :

Dans l'ensemble du processus budgétaire, le budget de trésorerie apparaît comme une résultante des principaux budgets opérationnels

La construction du budget de trésorerie va permettre aux dirigeants de s'assurer que les objectifs et moyens prévus rentreront dans la contrainte de trésorerie, en tenant compte des décalages touchant les encaissements et les décaissements².

Les budgets sont établis généralement en montant hors taxes. Les encaissements et les décaissements doivent être exprimés toutes taxes comprises.

Il est fréquent d'établir trois budgets partiels³ :

- Un budget des encaissements ;
 - Un budget de TVA ;
 - Un budget des décaissements.
- **Le budget des encaissements** : est alimenté principalement par le budget des ventes (recettes sur ventes exprimées en TTC et reçues en fonction des délais de règlement accordés aux clients) l'actif circulant du bilan initial (encaissement des créances et des effets à recevoir, etc.), des opérations d'exploitation (produits de gestion courante, etc.), des opérations financières (produits financiers, etc.), des opérations exceptionnelles (produits de cessions d'actifs, etc.), liées au financement ou à la gestion du haut de bilan (apports en numéraire de l'exploitant, nouveaux emprunts, etc.).
 - **Le budget des décaissements** : est alimenté, lui, par le budget des achats et/ou des charges (dépenses sur achats exprimées en TTC et supportées en fonction des délais de règlement consentis par les fournisseurs, paiement des salaires et des charges sociales, des impôts et taxes ou des charges financières, etc.), des dettes au bilan (dettes fournisseurs, dettes sociales et fiscales, etc.), du budget des investissements (achat de matériel, etc.) ou encore du budget de TVA
 - **Le budget de TVA** : est établi si l'activité de l'entreprise y est assujettie. Le montant de la TVA à décaisser est calculé à partir du budget de TVA avant de figurer dans le budget des décaissements et dans le budget de trésorerie. Il existe donc à la fois une hiérarchie et une interdépendance des budgets : toute erreur commise dès le départ se répercute sur l'ensemble du dispositif. En particulier, on notera la nécessité de bien prévoir son activité future car la pertinence du système budgétaire dépend surtout de la fiabilité du chiffre d'affaires.

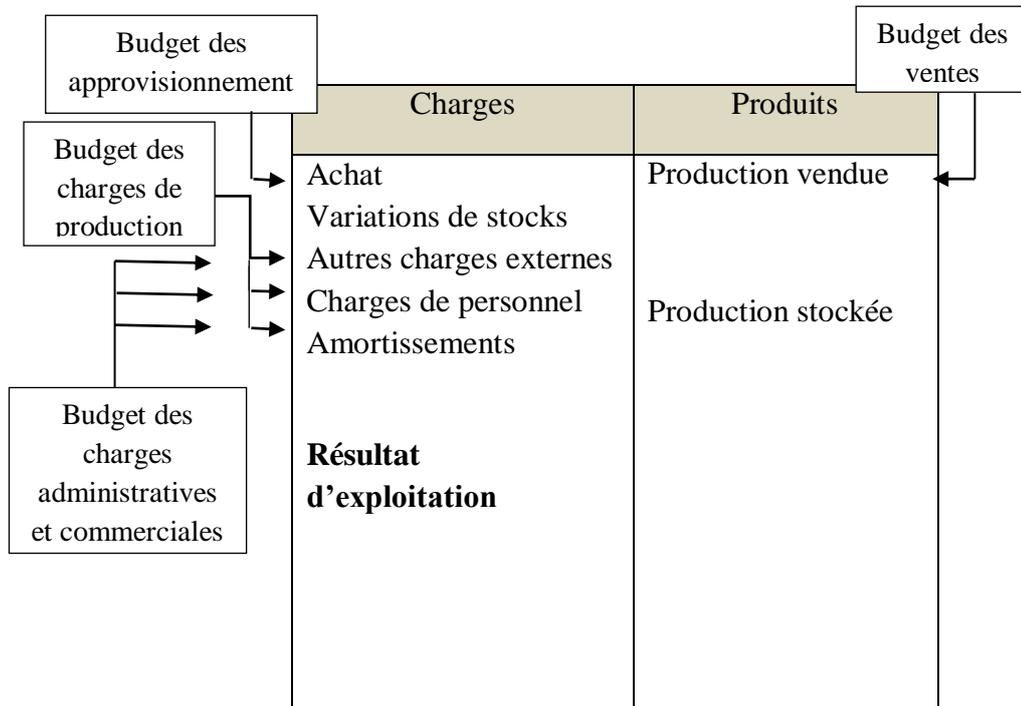
1 DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p117.

2 MALO.J, et MATHE.J, Op cité, p102

3 Djerbi, Zouhair, Durand, Xavier, Kuszla, Catherine, contrôle de gestion, Dunod 2014, p143-144.

• **Compte de résultat prévisionnel :**

Figure 03 : la correspondance entre budgets et rubriques de compte de résultat



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p146

Le compte de résultat prévisionnel est obtenu en faisant la synthèse des produits et des charges apparaissant dans les différents budgets. La présentation doit éclairer la décision de l'entreprise et est donc laissé à sa discrétion¹ :

- La présentation de suivre le plan comptable général.
- Ou mettre en évidence, selon l'habitude anglo-saxon les différents coûts (de production, de distribution, d'administration).

• **Le bilan prévisionnel :**

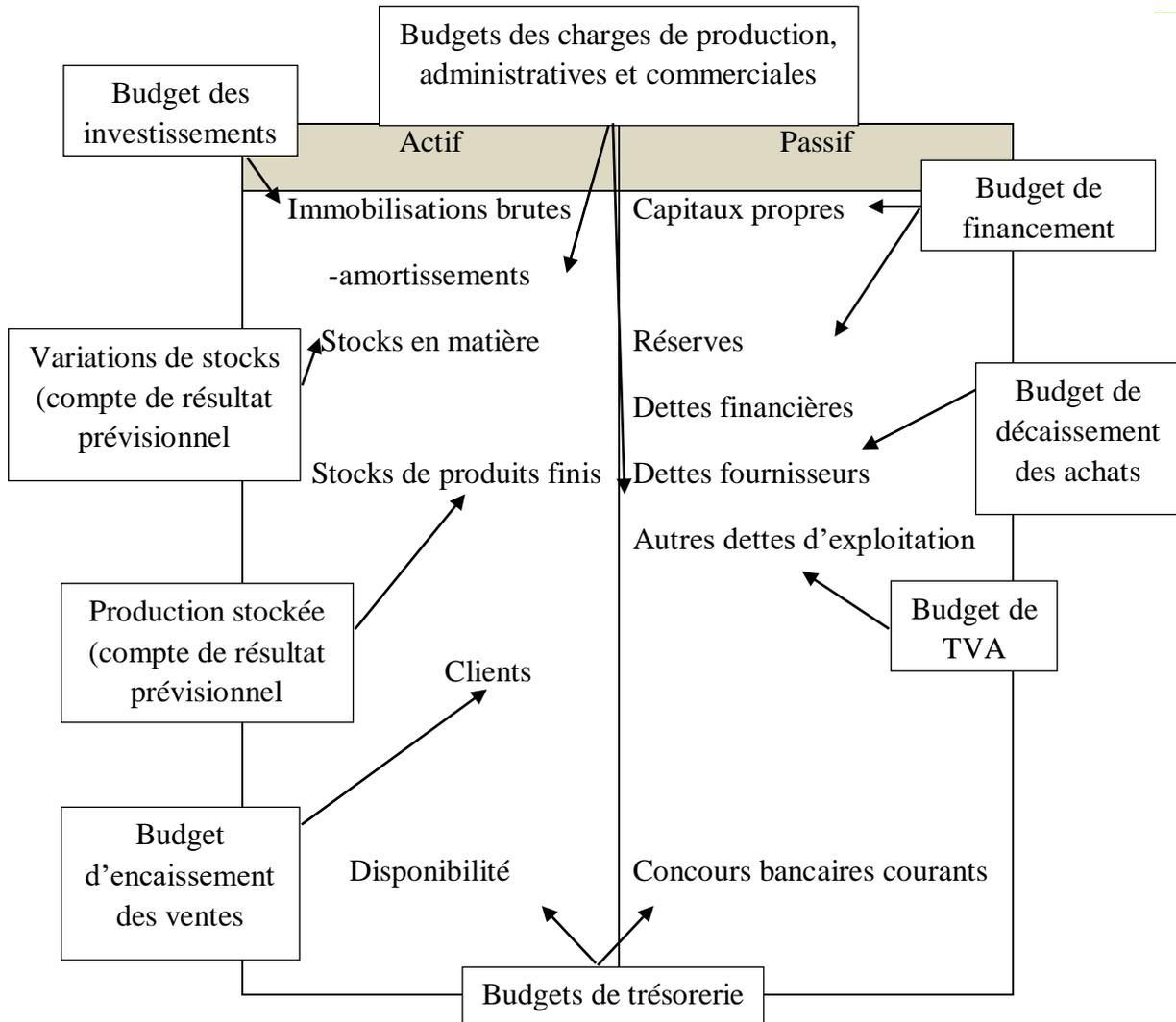
Il est présenté comme un bilan traditionnel² :

- d) À partir du bilan initial de début de période.
- e) Les différents postes sont modifiés selon les opérations budgétées (Achat d'immobilisation emprunt) ou selon leurs conséquences (postes clients et fournisseurs résultant des ventes et achats prévus, variation de trésorerie).
- f) Ce qui permet d'obtenir une image de la structure financière prévisible de l'entreprise à la fin de l'exercice.

¹ MALO.J, et MATHE.J, Op cité, p105

² IDEM, p106

Figure 04 : les principales correspondances entre budgets et postes de bilan



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p150.

Section 03 : les intérêts et les limites de la gestion budgétaire.

1. Intérêts de la gestion budgétaire :

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions.

2. Limites de la gestion budgétaire :

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux «

responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactive.

- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.
- La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

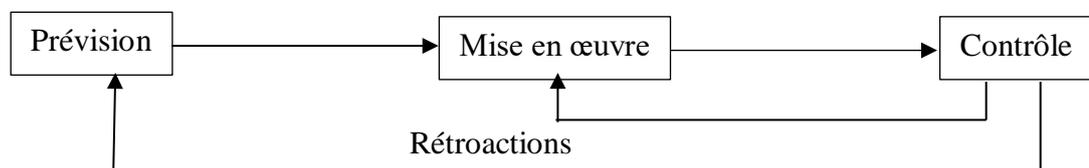
3. La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un processus « en boucle », il comporte plusieurs activités¹ :

- **La prévision** : qui traduit les objectifs stratégiques en plans d'actions et en budgets ;
- **La comparaison a posteriori des réalisations** : aux prévisions afin de mesurer les performances par le degré de réalisation des objectifs, de déceler les écarts et de les analyser pour comprendre ce qui s'est passé ;
- **La rétroaction** : le contrôle est en effet un processus en boucle qui doit permettre de procéder aux régulations nécessaires lorsque les écarts sont trop importants.

De façon simplifiée, on peut représenter le processus de contrôle de gestion de la façon suivante :

Figure 05 : le processus de contrôle de gestion.



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p194.

Ce schéma montre que la rétroaction peut s'effectuer à plusieurs niveaux :

- au niveau de la mise en œuvre : décalages dans le temps, dysfonctionnements au sein d'un atelier.
- au niveau de la prévision : remise en cause des références prévisionnelles, par exemple du fait de la hausse des prix des matières sur les marchés, ou du faible impact d'une action commerciale. Cette remise en cause peut porter sur les objectifs stratégiques, ce qui ne relève plus du contrôleur de gestion.

Conclusion

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.

¹ DORIATH, B et GOUJET, CH, Op cité, p194.

Chapitre I : la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

On peut dire que la gestion budgétaire concerne la traduction du programme d'activité en termes de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes. Le contrôle de gestion implique une vision plus large dans la mesure où il inclut la phase précédente et assure la cohérence entre le programme d'activité et les objectifs généraux de l'entreprise.

On peut confirmer que la démarche budgétaire est une nécessité pour une gestion efficace de l'entité où la méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et permet de les mettre en position favorable pour exploiter les opportunités. Le contrôle budgétaire, permet de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification, il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

Chapitre II :
Le contrôle budgétaire
vers le pilotage de
performance

Introduction :

Les entreprises établissent des prévisions afin d'anticiper les évolutions externes, de valoriser au mieux leurs ressources internes et d'organiser leurs actions. Cependant, le pilotage de la performance ne peut se limiter à cette seule anticipation. Il est nécessaire de s'assurer d'abord que les plans d'action sont correctement mis en œuvre.

En outre, les marchés peuvent révéler de nouvelles opportunités ou imposer de nouvelles contraintes, les évolutions technologiques offrir des possibilités d'innovation ou encore, les concurrents adopter de nouvelles stratégies, plus offensives.

Ces évolutions de l'environnement obligent les organisations à réagir au plus vite et à réviser leurs plans d'action et parfois leurs objectifs afin de maintenir leur performance.

L'entreprise doit donc mettre en place un système de contrôle qui l'informe sur le degré de réalisation des plans et des budgets qu'elle a établis et, quand cela est nécessaire, sur les causes des écarts entre la prévision et la réalisation pour améliorer ses performances³⁶.

Section 01 : généralité sur le contrôle budgétaire.

1. Définition de contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est défini comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher les causes d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ; »³⁷

Le contrôle budgétaire repose sur l'analyse des écarts entre ce qui a été réalisé et ce qui était prévu concernant un élément particulier (ex. : chiffre d'affaires, masse salariale, coût, marge). Il permet la recherche des causes des écarts, la mise en place de mesures correctives et l'appréciation de la performance des responsables de centres. La structure des écarts est dépendante de la nature des centres de responsabilité³⁸.

2. Les caractéristiques de contrôle budgétaire³⁹ :

• Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion :

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

³⁶ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité, p191.

³⁷ GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Paris, Economica, 1990, p.174, dans DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité, p195

³⁸ Aurélien Ragaigne et Caroline Tahar, Contrôle de gestion, Lextenso éditions 2017, p15

³⁹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p196

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

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

- **Il a une dominante financière :**

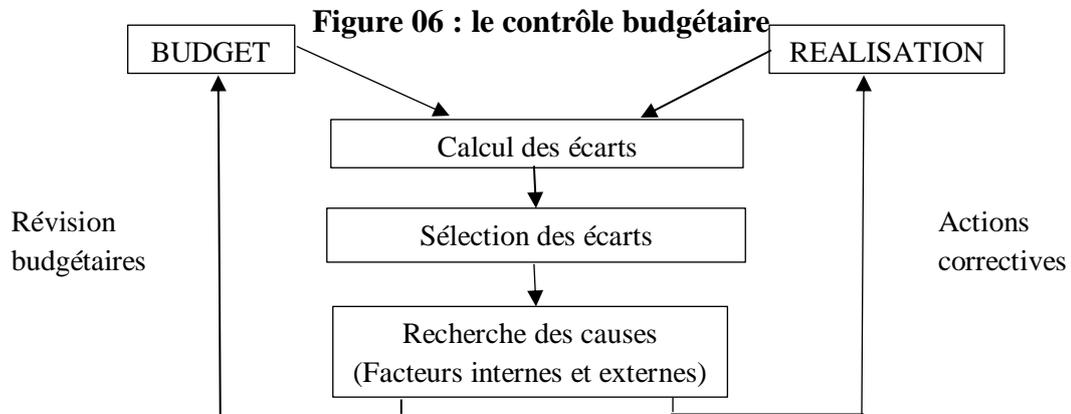
Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

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

Il permet ainsi :

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

Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p196.

3. Les objectifs et le rôle du contrôle budgétaire :

- ❖ **Les objectifs du contrôle budgétaire :**

- ✓ L'objectif ultime du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise.¹
- ✓ Le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables.
- ✓ Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.
- ✓ La mise en œuvre du contrôle de gestion (et plus particulièrement le contrôle budgétaire) suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsabilités et surtout :
 - De repérer et distinguer entre systèmes de contrôle et systèmes contrôlés ;
 - De faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous.

¹ <https://wikimemoires.net/2011/04/le-controle-budgetaire-definition-objectifs-et-types/>, 20/05/2020, 15 :30

❖ Le rôle de contrôle budgétaire :

Cette méthode consiste à¹ :

- Comparer les réalisations aux prévisions, aux différents échelons jugés convenables ;
- Analyser et à contrôler les écarts constatés, Il convient donc de distinguer :
 - les écarts sur quantités qui mettent en cause les notions de rendement et de productivité ;
 - les écarts sur prix qui intéressent les relations de l'entreprise avec le milieu environnant ;
 - les écarts provenant des variations dans le taux d'emploi des moyens de production et dont les causes peuvent être soit d'ordre interne, soit d'ordre externe.
- Provoquer les actions correctives qui s'imposent.

2. Les fonctions et Les étapes du contrôle budgétaire :

4.2. Les fonctions du contrôle budgétaire :

L'objectif initial du contrôle budgétaire est la prévision, c'est elle qui fournit le cadre de tout ce qui s'ensuit. Mais cet objectif est indissociable de l'objectif suivant qui est celui de la gestion des ressources. Et enfin le troisième objectif permet de refermer la boucle puisqu'il s'agit de l'évaluation².

- ❖ **La prévision** : le contrôle budgétaire se situe entre le contrôle stratégique, qui est une projection sur le long terme, et le contrôle opérationnel, qui est le suivi des opérations au jour le jour. Lorsqu'on parle de la prévision dans le cadre du contrôle budgétaire il faut définir l'horizon sur lequel on souhaite pouvoir se projeter, il faut également préciser la fréquence à laquelle on effectue ce contrôle budgétaire ainsi que la façon d'appréhender les transitions d'une période budgétaire à une autre. Dans les grandes entreprises, les processus budgétaires sont très formalisés et ils mobilisent des ressources internes importantes. Mais ils sont également multiformes et peuvent associer des activités complémentaires :
 - *Le suivi stratégique* : une fois par an, le contrôle budgétaire est confronté aux orientations stratégiques de l'entreprise pour s'assurer de la concordance entre les prévisions et les réalisations à court terme et les orientations de long terme qui ont été décidées.
 - *L'élaboration des budgets* : elle a habituellement lieu une fois par an et peut s'étaler sur une période de deux ou trois mois. Elle comprend généralement une réunion globale des principaux dirigeants et responsables d'activités ou de services, soit pour arrêter et discuter les grandes orientations qui vont conditionner les décisions opérationnelles des douze mois à venir.
 - *La prévision d'activité* : elle permet de modifier les prévisions initiales d'activité pour les adapter à la conjoncture. Le suivi de l'activité est particulièrement important pour les activités de production afin de coller à la demande du marché. Dans certains cas, les prévisions mensuelles ou

¹ LAUZEL.P, TELLER.R, « contrôle de gestion et budgets », 8^e édition DALLOZ, 1997, p207

² <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, consulté le 12/05/2020, 16 :20.

hebdomadaires d'activité peuvent déboucher sur une modification des budgets. La périodicité de ce suivi d'activité est très variable selon les entreprises et leur secteur d'activité.

- *L'enregistrement des résultats* : tous les mois, le contrôleur budgétaire doit formaliser les réalisations et éventuellement retranscrire des données issues de sources variables pour les synthétiser dans un document de contrôle budgétaire.
- *Le suivi des projets ponctuels* : principalement les projets d'investissement.

Le mois est souvent retenu comme l'unité de base du contrôle budgétaire dans les entreprises. De manière générale, les prévisions budgétaires n'ont de sens que si elles contribuent à renforcer, ou à améliorer, la capacité de décisions ou d'action des dirigeants de l'organisation. Le processus d'élaboration des prévisions budgétaires devrait donc systématiquement intégrer une réflexion sur les objectifs stratégiques de l'organisation, sur son environnement.

- ❖ **La gestion des ressources** : toute organisation mobilise des ressources humaines, matérielles, immatérielles ou financière. La gestion de ces ressources constitue donc une des fonctions essentielles des dirigeants. Gère des ressources correspond en fait à trois types d'activité :
 - *L'acquisition des ressources* : dans toutes les organisations il existe une forme de contrôle à priori sur l'acquisition des ressources. Le suivi régulier des budgets par les responsables des services permet d'identifier les dérapages entre les acquisitions de ressources prévues pour un service donné et le montant réalisé afin de contrôler et de limiter des dérives arbitraires ou délictueuses.
 - *L'allocation des ressources* : au sein des organisations l'allocation des ressources émane des organes dirigeant qui arbitrent entre différentes opportunités. En permettant une réflexion annuelle sur l'affectation des ressources et la pertinence du maintien, de l'augmentation ou diminution des ressources octroyées à un service ou à une activité donnée, le système budgétaire permet à l'organisation d'évoluer de façon dynamique, en se donnant des marges de manœuvres pour atteindre ses objectifs stratégiques. Les organisations tendent souvent à utiliser le système budgétaire comme système de prévision, fondé sur une base historique incrémentée des quelque décisions retenues, mais pour lequel il n'existe aucune remise en cause des choix antérieurs.
 - *La coordination des activités* : en octroyant une autonomie limitée aux services puisque ces derniers, non seulement doivent rendre compte des ressources qu'ils consomment, mais ils doivent également justifier la pertinence de cette consommation pour pouvoir obtenir un accroissement des ressources qui leur seront octroyées au cours de la période suivante, le système budgétaire permet la mise en œuvre d'une coordination d'activité.
- ❖ **L'évaluation** : dans une organisation, la nécessité du travail en équipe et les problèmes de coordination et d'incitation que cela suppose entraînent la nécessité de disposer d'un système, formel ou informel, d'évaluation de la

contribution des membres de l'organisation. Le système budgétaire fournit un cadre formel permettant de répondre à au moins trois besoins :

- *Une référence pour mesurer les réalisations* : le système budgétaire permet d'évaluer la performance des réalisations. L'avantage essentiel de l'approche budgétaire par rapport à une simple approche comptable, est que les budgets intègrent non seulement le poids du passé mais également l'incidence des grandes décisions stratégiques et surtout l'estimation des changements environnementaux. En effet le budget offre la possibilité d'introduire une référence qui tient compte des contingences environnementales.
- *Une occasion de concertation* : la concertation va fournir l'occasion aux responsables de services de confronter leurs demandes avec les contraintes globales de l'entreprise. La concertation concerne aussi les dirigeants et les membres des conseils ou des assemblés. En effet dans les entreprises, la discussion des budgets au cours du conseil d'administration est l'occasion de réexaminer les objectifs essentiels de l'entreprise et de s'accorder sur la priorité à accorder à chacun d'entre eux.
- *Un outil d'incitation et de responsabilisation* : les budgets constituent un instrument d'incitation. En effet le principe d'un système incitatif est d'associer une récompense à la réalisation d'un objectif ou au respect d'une contrainte. En définissant des objectifs, et en fixant les moyens qui sont octroyés pour l'atteinte de ces objectifs, le système budgétaire fournit naturellement le cadre d'évaluation de la performance des responsables de services ou d'activité.

4.3. Les étapes du contrôle budgétaire :

D'une manière générale on distingue trois étapes de contrôle¹ :

- ❖ **Le contrôle avant l'action** : le contrôle anticipatif est assuré au cours de la budgétisation. En effet, la budgétisation par centre de responsabilité constitue une simulation, des actions envisagées d'autant plus concrètes, qu'elle implique très directement les cadres opérationnels et leur permet de simuler les conséquences de leurs décisions avant même que de s'engager dans l'action. Elle permet aussi aux supérieurs hiérarchiques de limiter les frontières de leur délégation en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leurs propres pouvoirs de décision. En bref, cette fonction de contrôle a priori est étroitement liée à la fonction de simulation qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.
- ❖ **Le contrôle pendant l'action** : c'est un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires de manière permanente pour assurer les actions jusqu'à leur terme. Ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations.
- ❖ **Le contrôle après l'action** : ce contrôle consiste essentiellement à mesurer des résultats et donc à évaluer des performances, dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilités. Le contrôle après l'action vise à

¹ <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, le 19/05/2020, 01 :30

présenter un bilan final de la période budgétaire : constat des réalisations, constat des décalages prévisions- réalisations, analyse et explication des écarts. Le bilan final peut déboucher sur la mesure de performance des responsables. Celles-ci s'inscrivent par ailleurs dans le processus d'évaluation mis en place par l'entreprise.

3. Les supports du contrôle budgétaire¹ :

- ❖ **Le tableau de bord du responsable budgétaire** : c'est un instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, et donne au responsable les informations nécessaires pour agir à court terme.
- ❖ **Les rapports de contrôle** : le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département. Ce rapport se présente sous forme standardisée indique :
 - ✓ Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
 - ✓ L'analyse des écarts qui a été faite ;
 - ✓ Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
 - ✓ Les mesures prises afin de réorienter l'action vers le droit ligne de l'objectif.
- ❖ **Les réunions de suivis budgétaires** : des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées. A ces réunions, participent autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre compte des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires. Ces réunions pourront avoir comme support : information, les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel

4. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est une machine extrêmement puissante, mais à condition que les six conditions suivantes soient vérifiées² :

- ✓ Formulation d'une stratégie
- ✓ Structuration de l'organisation en limitant les interdépendances, c'est-à-dire en permettant de délimiter les responsabilités, ce qui facilitera la recherche de l'origine des écarts et la gestion des facteurs clés de succès
- ✓ Prévision des objectifs et des moyens, ce qui suppose une très bonne connaissance du modèle - ou de l'environnement - économique dans lequel évolue l'organisation, et de son propre modèle prédictif
- ✓ Contrôle a priori, en limitant les délégations aux engagements budgétaires
- ✓ Suivi des réalisations, en les rapprochant des engagements budgétaires : comptabilité budgétaire et tableaux de bord
- ✓ Contrôle a posteriori : évaluation des centres de responsabilité et/ou de leurs chefs, et éventuellement réajustement objectifs/moyens

¹ Gervais M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », op.cit., P.162. Dans, IDIR L, CHOUEF, Ch, « la gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion », 2016/2017, p55.

² MALO.J, et MATHE.J, Op cité, p81

5. Les limites du contrôle budgétaire ¹:

- ✓ C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans contexte qui exige de la réactivité.
- ✓ Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. en outre, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance.
- ✓ Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'explications avec les responsables opérationnels. Le calcul des écarts, en identifiant les effets financiers les plus importants, permet une gestion par exception.
- ✓ Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coûts générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

Section 02 : Analyse des écarts.

1. Définition d'écart :

« Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemples : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... » (PCG 1982)².

Par convention, tous les écarts sont calculés de la façon suivante³ :

$$\text{Ecart} = \text{Donnée réelle} - \text{Donnée préétabli de référence}$$

2. Les principes d'élaboration des écarts :

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. On va positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts⁴ :

- ❖ **Principe 01** : un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 200

² PCG, cite in DORIATH B, op.cit. P. 72.

³ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 197

⁴ ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op cité, p368-369

a) Définir un modèle cohérent de calcul des écarts

Le contrôleur de gestion, en définissant les écarts qui seront ensuite calculés périodiquement, doit permettre d'expliquer la performance réelle de l'entreprise. Il lui faut donc :

- construire un ensemble d'écarts qui expliquent l'écart global de résultat.

Pour cela, l'égalité suivante doit être vérifiée :

$$\text{Écart global de résultat} = \text{Somme des écarts explicatifs}$$

- calculer les écarts là où sont les responsabilités concernées, ce qui suppose logiquement de construire un modèle cohérent avec le système budgétaire.

b) Interpréter les causes des écarts :

Interpréter les causes des écarts revient à rechercher, au sein des unités opérationnelles, les causes des divergences par rapport aux prévisions. À ce stade, les écarts, qui sont chiffrés en unité monétaire, sont traduits en termes quantitatifs (temps, quantités, rendements) et qualitatifs (délais, qualité, formation, etc.).

Il est indispensable que les responsables opérationnels, qui ont participé à l'élaboration des prévisions et disposent des compétences techniques nécessaires, soient impliqués dans ce processus d'analyse afin de mener par la suite les actions correctrices de façon efficace.

Le contrôleur de gestion joue un rôle d'animateur et de conseiller. Il peut, par exemple, animer des réunions entre services en vue d'une clarification des responsabilités.

c) Mener les actions correctives adaptées :

L'objet du contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. En outre, il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites.

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-dessous en présente quelques exemples :

Tableau 02 : exemples des types des actions correctives

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prédiction. Exemple : croissance du marché surévaluée	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive. Ou Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.
Modification définitive de l'environnement. Exemple : lot sur la réduction de temps de travail	Révision des standards : coût horaire standard en hausse
Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine	Erreur accidentelle non intentionnelle : aucune correction.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cite, p200-203

	Erreur liée à l'incompétence d'un salarié nouvellement recruté : formation de ce salarié	27
Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lie au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur	

Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p202.

Les conséquences des actions correctives sont chiffrées afin d'évaluer leur impact sur la performance du centre de responsabilité.

5.2. L'écart de résultat :

❖ *Définition*¹ :

- ✓ L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.
- ✓ L'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence.
- ✓ L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court terme.

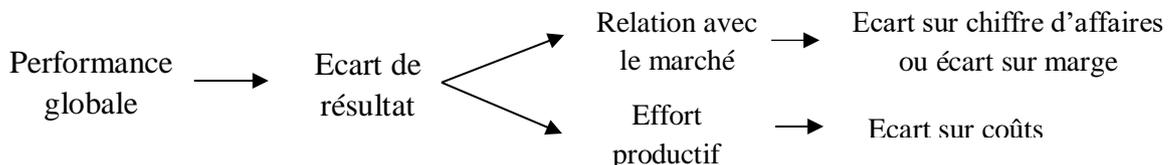
Ecart de résultat = Résultat réel – Résultat préétabli		
	↗	↖
Chiffre d'affaires réel – Coût réel		Chiffre d'affaires préétabli – Coût préétabli

❖ *L'analyse de l'écart de résultat :*

- **Premier niveau d'analyse : l'écart de marge et l'écart sur coût**²

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

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



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

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 197

² DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 198-199

- **Deuxième niveau d'analyse : l'écart sur prix et l'écart sur quantité¹**

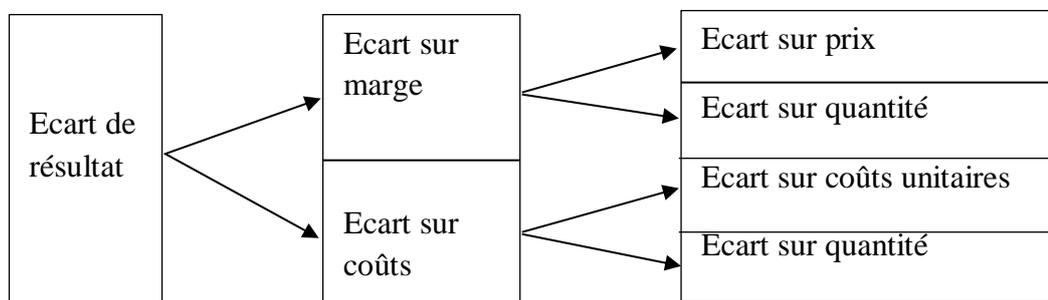
Que l'on s'intéresse à la relation avec le marché ou aux coûts générés par la production, on peut isoler deux composantes :

- Une composante quantitative : nombre de produits vendus, poids de matières consommées, temps passé, etc.
- Une composante économique exprimée par un prix ou un coût unitaire.

En conséquence, chaque écart est analysé en un écart sur prix (ou sur coût) et un écart sur quantité.

L'analyse de l'écart de résultat prend donc la forme suivante :

Figure 07 : Analyse de l'écart de résultat



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p199

Ce schéma de base peut être étendu à chaque fois qu'un écart comporte plusieurs explications. L'analyse de l'écart de résultat s'organise donc comme une arborescence qui se développe en fonction du degré recherché d'approfondissement.

5.3. L'écart sur marge :

❖ *Définition²* :

L'écart sur marge est la différence entre une marge dite « réelle » et une marge budgétée. Les coûts de production pris en référence dans les deux membres de la différence sont des coûts unitaires budgétés (ou standard).

Cet écart peut être exprimé en fonction de facteurs unitaires.

Soit les abréviations suivantes :

- Pr : prix de vente unitaire réel
- Pb : prix de vente unitaire budgété
- Cb : coût de production unitaire budgété
- Qr et Qb les quantités de produits respectivement réelles et budgétées.

¹ Idem, p 199

² ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op cité, p377

$$\text{Ecart sur marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge budgétée}$$

$$E/MCP = [(Pr - Cb)Qr] - [(Pb - Cb)Qb]$$

En effet, la maîtrise des coûts de production n'est pas du ressort des services commerciaux, et, dans un souci de localisation des responsabilités, il est important que le transfert des produits de la production aux services commerciaux s'effectue sur la base des coûts inscrits au budget.

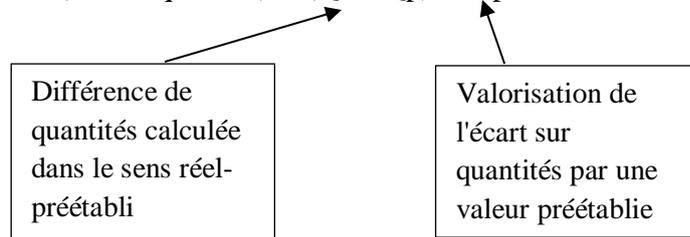
❖ *L'analyse de l'écart sur marge¹ :*

- *L'écart sur volume des ventes ou sur quantités :*

L'écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume.

Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

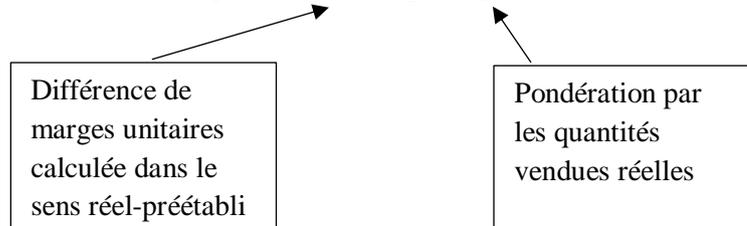
$$\text{Écart sur volume des ventes (ou sur quantité)} = (Qr - Qp) \times Mp$$



- *L'écart sur marge unitaire ou écart sur prix :*

L'écart sur marge unitaire ou sur prix évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

$$\text{Écart sur marge unitaire (ou sur prix)} = (Mr - Mp) \times Qr$$



❖ *Démarche d'analyse² :*

1. Identifier les données nécessaires : quantités réellement vendues et prévues, prix de vente réels et prévus, coût unitaire prévu.
2. Calculer les marges sur coût unitaire préétabli réelles (Mr) et prévue (Mp).
3. Calculer et qualifier l'écart sur marge
4. Calculer et qualifier les écarts sur volume des ventes et sur marge unitaire.
5. Vérifier l'égalité entre l'écart total et ses composantes.
6. Commenter les résultats en fonction de la valeur des écarts et du contexte de l'entreprise.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 213

² IDEM.

❖ *L'interprétation des écarts :*

Le responsable commercial doit, avec ses équipes et le conseil du contrôleur de gestion, trouver les explications internes et externes des déviations par rapport aux prévisions.

Le tableau ci-dessous présente quelques exemples d'explications.

Tableau 03 : causes d'écarts sur marge (exemples)

	Variation des marges unitaires (donc des prix)	Variation des quantités vendues
Facteurs internes	Pouvoir de négociation de la force de vente. Prix surévalués par rapport à la qualité du produit.	Actions de promotion. Défaut de prévision du volume des ventes. Effet de substitution ou de complémentarité entre produits.
Facteurs externes	Politique de prix agressive d'un concurrent.	Apparition d'un produit concurrent.

Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p216

Les exemples ci-dessus ne doivent pas faire oublier la relation prix-volumes, mesurée par l'élasticité : il est rare qu'une action sur les prix n'ait pas d'impact sur les volumes vendus et inversement.

❖ *Le suivi des écarts¹ :*

Une fois les écarts identifiés et expliqués (mensuellement), les actions de régulation doivent être mises en place et suivies.

Parmi les causes possibles des écarts, certaines sont externes, d'autres internes et appellent des solutions différentes selon les possibilités d'action des services commerciaux sur ces causes et leurs effets.

Si les causes sont internes au service commercial (force de vente peu dynamique, surévaluation des effets d'une campagne de communication, etc.), le responsable du service devra définir les actions d'animation, de formation, d'études commerciales, adaptées ainsi que les moyens de suivi de l'efficacité de ces actions.

Cependant, certaines causes sont externes au service commercial :

- les facteurs exogènes (évolution de la réglementation du marché international, une conjoncture défavorable) qui induisent le plus souvent une révision des objectifs et donc des prévisions qui incombe au responsable de l'entreprise ;
- les facteurs internes qui relèvent d'autres services. Par exemple, la baisse de qualité des produits se ressent sur le marché par une baisse des ventes. Ce sera donc au service responsable de la baisse de qualité (service « achats » ou service de production selon le choix d'organisation) de mettre en place les actions correctives.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p216

5.4. L'écart sur chiffre d'affaire¹ :

❖ *L'analyse d'écarts :*

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

$$E/CA = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété}$$

Ce calcul n'est envisageable par produit que pour des entreprises dont les gammes de produits vendus sont très étroites ; le plus souvent ce calcul est fait pour l'ensemble des ventes.

Un chiffre d'affaires est constitué de deux composantes : prix et quantité dont les influences doivent être analysés : c'est l'objet de la décomposition de premier niveau.

❖ *Décomposition en deux sous-écarts :*

Par analogie avec les décompositions proposées par le plan comptable, il est facile de déduire les définitions des écarts sur prix (E/Prix) et des écarts de volume (E/Vol). Il vient :

$$E/\text{Prix} = (\text{Prix réel} - \text{Prix budgété}) \text{ Quantité réelle}$$

$$E/\text{Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \text{ Prix budgété}$$

L'écart sur prix peut être calculé très rapidement, puisqu'il suffit de connaître le chiffre d'affaires réel et les quantités vendues. Ces informations sont disponibles bien avant que les systèmes comptables (comptabilité financière et comptabilité analytique) aient arrêté les comptes du mois concerné.

De fait, l'écart sur volume regroupe deux aspects dont l'évolution peut être antagoniste : l'augmentation des ventes peut provenir d'une meilleure implantation sur le marché mais celle-ci peut être réalisée sans respecter la composition des ventes prévues. C'est pourquoi l'écart sur volume peut être décomposé en deux sous-écarts.

❖ *Décomposition de l'écart sur volume*

Il s'agit de juger du respect de la composition des ventes prévues par le calcul de l'écart sur composition des ventes et de mettre en évidence l'augmentation globale des quantités vendues par celui de l'écart de volume global. Ainsi les écarts se définissent de la façon suivante :

$$E/\text{Composition des ventes (ou écart de mix)} = \left[\text{Prix moyen préétabli} - \text{Prix moyen budgété} \right] \times \text{Quantité totale}$$

$$E/\text{Volume global} = \left[\text{Quantité totale réelle} - \text{Quantité totale budgétée} \right] \times \text{Prix moyen budgété}$$

¹ ALAZARD.C, SÉPARI.S, Op cité, p381-384

❖ *Intérêt de ces calculs :*

La possibilité d'un calcul avancé par rapport aux réalisations permet d'avoir une vision partielle de la qualité de gestion des services commerciaux et peut autoriser des actions correctives très rapides surtout en cas de dérapages sur les prix ou de non-respect des compositions des ventes prévues.

Toutefois, il faut se garder d'un optimisme facile dans le cas d'écarts favorables. En effet accroître le chiffre d'affaires ne signifie nullement accroître le résultat si parallèlement cette augmentation des ventes s'obtient en développant des produits à faible marge au détriment de produits plus rémunérateurs pour la firme. C'est pourquoi l'action des services commerciaux ne peut être jugée au vu du calcul de ces seuls écarts sur chiffre d'affaires mais doit intégrer des calculs d'écarts incorporant les notions de marges.

Dans le cadre d'un pilotage par les budgets, la décomposition par rapport aux marges nous semble plus pertinente pour évaluer valablement les prestations d'une entité à responsabilités de nature commerciale.

5.5. Les écarts sur coûts :

L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale à court terme de l'entreprise par rapport à la prévision. Il se compose d'un écart sur marge, et d'un écart sur coûts.

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

5.5.1. Les écarts sur matières et main-d'œuvre directe :

❖ *Le calcul des écarts :*

- Principes généraux¹ :

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et le prévu. En appliquant ce principe aux coûts, on obtient :

$$\text{Ecart sur coût} = \text{Coût réel} - \text{Coût prévu}$$

Le coût prévu est établi à partir des coûts préétablis de production (coûts standards, prévisionnels) appliqués au volume réel de production. On déduit :

$$\text{Ecart sur coût} = \text{Coût réel de la production} - \text{Coût préétabli appliqué à la production réelle}$$

Selon ces principes, on calcule un écart par facteur de production :

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 225.

$$\begin{aligned} & \text{Ecart sur matière 1} \\ & + \text{Ecart sur matière 2} \\ \text{Ecart sur coût} & = + \text{Ecart sur MOD} \\ & + \text{Ecart sur centre d'analyse 1} \\ & + \text{Ecart sur centre d'analyse 2} \end{aligned}$$

Chaque écart calculé est qualifié par la mention « favorable » ou « défavorable ».

Remarque : le signe d'un écart n'a pas la même signification selon l'élément sur lequel il porte. Un écart sur marge positif est favorable car la marge réelle est supérieure à la marge prévue. Un écart sur coût positif est défavorable car les coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

- La procédure de calcul¹ :

- 1. Repérer les données réelles et prévues** : les données réelles sont fournies périodiquement par la comptabilité de gestion. Les données prévues sont souvent présentées, pour les coûts de production, sous la forme de fiches de coût préétabli unitaire.
- 2. Calculer le coût prévu de la production réelle, par facteur de production** : il suffit de multiplier les éléments de coût préétabli par le nombre de produits réellement fabriqués pendant la période observée.
- 3. Calculer et qualifier chacun des écarts** : pour chacun des facteurs de production, on compare le coût total réel au coût préétabli de la production réelle.
- 4. Proposer une première analyse** : les calculs des écarts ainsi que les données disponibles permettent une première appréciation de la performance des unités de production.

❖ *L'analyse des écarts sur matières et mains d'œuvre directe*² :

Le calcul des écarts apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. L'analyse doit cependant être menée plus loin pour les raisons suivantes :

- ✓ Les causes des écarts sont insuffisamment identifiées : comment expliquer les déviations des coûts de main-d'œuvre directe, de matières et des frais des centres d'analyse par rapport aux prévisions ?
- ✓ L'impact des différentes causes n'est pas évalué. Le calcul et l'analyse des écarts doivent permettre d'identifier les écarts jugés suffisamment importants pour engager des mesures correctives ; c'est le principe de la gestion par exception.
- ✓ Enfin, nous l'avons vu ci-dessus, un écart peut dissimuler deux performances contraires qu'il faut mettre en évidence.

- Principes généraux :

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 226.

² Idem, p 228-230.

Chapitre II : le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance

• On distingue deux causes d'écarts, exprimées par deux sous-écarts :
Pour chaque facteur direct de production pour lequel les quantités consommées peuvent être identifiées, il est possible de décomposer l'écart en un écart sur coût unitaire (ou écart sur prix) et en un écart sur quantité.

$$\text{Écart} = \text{Écart sur coût unitaire} + \text{Écart sur quantité}$$

L'écart sur coût unitaire : d'un facteur de production (matières, main-d'œuvre) mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse par rapport aux prévisions du coût de ce facteur.

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

• Les sous-écarts sont évalués en fonction de conventions de calcul :
Le Plan comptable général 1982 propose une convention de calcul des écarts sur coût unitaire et sur quantités. Si celle-ci n'est pas obligatoire, elle demeure très appliquée. Nous retiendrons donc les formules de calcul suivantes.

Soient :

- Q, les quantités consommées de facteurs ;
- CU, le coût unitaire de ces facteurs ;
- Les indices r et p pour les éléments réels et les éléments prévus.

Rappelons que les quantités prévues (Qp) sont calculées en fonction de la production réelle.

$$\text{Écart sur quantités} = (Q_r - Q_p) \times C_{Up}$$

Différence de quantités (Réel – prévu) → Coût unitaire prévu

La différence de quantités est valorisée par le coût unitaire prévu.

$$\text{Écart sur coût unitaire} = (C_{Ur} - C_{Up}) \times Q_r$$

Différence de coûts unitaires (Réel – prévu) → Quantité réelle

La différence entre les coûts unitaires est appliquée aux quantités réelles.

On vérifie que les deux sous-écarts ainsi calculés expliquent bien l'écart total

Écart sur quantités + Écart sur coûts unitaires

$$\begin{aligned} &= (Q_r - Q_p) \times C_{Up} + (C_{Ur} - C_{Up}) \times Q_r \\ &= Q_r \times C_{Up} - Q_p \times C_{Up} + Q_r \times C_{Ur} - Q_r \times C_{Up} \\ &= Q_r \times C_{Ur} - Q_p \times C_{Up} \\ &= \text{Écart total} \end{aligned}$$

Pour la main-d'œuvre, l'écart sur quantités exprimé en nombre d'heures est appelé « Ecart sur temps » et l'écart sur coût unitaire, exprimé en coût horaire, est appelé « Ecart sur taux ».

❖ Démarche d'analyse¹ :

L'ensemble des données est préparé lors de la construction du tableau de calcul des écarts qui fournit les quantités et les coûts unitaires réels et préétablis des facteurs.

- ✓ Identifier dans le tableau de calcul des écarts les données réelles et prévues
- ✓ Calculer et qualifier (favorable, défavorable) chaque sous-écart après en avoir présenté la formule de calcul qui correspond à la convention déterminée par le contrôleur de gestion (II existe d'autres conventions d'analyse d'écart).
- ✓ Vérifier l'égalité entre l'écart analysé et la somme des sous-écarts calculés.
- ✓ Repérer les écarts remarquables par leur importance ou en fonction d'un critère fourni. Dans certaines entreprises, on ne retient que les écarts qui dépassent un pourcentage donné du coût prévu.
- ✓ Commenter les résultats en fonction des écarts retenus et du contexte de l'entreprise.

5.5.2. Les écarts sur charges indirectes :

- ✓ Les facteurs explicatifs des écarts² :

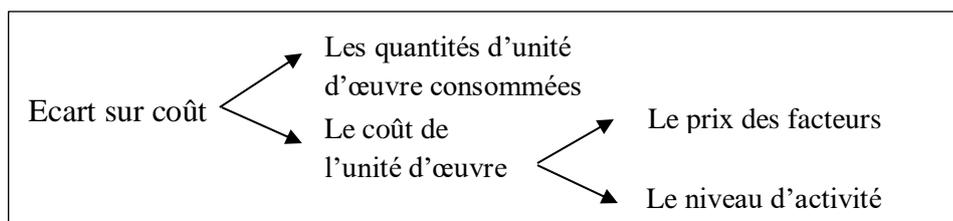
L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en un écart sur quantité, ou écart de rendement, et un écart sur coût de l'unité d'œuvre.

$$\text{Ecart sur coût total du centre} = \text{Ecart sur quantité} + \text{Ecart sur coût des unités d'œuvre}$$

Or, le coût de l'unité d'œuvre dépend de deux facteurs :

- Le prix effectif des facteurs et des prestations qui constituent les charges indirectes. Une hausse des loyers ou de la rémunération de personnels administratifs ou encore la baisse du prix de l'énergie sur le marché affecte le montant total des charges indirectes et, en conséquence, le coût d'une unité d'œuvre.
- Le niveau d'activité, mesuré en nombre d'unités d'œuvre. Les variations d'activité par rapport à une activité considérée comme normale, modifient le montant de charges fixes par unité d'œuvre.

L'écart sur coût du centre d'analyse a donc trois explications possibles :

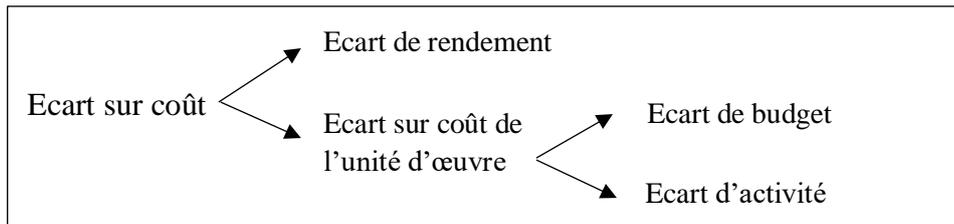


¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 230.

² Idem, p 243.

Chapitre II : le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance

A chacune de ces explications correspond un écart :



- ✓ Le calcul des sous-écarts par facteur explicatif¹ :

Rappel :

- Rappelons le calcul du coût d'une unité d'œuvre :

$$\begin{aligned}\text{Coût d'une unité d'œuvre} &= \frac{\text{total des charges du centre d'analyse}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre}} \\ &= \frac{\text{charges indirectes variables} + \text{charges indirectes fixes}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre}} \\ &= \text{charges indirectes variables unitaires} + \frac{\text{charges indirectes fixes}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre}}\end{aligned}$$

Donc, le coût de l'unité d'œuvre dépend inversement du niveau d'activité. Plus l'activité, mesurée en nombre d'unités d'œuvre consommées, est importante plus le coût de l'UO diminue, et l'inverse.

- Le coût préétabli d'une UO est calculé en référence à une activité normale :

- Notion d'activité normale :

Le niveau d'activité considéré comme normal est défini en fonction :

- ✓ Des capacités productives.
- ✓ De la demande sur le marché.
- Calcul du coût préétabli d'une UO :

$$\begin{aligned}\text{CUp} &= \text{charges indirectes variables unitaires prévues} + \frac{\text{charges indirectes fixes prévues}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre pour une activité normale}} \\ &= \text{CVUp} + \frac{\text{CFp}}{\text{Qn}}\end{aligned}$$

a) L'écart de rendement :

L'écart de rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse.

Soient : Q le nombre d'unité d'œuvre consommées par le centre d'analyse, mesure le niveau d'activité du ce dernier.

CU le coût d'une UO

Les indices r et p pour les éléments réels et prévus.

$$\text{Ecart de rendement} = (Q_r - Q_p) \times \text{CUp}$$

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 244-246.

b) L'écart de budget :

Cet écart exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des facteurs consommés par ce centre, par exemple la hausse du loyer des locaux Industriels ou la variation du prix de l'énergie.

$$\begin{aligned} \text{Ecart de budget} &= \text{Coût réel} - \text{Coût budgété pour l'activité réelle.} \\ &= Q_r \times C_{Ur} - C_b \end{aligned}$$

Avec :

$$CB = CVUp \times Q_r + CFp$$

CVUp = coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

Q_r = nombre d'UO réellement consommées.

CFp = charges fixes prévues.

Le coût budgété exprime le montant des charges indirectes que le centre analyse aurait effectivement supportées si le prix de chacun des facteurs avait été conforme aux prévisions.

La différence entre le coût budgété et le coût réel n'est donc due qu'aux seuls changements de tarification de chacun des facteurs consommés par le centre. C'est un écart sur prix.

c) L'écart d'activité :

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

$$\text{Ecart d'activité} = \text{Coût budgété de l'activité réelle} - \text{Coût préétabli de l'activité réelle.}$$

Le coût préétabli d'une unité d'œuvre est calculé en référence à une activité normale. Le coût préétabli de l'activité réelle peut donc être assimilé à un coût d'imputation rationnelle qui efface l'effet des variations d'activité sur les coûts.

Le cout budgété pour une activité réelle, en revanche, prend en compte la totalité des charges fixes prévues.

La différence entre le coût budgété et le coût préétabli n'est donc due qu'au seul impact du niveau d'activité réel sur le montant des charges fixes par unité d'œuvre.

✓ La démarche d'analyse¹ :

1. Identifier les données nécessaires :

- Le niveau normal d'activité, le niveau réel d'activité et le niveau d'activité prévu pour la production réelle, exprimés en nombre d'unité d'œuvre ; on distinguera clairement les niveaux d'activité des niveaux de production.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 247.

- Les données réelles et les données prévues : nombre d'unités d'œuvre, coûts : ces données figurent dans le tableau de calcul des écarts.
 - Les éléments de calcul d'un coût budgété : charges variables unitaires et charges fixes totales.
2. Déterminer le budget adapté à l'activité réelle.
 3. Calculer et qualifier (favorable, défavorable) les trois sous-écarts après en avoir présenté la formule de calcul.
 4. Vérifier l'égalité entre l'écart analysé et la somme des trois sous-écarts.
 5. Repérer les écarts remarquables par leur importance ou en fonction d'un critère fourni.
 6. Commenter les résultats en fonction des écarts retenus et du contexte de production.

5.5.3. L'interprétation et le suivi des écarts sur coûts¹ :

Le calcul des écarts sur coût de production procure une information monétaire, sur les différences entre les prévisions et les réalisations. Ces résultats chiffrés ne suffisent pas à la prise de décision pour le responsable afin d'améliorer la performance des différentes unités. Il est nécessaire d'identifier, au niveau opérationnel, les facteurs explicatifs sur lesquels il est possible d'agir avant de définir les plans d'actions adaptés.

Le rôle du contrôleur de gestion est de fournir périodiquement les résultats de cette première analyse aux responsables des différentes unités et de les accompagner dans les phases d'interprétation et de suivi des écarts.

✓ L'interprétation :

C'est une phase constructive, qui a pour objectifs de mobiliser et de donner les moyens ou les causes d'agir aux différents acteurs dans un objectif d'amélioration de la performance.

- Une gestion par exception :

Seuls les écarts jugés significatifs donnent lieu à recherche d'explications et d'actions. Cela implique la fixation de seuils à partir desquels les écarts sont retenus. Ces seuils peuvent être exprimés en pourcentages ou en valeur, comme par exemple :

- Les écarts dont le montant est au moins égal à 10 % du coût prévu ;
- Les écarts dont le montant excède 10 000 € ;

Une gestion par exception évite :

- D'alourdir la procédure de contrôle budgétaire ;
- D'entreprendre des actions dont le coût serait supérieur au gain espéré ;

- Les déviations relèvent de trois types de causes :

Les lieux de décision et les actions sont différents selon le type de cause d'écart.

a) Les erreurs de prévision :

Elles engagent la responsabilité des acteurs qui ont participé à la construction budgétaire.

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 250-253.

Exemple : les consommations de matières fournies par la nomenclature d'un produit sont surévaluées, laissant apparaître systématiquement un écart favorable.

b) Les erreurs de gestion :

Elles nécessitent que les responsables du centre concerné engagent rapidement les décisions ou les actions rectificatives.

Exemple : la sélection d'un nouveau fournisseur, si elle a permis de négocier des prix plus compétitifs, a un effet négatif sur les rendements, du fait d'une moindre qualité des matières qui a généré une hausse du taux de rebut.

c) Les évolutions imprévisibles :

Ces évolutions sont externes à l'entreprise. Si elles n'ont d'effet que dans un temps limité (variation du cours de matières), elles nécessitent un ajustement des prévisions budgétaires. Si elles sont définitives (nouvelle réglementation), l'ensemble de la prévision à moyen terme, voire la stratégie, devront être revues.

Exemple : le contexte économique et politique mondial a pour effet une hausse du coût de l'énergie qui n'a pas pu être prévue.

- *Les écarts peuvent être dépendants entre eux :*

Un écart peut en générer un autre, dans le même centre de responsabilité ou dans un autre centre. L'interprétation des écarts doit permettre de déceler ces dépendances afin d'identifier la cause première sur laquelle il faudra agir. Cela justifie que le contrôleur de gestion réunisse les responsables de différentes unités.

Exemple :

✓ Dépendance entre centres :

Le service achats a pour responsabilité le choix des fournisseurs et la négociation des prix. Afin de baisser les prix, il a négocié une matière de moindre qualité. Dans les ateliers de production, la consommation de matières augmente du fait d'un accroissement des rebuts.

✓ Dépendance dans un même centre :

La productivité de la main-d'œuvre est inférieure à celle attendue. En effet, le personnel concerné n'a pas été suffisamment formé pour une nouvelle production.

Afin de satisfaire les objectifs de production, il a fallu recourir aux heures supplémentaires. Ainsi, une même cause, le défaut de formation ou de qualification, a un effet sur le rendement (écart sur quantité) et sur le taux horaire (écart sur coût unitaire).

✓ **Le suivi :**

Après avoir identifié les écarts sur lesquels ils peuvent agir, les responsables opérationnels définissent les plans d'action. Il peut s'agir, par exemple d'améliorer les procédures, de former le personnel, de changer de fournisseur.

La décision d'entreprendre une action corrective relève aussi de l'arbitrage entre les gains espérés et les coûts engendrés par cette action.

En cas d'écart défavorable, l'objectif est qu'il ne se reproduise plus. Il s'agit donc d'un processus constructif et formateur.

En cas d'écart favorable, l'objectif est d'identifier les conditions de la pérennisation de la performance.

L'efficacité des différents plans d'actions est suivie, en particulier par l'intermédiaire d'indicateurs figurant au tableau de bord de chaque centre de responsabilité.

Section 03 : le pilotage de performance.

1. Définition de la performance :

La performance de l'entreprise est une notion polysémique, complexe et difficile à définir tant les approches sont multiples. On présente quelques approches.

Pour Henri Mahe DE BOISLANDELLE¹, le terme performance véhicule des sens différents selon les utilisateurs.

- La performance est un succès : de ce point de vue, elle est fonction des représentations de la réussite et varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs et de manière plus générale l'organisation toute entière.
- La performance est un résultat : dans cette acception, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé.
- La performance est une action : dans ce sens, la performance est non pas un résultat mais un processus. Elle est synthétisée à partir des moyens, des compétences et des qualités mises en œuvre pour atteindre des résultats.

KHEMAKHEM. A², dans son ouvrage « la dynamique du contrôle de gestion » définit la performance comme suit : « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche...) désigne l'efficacité et la productivité dont laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés ».

Enfin, BOURGUIGNON. A³, la définit comme : « la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion ».

Cette définition générale met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :

- ✓ Elle se traduit par une réalisation(ou un résultat) : la performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.)
- ✓ Elle s'apprécie par une comparaison : la réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non, la comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents.
- ✓ La comparaison traduit le succès de l'action : la performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

Les notions qui expriment la performance¹ :

¹ Cite in BESCOS. P et MENDOZA. C, «*Le management de la performance*», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994, P. 219.

² KHEMAKHEM. A, «*La dynamique du contrôle de gestion*», édition Dunod, Paris, 1992, P. 311.

³ BOURGUIGNON. A, «*Peut-on définir la performance ?*», Revue Française De Comptabilité, N° 269.

- ✓ **L'économie** : consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.
- ✓ **L'efficacité** : elle se définit comme : « la capacité d'une organisation à atteindre l'objectifs qu'elle s'est fixée », elle peut aussi être définie comme : «capacité à obtenir un résultat ». Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par une entreprises et les objectifs visés, de ce fait plus le résultat cette rapproche des objectif fixés plus l'entreprise est dite efficace. D'une manière plus brève, nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{résultats atteints}}{\text{objectifs visés}}$$

- ✓ **L'efficience** : c'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité). On peut résumer la formule de la mesure d'efficience comme suit :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{objectifs visés}}{\text{moyens mis en œuvre}}$$

- ✓ **La pertinence** : la notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

2. La performance externe et la performance interne :

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue :

Tableau 04 : comparaison entre performance externe et interne.

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tournée vers les managers.
Porter sur le résultat, présent ou futur.	Porter sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières.	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres.	Aboutit à la définition des variables d'action.
Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : DORIATH. B et GOUJET. C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P. 173. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cité, 49.

¹ KARED Z, KHANTACHE A, « la contribution de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance de l'entreprise cas : l'entreprise portuaire de Bejaia », en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : finance d'entreprise, université de Béjaia, 2014/2015. P47-48.

3. Les types et domaines de performance :

3.1. Les types de performance :

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise. On peut distinguer les différents types¹ :

- ✓ **La performance économique** : correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion.
- ✓ **La performance financière** : une entreprise dite performante financièrement, si elle assure un meilleur contrôle des opérations et particulièrement des opérations financières. Donc elle a besoin d'élaborer un budget et des plans, de contrôler et d'analyser l'activité financière, d'assurer une répartition, de faire la consolidation et réaliser des tableaux de bord décisionnels. La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (EVA)...
- ✓ **La performance organisationnelle** : selon les études de Taylor et de Fayol la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Kalika propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle, à savoir :
 - Le respect de la structure formelle ;
 - Les relations entre les composants de l'organisation ;
 - La qualité de la circulation de l'information ;
 - La flexibilité de la structure.

La performance organisationnelle est alors la capacité d'une organisation à déterminer, à mettre en œuvre de bonnes stratégies, de bons outils de gestion et à compter sur des conditions convenables dans le cadre des objectifs tracés.

- ✓ **La performance stratégique** : pour assurer sa continuité, l'entreprise doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.
- ✓ **La performance concurrentielle** : la performance concurrentielle est celle de maintien d'une « distance » avec les concurrents, à travers la logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation. La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, c'est en détectant, les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise, ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation, que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.
- ✓ **La performance humaine** : elle est perçue, dans les compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs,

¹ KARED Z, KHANTACHE A, o p cité, p50-51.

voir aux projets et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants. Donc on peut dire alors, que la véritable valeur ajoutée de l'entreprise est produite par le talent des personnels qui la composent.

3.2. Les domaines de la performance :

La performance s'applique aux domaines suivants¹ :

- ✓ **La position de l'entreprise sur le marché** : la part du marché, la gamme de produits et services sur les marchés, la distribution, la tarification, la fidélisation et la satisfaction.
- ✓ **L'innovation** : les innovations pour atteindre les objectifs de la stratégie ; l'évolution résultant des progrès technologiques ; de nouveaux processus et des améliorations dans les principaux domaines d'activités de l'organisation.
- ✓ **La productivité** : l'utilisation optimale des ressources, l'utilisation des techniques telle que : la recherche opérationnelle pour aider à choisir d'autres plans d'action, comprendre le ratio valeur ajoutée sur l'ensemble des recettes.
- ✓ **Les ressources financières et autres** : les installations physiques tels que : les machines, les bureaux et le remplacement des installations, l'obtention des capitaux et la mise en place d'un système de budgétisation, la planification de l'argent et l'achat de matériel.
- ✓ **La rentabilité** : les provisions de la rentabilité et les délais prévus ; les politiques d'investissement en capital élément essentiel de la mesure de la rentabilité.
- ✓ **La performance de manager et son développement** : le choix des propriétaires d'entreprise et la mise en place des emplois, la structure de gestion, le développement des futurs managers.
- ✓ **La performance des travailleurs et leur attitude** : les relations avec les syndicats l'organisation de travail et les relations avec les autres employés.
- ✓ **La responsabilité publique** : les responsabilités envers la société et l'intérêt public, l'opinion publique et la loi.

4. L'évaluation de performance :

L'évaluation de la performance d'une entreprise, c'est² :

- Evaluer les résultats par rapport aux objectifs ;
- Mesurer le suivi de la mise en œuvre de la stratégie ;
- Evaluer l'efficacité et l'efficience des processus et des ressources par rapport à la stratégie ;
- Mesurer le degré d'alignement des processus, des ressources, des facteurs de performance, des pratiques de gestion, des indicateurs de performance, des projets et des budgets par rapport aux objectifs et à la stratégie de l'entreprise ;
- Evaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise ;
- Evaluer les changements, les opportunités et les risques ;
- Elaborer un plan d'action pour corriger ou améliorer la situation actuelle.

¹ LEDRUC. M, «*Capital-compétence dans l'entreprise*», édition ESF, Paris, 2007, P. 59. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cité, p52.

² KARED Z, KHANTACHE A, o p cit, p53.

5. Les indicateurs de performance :

5.1. Définition d'indicateur de performance :

Selon Lorino, « Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »¹.

L'indicateur de performance est donc une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Chaque entreprise doit avoir ses propres indicateurs de performances qui sont établis en fonction du marché de l'entreprise et de stratégie poursuivie, mais avec l'objectif, la création de valeur pour l'entreprise et pour les actionnaires. Seule la connaissance de la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs de performance pertinents².

5.2. Les qualités d'un bon indicateur :

Un bon indicateur doit être³ :

- Pertinent : porte sur les bon enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- Accessible : l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;
- Ponctuel : l'indicateur doit être disponible à temps ;
- Lisible : il doit être facile que possible à comprendre et à interpréter ;
- Contrôlable : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;
- Finalisé : un objectif doit lui être attaché ;

5.3. La classification des indicateurs de performance :

Nous pouvons classer les indicateurs de performance selon leurs natures en deux catégories⁴ :

5.3.1. Les indicateurs non financiers :

Des nombreux indicateurs financiers ont été développés afin de mieux contrôler l'effet des décisions et actions. Même s'ils accomplissent leur but financier, ces baromètres financiers ne reflètent pas le portrait global d'une compagnie, ni son habilité à satisfaire pleinement ses clients. Donc, nous présenterons quelques indicateurs non financiers :

- Livraison à temps ;
- Satisfaction de la demande : Nombre de commandes expédiées ;
- Exactitude des demandes : Nombre total de commandes expédiées sans erreurs ;
- Cycle de temps des commandes : Date réelle d'expédition du client ;
- Erreur de facturation : Nombre de factures erronées.

Selon Ittner et Lackner (2000), les indicateurs non financiers présentent des avantages et des inconvénients spécifiques :

Ces indicateurs sont avantageux parce qu'ils :

- Sont en relation plus étroite avec la stratégie de l'organisation ;
- Apportent une information quantitative indirecte sur les actifs incorporels d'une entreprise ;

¹ LORINO. P, «*Méthodes et pratiques de la performance*», 3^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 130. Dans idem p55.

² CORBEL. J-C, «*Management de projets fondamentaux, méthodes, outils*» édition d'Organisation, Paris, 2003, p131. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p55.

³ MOTTIS. N, «*Contrôle de gestion*», 2^{ème} édition EMS, France, 2007, P. 108. Dans idem p55-56.

⁴ KARED Z, KHANTACHE A, Op cité p56-59.

- Peuvent être de bons indicateurs des futurs résultats financiers ;
- Peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions ;

Ils ont des inconvénients parce qu'ils :

- Peuvent faire perdre du temps et être coûteux à mettre en œuvre ;
- Sont exprimés de façon hétérogène en unités de temps, en pourcentage, en unité physique, etc. ;
- Risquent d'être trop nombreux pour être résumés par quelques facteurs clés du succès.

5.3.2. Les indicateurs financiers :

Un indicateur financier est un outil employé pour déterminer la santé financière d'une entreprise il offre la possibilité de comparer les prestations d'une entreprise par rapport à son secteur d'activité.

➤ La construction d'un indicateur de performance financière

Cette construction comprend généralement les étapes suivantes :

- Etape 1 : choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale ;
- Etape 2 : définition des paramètres des variables de l'étape 1 ;
- Etape 3 : choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 1 ;
- Etape 4 : définition d'un objectif de référence pour la performance ;
- Etape 5 : choix de la périodicité des retours d'information.

➤ Les types des indicateurs financiers :

Parmi les indicateurs financiers les plus importants trois types prennent en compte les capitaux investis : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel et la valeur ajoutée économique (EVA). Il existe d'autres indicateurs tels que le taux de marge bénéficiaire et le Q.

- **Taux de rendement des capitaux investis** : le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement (RDI), ou Return On Investment, ROI) «est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »¹.

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = \text{résultat} / \text{capitaux investis}$$

Ce taux de rendement constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance. Il est conceptuellement séduisant car il synthétise en une seule valeur numérique, les principaux ingrédients de la rentabilité (chiffre d'affaire, coûts et capitaux investis). Il peut être comparé aux taux de rendement des autres possibilités d'investissement, dans l'entreprise ou à l'extérieur.

- **Le résultat résiduel** : le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{résultat} - (\text{taux de rendement exigé} \times \text{capitaux investis})$$

Le produit arithmétique du taux de rendement exigé par le montant des capitaux est parfois qualifié de charge implicite ou de charge supplétive. Les charges supplétives sont des charges dont on tient compte en comptabilité de gestion alors qu'elles ne sont pas enregistrées par la comptabilité financière. Elles

¹ LANGLOIS. G, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », 3^{ème} édition Pearson Education, France, 2006, P.39. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p 57.

représentent les profits que la société aurait obtenus si elle avait affecté ses capitaux dans autre investissement de risques comparables.

- **Valeur ajoutée économique (EVA) :** (Economic Value Added, EVA), est un indicateur de création de valeur pour l'actionnaire ou l'investisseur. Elle mesure la valeur créée pour l'actionnaire et mesure également la performance et la rentabilité financière. L'EVA constitue un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

$$\text{Valeur Ajoutée Economique} = \text{Résultats d'Exploitation avant Impôt} - [\text{Coût Moyen Pondéré du Capital} * (\text{Actif total} - \text{Dettes Circulantes})]$$

- **Taux de la rentabilité financière ROE :** ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre.

$$\text{ROE} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Capitaux Propres}$$

- **Taux de marge bénéficiaire :** est l'indicateur financier le plus utilisé, c'est l'une des composantes essentielles du taux de rendement des capitaux investis il représente le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé.

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Chiffre d'affaires}$$

- **Le ratio Q :** proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations¹.

5.3.3. Les nouveaux indicateurs

Il est possible, en s'appuyant sur les paramètres définis pour chaque activité, et en accord avec les opérationnels, de définir des indicateurs de mesure de la performance et des indicateurs de maîtrise de la performance ainsi que des indicateurs de suivi des plans d'action et de progrès.

- **Les indicateurs de mesure de la performance :** évaluent le résultat de l'activité ou du processus. Ils sont recherchés dans les systèmes d'information existants mais intègrent une vision multicritère. Ces indicateurs doivent donner une bonne vision de l'atteinte des objectifs et leur calcul doit être effectué dans un délai court.
- **Les indicateurs de maîtrise de la performance :** regroupent l'ensemble des leviers qui permettent de maîtriser la performance. Ils correspondent aux facteurs de cause de performance dans une analyse cause-effets.
- **Les indicateurs de suivi ou de progrès :** regroupent l'ensemble des indicateurs qui permettent de juger de l'avancement du plan d'action.

L'élaboration des indicateurs de performance consiste à créer une liste d'indicateurs correspondant aux objectifs spécifiques afin d'indiquer à tous les collaborateurs ce qu'ils doivent faire pour participer à la réalisation de la stratégie générale. Une personne

¹ CHUNGK. H et PRUITTT. S-W, «A simple approximation of Tobin's Q», Financial Management, volume 23, N°3, 1994, P. 71-74. Dans IDEM, p59.

qui n'a aucune connaissance de la stratégie de l'entreprise doit être en mesure de la déduire à travers l'ensemble des indicateurs.

6. Définition et méthodes de mesure de performance :

6.1. Définitions :

RAVIART David et THAON Christian ont écrit sur le sujet de la mesure de la performance de l'entreprise que « la performance n'existe que si on peut la mesurer »¹.

La mesure de la performance d'une entreprise peut se définir comme le degré de réalisation d'un objectif obtenu en comparant le résultat atteint à l'objectif visé.

A ce sujet A. KHEMAKHEM définit que : « la mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnels. Elle est aussi destinée à associer des actions positives ou négatives à ce comportement « responsable » des membres de l'entreprise »².

La mesure de la performance constitue donc un mécanisme de contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de la situation qui ont été contrôlés.

6.2. Les méthodes de mesure de performance :

En se basant sur les états financiers (bilan et l'état des résultats), le gestionnaire peut mesurer la performance de l'entreprise à l'aide de différentes méthodes à savoir : l'analyse horizontale, l'analyse verticale et l'analyse par les ratios³.

6.2.1. La mesure de la performance par l'analyse horizontale :

Cette analyse consiste à examiner l'évolution de certains postes clés des états financiers sur au moins deux exercices. Elle se base sur la recherche des forces et des faiblesses de l'entreprise en ce qui concerne l'évolution des postes. Pour ce genre d'analyse, l'utilisation de graphiques est très utile.

Les indicateurs ressortant de l'analyse horizontale peuvent se résumer comme suit :

- Les indicateurs du bilan :

Les indicateurs du bilan permettent de faire une évaluation plus proche de la réalité économique de l'entreprise, et de mesurer l'équilibre financier et la situation de liquidité de l'entreprise.

- *Le Fonds de Roulement (FR)* : le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanents sur les immobilisations nettes, il se calcule comme suit⁴ :

$$\text{Le fonds de roulement} = \text{capitaux permanents} - \text{Immobilisations nettes}$$

- *Le besoin en fonds de roulement (BFR)* : l'écart entre les biens (actifs d'exploitation) et les financements (passifs d'exploitation) dégage un besoin complémentaire de financements qu'on appelle le besoin en fonds de roulement.

¹ RAVIART.D et THAON. C, «*Comment piloter la performance*», édition L'HARMATTAN, Paris, 1999, P. 78. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p60

² KHEMAKHEM. A, Op cité, P. 343. Dans IDEM, p60.

³ IDEM, p60-68

⁴ BOUYACOUB. F, «*L'entreprise et financement bancaire*», édition Casbah, Alger, 2000, P. 175. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p61.

Autrement dit, le besoin en fonds de roulement est la différence entre les besoins cycliques (liés à l'exploitation) exclu les postes de trésorerie et les ressources cycliques d'où¹ :

Besoin en fonds de roulement = (valeurs d'exploitation +valeurs réalisables) - (dettes à court terme-concours bancaires)

- *La trésorerie nette(TN)* : la trésorerie nette est la différence entre le fonds de roulement net et le besoin en fonds de roulement.il est possible également de la calculer par la différence entre le solde des comptes de trésorerie de l'actif du bilan et le solde des comptes de trésorerie du passif.

La trésorerie nette = fonds de roulement- besoin en fonds de roulement

- Les indicateurs du tableau des comptes de résultats

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise, nous amènes à calculer à partir du compte de résultat des soldes intermédiaires de gestion. Le calcul des soldes intermédiaires de gestion permet :

- ✓ D'apprécier la performance de l'entreprise et la création des richesses générées par son activité.
- ✓ De décrire la répartition de la richesse créés par l'entreprise entre les salariés et les organismes sociaux, l'Etat, les apporteurs des capitaux et l'entreprise elle-même.
- ✓ De comprendre la formation du résultat net en le décomposant.
 - *La marge commerciale(MC)* : c'est un indicateur essentiel pour les entreprises commerciales car elle mesure la marge réalisée sur l'activité de vente, il représente le résultat commercial réalisé sur les vents de marchandises.

Marge commerciale = vente de marchandise - cout d'achat des marchandises

- *La production de l'exercice (PE)* : elle évalue le niveau d'activité de production au cours de l'exercice, c'est un indicateur de gestion pour les entreprises industrielles, il permet de mesurer l'importance de l'entreprise sur le marché et déterminer les parts sur celui-ci.

Production de l'exercice = production vendue + productions stockée + production immobilisée

- *La valeur ajoutée (VA)* : c'est le meilleur indicateur de mesure de l'activité de l'entreprise. il traduit le supplément de valeur donnée par l'entreprise dans son activité². Elle représente la richesse crée par l'entreprise du fait de ses opérations.

Valeur ajoutée=MC+PE-consommation de l'exercice en provenance de tiers

¹ BOUIN. X et SIMON. F-X, «*Comprendre et maitriser les outils de gestion à des fins opérationnelles*», 2^{ème} édition, Paris, 2003, P. 41. Dans IDEM, p61.

² VERNIMMEN. P, «*Finance d'entreprise*», édition Dalloz, Paris, 2002, P. 157. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p62.

- *L'excédent brut d'exploitation (EBE)* : il indique les ressources générées par l'exploitation (tirée de l'activité) de l'entreprise indépendamment de la politique de financement, d'investissement et des dividendes. Il donne une indication sur la performance économique de l'entreprise, l'EBE se calcule

$$\text{EBE} = \text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation} - (\text{impôt, taxes et versements assimilés} + \text{charges de personnel})$$

- *Le résultat d'exploitation (RE)* : ce solde permet de mesurer la performance industrielle et commerciale d'une entreprise. Il représente le résultat réel généré par l'activité courante correspondant aux opérations habituelles de l'entreprise, indépendamment des opérations financières et exceptionnelles.

$$\text{Résultat d'exploitation} = (\text{EBE} + \text{reprises sur provisions et transfert de charges} + \text{autres produits d'exploitation})$$

- *Le résultat courant avant impôt (RCAI)* : c'est le résultat d'exploitation généré par les opérations courantes d'exploitation de l'entreprise (c'est le cumule du résultat d'exploitation et du résultat financier), indépendamment des opérations exceptionnelles. Le résultat courant avant impôt mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise.

$$\text{RCAI} = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} + \text{reprise sur provisions financières} - \text{charges financières-dotations aux provisions financières} - (\text{autres charges d'exploitation} + \text{Dotation aux amortissements et aux provisions})$$

- *Le résultat hors exploitation (RHE)* : c'est le résultat des opérations non courantes de l'entreprise ; autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire, normale de l'entreprise. Il permet de mesurer l'activité exceptionnelle de l'entreprise.

$$\text{RHE} = \text{produits hors exploitation} - \text{charges hors exploitation}$$

- *Le résultat net de l'exercice (RN)* : il représente l'indicateur de la rentabilité finale de l'entreprise, permettant d'évaluer ses performances sous divers aspects. Il intéresse aussi bien les gestionnaires que les actionnaires de l'entreprise.

$$\text{Résultat net} = \text{RCAI} + \text{RHE} - \text{participations des salariés} - \text{Impôt sur le bénéfice des sociétés}$$

6.2.2. La mesure de la performance par l'analyse verticale

L'analyse verticale permet de comprendre les relations qui existent entre certains postes des états financiers durant un même exercice.

Afin de réaliser cette analyse, on ajoutera donc les pourcentages aux montants dans les états financiers des trois exercices. Ainsi, les postes du bilan seront présentés sous forme de pourcentage de l'actif total, et les postes de l'état des résultats, sous forme de pourcentage des ventes totales.

Cette analyse permet d'établir certains liens entre des postes clés des états financiers. D'autres outils de mesure de performance permettent d'analyser ces liens plus en profondeur.

6.2.3. La mesure de la performance à l'aide des ratios

L'analyse par les ratios permet de percevoir plus facilement l'évolution dans le taux de la performance financière tout en la comparant à celle d'autres entreprises de même secteur d'activité et de même taille.

Le ratio peut être défini comme : « un ratio est un rapport entre deux grandeurs comparées dans le but de fournir un élément d'appréciation sur la situation financière ou la performance de l'entreprise »¹.

Un ratio est un rapport significatif entre deux grandeurs homogènes, ce rapport permet à l'analyste de raisonner sur la situation financière d'une entreprise. Les ratios peuvent servir à mesurer les relations qui existent entre les éléments de la structure de l'actif et du passif ou d'apprécier l'équilibre entre le degré de liquidité et le degré d'exigibilité. Il peut être exprimé soit sous forme d'un quotient, soit sous forme d'un pourcentage.

- Les ratios de structure financière

L'objectif de cette catégorie de ratios est d'étudier le degré de la structure financière de l'entreprise et ce à travers l'étude des composants de celle-ci (investissements, liquidité, solvabilité...).

- *Ratio de Financements Total* : l'objectif visé par cet indicateur est d'estimer et de comparer les ressources internes aux capitaux étrangers, on peut en préalable avoir une idée sur le degré de dépendance financière de l'entreprise

$$\text{RFT} = \text{capitaux propres} / \text{total passif}$$

- *Ratio de Financement des Investissements* : ce ratio permet de porter un jugement sur la politique d'investissement adoptée par l'entreprise, il faut noter que la recommandée est de 50% pour les entreprises industrielles. Il faut ajouter que plus ce ratio est élevé, plus l'actif perd des liquidités.

$$\text{RFI} = \text{Valeurs immobilisées} / \text{total actif}$$

- *Ratio d'Autonomie Financière* : il permet de faire une comparaison entre les capitaux interne et externe, plus ce ratio dépasse l'unité (1), plus l'entreprise est dite autonome.

$$\text{RAF} = \text{capitaux propre} / \text{total de dettes}$$

- *Ratio de solvabilité* : ce ratio mesure essentiellement la sécurité dont jouissent les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise autrement dit, si l'on envisage une liquidation possible ou éventuelle, il donne une idée de la solvabilité probable, il suffit de prendre le rapport entre l'actif total et capitaux étrangers (dettes à long, moyen et court terme).

$$\text{RS} = \text{total actif} / \text{total dettes}$$

- Les ratios de liquidité

Ces ratios permettent d'évaluer la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes exigibles.

- *Ratio de Liquidité Générale* : il permet d'estimer la capacité de l'entreprise, à travers la totalité de ses actifs liquides, à rembourser ses dettes exigibles.

¹ DORIATH. B et LOZATO. M, «*Comptabilité et gestion des organisations*», 6^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P. 136. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cit, p64.

Plus ce ratio est élevé plus le degré de liquidité de l'actif est important et plus l'entreprise pourra faire face à ses engagements à court terme.

$$\text{RLG} = \text{actif circulant} / \text{dettes à court terme}$$

- *Ratio de Liquidité Réduite* : Ce ratio permet d'estimer la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme moyennant les composants de l'actif circulant les plus liquide à savoir les valeurs réalisables et les valeurs disponibles.

$$\text{RLR} = \text{valeurs réalisables} + \text{valeurs disponibles}$$

- *Ratio de Liquidité Immédiate* : ce ratio permet d'indiquer la capacité à rembourser des dettes échues moyennant par les valeurs disponibles. Ce ratio confirme la situation de la liquidité de l'entreprise.

$$\text{RLI} = \text{valeur disponible} / \text{dettes à court terme}$$

- Les ratios de rentabilité

Les ratios de rentabilité mesurent la performance globale de l'entreprise et par conséquent, les résultats de différentes décisions prises par les gestionnaires. Les ratios de rentabilité sont les suivants :

- *Ratio de Rentabilité Economique* : ce ratio permet d'évaluer l'impact de la politique fiscale et financière sur la rentabilité de l'entreprise. Ce ratio exprime également la performance de l'exploitation dans le temps et dans l'espace.

$$\text{RRE} = (\text{résultat net} + \text{IBS} + \text{impôt et taxes} + \text{charges financières}) / \text{capitaux permanents}$$

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

$$\text{RRF} = \text{résultat net} / \text{capitaux propres}$$

- *Ratio de Rentabilité Commerciale* : ce ratio exprime la rentabilité de l'entreprise en fonction de son volume d'activité. Une augmentation de ce ratio d'une année à une autre peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des dépenses par rapport aux ventes.

$$\text{RRC} = \text{résultat net} / \text{CA}$$

- Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion

On peut déterminer certains ratios pour mesurer l'évolution de la performance économique de l'entreprise, à partir des premiers indicateurs (qui font partie du tableau des soldes intermédiaire de gestion).

- *Taux de marge commerciale* : l'activité économique est jugée performante si ce taux est élevé.

$$\text{Taux de marge commerciale} = (\text{marge commerciale} / \text{ventes de marchandises HT})$$

- *Taux de croissance de production* : l'évolution positive de ce taux permet d'apprécier la croissance de production d'une année sur l'autre.

$$\text{Taux de croissance de la production} = \frac{\text{production (N)} - \text{production (N-1)}}{\text{production (N-1)}}$$

- *Taux de croissance de la valeur ajoutée* : ce taux permet d'apprécier la création supplémentaire de richesses par l'entreprise entre deux périodes.

$$\text{Taux de croissance de la VA} = \frac{\text{VA}(N) - \text{VA}(N-1)}{\text{VA}(N-1)}$$

L'étude de ces ratios à l'échelle de l'entreprise est assez pertinente. Elle indique si l'entreprise est bien gérée et si les dirigeants ont bien engagé le capital apporté par les actionnaires ou emprunté auprès des établissements.

7. Notion sur le pilotage de la performance

Le pilotage de la performance apparaît comme un procédé comportant certains objectifs, certains repérages et certaines actions correctives¹.

7.1. Définition du pilotage :

« Le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion »².

Piloter c'est défini et mis en œuvre des méthodes qui permettent d'apprendre, collectivement à agir ensemble de manière performante et à agir ensemble de manière de plus en plus performante.

Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Le pilotage de la performance est donc un processus en trois étapes :

- ✓ La stratégie : définition des objectifs et des moyens et leur déclinaison en sous objectifs par centres de responsabilité.
- ✓ La mise en œuvre et la coordination des actions et des acteurs pour atteindre les objectifs fixés.
- ✓ Le contrôle des réalisations par l'établissement des écarts et le retour d'expérience (engagement d'actions correctives en cas de besoin).

7.2. Le pilotage de la performance :

7.2.1. Les fonctions du pilotage : ALAZARD et SEPARI proposent que les gestionnaires mettent en place trois types de fonctions de pilotage, il s'agit de³ :

- **fonction de diagnostic** : connaissance des facteurs clés en avance, les paramètres ou les critères à être surveillés en temps réel ;
- **fonction de coordination** : assurer la coordination entre différents objectifs des différents niveaux par une connaissance des indicateurs de chacun ;
- **fonction de suivi** : assurer la collaboration entre partenaires internes et externes induit par un suivi pour répondre au besoin par les indicateurs qui intègrent toutes les démentions (quantitatives, qualitatives et environnement).

7.2.2. Les procédures du pilotage : pour obtenir la performance au moyen de pilotage, il faudra :

- ✓ Identifier les activités et les processus de l'entreprise pour la production ou la prestation des services et définir à côté de ceux-ci des critères de gestion

¹ KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p68-71.

² DEMEESTERE. R, «*Le contrôle de gestion et pilotage d'entreprise*», 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2002, P. 145. Dans IDEM, p68.

³ ALAZARD, C. SEPARI, S, «*Contrôle de gestion, manuel et applications*», 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, p430. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p69.

ou de performance à différents niveaux qui seront surveillés par les indicateurs de gestion.

- ✓ Savoir que la mesure de la performance passe par une batterie d'indicateurs de gestion et d'horizon variés qui doivent s'intégrer et se compléter.
- ✓ Intégrer de façon complétée dans la performance des aspects ou des indicateurs financiers.
- ✓ Ne pas limiter la performance qu'à la mesure des résultats. Il faudra analyser les causes de ces résultats.
- ✓ Regrouper l'ensemble des informations dans un outil de pilotage pouvant permettre au décideur d'agir en temps réel et juger de la pertinence de son action.

7.2.3. Les outils de pilotage de la performance : plusieurs outils de pilotage sont à la disposition des managers, il diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action fixé ainsi que le lieu et le niveau de décision.

- **Les prix de cession interne :**

« Ce sont les prix auxquels les échanges de produits entre centres de responsabilité ou unité d'une même entreprise ou entreprise d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une relation client-fournisseur entre les centres ou unités ou entreprises »¹.

Ils constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à diminuer ses coûts ou en les exposant à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en accusant les acteurs.

- **Le coût cible (ou « coût objectif » ou « target costing ») :**

Repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

$$\text{Coût cible} = \text{prix du marché} - \text{marge souhaitée}$$

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique et respecte les conditions du marché² :

- ✓ C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients.
- ✓ C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation.
- ✓ C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (prix du marché).
- ✓ Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance.

- **Les analyses des écarts :**

Ils permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise. La méthode budgétaire reste centrale pour le pilotage des organisations. La démarche prévisionnelle et l'analyse des résultats obtenus en sont les deux piliers.

8. Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance³

La performance d'une entreprise se définit notamment par rapport aux différents budgets. Les budgets servent donc à déterminer l'activité de l'entreprise dans chaque centre de responsabilité et à développer le processus de contrôle de gestion. Le budget maître de l'entreprise est fondé sur les objectifs, les ressources et les résultats. Il définit

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, P. 178. Dan IDEM, p70.

² RONGE. Y, « *Comptabilité de gestion* », édition Boeck, BRUXELLE, 1998, P. 414. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p70.

³ IDEM, p71-73.

la somme totale dont l'entreprise devra disposer pour poursuivre son activité selon les objectifs fixés son total doit correspondre à l'addition des différents budgets fonctionnels qui seront nécessaires pour réaliser les différents plans d'action de l'entreprise.

Le budget maître sera en équilibre, excédentaire ou déficitaire selon le rapport entre les dépenses et les recettes. Une entreprise performante accusera une recette supérieure au budget prévu, qui déterminera son profit.

8.1. Le contrôle budgétaire est un instrument pour la mesure d'une performance efficace

Après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctives nécessaires.

Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés et des standards non réalistes. Quel que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même la connaissance de la motivation des hommes est un élément très important dans la mesure de la performance.

- La contrôlabilité :

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler, cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique.

Par exemple, le loyer est une charge fixe non contrôlable par le service de production, mais l'est pour le chef de service des équipements puisque c'est lui qui est supposé avoir choisi l'implantation et négocié sa valeur. La notion de responsabilité suppose donc le pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et l'obligation qui en découle.

- Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart :

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude :

- *Fidélité* : la mesure doit présenter une image fidèle, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des personnes différentes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il ait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.
- *Exactitude* : pour que la mesure de la performance soit exacte, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toutes les informations aberrantes. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.

Conclusion

Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance de l'entreprise. Leurs décompositions analytiques permettent d'analyser leurs causes et mettre en place les actions correctives.

Chapitre II : le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance

Pour conclure, nous pouvons dire que le contrôle budgétaire vise à mesurer la performance mais aussi à l'améliorer en permanence. Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit bâtir de solides critères de performance, intégrant toutes ses dimensions. Elle doit aussi mettre en place des outils et méthodes lui permettant de la mesurer, la piloter, pour ensuite l'améliorer, en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires et préserver ainsi, voire même renforcer sa position concurrentielle.

**Chapitre III :
Le contrôle budgétaire
et la performance au
sein de la SARL Tchin-
Lait Candia**

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

Introduction

60

Suite aux évolutions et aux changements permanents de l'environnement, les managers donnent une plus grande importance à la gestion de leurs entreprises. Aujourd'hui les entreprises vivent dans un monde où la concurrence règne, de ce fait la recherche de la compétitivité et la performance est une chose inévitable et indispensable pour leur survie.

En revanche, les outils de la gestion de constatation doivent être accompagnés de techniques de gestion prévisionnelles. Donc, l'entreprise passe d'une gestion a posteriori vers une gestion à priori. Le contrôle budgétaire se traduit par une comparaison des réalisations avec les prévisions pour détecter les écarts significatifs afin de les corriger, qui aide l'entreprise à piloter et évaluer leurs performances. Il est un outil indispensable à chaque entreprise.

Dans les chapitres précédents nous avons essayé de faire le tour de toutes les notions théoriques de notre thème de recherche à savoir, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire, la performance de l'entreprise et son évaluation, sa mesure, son pilotage. Dans le présent chapitre, nous allons procéder à une application de terrain grâce à la recherche documentaire que nous avons effectué concernant l'entreprise laiterie TCHIN - LAIT Candia Il s'agit précisément de comprendre la contribution du contrôle budgétaire à l'évaluation et à l'amélioration de la performance de l'entreprise, voir son utilité et son insuffisance.

Ce chapitre est divisé en trois sections, la première section est réservée à la présentation de l'organisme, la deuxième section décrit et analyse la gestion budgétaire au sein de TCHIN-LAIT et enfin la dernière section traite le contrôle budgétaire et la mesure de performance de cette entreprise.

Section 01 : présentation de l'entreprise Tchín-Lait Candia ».

1. L'historique de l'entreprise :

Tchin-Tchin était, à l'origine, une entreprise familiale, symbolise la famille BERKATI, un témoignage de continuité de l'héritage, spécialisée dans les boissons gazeuses depuis 1952. Elle a, de ce fait, capitalisé une longue expérience dans le conditionnement des produits sous forme liquide.

L'arrivée des grandes firmes multinationales sur le marché des boissons gazeuses et la multiplication du nombre de limonadiers locaux, elle voyait une menace sérieuse à son développement et à son avenir. Elle ne se sentait pas de taille à lutter contre des sociétés aussi puissantes, l'a contraint à réviser sa stratégie, d'où l'idée d'une reconversion vers le lait UHT, qui a donné naissance à Tchín-Lait.

1.2. Les éléments qui déterminent cette décision :

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

L'Algérie est par définition, un pays chaud, paradoxalement, la distribution du lait qui était pratiquée, défiait toute logique la chaîne de froid était quasiment inexistante, le spectacle quotidien des casiers remplis de sachets de lait, jonchant les trottoirs et exposés au soleil jusqu'à écoulement total, était permanent. Cette vision, n'a fait que renforcer la conviction quant à la fabrication d'un lait plus adapté au marché de la distribution et particulièrement au nôtre, totalement dépourvu de moyens de réfrigération.

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

2. Le contrat de franchise Tchín-Lait Candia :

N'étant pas laitier d'origine, Tchín-Lait a opté pour un partenariat avec Candia, leader européen du lait. Candia, c'est 40 ans d'expérience dans le traitement et le conditionnement du lait.

Ce contrat de franchise n'est rien de plus qu'un partenariat entre l'entreprise Tchín-Lait et Candia, où chacune des parties trouve son intérêt : Candia peut, grâce aux contrats de franchise, étendre le marché et la notoriété de ses produits à l'échelle internationale ; elle a donné accès à **Tchín-lait**, à toute l'expérience accumulée par le franchiseur, en matière de notoriété, de conditions de prix, de synergies et d'économies d'échelle, de partage des innovations et des enseignements, d'accès à des outils de gestion ou publicitaires.

✓ Engagement du franchiseur (Candia) :

L'engagement le plus important de Candia est, sans doute, le fait d'autoriser le franchisé à produire et vendre ses produits sous la marque Candia en Algérie ; de ce fait, il pourra bénéficier de la notoriété internationale de cette marque.

Cette autorisation se matérialise, tant sur le plan technique que sur le plan commercial :

• Sur le plan technique :

- Assistance aux franchisés en ce qui concerne les procédés et techniques de fabrication.
- Faire bénéficier le franchisé de l'expérience de Candia pour le choix des équipements et des approvisionnements.
- Assistance aux franchisés pour la mise en œuvre du contrôle de la qualité des matières premières, de l'emballage et des produits finis.
- Mettre à la disposition de Tchín-Lait toutes innovations technologiques développées par Candia (nouveaux produits, nouveaux emballages, nouvelles techniques de fabrication et de contrôle qualité, etc.).

• Sur le plan commercial :

- Assistance pour l'élaboration de plans marketing et campagnes de communication.
- Le franchisé bénéficie de l'expérience internationale en commercialisation, marketing et merchandising de Candia.
- Pour assurer cette assistance, Candia s'engage à envoyer en Algérie un ou plusieurs membres qualifiés de son personnel à des périodes choisies de l'année.
- Candia s'engage, aussi, à accueillir et former, dans ses usines en Europe, le personnel du franchisé.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

✓ Engagement du franchisé (Tchin-Lait) :

En plus des redevances annuelles et du droit d'entrée que le franchisé doit payer après la signature du contrat, le franchisé doit prendre d'autres engagements qui ont pour but de préserver l'image de marque de Candia ou de se prémunir de toute concurrence déloyale aux produits Candia. Pour cette raison, le franchisé se doit de respecter certaines contraintes concernant le contrôle de la qualité de ses produits. En conséquence, il a été convenu que :

- Toutes les matières premières, les ingrédients, les emballages et les accessoires utilisés par le franchisé, pour la fabrication des produits Candia, doivent être conformes aux normes de qualité prescrites par Candia.
- Le franchisé doit s'assurer de l'accord préalable de Candia sur le choix des fournisseurs d'équipements et de matières premières, Candia se réservant le droit de refuser l'intervention de tout fournisseur s'il estime que celui-ci est de nature à compromettre le niveau de qualité ou de productivité exigée pour les produits Candia.

3. La laiterie de Tchín-Lait Candia :

3.1. La forme juridique :

Tchin-lait, est une société de droit algérien, créée le 17 août 1999, devenue fonctionnelle en 2001. Elle est constituée juridiquement en SARL, au capital social de 1 Milliard de DA, dont les parts sociales sont détenues pour 90 % par Mr BERKATI Fawzi, gérant de la société.

3.2. Situation géographique :

L'unité de Tchín-lait est implantée dans le tissu urbain de Bejaia, sur la route nationale N°12 à Bir Salam au lieu de l'usine tchin-tchin (limonadier) délocalisée vers la commune de Tala Hamza.

Elle est une laiterie totalement moderne, dotée d'un équipement de dernière technologie. Sa réalisation est intervenue dans le cadre de l'APSI, (Décision n° 15 751 du 7/3/1999). Cette laiterie moderne construite sur une superficie totale de 6000 M².

3.3. Données techniques :

• Les investissements :

- Un atelier de production : reconstitution du lait, traitement thermique et conditionnement.
- Un laboratoire : pour analyses micro biologiques et physico-chimique du lait.
- Les utilités : Chaudières, station de traitement des eaux, compresseurs, groupes électrogènes, onduleurs, station de froid.
- Administration Générale (Direction générale et administration, Direction marketing et vente, Direction qualité, Direction achats et approvisionnements, Direction finances et comptabilité).
- Dépôt de stockage des produits finis, pouvant contenir près de 3 millions de litres. Ce dépôt sert aussi de plateforme d'expédition, pour la livraison des distributeurs, à travers tout le territoire national.
- Trois lignes de production totalement indépendantes ;
- Les véhicules de transport et de manutention.

• Capacité de production :

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

- Format 1 Litre. 740.000 litres/jour.
- Format 20cl : 96.000 litres/jour (480.000 emballages 20cl).

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

- **La gamme de produits :**

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

63

- Partiellement écrémé, pour la consommation courante, sous la dénomination « le Lait »
- Partiellement Ecrémé et enrichi avec 11 Vitamines, sous l'appellation « Viva »
- Ecrémé à 0 % de Matières Grasses, et renforcé en vitamines, sous l'appellation « Silhouette » essentiellement destiné aux personnes soucieuses de leur ligne, et de leur santé – très indiqué pour les personnes souffrant d'excès de cholestérol ou de stress
- Entier à 28 Gr de Matières grasses, particulièrement recommandé pour les enfants, étui de 500g.

Les laits UHT aromatisés, qui comprend :

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

- ✓ **Les données économiques :**

- **Les ressources humaines :**

Tchin-lait emploie **500 agents** au 31/12/2013, répartis par catégorie socioprofessionnelle comme suit :

- Cadres : 46.
- Agents de maîtrise : 200.
- Exécution : 249 + 5 Apprentis.

L'ensemble des cadres et agents de maîtrise, a bénéficié d'une formation spécialisée sur site et d'un ou plusieurs stages au sein des usines Candia en France, dans les différents domaines, technologie du lait, processus de fabrication, maintenance des équipements, analyses de qualité.

- **La commercialisation :**

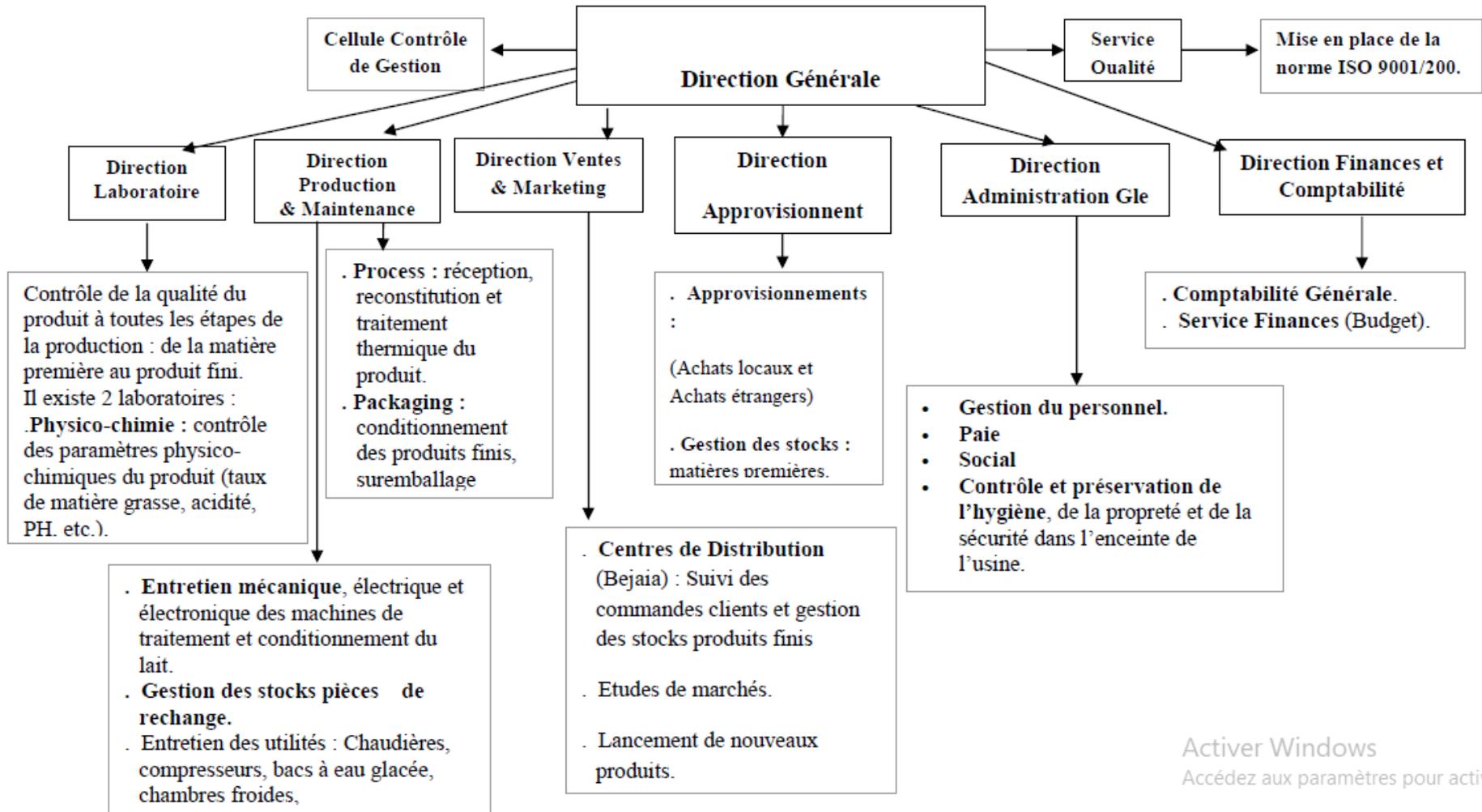
La commercialisation des produits Candia, s'étend à tout le territoire national. Son organisation s'articule autour :

- D'un réseau de dépositaires agréés couvrant les principales wilayas du pays ;
- D'une force de vente chargée d'encadrer et de promouvoir la distribution directe aux détaillants.

3.4. L'organigramme de l'entreprise Tchín-Lait Candia :

D'après l'organigramme, l'entreprise Tchín-Lait Candia contient sept directions situées au même niveau hiérarchique. L'entreprise a choisi une structure fonctionnelle, les fonctions fondamentales sont toutes situées au même niveau et rattachées directement à la direction générale.

Figure 08 : l'organigramme de la SARL Tchín-lait Candia



Source : document interne de l'entreprise.

Section 02 : La procédure budgétaire au sein de Tchín-Lait Candia

1. Les principes d'élaboration des budgets :

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

✓ La programmation pluriannuelle des activités :

Les budgets annuels sont la traduction des activités à exécuter dans le cadre des projets ou opérations. L'efficacité du processus budgétaire dépendra donc de la qualité de la programmation de ces activités dans le temps.

✓ L'actualisation annuelle des activités :

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

✓ L'évaluation des coûts :

Les principes budgétaires généraux sont applicables pour chiffrer les dépenses relatives aux activités de l'Entreprise : unité, universalité, annualité. L'ensemble des acteurs de l'entreprise est concerné par le budget, son élaboration nécessite donc la participation active de tous, à savoir : le contrôleur de gestion, le directeur de la comptabilité et finance, les autres directeurs de structure, le directeur général.

2. La procédure budgétaire au sein de Tchín-Lait :

La période budgétaire de l'entreprise correspond à l'année civile : du 1er Janvier au 31décembre. La procédure budgétaire de l'entreprise en question passe par 3 phases :

2.1. Elaboration (préparation) du budget

La phase de préparation du budget se déroule sous l'autorité du directeur général et relève de ses missions d'ordonnateur principal. Le processus d'élaboration d'un budget passe par les étapes suivantes :

✓ Instructions préparatoires du budget :

Les instructions préparatoires ont pour objectif d'aider les responsables à mieux préparer leur budget annuel. Elles sont élaborées, à partir de l'exploitation des différents rapports et des programmes d'activités.

✓ Propositions budgétaires :

Chaque responsable prépare ses propositions de budget, en veillant au respect des règles d'évaluation convenues et ne considérant que les rubriques de dépenses qui le concernent. Les propositions doivent parvenir au contrôleur de gestion dans un délai raisonnable pour permettre leur consolidation.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

✓ Consolidation des propositions budgétaires :

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

✓ Arbitrage des propositions budgétaires :

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

✓ Etablissement du projet de budget

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

✓ Approbation du budget

Le projet de budget annuel est soumis à l'approbation du directeur général.

Le processus d'élaboration du budget annuel doit être totalement achevé avant le début de l'exercice budgétaire pour ne pas bloquer le fonctionnement de l'entreprise et permettre l'engagement des dépenses budgétisées.

En tenant compte des contraintes de temps ci-après :

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

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

Tableau 05 : le calendrier du processus budgétaire.

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

Source : document interne de l'entreprise

2.2. Exécution du budget

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

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

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

67

L'exécution du budget consiste en :

- ✓ La mise en place du budget.
- ✓ L'encaissement des ressources budgétisées.
- ✓ Le décaissement des dépenses budgétisées.

Le décaissement des dépenses n'est pas une action aussi simple, elle consiste en :

- L'engagement des dépenses :

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

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

Seul le Directeur Général est habilité à engager les dépenses budgétisées.

- Le Contrôle des dépenses :

Le directeur financier exerce en permanence un contrôle a priori des dépenses engagées. Dès lors, tous les engagements de dépenses doivent obligatoirement être visés par le directeur financier qui s'assure de leur conformité au budget, dont le Directeur Général reste le seul juge. Toutefois, le directeur financier ne peut accorder son visa à un engagement d'une dépense non prévue au budget et/ou pour laquelle les crédits disponibles seraient insuffisants.

- Le paiement des dépenses :

Le paiement des dépenses engagées est assuré par le directeur financier. Aucune dépense ne peut être réglée si la certification du service fait ou de la livraison conforme du bien n'est pas disponible. La certification des dépenses est du ressort de chaque direction de l'entreprise.

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

2.3. Suivi et révision budgétaire

- ✓ Le suivi budgétaire :

La comparaison des réalisations des activités aux programmes, aboutit souvent à des écarts entre les prévisions budgétaires initiales et les réalisations. Ces écarts proviennent de différences positives ou négatives. Les réactions doivent être faites à temps afin d'éviter les impasses budgétaires. Cette activité de suivi budgétaire assurée par le contrôleur de gestion est réalisée trimestriellement, afin d'assurer une grande efficacité.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

✓ Révision budgétaire :

68

Seul le Directeur Général est habilité à procéder, à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire, à des réaffectations de poste à poste par transferts de crédits. Les budgets révisés sont communiqués au personnel d'exécution du budget dans les mêmes conditions que les budgets initiaux.

Section 03 : le contrôle budgétaire et le pilotage de performance au sein de Tchín-Lait Candia

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui est une méthode qui permet de rapprocher de façon régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise, il permet d'observer les causes des écarts et de mettre en œuvre des actions correctrices sur les objectifs fixés. C'est aussi un véritable outil de vérification qui permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités.

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

CANDIA produit et vend trois grandes familles de produits :

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

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

Vu la diversité de ces produits, et suite à la contrainte du temps, nous sommes contents d'analyser la famille «laits blancs» qui représente la quasi-totalité des ventes de Tchín-lait, environ 63% du total des ventes.

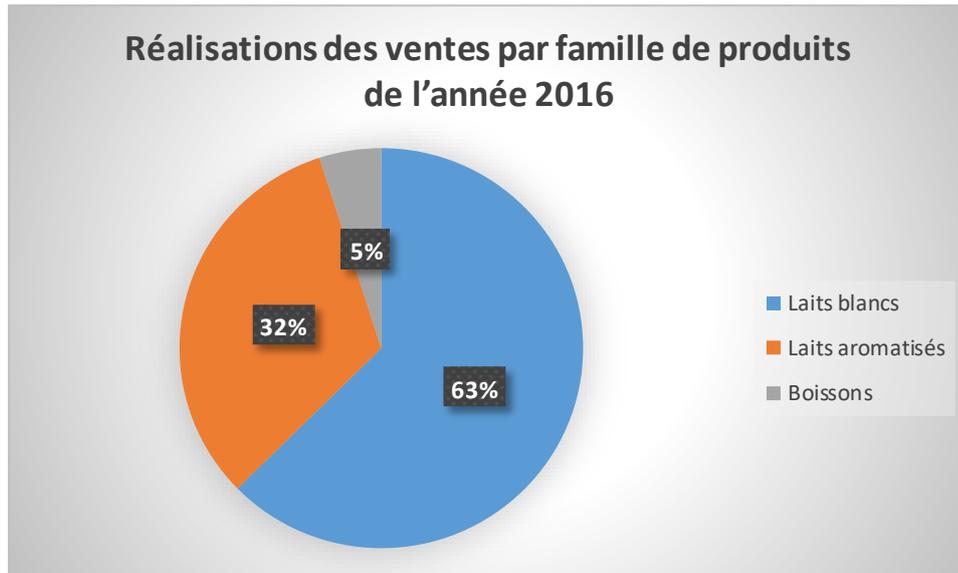
Tableau 06 : réalisations des ventes par famille de produits de l'année 2016.

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

Source : document interne de l'entreprise.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

Figure 09 : anneau représentatif des réalisations des ventes en (%).



Source : élaboré à partir de tableau 06

1. Calcul et analyses des écarts :

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

Rappel :

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

1.1. Ecart sur chiffre d'affaire :

$$\text{Ecart/CA} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

Un écart/CA positif est qualifié comme favorable.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

- Pour le lait «Demi écrémé 1L» :

Tableau 07 : écart sur chiffre d'affaire Demi écrémé 1L.

Demi écrémé 1L CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	482 517 264	544 703 143	62 185 879	Favorable	112,89%
Févr.-16	482 517 264	324 379 064	-158 138 200	Défavorable	67,23%
mars-16	521 639 184	468 509 180	-53 130 004	Défavorable	89,81%
Avr.-16	412 070 640	490 920 905	78 850 265	Favorable	119,14%
mai-16	417 857 764	624 878 257	207 020 493	Favorable	149,54%
juin-16	466 902 660	643 280 920	176 378 260	Favorable	137,78%
Juil.-16	487 997 865	599 006 880	111 009 015	Favorable	122,75%
août-16	476 519 385	680 115 218	203 595 833	Favorable	142,73%
Sept.-16	495 124 574	634 834 062	139 709 488	Favorable	128,22%
Oct.-16	398 037 010	644 156 465	246 119 455	Favorable	161,83%
Nov.-16	398 037 010	802 965 852	404 928 842	Favorable	201,73%
Déc.-16	398 037 010	667 566 933	269 529 923	Favorable	167,71%
Total	5 437 257 630	7 125 316 879	1 688 059 249	Favorable	131,05%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur chiffre d'affaire favorable. Cet écart s'explique par un chiffre d'affaire réel (7 125 316 879 DA) qui dépasse le chiffre d'affaire prévu (5 437 257 630 DA) de 131,05%, équivalent de 1 688 059 249 DA.

L'interprétation de cet écart nécessite de le décomposer en un écart sur prix et en un écart sur quantités vendus.

$$E/CA = E/Prix + E/Quantité$$

Tel que :

$$E/Prix = (\text{Prix de vente réel} - \text{prix de vente prévu}) \times \text{quantités réelles vendues}$$

$$E/Quantité = (\text{quantités réelles} - \text{quantités prévues}) \times \text{prix de vente prévu}$$

Tableau 08 : analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Demi écrémé 1L »

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

janv-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	8 197 188	-12 049 866	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		8 197 188	7 104 200	67,92	74 235 745	Favorable
Ecart Global					62 185 879	Favorable
févr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	4 881 551	-7 175 880	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		4 881 551	7 104 200	67,92	-150 962 320	Défavorable
Ecart Global					-158 138 200	Défavorable
mars-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	7 050 552	-10 364 311	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		7 050 552	7 680 200	67,92	-42 765 692	Défavorable
Ecart Global					-53 130 004	Défavorable
avr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	7 387 824	-10 860 101	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		7 387 824	6 067 000	67,92	89 710 366	Favorable
Ecart Global					78 850 265	Favorable
mai-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	9 403 736	-13 823 492	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		9 403 736	6 152 205	67,92	220 843 986	Favorable
Ecart Global					207 020 494	Favorable
juin-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	9 680 676	-14 230 594	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		9 680 676	6 874 303	67,92	190 608 854	Favorable
Ecart Global					176 378 260	Favorable
juil-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	9 014 400	-13 251 168	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		9 014 400	7 184 892	67,92	124 260 183	Favorable
Ecart Global					111 009 015	Favorable
août-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	10 234 992	-15 045 438	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		10 234 992	7 015 892	67,92	218 641 272	Favorable
Ecart Global					203 595 834	Favorable
sept-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	9 553 560	-14 043 733	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		9 553 560	7 289 820	67,92	153 753 221	Favorable
Ecart Global					139 709 488	Favorable
oct-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	9 693 852	-14 249 962	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		9 693 852	5 860 380	67,92	260 369 418	Favorable
Ecart Global					246 119 456	Favorable
nov-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	12 083 760	-17 763 127	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		12 083 760	5 860 380	67,92	422 691 970	Favorable
Ecart Global					404 928 842	Favorable
déc-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	10 046 154	-14 767 846	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		10 046 154	5 860 380	67,92	284 297 770	Favorable
Ecart Global					269 529 924	Favorable
Total	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		66,45	67,92	107 228 245	-157 625 520	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		107 228 245	80 053 852	67,92	1 845 684 773	Favorable
Ecart Global					1 688 059 252	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

A partir de la décomposition précédente, on constate :

- Un écart sur prix de vente **défavorable** : conformément aux standards, **Tchin-lait** aurait dû vendre le lait «demi écrémé 1L» à 67,92 DA, or elle a vendue à 66,45 DA. Les causes de cet écart peuvent être expliquées par la négociation du prix de vente par les clients (distributeurs).
- L'écart sur quantité, pour l'ensemble des mois est **favorable**, comme l'entreprise a vendu plus qu'elle a prévu, à l'exception du mois de Février et Mars dont la baisse est justifiée par une panne d'équipement de la ligne 1 qui a nécessité l'achat d'une pièce de rechange à l'étranger.
- L'écart défavorable sur prix de vente n'a pas influencé l'écart global du chiffre d'affaire, puisque l'entreprise a vendue (107228245- 80053852=27 174 393) unités, équivalant de 33,95%, de plus par rapport aux prévisions.
- **Pour Viva :**

72

Tableau 09 : écart sur chiffre d'affaire Viva.

Viva CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	149 044 655	145 504 257	-3 540 398	Défavorable	97,62%
Févr.-16	149 044 655	103 705 114	-45 339 541	Défavorable	69,58%
mars-16	149 044 655	109 105 869	-39 938 786	Défavorable	73,20%
Avr.-16	134 624 855	167 876 202	33 251 347	Favorable	124,70%
mai-16	142 535 557	150 755 614	8 220 057	Favorable	105,77%
juin-16	182 562 439	132 815 620	-49 746 819	Défavorable	72,75%
Juil.-16	170 050 138	155 846 371	-14 203 767	Défavorable	91,65%
août-16	183 588 728	150 748 041	-32 840 687	Défavorable	82,11%
Sept.-16	152 916 612	136 673 798	-16 242 814	Défavorable	89,38%
Oct.-16	156 684 986	137 439 565	-19 245 421	Défavorable	87,72%
Nov.-16	156 684 986	134 771 213	-21 913 773	Défavorable	86,01%
Déc.-16	156 684 986	166 118 835	9 433 849	Favorable	106,02%
Total	1 883 467 252	1 691 360 499	-192 106 753	Défavorable	89,80%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

On constate que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui prévu de 192 106 753 DA. Tchín-lait s'est fixée comme objectifs 1 883 467 252 DA or elle a réalisé 1 691 360 499 DA, équivalent de 89,80% de ses prévisions.

De même pour Viva, l'écart sur chiffre d'affaire peut s'expliquer à deux niveaux : écart sur prix et écart sur quantité.

Tableau 10 : analyse des écarts sur quantité vendues et sur prix de vente « Viva ».

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

janv-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 844 628	-2 268 892	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 844 628	1 860 500	80,11	-1 271 506	Défavorable
Ecart Global					-3 540 398	Défavorable
févr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 314 720	-1 617 106	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 314 720	1 860 500	80,11	-43 722 436	Défavorable
Ecart Global					-45 339 541	Défavorable
mars-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 383 188	-1 701 321	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 383 188	1 860 500	80,11	-38 237 464	Défavorable
Ecart Global					-39 938 786	Défavorable
avr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	2 128 248	-2 617 745	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		2 128 248	1 680 500	80,11	35 869 092	Favorable
Ecart Global					33 251 347	Favorable
mai-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 911 202	-2 350 778	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 911 202	1 779 248	80,11	10 570 835	Favorable
Ecart Global					8 220 056	Favorable
juin-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 683 768	-2 071 035	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 683 768	2 278 897	80,11	-47 675 784	Défavorable
Ecart Global					-49 746 819	Défavorable
juil-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 975 740	-2 430 160	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 975 740	2 122 708	80,11	-11 773 606	Défavorable
Ecart Global					-14 203 767	Défavorable
août-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 911 106	-2 350 660	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 911 106	2 291 708	80,11	-30 490 026	Défavorable
Ecart Global					-32 840 687	Défavorable
sept-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 732 680	-2 131 196	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 732 680	1 908 833	80,11	-14 111 617	Défavorable
Ecart Global					-16 242 813	Défavorable
oct-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 742 388	-2 143 137	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 742 388	1 955 873	80,11	-17 102 283	Défavorable
Ecart Global					-19 245 421	Défavorable
nov-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	1 708 560	-2 101 529	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 708 560	1 955 873	80,11	-19 812 244	Défavorable
Ecart Global					-21 913 773	Défavorable
déc-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	2 105 969	-2 590 342	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		2 105 969	1 955 873	80,11	12 024 191	Favorable
Ecart Global					9 433 849	Favorable
Total	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,88	80,11	21 442 197	-26 373 902	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		21 442 197	23 511 013	80,11	-165 732 850	Défavorable
Ecart Global					-192 106 752	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

L'écart global sur chiffre d'affaire est défavorable (-192 106 850) à cause de l'écart défavorable sur prix (- 26 373 902 DA) et l'écart défavorable sur quantité (- 165 732 850).

L'écart défavorable sur prix est expliqué par l'acceptation de Tchín-lait la négociation des distributeurs qui consiste à baisser le prix de vente de 1,23 DA.

Concernant l'écart défavorable sur quantités, qui est remarquable presque tout au long de l'année, trouve son origine dans le non-respect des programmes de production (manque de production) et cela suite à la création de GLJ (nouvelle unité à BARAKI).

Deux produits étaient initialement prévus à GLJ à savoir Silhouette et Candy-Choco, suite à des problèmes techniques et à la non maîtrise du processus de production, GLJ était dans l'incapacité de respecter son programme de production. Ce qui obligé Tchín-lait à intervenir pour produire les dits produits et confier la fabrication de Viva à GLJ, le temps de maîtriser le processus de Silhouette et Candy-Choco 1L ce qui a chambouler à son tour son programme de production ce qui explique à la fois l'écart défavorable de Viva, de Silhouette et de Candy-Choco.

- **Pour l'Entier :**

Tableau 11 : écart sur chiffre d'affaire Entier.

Entier CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	64 112 000	71 090 052	6 978 052	Favorable	110,88%
Févr.-16	64 112 000	56 123 027	-7 988 973	Défavorable	87,54%
mars-16	64 112 000	69 529 842	5 417 842	Favorable	108,45%
Avr.-16	64 112 000	68 640 730	4 528 730	Favorable	107,06%
mai-16	64 112 000	83 565 733	19 453 733	Favorable	130,34%
juin-16	80 140 000	82 403 948	2 263 948	Favorable	102,82%
Juil.-16	80 140 000	80 877 861	737 861	Favorable	100,92%
août-16	80 140 000	86 868 463	6 728 463	Favorable	108,40%
Sept.-16	72 126 000	82 835 233	10 709 233	Favorable	114,85%
Oct.-16	72 126 000	75 878 821	3 752 821	Favorable	105,20%
Nov.-16	72 126 000	23 694 156	-48 431 844	Défavorable	32,85%
Déc.-16	72 126 000	86 182 987	14 056 987	Favorable	119,49%
Total	849 484 000	867 690 853	18 206 853	Favorable	102,14%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Les réalisations du CA sont supérieures à ses prévisions, ce qui a dégagé un écart favorable de 18 206 853 DA, équivalant de 102,14%.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchou-Lait Candia

Tableau 12 : analyse des écarts sur quantités et sur prix de vente «Entier »

75

janv-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	899 988	-1 034 986	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		899 988	800 000	80,14	8 013 038	Favorable
Ecart Global					6 978 052	Favorable
févr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	710 508	-817 084	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		710 508	800 000	80,14	-7 171 889	Défavorable
Ecart Global					-7 988 973	Défavorable
mars-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	880 236	-1 012 271	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		880 236	800 000	80,14	6 430 113	Favorable
Ecart Global					5 417 842	Favorable
avr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	868 980	-999 327	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		868 980	800 000	80,14	5 528 057	Favorable
Ecart Global					4 528 730	Favorable
mai-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 057 928	-1 216 617	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 057 928	800 000	80,14	20 670 350	Favorable
Ecart Global					19 453 733	Favorable
juin-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 043 220	-1 199 703	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 043 220	1 000 000	80,14	3 463 651	Favorable
Ecart Global					2 263 948	Favorable
juil-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 023 900	-1 177 485	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 023 900	1 000 000	80,14	1 915 346	Favorable
Ecart Global					737 861	Favorable
août-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 099 740	-1 264 701	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 099 740	1 000 000	80,14	7 993 164	Favorable
Ecart Global					6 728 463	Favorable
sept-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 048 680	-1 205 982	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 048 680	900 000	80,14	11 915 215	Favorable
Ecart Global					10 709 233	Favorable
oct-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	960 613	-1 104 705	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		960 613	900 000	80,14	4 857 526	Favorable
Ecart Global					3 752 821	Favorable
nov-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	299 964	-344 959	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		299 964	900 000	80,14	-48 086 885	Défavorable
Ecart Global					-48 431 844	Défavorable
déc-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	1 091 062	-1 254 721	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 091 062	900 000	80,14	15 311 709	Favorable
Ecart Global					14 056 987	Favorable
Total	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		78,99	80,14	10 984 819	-12 632 542	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		10 984 819	10 600 000	80,14	30 839 395	Favorable
Ecart Global					18 206 853	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

Selon le tableau au-dessus, cet écart sur chiffre d'affaire s'explique par un écart favorable sur quantités : les quantités réellement vendues dépassent les prévisions de 30 839 395 unités.

76

L'écart sur prix défavorable est dû à la baisse des prix, lors de la vente, de 1,15 DA (78,99-80,14), mais ce dernier n'a pas affecté l'écart global.

À signaler que, l'écart du mois de février est défavorable (- 7 988 973) suite à la panne de la ligne 1 qui est chargée de la production d'une partie de l'entier.

- **Pour demi écrémé 500 ml :**

Tableau 13 : écart sur chiffre d'affaire demi écrémé 500 ml.

Demi écrémé 500 ml CA (en DA)					
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications	Taux de réalisation
Janv.-16	9 192 000	11 485 768	2 293 768	Favorable	124,95%
Févr.-16	9 192 000	0	-9 192 000	Défavorable	0,00%
mars-16	9 192 000	4 618 701	-4 573 299	Défavorable	50,25%
Avr.-16	9 192 000	13 595 999	4 403 999	Favorable	147,91%
mai-16	68 940 000	75 273 713	6 333 713	Favorable	109,19%
juin-16	45 960 000	59 541 032	13 581 032	Favorable	129,55%
Juil.-16	9 192 000	13 648 902	4 456 902	Favorable	148,49%
août-16	9 192 000	14 195 563	5 003 563	Favorable	154,43%
Sept.-16	9 192 000	10 577 605	1 385 605	Favorable	115,07%
Oct.-16	9 192 000	10 050 537	858 537	Favorable	109,34%
Nov.-16	9 192 000	0	-9 192 000	Défavorable	0,00%
Déc.-16	9 192 000	12 317 517	3 125 517	Favorable	134,00%
Total	206 820 000	225 305 337	18 485 337	Favorable	108,94%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Concernant le demi écrémé 500 ml, nous constatons une différence positive (18 485 337), entre les réalisations et les prévisions, qui a pour origine l'écart favorable sur quantités (468 855 485 unités).

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

Tableau 14 : analyse des écarts sur quantité et sur prix de vente «Demi écrémé 500 ml».

janv-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	281 376	-1 446 273	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		281 376	200 000	45,96	3 740 041	Favorable
Ecart Global					2 293 768	Favorable
févr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	0	0	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		0	200 000	45,96	-9 192 000	Défavorable
Ecart Global					-9 192 000	Défavorable
mars-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	113 148	-581 581	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		113 148	200 000	45,96	-3 991 718	Défavorable
Ecart Global					-4 573 299	Défavorable
avr-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	333 072	-1 711 990	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		333 072	200 000	45,96	6 115 989	Favorable
Ecart Global					4 403 999	Favorable
mai-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	333 072	-1 711 990	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		333 072	200 000	45,96	6 115 989	Favorable
Ecart Global					4 403 999	Favorable
juin-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	1 458 624	-7 497 327	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		1 458 624	1 000 000	45,96	21 078 359	Favorable
Ecart Global					13 581 032	Favorable
juil-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	334 368	-1 718 652	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		334 368	200 000	45,96	6 175 553	Favorable
Ecart Global					4 456 902	Favorable
août-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	347 760	-1 787 486	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		347 760	200 000	45,96	6 791 050	Favorable
Ecart Global					5 003 563	Favorable
sept-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	259 128	-1 331 918	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		259 128	200 000	45,96	2 717 523	Favorable
Ecart Global					1 385 605	Favorable
oct-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	246 216	-1 265 550	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		246 216	200 000	45,96	2 124 087	Favorable
Ecart Global					858 537	Favorable
nov-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	0	0	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		0	200 000	45,96	-9 192 000	Défavorable
Ecart Global					-9 192 000	Défavorable
déc-16	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	301 752	-1 551 005	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		301 752	200 000	45,96	4 676 522	Favorable
Ecart Global					3 125 517	Favorable
Total	E/Prix	PR	PP	QR	Ecarts	Qualifications
		40,82	45,96	5 519 484	-28 370 148	Défavorable
	E/Quantité	QR	QP	PP	Ecarts	Qualifications
		5 519 484	4 500 000	45,96	46 855 485	Favorable
Ecart Global					18 485 337	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchou-Lait Candia

L'écart défavorable sur prix est dû à une baisse significative du prix de vente de 5.14 DA (40,82-45,96) par rapport au prévisionnel. Cette baisse est un acte volontaire de l'entreprise pour booster les ventes vu que c'est un produit méconnu sur le marché, ce qui explique donc l'écart favorable sur quantités vendues.

$$\text{E/CA de la famille laits blancs} = \text{E/CA Demi écrémé 1L} + \text{E/CA Viva} + \text{E/CA Entier} + \text{E/CA Demi écrémé 500ml}$$

Donc l'écart global sur CA de la famille des laits blancs est égale à :

$$1\ 688\ 059\ 252 - 192\ 106\ 752 + 18\ 206\ 853 + 18\ 485\ 337 = 1\ 532\ 644\ 690$$

L'écart global sur chiffre d'affaire des «laits blancs» est favorable (1 532 644 690DA), il est dû à l'écart favorable des deux produits Entier et Demi écrémé 500ml qui ont réalisés 2% de l'écart favorable global, mais il est dû davantage à l'écart favorable sur chiffre d'affaire du produit demi écrémé (1 688 059 252 DA) qui a contribué à la réalisation de 96% de cet écart, ce qui a permis à l'entreprise de couvrir l'écart défavorable sur chiffre d'affaire du produit Viva (-192 106 752 DA).

1.2. Ecart sur coût de production :

L'écart sur coût de production permet d'évaluer la performance du service de production.

$$\text{Ecart/coût de production} = \text{coût réel de la production réelle} - \text{coût préétabli de la production réelle}$$

De ce fait, l'écart sur coût de production s'explique par l'écart sur consommation des facteurs de production et/ou par l'écart sur coût des facteurs consommés.

Un écart sur coût de production positif est qualifié comme défavorable.

Tableau 15 : calcul de l'écart sur coût de production « demi écrémé 1L »

Demi écrémé 1L coût de production (en DA)				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	462 060 755	465 171 323	3 110 568	Défavorable
Févr.-16	238 180 141	239 783 000	1 602 859	Défavorable
mars-16	323 972 592	326 153 000	2 180 408	Défavorable
Avr.-16	365 494 100	367 954 000	2 459 900	Défavorable
mai-16	449 136 534	452 160 000	3 023 466	Défavorable
juin-16	464 457 833	467 584 000	3 126 167	Défavorable
Juil.-16	512 178 803	515 626 000	3 447 197	Défavorable
août-16	473 404 375	476 591 000	3 186 625	Défavorable
Sept.-16	434 851 714	437 779 000	2 927 286	Défavorable
Oct.-16	468 137 274	471 288 000	3 150 726	Défavorable
Nov.-16	634 285 074	638 555 000	4 269 926	Défavorable
Déc.-16	485 333 883	488 601 000	3 267 117	Défavorable
Total	5 311 493 078	5 347 245 323	35 752 245	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Tableau 16 : calcul de l'écart sur coût de production « Viva »

Viva coût de production (en DA)				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	105 699 824	106 729 226	1 029 402	Défavorable
Févr.-16	45 537 364	45 980 848	443 484	Défavorable
mars-16	96 673 660	97 615 156	941 496	Défavorable
Avr.-16	99 101 331	100 066 400	965 069	Défavorable
mai-16	78 113 443	78 874 183	760 740	Défavorable
juin-16	83 577 440	84 391 394	813 954	Défavorable
Juil.-16	103 972 309	104 984 000	1 011 691	Défavorable
août-16	81 302 657	82 094 456	791 799	Défavorable
Sept.-16	82 182 340	82 982 707	800 367	Défavorable
Oct.-16	85 826 163	86 662 017	835 854	Défavorable
Nov.-16	66 956 696	67 608 782	652 086	Défavorable
Déc.-16	120 346 927	121 518 000	1 171 073	Défavorable
Total	1 049 290 154	1 059 507 169	10 217 015	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Tableau 17 : Ecart sur coût de production « Entier ».

Entier coût de production « en DA »				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	44 842 598	45 333 064	490 466	Défavorable
Févr.-16	46 565 990	47 075 306	509 316	Défavorable
mars-16	39 499 776	39 931 805	432 029	Défavorable
Avr.-16	48 077 414	48 603 261	525 847	Défavorable
mai-16	47 880 192	48 403 882	523 690	Défavorable
juin-16	67 133 645	67 867 919	734 274	Défavorable
Juil.-16	51 068 314	51 626 873	558 559	Défavorable
août-16	57 616 589	58 246 770	630 181	Défavorable
Sept.-16	46 982 554	47 496 425	513 871	Défavorable
Oct.-16	32 961 331	33 321 846	360 515	Défavorable
Nov.-16	16 718 438	16 901 296	182 858	Défavorable
Déc.-16	54 532 915	55 129 369	596 454	Défavorable
Total	553 879 756	559 937 816	6 058 060	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

Tableau 18 : Calcul de l'écart sur coût de production « Demi écrémé 500 ml »

Demi écrémé 500 ml coût de production « en DA »				
Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualifications
Janv.-16	7 481 292	7 532 398	51 106	Défavorable
Févr.-16	2 971 015	2 991 311	20 296	Défavorable
mars-16	0	0	0	-
Avr.-16	18 554 300	18 681 046	126 746	Défavorable
mai-16	48 274 254	48 604 021	329 767	Défavorable
juin-16	31 473 599	31 688 599	215 000	Défavorable
Juil.-16	11 320 909	11 398 243	77 334	Défavorable
août-16	5 512 315	5 549 970	37 655	Défavorable
Sept.-16	5 453 185	5 490 437	37 252	Défavorable
Oct.-16	6 550 715	6 595 464	44 749	Défavorable
Nov.-16	0	0	0	-
Déc.-16	7 966 027	8 020 443	54 416	Défavorable
Total	145 557 611	146 551 932	994 321	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

L'écart sur coût de production est composé d'un écart sur matière, écart sur MOD, et écart sur charges indirectes.

Dans le cas de Tchín-lait, le contrôleur de gestion analyse et explique l'écart sur coût de production uniquement par l'écart sur matière qui représente environ 60% du coût total de production, comme le changement du coût de la main d'œuvre et des charges indirectes n'aura pas une influence sur le coût total de production vu qu'ils ne changent pas quel que soit le niveau d'activité.

Nous avons constaté, pour l'ensemble des produits, que le coût réel dépasse de 53 021 641DA le coût prévisionnel de production dont :

- ✓ L'écart sur coût de production Demi écrémé 1L : 35 752 245 DA.
- ✓ L'écart sur coût de production Viva : 10 217 015 DA.
- ✓ L'écart sur coût de production Entier 6 058 060 DA.
- ✓ L'écart sur coût de production Demi écrémé 500 ml : 994 321 DA.

L'écart sur coût de production défavorable qui s'explique davantage par l'écart sur matière à deux origines, soit : par un écart sur coût d'achat de la matière et/ou par un écart sur quantités de matières consommées.

Suite à la confidentialité de la fiche technique (fiche standard) des produits, on a été dans l'incapacité de décomposer et d'analyser l'écart sur coût de production, et donc de déterminer leurs causes. Comme la montre les tableaux ci-dessus, l'écart défavorable est remarquable pour l'ensemble des produits, le contrôleur de gestion nous a avoué que la cause principale de l'écart est l'augmentation considérable du taux de change ce qui a causé une augmentation du prix d'achat de la matière première.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchén-Lait Candia

1.3. Ecart sur marge globale (voir annexe 03) :

81

L'un des objectifs du contrôle budgétaire est de situer les responsabilités, or l'écart sur chiffre d'affaire ne le permet, du fait qu'il contient des éléments de coûts qui ne relèvent pas de la responsabilité des services commerciaux. Pour ce faire, il semble plus pertinent d'analyser l'écart sur marge.

L'écart sur marge = marge réelle sur coût préétabli - marge prévisionnelle sur coût préétabli.

Tableau 19 : calcul de l'écart sur marge globale.

	Marge réelle			Marge prévue			Ecart	Qualifications
	Q	Mu	Montant	Q	Mu	Montant		
Demi écrémé 1 L	107 228 245	17,43	1 868 988 310	80 053 852	18,9	1 513 017 803	355 970 508	Favorable
Viva	21 442 197	30,62	656 560 072	23 511 013	31,85	748 825 764	-92 265 692	Défavorable
Entier	10 984 819	27,79	305 268 120	10 600 000	28,94	306 764 000	-1 495 880	Défavorable
Demi écrémé 500ml	5 519 484	14,47	79 866 933	4 500 000	19,61	88 245 000	-8 378 067	Défavorable
Total	145 174 745		2 910 683 436	118 664 865		2 656 852 567	253 830 869	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

La famille des laits blancs dégage un écart sur marge favorable (253 830 869 DA). Cet écart, comme le montre le tableau ci-dessus, est expliqué par l'écart sur marge favorable du produit Demi écrémé 1L. Vu que les autres produits réalisent des marges inférieures à celles prévues.

Pour mieux déterminer les causes de cet écart, il est nécessaire d'analyser ces deux composantes à savoir : l'écart sur quantité vendues et l'écart sur marge unitaire, soit :

$$E/Q = (\text{quantités réelle} - \text{quantités prévisionnelles}) \times \text{marge unitaire préétablie}$$

$$E/Mu = (\text{marge unitaire réelle} - \text{marge unitaire préétablie}) \times \text{quantités réelle vendues}$$

✓ Ecart sur quantité vendues :

Tableau 20 : calcul de l'écart sur quantités.

	Ecart sur quantité				
	Qr	Qp	Mup	Ecart	Qualifications
Demi écrémé 1L	107 228 245	80 053 852	18,9	513 596 028	Favorable
Viva	21 442 197	23 511 013	31,85	-65 891 790	Défavorable
Entier	10 984 819	10 600 000	28,94	11 136 662	Favorable
Demi écrémé 500ml	5 519 484	4 500 000	19,61	19 992 081	Favorable
Total	145 174 745	118 664 865	24,83	478 832 981	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

On constate que l'écart sur quantité est favorable de 478 832 981 DA, puisque les quantités réellement vendues sont supérieures à celles prévues.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchou-Lait Candia

✓ **Ecart sur marge unitaire :**

82

Tableau 21 : calcul de l'écart sur marge unitaire.

	Ecart sur marge unitaire				
	Mur	Mup	Qr	Ecarts	Qualifications
Demi écrémé 1L	17,43	18,90	107228245	-157 625 520	Défavorable
Viva	30,62	31,85	21442197	-26 373 902	Défavorable
Entier	27,79	28,94	10984819	-12 632 542	Défavorable
Demi écrémé 500ml	14,47	19,61	5519484	-28 370 148	Défavorable
Total				-225 002 112	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

D'après le tableau ci-dessus, on remarque que l'écart est défavorable pour l'ensemble des produits, à cause de la diminution des marges unitaires. Cette diminution est due à l'augmentation du coût de production.

Pour vérifier :

$$E/\text{marge globale} = E/\text{Mu} + E/\text{Q}$$

$$253\,830\,869 = -225\,002\,112 + 478\,832\,981$$

D'après les calculs précédents, on constate que l'écart favorable sur marge (253 830 869 DA) est dû essentiellement à l'écart favorable sur quantités.

Pour montrer les causes réelles de l'écart favorable sur quantités, et donc l'écart favorable sur marge, il est préférable de décomposer l'écart sur quantités en un **écart sur volume global** et en un **écart sur compositions des ventes**, soit :

$$E/\text{volume global} = (QR - QP) \times \text{Marge moyenne prévues}$$

$$E/\text{Composition des ventes} = (QR - QM) \times Mup$$

Sachant que :

$$QM = \frac{\text{Quantités prévisionnelles vendues d'un produits}}{\text{Quantités totales prévisionnelles}} \times \text{Quantités totales réelles}$$

- **Ecart sur volume globale :**

$$E/\text{volume global} = (QR - QP) \times \text{Marge moyenne prévues}$$

$$E/\text{volume global} = (145\,174\,745 - 118\,664\,865) \times 24,83 = 658\,107\,771$$

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

- **Ecart sur composition des ventes :**

83

Tableau 22 : calcul de l'écart sur composition des ventes.

	Ecart sur composition des ventes				
	Qr	Qm	Mup	Écarts	Qualifications
Demi écrémé 1L	107 228 245	97 937 983	18,9	175 585 949	Favorable
Viva	21 442 197	28 763 403	31,85	-233 180 407	Défavorable
Entier	10 984 819	12 968 053	28,94	-57 394 801	Défavorable
Demi écrémé 500ml	5 519 484	5 505 306	19,61	278 037	Favorable
Total				-114 711 222	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Le volume global des ventes a augmenté par rapport au volume prévu, mais la composition des ventes n'est pas respectée, comme les produits à faible marge (Demi écrémé 1L, et Demi écrémé 500ml) ont été favorisés par rapport à ceux ayant des marges élevées (Viva, Entier).

De ce qui précède, on conclut que les objectifs en termes de marge globale sont atteints, mais pas ceux de la rentabilité (objectifs en terme de marge unitaire), comme l'écart est dû principalement à l'augmentation des quantités vendues. Mais ça reste un choix stratégique de l'entreprise, car son objectif est d'écraser les concurrents et cela par l'écoulement de grandes quantités sur le marché, mais au détriment de sa rentabilité qui est une critique majeur.

2. Le pilotage de performance et le tableau de bord au sien de Tchín-Lait :

En tant qu'outils du contrôle de gestion, le tableau de bord vient en complément du contrôle budgétaire. Le tableau de bord de gestion est établi au niveau de la Direction de l'entreprise selon une périodicité mensuelle. L'élaboration du tableau de bord nécessite le choix des indicateurs, qui sont en principe associé à chaque centre de responsabilité (Direction) et caractérisé la performance de chaque un.

Le tableau de bord est un outil très utile pour le contrôle de gestion. Il permet :

- Une décentralisation des décisions car il donne aux différents responsables les éléments d'informations nécessaires pour ces décisions.
- Une réaction rapide aux évolutions de l'environnement qui peuvent imposer de modifier certains choix tactiques ou stratégiques.
- Une évaluation de la performance des centres de responsabilités au vu de l'évolution de leurs indicateurs.

Les indicateurs de gestion utilisés dans le tableau de bord de Tchín-lait sont :

- Les indicateurs liés à la direction de ventes : CA (total, par produit).
- Les indicateurs liés à la direction de production : Quantités produites, taux de pertes matières et le TRS (Taux de rendement synthétique).
- Les indicateurs liés à la direction de ressources humaines : taux d'absentéisme.

Tchín-lait calcule et analyse ces différents indicateurs mensuellement, sauf le taux de perte matière, qui est analysé annuellement.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

2.1. Le tableau de bord commercial (voir annexe 04) :

Tchin-lait utilise le chiffre d'affaire comme indicateur du tableau de bord commercial, où elle compare ses ventes réalisées (en DA) par rapport aux objectifs, qui sont fixés à 90% des prévisions, pour chaque famille de produits.

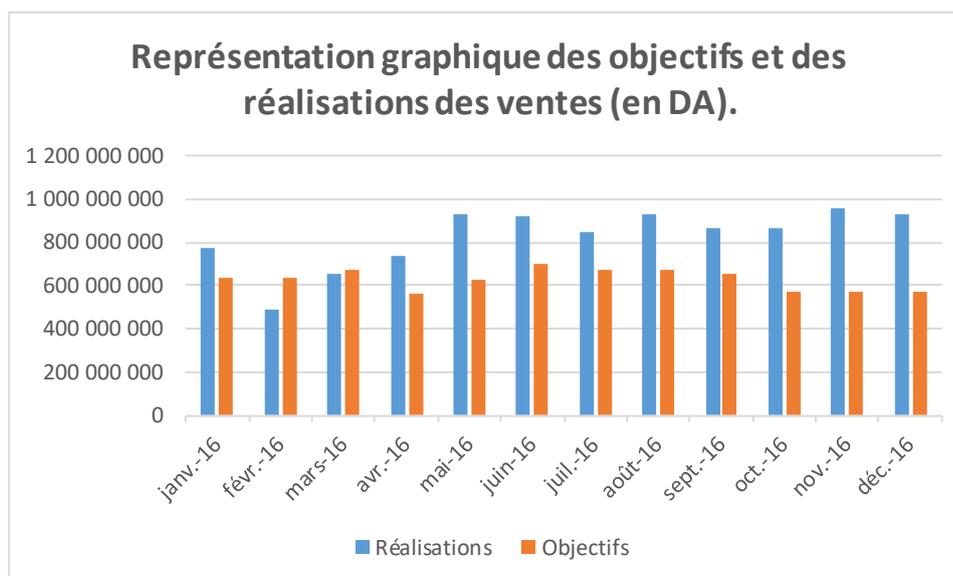
Le tableau ci-après, montre la comparaison des réalisations des ventes par rapport aux objectifs en termes de valeur, pour la famille des laits blancs (à titre de simplification).

Tableau 23 : tableau de bord commercial.

CA de laits blancs en DA				
Mois	Prévisions	Réalisations	Objectifs	Ecart
janv-16	704 865 919	772 783 220	634 379 327	138 403 893
févr-16	704 865 919	484 207 205	634 379 327	-150 172 122
mars-16	743 987 839	651 763 593	669 589 055	-17 825 462
avr-16	619 999 495	741 033 836	557 999 546	183 034 290
mai-16	693 445 321	934 473 317	624 100 789	310 372 528
juin-16	775 565 099	918 041 520	698 008 589	220 032 931
juil-16	747 380 003	849 380 014	672 642 003	176 738 011
août-16	749 440 113	931 927 285	674 496 102	257 431 183
sept-16	729 359 186	864 920 698	656 423 267	208 497 431
oct-16	636 039 996	867 525 389	572 435 996	295 089 393
nov-16	636 039 996	961 431 221	572 435 996	388 995 225
déc-16	636 039 996	932 186 271	572 435 996	359 750 275
Total	8 377 028 882	9 909 673 569	7 539 325 993	2 370 347 576

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Figure 10 : représentation graphique des objectifs et des réalisations des ventes (en DA).



Source : élaboré à partir de tableau 22

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

A partir du tableau et du graphe ci-dessus, nous déduisons que les objectifs qui ont été assignés au service commercial, sont largement atteints pour l'ensemble des mois, sauf pour les deux mois février et mars, suite à la panne d'équipement de la ligne 1.

2.2. Le tableau de bord de production (voir annexe 04) :

Le tableau de bord de production au sein de Tchín-lait, permet de mesurer la performance de chaque ligne de production à partir des indicateurs suivants :

- Production mensuelle (en unité).
- Taux de perte de matière.
- Taux de rendement synthétique (TRS).

✓ La production mensuelle :

Le tableau ci-après, compare la production réelle de l'entreprise par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixés. Dont ces objectifs sont :

Tableau 24 : les objectifs fixés pour chaque ligne de production

les objectifs fixés			
ligne 1	ligne 2	ligne 3	ligne 4
3 480 000	3 840 000	5 040 000	6 840 000

Source : documents internes de l'entreprise.

Tableau 25 : productions mensuelles par ligne (réalisation, taux de réalisation).

Mois	Réalisation par ligne				Taux de réalisation			
	Ligne 1	Ligne 2	Ligne 3	Ligne 4	Ligne 1	Ligne 2	Ligne 3	Ligne 4
janv-16	3 807 756	4 328 556	5 811 192	4 919 706	109,42%	112,72%	115,30%	71,93%
févr-16	1 270 032	2 822 868	2 783 664	1 760 436	36,50%	73,51%	55,23%	25,74%
mars-16	2 609 784	3 727 284	4 091 016	7 487 802	74,99%	97,06%	81,17%	109,47%
avr-16	3 699 624	3 803 844	4 302 084	6 369 714	106,31%	99,06%	85,36%	93,12%
mai-16	5 203 692	5 240 964	4 818 078	8 263 566	149,53%	136,48%	95,60%	120,81%
juin-16	3 999 492	4 426 320	6 495 300	5 524 452	114,93%	115,27%	128,88%	80,77%
juil-16	3 938 592	4 753 956	5 875 008	3 226 140	113,18%	123,80%	116,57%	47,17%
août-16	3 311 964	4 523 868	6 210 168	7 116 282	95,17%	117,81%	123,22%	104,04%
sept-16	3 835 872	3 073 980	5 377 104	6 400 944	110,23%	80,05%	106,69%	93,58%
oct-16	4 261 608	4 296 528	4 293 072	7 148 788	122,46%	111,89%	85,18%	104,51%
nov-16	4 781 280	4 954 524	5 936 988	7 181 928	137,39%	129,02%	117,80%	105,00%
déc-16	4 203 960	4 974 204	6 162 132	8 836 848	120,80%	129,54%	122,26%	129,19%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

À partir de ce tableau, nous déduisons ce qui suit :

- Concernant la ligne 1, les objectifs n'ont pas été atteints au mois de février et au mois de mars, à cause d'une panne technique et d'une coupure d'eau. Et au mois d'août suite au non-respect du programme de production ;
- Concernant la ligne 2, les réalisations de la production ont été inférieures à 3 840 000 unités, suite à une coupure d'eau aux mois de février et mars, à une panne technique au mois d'avril et au non-respect du programme de production (transfert d'une partie vers GLJ) au mois de septembre ;

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

- De même pour la ligne 3, les objectifs n'ont pas été atteints à cause d'une coupure d'eau en février et mars, et d'une panne technique en avril, mai et octobre ;
- Le non-respect du programme de production a été la cause du non atteints des objectifs de production de la ligne 4.

Globalement, le non atteint des objectifs de production des lignes, est due surtout à une mauvaise programmation suite aux défaillances de l'unité de BARAKI (usine en démarrage qui ne maîtrise pas le programme de production).

✓ Le taux de perte de matières

Le taux de perte fixé par l'entreprise Tchín-lait est de 1,5% des consommations de matière première et d'emballage.

Tableau 26 : Calcul du taux de perte de matière.

	Matière première			Emballage			
	Consommation réelle	Objectifs de consommation	Taux de réalisation	Consommation réelle	Objectifs de consommation	Taux de réalisation	
Ligne 1	35 659 001	35 327 999	100,94%	35 425 147	35 327 999	100,27%	
Ligne 2	41 699 305	41 332 351	100,89%	41 658 124	41 332 351	100,79%	
Ligne 3	52 037 935	51 641 840	100,77%	51 998 147	51 641 840	100,69%	
Ligne 4	59 789 792	59 562 591	100,38%	59 745 325	59 562 591	100,31%	
	la moyenne des taux		100,74%	la moyenne des taux		100,51%	
	taux de pert d'matière première		0,74%	taux de pert d'emballage		0,51%	1,26%

Source : Etabli par nos soins à partir de la recherche documentaire.

On constate que, le taux de perte est de 1.26% est inférieur à 1,5% pour l'ensemble des lignes. Donc les pertes de matières constatées sont dans les normes.

✓ Le taux de rendement synthétique (TRS)

Le TRS est un indicateur précieux sur la disponibilité d'un matériel et également sur la qualité et l'efficacité des méthodes d'exploitation et de maintenance qui s'y rapporte. Il représente le temps correspondant à la fabrication des pièces bonnes (temps productif), il prend en compte tous les temps non-productifs et les pertes dues à la non-qualité.

Le TRS est le résultat de la déduction des temps d'arrêt (due à la maintenance du matériel de production) et le temps correspondant à la fabrication de la pièce rebutée du temps d'ouverture (temps total du travail).

Le TRS fixé par l'entreprise Tchín-lait est de 65% pour l'ensemble des lignes.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

Tableau 27 : TRS réalisé par ligne de production

Mois	Ligne 1	Ligne 2	Ligne 3	Ligne 4
Janvier	67%	68%	74%	55%
Février	48%	55%	63%	53%
Mars	56%	62%	62%	71%
Avril	66%	64%	62%	61%
Mai	78%	74%	64%	79%
Juin	67%	78%	75%	63%
Juillet	67%	75%	78%	61%
Août	64%	76%	74%	69%
Septembre	68%	64%	74%	58%
Octobre	70%	68%	64%	66%
Novembre	73%	68%	71%	65%
Décembre	71%	67%	72%	67%

Source : documents interne de l'entreprise.

Les perturbations dues à la mauvaise programmation et les arrêts causés par les pannes, sont responsables du non atteints des objectifs (TRS réalisé inférieur à 65%).

2.3. Le tableau de bord des ressources humaines

Le seul indicateur utilisé dans le tableau de bord des ressources humaines est le taux d'absentéisme. Ce dernier est fixé à 5%.

Tableau 28 : Taux d'absentéisme constaté.

Jan	Fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Sept	Oct	Nov	Déc
3,95	2,13	2,02	4,49	2,28	6,28	4,52	6,28	3,29	1,91	3,45	1,60
%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%

Source : documents internes de l'entreprise.

Le taux d'absentéisme est tolérable pour l'ensemble des mois, comme Tchín-lait n'as pas enregistré des taux supérieur à 5%, sauf pour le mois de juin et le mois d'août où le taux d'absentéisme est égal à 6,28%.

Concernant le mois de juin, c'est la période de ramadhan (dépôt de maladie par les malades chroniques), en août c'est suite à deux accidents de travail. Tchín-lait arrive donc à gérer et à maîtriser son personnel.

2.4. Synthèse de l'analyse :

✓ Analyse des indicateurs de performance dans les TB :

- **L'exhaustivité** : les indicateurs utilisés par Tchín-lait, à savoir le CA, quantités produites, taux de perte, TRS et taux d'absentéisme nous paraissent insuffisants et incomplets, vu qu'ils sont limités seulement à la production, à la vente, et aux ressources humaines. Or, l'évaluation de la performance de l'entreprise ne peut se réduire au calcul de ces seuls indicateurs.
- **La pertinence** : malgré l'insuffisance relevée du TB, Tchín-lait a choisi des indicateurs clairement reliés à son objectif (la vente d'un maximum de produits), à savoir : le CA, quantités produites, taux de perte, TRS et taux d'absentéisme.

A notre avis, l'indicateur taux d'absentéisme, n'est pas vraiment pertinent et utile, vu que l'absence du personnel n'a pas une influence prononcée sur la production sachant que tout est automatisé. Par contre, Tchín-lait utilise un indicateur efficace qui est le TRS. Ce dernier permet d'évaluer et d'améliorer les performances, étant donné qu'il indique à la fois la performance de la maintenance et la qualité de la production.

- **La visibilité :** les indicateurs du tableau de bord de Tchín-lait, comme on l'a vu, sont présentés sous forme : d'écarts (en %), de graphes, et de clignotants qui alertent sur les situations d'urgences. Ce qui facilite la compréhension et l'interprétation des résultats obtenus.
- **L'évolution :** d'après les documents communiqués par le contrôleur de gestion, on a constaté que les indicateurs n'ont pas connu une évolution en 2016 par rapport à l'année 2015. Il est cependant envisagé un changement important, puisque le contrôleur de gestion est en train de mettre en œuvre un nouveau type de tableau de bord qui est le tableau de bord équilibré (balanced scorecard) pour l'année 2017. Pour rappel la particularité de ce type de TB réside dans la prise en compte des différents axes de l'entreprise à savoir : axes financiers, axes satisfaction clients, axes processus interne, axes d'apprentissage et d'innovation.

✓ **Elaboration de rapport de gestion :**

À la fin de chaque année, le contrôleur de gestion établit un rapport de gestion destiné à la direction générale afin de l'informer sur la situation globale de l'entreprise, qui comprend :

- **Les faits saillants :**

Ce qui a marqué l'année 2016 de Tchín-lait est :

- Le démarrage de l'unité de production GLJ à BARAKI.
- Nouvelle tarification dans le cadre promotionnel pour les produits Demi écrémé 1L, Entier, Silhouette, Viva et Candy-choco 1L.
- L'augmentation des tarifs des carburants de 40% en 2016 par rapport à l'année 2015.
- Budget spécial pour la formation du personnel à 100 000 DA par mois.
- Les prestations de Candia sont calculées sur la base des quantités vendues par les deux sites (Tchín-lait et GLJ).
- Une augmentation des frais de missions de 10% par rapport à 2015.
- Recrutement de 10 animateurs de vente pour l'année 2016.

- **Le bilan d'activité :**

Il contient des chiffres clés sur la production et les ventes, en quantité, par famille de produits, toute en indiquant le taux de réalisation par rapport aux prévisions de l'année 2016, ainsi que le taux d'évolution par rapport à l'année 2015. Il contient aussi des informations sur l'évolution de l'effectif, ainsi que des données du TCR et les ratios de gestion spécifique à Tchín-lait. L'analyse de l'exploitation : c'est une partie du rapport de gestion, qui explique les éléments contenus dans le bilan de l'activité.

- **les perspectives proposées pour l'année 2017 :**

Le contrôleur de gestion propose pour l'année 2017 ce qui suit :

- Augmenter le chiffre d'affaire de 20%.
- Augmenter la marge bénéficiaire de 12%.
- Meilleure maîtrise de la programmation entre Tchín-lait et GLJ.

Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchín-Lait Candia

- Renforcement des équipes de maintenance.
- Mise en plan de l'export.
- Mise en place d'un tableau de bord équilibré.

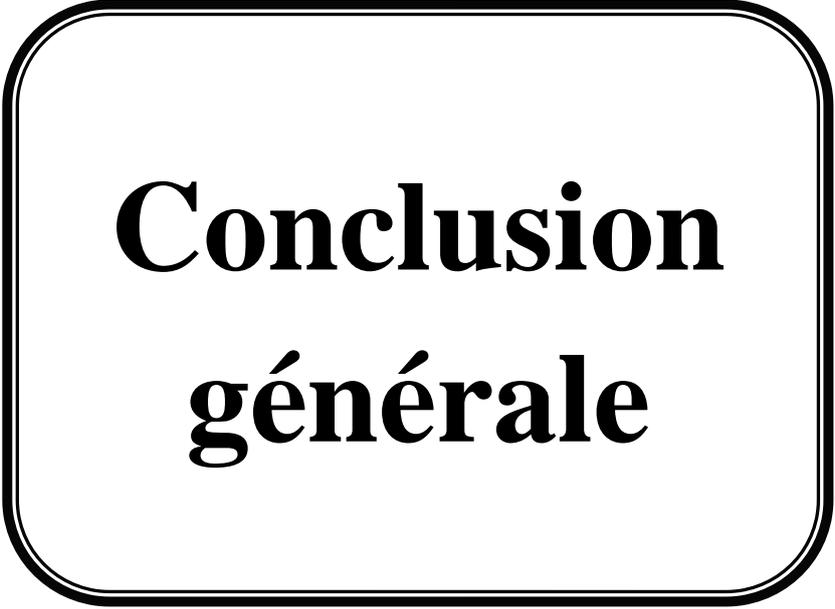
Conclusion

À l'issue de notre recherche documentaire, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2016, afin de calculer et d'analyser les différents écarts constatés, ensuite nous avons abordé le tableau de bord de Tchín-lait, ainsi que ses indicateurs pour pouvoir porter un jugement et aussi connaître le lien entre le contrôle budgétaire et le pilotage de la performance de l'entreprise.

La gestion budgétaire de Tchín-Lait Candia conduit à la mise en place des budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts permet des réflexions sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

Le système de pilotage de la performance repose sur le contrôle budgétaire et le tableau de bord, en fait ils sont appelés à servir d'outils de pilotage en matière en permettant d'asseoir une meilleure planification, coordination et suivi des activités de l'organisme.



**Conclusion
générale**

La compétitivité et la performance, oblige l'entreprise algérienne à s'adapter au nouvel environnement concurrentiel, cette adaptation doit passer par l'adoption des outils de contrôle de gestion, parmi ces outils, la gestion budgétaire.

Cette dernière aide les responsables de l'entreprise dans la prise des décisions et la maîtrise de la gestion, afin de mettre en place des plans d'actions chiffrés dans des conditions favorables pour atteindre les objectifs fixés. La gestion budgétaire contribue par le contrôle budgétaire au pilotage de performance de l'entreprise, qui a fait l'objet de notre étude.

Notre objectif principal est de comprendre comment concevoir un système de contrôle budgétaire permettant de guider l'entreprise dans le pilotage de sa performance. Pour atteindre notre objectif, on a organisé le travail autour de trois chapitres.

Le premier chapitre met en exergue le concept de gestion budgétaire ainsi que son diagnostic. En effet, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble des budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentent des programmes d'action chiffrés.

Ensuite, on a présenté la mise en place d'un système de gestion budgétaire comprenant les étapes d'élaboration des budgets et l'articulation de ces derniers.

On a clôturé ce chapitre par les avantages de système budgétaire et ses limites ainsi que sa relation avec le contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre est consacré pour comprendre la liaison entre le contrôle budgétaire et la performance. D'abord, on a bien expliqué le contrôle budgétaire et ses caractéristiques, ses objectifs, ses fonctions, ses étapes, ses supports, les conditions pour être efficace et ses limites.

Après, on a visé les écarts de façon détaillée, à savoir une définition globale, les principes d'élaboration des écarts, ses objectifs et ses limites. Ainsi, on a cité quelques règles de pilotage par les écarts et ses différents types, tel que, l'écart de résultat, l'écart sur marge, l'écart sur CA et l'écart sur coûts.

Puis, on a entamé la performance, un concept multidimensionnel, c'est un mot indéfinissable de façon absolue. Cependant, on peut le définir à travers ses critères qui sont principalement, l'efficacité, l'efficience, l'économie et la pertinence.

On peut également définir cette notion à travers ses dimensions : stratégique, financière, humaine, concurrentielle et économique, et aussi on a ajouté ses différents domaines.

En addition, on a séparé entre évaluation, mesure et pilotage de la performance au sein de l'entreprise. Concernant l'évaluation, à travers les différents indicateurs financiers et non financiers.

On a apprécié l'importance de la mesure de la performance en s'intéressant aux méthodes de mesure et les différents indicateurs et ratios.

Conclusion générale

Enfin, on a exposé les différents outils de pilotage en se penchant sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire où on a déduit ses effets sur la performance.

86

Et pour bien comprendre la liaison entre le contrôle budgétaire et la performance, on a consacré le dernier chapitre qui a pour but d'analyser l'impact du contrôle budgétaire sur la performance au sein de Tchinq-Lait Candia. Afin de prouver l'influence du contrôle budgétaire sur la performance de l'entreprise on a analysé le processus de contrôle budgétaire. Effectivement, on a constaté que le contrôle budgétaire sert le pilotage de la performance. C'est parmi les outils de contrôle de gestion sur lesquels les managers de l'entreprise s'appuyaient pour l'atteinte des objectifs fixés.

Après avoir analysé le processus budgétaire de l'entreprise, il apparaît comme un mode de gestion prévisionnel à court terme, se commence par transmission des propositions de chaque responsable au contrôleur de gestion pour les consolider. Après une réunion d'arbitrage entre DG et les directions, le contrôleur de gestion dresse le projet de budget et le soumet à l'approbation de DG. Après, la mise en place des budgets. Et enfin, la comparaison des réalisations des activités aux programmes, aboutit souvent à des écarts positifs ou négatifs à expliquer afin de l'exploiter, ce qui confirme Hypothèse N°01 et Hypothèse N°02.

La rude concurrence sur le marché de limonadier, qui est une menace à son existence, oblige Tchinq-Lait à réviser sa stratégie et changer vers le lait UHT. Elle a essayé d'améliorer sa performance pour pénétrer le marché algérien du lait en évitant tous les insuffisances de ce derniers. Le système de pilotage de la performance repose sur le contrôle budgétaire, le tableau de bord et le rapport de gestion, permettant une meilleure planification, coordination et suivi des activités de Tchinq-Lait. De ce fait l'Hypothèse N°03 est confirmée.

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, il permet d'observer les causes des écarts et de mettre en œuvre des actions correctrices sur les objectifs fixés. C'est aussi un véritable outil de vérification qui permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités. La mission de contrôle budgétaire est complète lorsque elle suit par le tableau de bord qui contient des indicateurs qui en principe associé à chaque centre de responsabilité et caractérisé la performance de chaque un. On infirme donc l'Hypothèse N°04.

Le niveau de la performance étant perfectible face aux mutations de l'environnement dans lequel Tchinq-Lait évolue. La réussite Tchinq-Lait dépend de sa faculté à s'adapter, voire à anticiper l'impact des évolutions auxquelles est confrontée et agir sur les leviers qui lui permettront d'améliorer sa performance.

Pour faire face aux insuffisances relevées dans les pratiques du contrôle budgétaire et du TB, il est suggéré aux dirigeants de :

- ✓ Se baser sur des méthodes scientifiques dans les prévisions afin d'obtenir des résultats plus précis.
- ✓ Evaluer de la performance de l'entreprise ne peut se réduire au calcul de ces seuls indicateurs (CA, Quantités produites, TRS, Taux d'absentéisme). En effet d'autres indicateurs devraient être mis en évidence :
 - Indicateurs sur la satisfaction de la clientèle (exemple : nombre de réclamations clientèle...).

Conclusion générale

- Indicateurs de qualité (exemple : nombre de produit retournés...).
- Indicateurs sur l'innovation (exemple : nombre de vente des nouveaux produits).
- Indicateur sur la position concurrentielle (exemple : part de marché relative...).
- ✓ Choisir les indicateurs les plus pertinents, sans toutefois noyer les utilisateurs par un trop plein d'informations (synthétiques).
- ✓ Donner un sens concret et réel à la perspective d'élaboration de TB prospectifs «Balanced Scorecard » comme indiqué et envisagé par le contrôleur de gestion.
- ✓ Séparer le poste de contrôleur de gestion de celui de responsable du budget pour avoir une fiabilité lors du contrôle et du suivi budgétaire.
- ✓ Utiliser un système d'informations performant pour gager le temps et la qualité dans l'élaboration et le suivi des budgets et d'éliminer les risques d'erreurs.

Nous espérons une amélioration de la gestion budgétaire et de TB compte tenue des recommandations proposées.

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive cela est dû :

- ✓ Au confinement qui nous a affectés moralement, et nous a empêchés d'accéder aux bibliothèques et aux livres pour obtenir suffisamment d'informations pour compléter notre recherche.
- ✓ Au COVID 19, dont nous n'avons pas mené notre stage pratique, qui a retardé l'aboutissement aux résultats souhaités.

Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons, mais toutes ses contraintes nous n'ont pas empêchées de mener à bien notre travail.

Enfin, l'influence du contrôle budgétaire sur la performance de l'entreprise est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives. En voici quelques-unes :

- ✓ Réaliser la même recherche sur une entreprise commerciale, et comparer les résultats de notre étude avec cette dernière.
- ✓ Réaliser la même recherche en se basant sur un échantillon de plusieurs entreprises à divers secteurs d'activités.
- ✓ Refaire la même étude, d'une façon longitudinale, c'est-à-dire après quelques années et comparer les résultats pour en savoir l'effet de temps sur la relation de la gestion budgétaire sur la performance.

Bibliographie

Les ouvrages :

- ❖ ALAZARD, C. SEPARI, S, «Contrôle de gestion, manuel et applications», 2ème édition DUNOD, Paris, 2001.
- ❖ ALAZARD.C, SÉPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2ème édition, DUNOD, Paris 2010.
- ❖ Aurélien Ragaïgne et Caroline Tahar, Contrôle de gestion, Lextenso éditions 2017.
- ❖ BESCOS. P et MENDOZA. C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994.
- ❖ CABANE.P, « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », Edition Eyrolles, Paris, 2008.
- ❖ DEPALLENS. Georges, « Gestion financière de l'entreprise », 4e Édition SIREY, Paris, 1971.
- ❖ Djerbi, Zouhair, Durand, Xavier, Kuszla, Catherine, contrôle de gestion, Dunod 2014.
- ❖ DORAITH Brigitte, « contrôle de gestion », 4e édition Dunod, paris 2008.
- ❖ DORAITH. Brigitte, « Le contrôle de gestion », Dunod, paris 2008, 5e édition
- ❖ DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2002.
- ❖ DORIATH. Brigitte, « contrôle de gestion en 20 fiches »,5éd DUNOND, Paris, 2008.
- ❖ FORGET.J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, 2005.
- ❖ GERVAIS.M, « contrôle de gestion », 7ème édition, ECONOMICA, Paris 2000.
- ❖ GERVAIS.M, Contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, Paris, 1987.
- ❖ IDIR L, CHOUF Ch, « la gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion », 2016/2017.
- ❖ KHEMAKHEM. A, «La dynamique du contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1992.
- ❖ LANGLOIS.L et all, « Le contrôle de gestion », édition d'Organisation, Paris 1998.
- ❖ LARDY, PHILIPPE.P, BENOIT, «Reporting et contrôle budgétaire», EMS Edition, 2011.
- ❖ LAUZEL.P, TELLER.R, « contrôle de gestion et budgets », 8é édition DALLOZ, 1997.
- ❖ MALO.J, et MATHE.J, « l'essentiel du contrôle de gestion », 2ème édition, Edition d'organisation, 2002.
- ❖ RONGE. Y, «Comptabilité de gestion», édition Boeck, BRUXELLE, 1998
- ❖ SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008.

Les revues :

- ❖ BOURGUIGNON. A, «Peut-on définir la performance ?», Revue Française De Comptabilité, N° 269.
- ❖ SPONEM Samuel et LAMBERT Caroline, « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », dans comptabilité-contrôle-audit 2010/1.

Les travaux de recherche :

- ❖ BENALLOUACHE S, BENKHIDER K, « le contrôle budgétaire : outil d'aide à l'amélioration de la performance de l'entreprise cas : SARL Tchir-Lait Candia », en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : comptabilité, contrôle et audit, université de Béjaia, 2016/2017.
- ❖ CHEBBINE.N, " gestion budgétaire outils de pilotage de la performance économique" mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de Master en science de gestion, option contrôle de gestion, Ecole Supérieure de Commerce Koléa, 2016/2017.
- ❖ CHERID.F, " le processus de la gestion budgétaire dans le contrôle de gestion", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et commerciales, option comptabilité et finance, 2016/2017.
- ❖ GHOUALI S, AFROUN O, « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion Cas : Entreprise Portuaire de Bejaia (EPB)», en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : finance d'entreprise, université de Béjaia, 2016/2017.
- ❖ KARED Z, KHANTACHE A, « la contribution de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance de l'entreprise cas : l'entreprise portuaire de Bejaia », en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : finance d'entreprise, université de Béjaia, 2014/2015.
- ❖ SAKOUTI W, ZENNAKI W, «Contrôle budgétaire et analyse des écarts budgétaires, Cas : S.N.T.R. (Société National de Transport Routier) », en vue de l'obtention de Master en sciences de gestion, spécialité : contrôle de gestion, Ecole Supérieure de Commerce Koléa, 2014/2015.

Les sites Web :

- ❖ <http://budget-gestion.com/budgetisation/>, le 12/03/2020, 12 :44.
- ❖ <http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html> , le 04/03/2020, 13 :22
- ❖ <https://wikimemoires.net/2011/04/le-controle-budgetaire-definition-objectifs-et-types/>, 20/05/2020, 15 :30.
- ❖ Source : Nicolas Berland « mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr, P68, le 10/03/2020, 10 :15.
- ❖ <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, consulté le 12/05/2020, 16 :20.
- ❖ <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, le 19/05/2020, 01 :30.

Annexes

Tables des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des figures

Liste des tableaux

Liste des abréviations

Liste des annexes

Résumé

Mots clés

Abstract

Keywords

Introduction généraleA

Chapitre I :1

La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion1

 Introduction 2

 SECTION 01 : GENERALITE SUR LA GESTION BUDGETAIRE. 2

 1. *Les origines de la gestion budgétaire* : 2

 2. *Définitions et caractéristiques de la gestion budgétaire* : 3

 2.1 Définitions de la gestion budgétaires : 3

 2.2 Les caractéristiques de la gestion budgétaire 3

 3. *Les rôles et fonctions de la gestion budgétaire* : 4

 3.1 Les rôles de la gestion budgétaire : 4

 3.2 Les fonctions de la gestion budgétaire : 4

 4. *La gestion budgétaire et centres de responsabilité* : 5

 4.1 Les centres de responsabilité : 5

 4.2 . Typologie des centres de responsabilité : 5

 SECTION 02 : LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME BUDGETAIRE. 7

 1. *Le système de la gestion budgétaire* : 7

 2. *Définition et objectifs des budgets* : 7

 2.1 Définition des budgets : 7

 2.2 Les objectifs des budgets : 7

 3. *Les étapes de la procédure budgétaire* : 8

 3.1. La planification : 9

 3.2. La budgétisation : 10

 3.3. Le contrôle budgétaire : 11

 4. *L'articulation des budgets* : 12

 SECTION 03 : LES INTERETS ET LES LIMITES DE LA GESTION BUDGETAIRE. 3

 1. *Intérêts de la gestion budgétaire* : 3

 2. *Limites de la gestion budgétaire* : 3

 3. *La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion* : 4

 Conclusion 4

Chapitre II :19

Le contrôle budgétaire vers le pilotage de performance19

 Introduction : 20

 SECTION 01 : GENERALITE SUR LE CONTROLE BUDGETAIRE. 20

 1. *Définition de contrôle budgétaire* : 20

 2. *Les caractéristiques de contrôle budgétaire* : 20

 3. *Les objectifs et le rôle du contrôle budgétaire* : 21

 4. *Les fonctions et Les étapes du contrôle budgétaire* : 20

4.2.	Les fonctions du contrôle budgétaire :	20
4.3.	Les étapes du contrôle budgétaire :	22
5.	<i>Les supports du contrôle budgétaire</i> :	23
6.	<i>Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire</i> :	23
7.	<i>Les limites du contrôle budgétaire</i> :	24
SECTION 02 :	ANALYSE DES ECARTS.	24
1.	<i>Définition d'écart</i> :	24
2.	<i>Les principes d'élaboration des écarts</i> :	24
3.	<i>Les objectifs des analyses des écarts</i> :	25
4.	<i>Les limites des écarts</i> :	25
5.	<i>Le pilotage par les écarts</i> :	25
5.1.	Quelques règles de pilotage par les écarts :	25
5.2.	L'écart de résultat :	27
5.3.	L'écart sur marge :	28
5.4.	L'écart sur chiffre d'affaire :	31
5.5.	Les écarts sur coûts :	32
SECTION 03 :	LE PILOTAGE DE PERFORMANCE.	40
1.	<i>Définition de la performance</i> :	40
2.	<i>La performance externe et la performance interne</i> :	41
3.	<i>Les types et domaines de performance</i> :	42
3.1.	<i>Les types de performance</i> :	42
3.2.	<i>Les domaines de la performance</i> :	43
4.	<i>L'évaluation de performance</i> :	43
5.	<i>Les indicateurs de performance</i> :	44
5.1.	<i>Définition d'indicateur de performance</i> :	44
5.2.	<i>Les qualités d'un bon indicateur</i> :	44
5.3.	<i>La classification des indicateurs de performance</i> :	44
6.	<i>Définition et méthodes de mesure de performance</i> :	47
6.1.	<i>Définitions</i> :	47
6.2.	<i>Les méthodes de mesure de performance</i> :	47
7.	<i>Notion sur le pilotage de la performance</i>	52
7.1.	<i>Définition du pilotage</i> :	52
7.2.	<i>Le pilotage de la performance</i> :	52
8.	<i>Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance</i>	53
8.1.	<i>Le contrôle budgétaire est un instrument pour la mesure d'une performance efficace...</i> 54	54
Conclusion	54
Chapitre III :	59
Le contrôle budgétaire et la performance au sein de la SARL Tchin-Lait Candia		59
Introduction	60
SECTION 01 :	PRESENTATION DE L'ENTREPRISE TCHIN-LAIT CANDIA ».	60
1.	<i>L'historique de l'entreprise</i> :	60
1.2.	Les éléments qui déterminent cette décision :	60
2.	<i>Le contrat de franchise Tchin-Lait Candia</i> :	61
3.	<i>La laiterie de Tchin-Lait Candia</i> :	62
3.1.	La forme juridique :	62
3.2.	Situation géographique :	62
3.3.	Données techniques :	62
3.4.	L'organigramme de l'entreprise Tchin-Lait Candia :	63
SECTION 02 :	LA PROCEDURE BUDGETAIRE AU SEIN DE TCHIN-LAIT CANDIA.	65
1.	<i>Les principes d'élaboration des budgets</i> :	65
2.	<i>La procédure budgétaire au sein de Tchin-Lait</i> :	65

2.1.	Elaboration (préparation) du budget.....	65
2.2.	Exécution du budget.....	66
2.3.	Suivi et révision budgétaire.....	67
SECTION 03 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LE PILOTAGE DE PERFORMANCE AU SEIN DE TCHIN-LAIT CANDIA		68
1.	<i>Calcul et analyses des écarts :</i>	69
1.1.	Ecart sur chiffre d'affaire :.....	69
1.2.	Ecart sur coût de production :.....	78
1.3.	Ecart sur marge globale (voir annexe 03) :.....	81
2.	<i>Le pilotage de performance et le tableau de bord au sien de Tchín-Lait :</i>	83
2.1.	Le tableau de bord commercial (voir annexe 04) :.....	84
2.2.	Le tableau de bord de production (voir annexe 04) :.....	85
2.3.	Le tableau de bord des ressources humaines	87
2.4.	Synthèse de l'analyse :.....	87
	Conclusion	89
Conclusion générale		84
Bibliographie		84
Annexes.....		84