



Université Chouaib Doukkali
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion
EL JADIDA



Rapport de Stage

Thème

La pratique du contrôle budgétaire

Calcul et Analyse des Ecart

OCP S.A

– Site Jorf Lasfar –



Réalisé par : Mohamed-Adhane Ramzi

Professeur Encadrant : Pr. TEMNATI Lamyaa

Encadrant Professionnel : Mr IDHAMMOU Habib



Dédicaces

Nous tenons à dédier ce travail à tous ceux qui nous ont soutenu de loin ou de près.

Particulièrement à nos parents : Auxquelles nous devons tout, et pour lesquelles aucune dédicace ne saurait exprimer nos sentiments de reconnaissance, de gratitude et de dévouement.

Que Dieu puisse vous donner longue vie et beaucoup de bonheur !

A tous nos chers professeurs qui n'ont épargné aucun effort pour nous assurer une solide formation

Au personnel de l'OCP S.A Site Jorf Lasfar et en particulier le personnel du département Contrôle de gestion, qui nous ont aidé à réaliser ce stage dans les meilleures conditions.

Remerciements

La réalisation d'une telle étude ne peut se faire efficacement sans avoir un accompagnement et un soutien. Ainsi, C'est avec un énorme plaisir et gratitude, que nous énonçons nos remerciements les plus cordiaux et francs à toutes les personnes qui ont contribué de près et de loin à l'élaboration de ce rapport dans les meilleures conditions possibles.

Nos respectueux et modestes remerciements sont particulièrement adressés à :

Mme TEMNATI Lamya, notre professeur et notre encadrante de ce stage, qui m'a permis à travers sa réalisation, de renforcer mes habiletés et mes compétences aussi bien théoriques que pratiques ;

Mr IDDHAMOU HABIB notre parrain interne pour le grand intérêt qu'il a porté à notre propos, pour le temps qu'elle nous a consacré durant notre stage, et surtout pour les informations, explications et éclaircissements précieux qu'elle n'a pas hésité à nous livrer ;

Nos remerciements s'adressent également aux personnes qui nous ont aidées à mener à bien notre travail et plus particulièrement, les agents du service contrôlent de gestions à savoir Mr NADRI Adil pour son accueil chaleureux et sa sympathie.

SOMMAIRE

Dédicaces
Remerciements
Sommaire
Introduction

Partie 1 : Cadre de l'étude OCP SA

Chapitre 1 : Présentation du cadre du Stage

Section 1 : Le groupe OCP

Section 2 : Service contrôle de Gestion (FIG)

Chapitre 2 : La procédure budgétaire et le contrôle budgétaire.

Section 1 : La procédure budgétaire

Section 2 : Le contrôle budgétaire en tant qu'outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Partie 2 : Analyse critique de la procédure budgétaire au sein de Maroc Phosphore III et IV

Chapitre 1 : L'analyse du processus budgétaire au sein de l'OCP S.A

Section 1 : L'examen détaillé de la procédure budgétaire au sein de l'OCP S.A

Section 2 : L'approbation, le suivi et le contrôle du budget.

Chapitre 2 : La pratique du contrôle budgétaire : Calcul et analyse des écarts

Section 1 : Calcul et analyse des écarts sur le Résultat et Chiffre d'Affaire

Section 2 : Ecart sur marge et coût de production

Recommandations
Conclusion
Bibliographie et Webographie
Sigles et Abréviations
Annexes

Introduction

L'enseignement dispensé à notre école durant ces cinq années, vise non seulement à nous former et enrichir nos connaissances théoriques dans plusieurs domaines mais tend également à nous donner l'opportunité d'effectuer des stages qui ne peut s'avérer que bonnement indispensable et fructueuse, susceptible de nous apporter des connaissances plus approfondies en épousant la théorie à la pratique et le conceptuel à l'empirique.

De nos jours, avec l'amplification de la mondialisation et la rage concurrentielle qui en découle, toute entreprise soucieuse de sa survie et de son développement, est tenue de mettre en place un système de contrôle de gestion.

Devant un environnement turbulent, Maroc Phosphore a récemment lancé un projet de mise en place d'un système de contrôle de gestion afin de doter l'entreprise d'outils nécessaires pour évaluer sa gestion et mesurer sa performance.

En effet, le contrôle budgétaire est un outil de contrôle de gestion dont le fonctionnement dépend des autres outils. Cependant, on peut le qualifier de l'instrument le plus déterminant et le plus fiable qui permet d'analyser la situation générale d'une entreprise, et de répondre aux questions objectif du contrôle de gestion. C'est pour cette raison qu'on assimile le contrôle de gestion au contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire représente donc, une partie du travail d'un contrôleur de gestion. Non seulement, il s'agit pour celui-ci de constater les écarts entre le chiffre d'affaire prévu/réalisé, mais également d'en trouver les causes et de mettre en œuvre des actions correctives avec les responsables opérationnels.

L'objectif de cette étude est d'analyser le processus budgétaire appliqué au sein de Maroc Phosphore, et d'examiner sa conformité par rapport aux préceptes théoriques qu'on va développer tout au long d'un chapitre.

Ainsi que l'étude de la pratique du contrôle budgétaire et la mise en place d'une démarche de calcul d'écarts budgétaires entre ce qui est prévu et réalisé au sein de Maroc Phosphore durant les 3 premiers mois de l'année 2013.

Vu l'importance du contrôle budgétaire dans chaque organisation, nous allons essayer tout au long de ce rapport de répondre à la problématique de recherche suivante :

Comment Maroc Phosphore parvient-elle à gérer son budget ?

-Quelles sont les spécificités des étapes de son processus de gestion budgétaire ?

-Quels jugements peut-on porter sur les écarts budgétaires ?

Etant impliqués durant notre stage au sein du service contrôle de gestion du

complexe industriel Jorf Lasfaril nous a semblé que le sujet de l'examen de la procédure budgétaire ainsi que le calcul et l'analyse des écarts budgétaires étaient bien adaptés à l'environnement de travail et intéressant à traiter.

Nous serons donc amenés dans ce rapport à évoquer certains concepts clés liés à la gestion budgétaire et à la mesure des écarts.

Les objectifs de notre stage se déclinent en deux sous objectifs primordiaux à savoir :

Objectifs personnels et professionnels : Découvrir et apprendre à s'adapter au monde professionnel (Tisser des forts liens professionnels, apprendre à avoir un esprit d'organisation du travail), acquérir une expérience professionnelle et sociale pour faciliter notre future insertion ;

Objectifs pédagogiques : Répondre à la problématique centrale du travail et mettre en pratique nos connaissances conceptuelles en termes de gestion budgétaire.

La méthodologie suivie pour l'élaboration d'un processus de gestion budgétaire consiste à :

- Observer la circulation des flux de l'information au sein des services ;
- Décrire des éléments relatifs au traitement des informations de base ainsi que les modalités du contrôle des procédures ;
- Réunir les différentes informations et procédures pour aboutir à un processus de gestion budgétaire ;
- Collecter les données chiffrées pour faire les calculs nécessaires et tirer des conclusions ;

PARTIE 1 : CADRE DE L'ETUDE OCP S.A

Chapitre 1 : Présentation du cadre du stage

1.1-Le groupe O.C.P et l'entité Maroc Phosphore III et IV

1.1.1 Le groupe OCP :

L'Office Chérifien des phosphates OCP détient le monopole de la recherche, de l'exploitation et de la commercialisation du phosphate au Maroc. C'est un établissement semi-public à caractère industriel et commercial, il occupe une place importante à l'échelle nationale et internationale.

Moteur de l'économie nationale, le Groupe OCP joue pleinement son rôle d'entreprise citoyenne. Cette volonté se traduit, en effet, par la promotion de nombreuses initiatives, notamment en faveur du développement régional et de la création d'entreprises. Et tout en poursuivant la consolidation de ses positions traditionnelles, le Groupe OCP ne cesse de développer ses capacités d'adaptation, de flexibilité et d'anticipation pour mieux servir ses clients.

Le Groupe OCP livre aux cinq continents de la planète ; ses exportations représentent 25% à 30% du commerce international du phosphate et de ses dérivés.

L'OCP joue un rôle vital sur le plan économique et social vu les revenus qu'il génère et le nombre d'agents qu'il emploie. Il occupe une place de leader que ce soit à l'échelle nationale qu'internationale :

-Sur le plan social :

En employant un nombre si important d'agents de différentes catégories (22.677 dont 727 ingénieurs ou équivalents). Le groupe a toujours joué un rôle d'une importance primordiale dans l'absorption du chômage, qui est un problème social majeur. La masse de travailleurs jouit de beaucoup de services sociaux tels que sécurité sociale, santé, éducation, loisir, retraite et autres.

L'exemple des agents du Jorf Lasfar nous donne une idée complète sur les avantages accordés aux employés, à titre d'exemple, nous pouvons citer : 640 logements situés à El Jadida et mis à la disposition du personnel, Transport du personnel assuré par les moyens du Groupe OCP, Club et économat et activités récréatives au profit des employés et de

leurs familles (rencontres sportives, voyages organisés, colonies de vacances pour enfants, Médecine de travail et de soins, chirurgie dentaire etc.).

D'autre part la formation, constitue un pilier de développement pour l'entreprise, le Groupe OCP a créé une Direction des Ressources Humaines et de Formation. En plus de la formation dispensée au personnel lors de son recrutement, une formation continue est assurée.

Elle se déroule sous forme de séminaires, et elle est destinée à l'ensemble du personnel du Groupe.

- Sur le plan économique :

Il contribue à l'approvisionnement en devise grâce à ses exportations, l'OCP assure à l'Etat environ un quart des entrées des devises, qui sont utilisées pour le règlement de paiement extérieur pour l'achat des produits et des biens d'équipements dont il a besoin.

Il renforce l'activité d'autres organismes publics : L'OCP contribue avec une large part dans le chiffre d'affaire de plusieurs établissements publics à travers de divers services et prestations tels que : L'office national des chemins de fer (ONCF), L'Office nationale de l'électricité (ONE), L'Office nationale de l'eau potable (ONEP) et L'Office d'exploitation des ports (ODEP) devenu en 2006 ANP + MARSA MAROC.

1.1.2 L'entité Maroc phosphore III et IV :

Maroc Phosphore du Jorf Lasfar est l'entreprise où nous avons effectué notre stage. L'ensemble MP III-IV se situe à Jorf Lasfar. Il a démarré en 1986. Son activité principale est la production de l'acide phosphorique et des engrais destinés essentiellement à l'exportation.

Situé à 20km d'El Jadida sur le site de Jorf Lasfar ; le complexe MP III-IV est conçu pour la transformation et l'exploitation des ressources marocaines de phosphates.

Le site de Jorf Lasfar dans Doukkala a été choisi pour la création d'un ensemble chimique, industriel et portuaire parce qu'il présentait de nombreux avantages :

- ☐ Proximité des Zones phosphatées de Khouribga, Youssoufia et Benguerir.
- ☐ La présence de fonds marins importants permet la construction en eau profonde.

- ☐ L'existence d'un réseau de communication développé et facilité de raccordement du site au réseau ferroviaire.
- ☐ Les possibilités offertes en matière d'approvisionnement en eau de mer et en eau douce.
- ☐ Les larges potentialités en terrain pouvant accueillir d'importantes installations industrielles et urbaines.

Maroc Phosphore III et IV permet de produire annuellement 1 320 000 tonnes d'anhydride phosphorique, (P₂O₅) sous forme d'acide Phosphorique clarifié et concentré à 54% dont la moitié pourra être transformée en engrais dans les ateliers.

1.2 : Service Contrôle de Gestion (FIG) :

1.2.1 : Organisation et missions :

1.2.1.1 : Identification :

Le département Contrôle de Gestion MP Jorf Lasfar (FIG /CJ) est un département fonctionnel rattaché au Directeur de Contrôle de Gestion Activités Chimie (FIG/C).

Néanmoins, il a une forte relation fonctionnelle et de partenariat avec les entités d'IDJ.

En plus, il a des liaisons fonctionnelles avec les différents départements de la Direction Générale du Pôle Industriel (ID) et du groupe OCP.

1.2.1.2 : Effectif et Organigramme : (cf : Annexe 2)

Actuellement, le département FIG/CJ dispose d'un effectif de 13 agents dont :

- ☐ 03 Hors-Cadres
- ☐ 09 TAMCA
- ☐ Et un OE.

1.2.1.3. Mission et synthèse des attributions :

La vocation du département FIG/CJ est de mettre à la disposition de la Direction IDJ et des autres entités du Groupe tous les outils de gestion et d'aide à la décision.

En résumé, les attributions de FIG/CJ peuvent être présentées comme suit :

- ☐ Elaboration et suivi du budget de fonctionnement (assurée par FIG/CJ/R)
- ☐ Calcul et analyse du prix de revient (assurée par FIG/CJ/R)
- ☐ Facturation inter-filiale (assurée par FIG/CJ/R)
- ☐ Elaboration, contrôle et suivi du budget d'investissement et Gros Travaux (assurée par FIG/CJ/C)
- ☐ Contrôle de l'application des procédures (assurée par FIG/CJ/I)
- ☐ Animation de la performance économique et de la concrétisation du budget INV & GT (assurée par FIG/CJ)
- ☐ Diffusion des informations économiques en interne et en externe (assurée par FIG/CJ)
- ☐ Etudes économiques diverses et assistance dans les prises de décisions (assurée par FIG/CJ)
- ☐ Certification SMQ (assurée par FIG/CJ).

1.2.1.4 : Détails des attributions et affectation des tâches :

Le département FIG/CJ assure des prestations qui sont déclinées en attributions. Elles sont prises en charge par les entités suivantes (voir l'organigramme ci-après) :

Chef de Département et secrétariat (FIG/CJ) :

- ☐ Assistance et coaching des chefs des services dans la réalisation de leurs attributions et objectifs ;
- ☐ Contrôle et validation des documents Coûts de Revient et de l'analyse économique ;
- ☐ Validation des livrables importants des services (budget de fonctionnement, budgets d'investissement, barèmes de facturation, factures recettes de montants importants, demande de compléments budgétaire et de budgets sur imprévu) ;
- ☐ Animations des réunions mensuelles Coûts de Revient et activités d'IDJ ;

- ☐ Animation de la concrétisation du budget INV et GT avec les entités d'IDJ et les autres entités concernées ;
- ☐ Représentation du Département dans les réunions et déploiement des décisions et des stratégies du Top management ;
- ☐ Coordination du contrôle et du suivi budgétaire (fonctionnement et investissement) et de l'analyse du coût de revient en concertation avec les managers d'IDJ) ;
- ☐ Validation des informations à transmettre aux entités externes (surtout les données de nature exceptionnelle ou non courante) ;
- ☐ Réalisation des études communes au département et préparation des informations économiques nécessaires aux prises de décision par le Directeur d'IDJ ;
- ☐ Garantie des moyens pour la certification ISO 9001 et l'amélioration des processus.

Service Pilotage et Reporting (FIG/CJ/R) :

Le service Pilotage et Reporting est constitué de 1 Hors-Cadre et de 2 agents qui assurent la comptabilité de gestion de Maroc Phosphore Jorf Lasfar.

L'activité de ce service consiste à réaliser les tâches suivantes :

- Elaboration du budget de fonctionnement qui aboutit aux documents relatifs à la synthèse du budget de fonctionnement
- Elaboration du coût de revient et analyse des résultats qui aboutit à l'édition et à la diffusion des documents suivants :

- ☐ Coûts de revient et analyse des écarts ;
- ☐ Coûts de revient des ateliers prestataires et utilités ;
- ☐ Analyse de la structure des charges (Coûts de revient intégré) ;

Analyse des résultats (Analyse économique et financière des résultats de Maroc Phosphore Jorf Lasfar).

- ☐ Saisie sur le système des mouvements sur Investissement et GPIF

- ☐ Reporting : Tableau de Bord PDG, QBR, BSC, ... etc.
- ☐ Rapprochement avec le système Oracle des produits (surtout le chiffre d'affaire) et charges (surtout les achats consommés) et des stocks ;
- ☐ Participation dans l'élaboration des rapports au Conseil d'Administration de Maroc Phosphore Jorf Lasfar
- ☐ Participation dans les arrêtés annuels, trimestriels et mensuels

1.2.1.4 : Service CDG Infrastructure, Fonctions Supports et Relations JV (FIG/CJ/I)

Le service Infrastructure, Fonctions Supports et Relations JV est constitué actuellement de la section « Facturation ». Cette section est composée de 2 agents qui s'occupent des facturations inter-filiales et tiers.

L'activité de cette section consiste à réaliser les tâches suivantes :

- ☐ Assurer le contrôle et le suivi de la facturation des prestations et des services rendues par les Directions, filiales du Groupe OCP et tiers à Maroc Phosphore Jorf Lasfar ;
- ☐ Etablir, contrôler et assurer le suivi des factures des prestations rendues par Maroc Phosphore Jorf Lasfar aux Directions, filiales du Groupe OCP et tiers ;
- ☐ Etablir et suivre les provisions des produits et charges.

1.2.2 : Aperçu sur la procédure budgétaire appliquée :

Le budget est le processus visant à traduire dans des états financiers prévisionnels les objectifs de la Direction Générale et des Centres de Responsabilité Budgétaire (CRB). Le budget est un instrument de planification, de mesure de la performance et de pilotage pour la Direction Générale et les entités opérationnelles et fonctionnelles du Groupe. Il constitue le moyen d'instaurer un contrat d'objectifs entre la Direction Générale et les Centres de Responsabilité Budgétaire.

Le budget comprend un budget de fonctionnement, un budget de ressources humaines, un budget d'investissement ainsi qu'un compte de résultat prévisionnel pour les entités opérationnelles. Les Centres de Responsabilité Budgétaire sont définis dans la note de cadrage budgétaire de l'exercice et correspondent aux principales entités opérationnelles et fonctionnelles du Groupe.

Le budget est élaboré par la Direction de chaque Centre de Responsabilité Budgétaire et fait l'objet d'une approbation par la Direction Générale. Il traduit, sur une période d'un an, les ressources, les plans d'action et les résultats attendus, en lien avec les objectifs à moyen terme définis par le Plan Stratégique (ou Business Plan). Le budget de l'exercice correspond ainsi à la mise en œuvre de la première année du Plan Stratégique.

1.2 .2.1 : La préparation des éléments de base nécessaires à la budgétisation :

Pour que les budgets soient un outil de création de valeur et d'amélioration de performance, il faut qu'ils soient assis sur des objectifs à la fois réalistes et ambitieux, ce qui exige des études préparatoires sérieuses, notamment :

Une étude de conjoncture, assortie d'une étude prévisionnelle relative à l'environnement et au marché de l'organisation.

Une étude de conjoncture économique est souvent nécessaire pour arrêter les hypothèses de base du budget pour l'année à venir. Cette étude de conjoncture est de la responsabilité du contrôleur de gestion qui doit rester en veille, afin d'intégrer dans le système d'information tous les événements de l'environnement économique, juridique fiscal ou social attendus pour l'année à venir et qui peuvent avoir un impact sur l'organisation.

Cela consiste essentiellement à éplucher le projet de loi des finances préparé par le Ministère des Finances, et à faire ressortir dans une note de synthèse (note de conjoncture) tout ce qui peut avoir un impact sur les investissements, les approvisionnements, les coûts et les ventes de l'organisation au cours de l'année budgétaire prochaine.

Une étude diagnostique des forces et faiblesses de l'organisation ;

L'étude diagnostique des forces et faiblesses de l'organisation a pour objet de faire ressortir :

□ Les forces et faiblesses actuelles et futures au niveau commercial : carnet des commandes, réseau clientèle, position sur le marché, concurrence, niveau des prix et marges des commandes, réseau de distribution, flotte commerciale.

- Les forces et faiblesses actuelles et futures au niveau technique : capacité de production, réseau fournisseurs, contraintes et opportunités d'approvisionnement, logistique, contraintes techniques, productivité.

- Les forces et faiblesses actuelles et futures au niveau financier : surface financière, contraintes financières, équilibre financier, solvabilité à court terme, capacité de lever les fonds sur le marché financier, frais financiers.

- Les forces et faiblesses actuelles et futures au niveau des ressources humaines : poids de la masse salariale sur le coût de revient.

- Les forces et faiblesses actuelles et futures au niveau des autres fonctions ou processus de l'organisation, notamment les fonctions de support telles que : le contrôle de gestion, le système d'information et l'informatique, la communication, la sécurité.

Cette étude diagnostique est essentielle, car elle permet de tenir compte des possibilités et opportunités de l'organisation et d'optimiser l'utilisation de sa structure et de ses ressources. Elle a notamment le grand avantage d'éviter à la direction de s'engager dans les objectifs irréalisables ou qui exigent des ressources qui ne sont pas à la portée de l'organisation.

L'établissement de nomenclatures de matières et de standards techniques et économiques devant servir de guide de performance dans les différents domaines de gestion de l'activité de l'organisation (Standards de quantités, de temps et de prix). Ces nomenclatures de matières et de standards techniques et économiques sont des standards se présentant sous forme de consommations unitaires, de temps unitaires et de prix unitaires, qui doivent être actualisés chaque fois que les conditions d'exploitation changent ;

Le détail des objectifs globaux de l'organisation en sous-objectifs par centre de responsabilité.

1.2.2.2 : La programmation du processus de budgétisation avec définition des moyens et du temps nécessaires à sa mise en œuvre :

La programmation du processus de budgétisation est du ressort du contrôleur de gestion qui est le maître d'œuvre du budget. C'est donc à lui que revient cette tâche qu'il doit

programmer dans le détail en concertation avec le directeur financier pour qu'elle soit menée à bien sans perturber la marche normale quotidienne des affaires.

Or tout le monde sait que le système budgétaire est critiqué principalement sur ce plan : on lui reproche d'accaparer les cadres dans d'interminables réunions de discussions et de négociations, pendant que la gestion des affaires a besoin d'eux pour des décisions et des actions qui ne peuvent parfois attendre.

Tout l'art du bon contrôleur de gestion est de faire de la préparation des budgets, qui restera une tâche cyclique relativement longue quoi que l'on fasse si l'on veut faire participer les cadres au processus, ne opération annuelle qui gêne le moins possible la gestion de fin d'exercice et qu'elle soit profitable à tous et créatrice de valeur, au lieu qu'elle soit perçue comme source de perte de temps.

Pour cela, il doit réduire les réunions formelles au strict minimum et faire une programmation dans le temps qui tienne compte dans la mesure du possible du calendrier et des contraintes des cadres.

Cette réunion est généralement suivie de la confirmation par écrit des objectifs annoncés dans une note préparée par le contrôle de gestion, signée par le directeur général et diffusée aux hauts cadres. Cette note, qui marque le lancement formel de l'opération de budgétisation, est souvent appelée « lettre de cadrage » des budgets ; elle comprend les principaux points suivants :

- ☐ Un bref rappel des principaux objectifs pour l'année à venir. Ces objectifs sont nécessairement chiffrés et classés au moins par nature (rentabilité, croissance, sécurité, autonomie) ;
- ☐ Une invitation des cadres à préparer un projet de budget, chacun pour ce qui le concerne, sur la base des objectifs annoncés. Une date butoir est précisée avec la programmation d'une réunion d'examen et discussion des premiers jets budgets ainsi préparés ;
- ☐ Un rappel en annexe des budgets de l'année en cours, des réalisations et des écarts enregistrés (situation généralement arrêtée pour les 3 premiers trimestres) ;

- Un rappel de la procédure budgétaire dans son ensemble : les principales composantes du budget, la forme de présentation des budgets, les états à préparer, le mode de chiffrage des budgets, les destinataires et le mode de communication des documents, etc.... ;
- Une proposition de calendrier des réunions budgétaires prévues durant le processus préparatoire du budget. En principe le projet de calendrier aura déjà fait l'objet d'un consensus après les contacts préliminaire d'usage avec les intéressés pour tenir comptes des contraintes de temps de la majorité et éviter de perturber la gestion.

L'expérience montre qu'il faut au moins 3 réunions budgétaires plénières avant de pouvoir arrêter le budget définitif.

On voit que le processus budgétaire est une opération annuelle qui consomme du temps (l'opération s'étale généralement sur 2 à 3 mois) et mobilise l'ensemble des managers de l'organisation et leurs collaborateurs.

Ce n'est donc pas un hasard si les budgets font l'objet de vives critiques depuis plusieurs années et que l'on s'achemine de plus en plus vers des systèmes automatisés, et que l'on recourt de plus en plus aux réunions virtuelles et au télétraitement.

1.2.2.3. Les étapes du processus budgétaire au sein de Maroc Phosphore III-IV :

Nous avons trois étapes essentielles :

L'élaboration du budget

L'approbation du budget par la direction générale/lancement

La concrétisation

Cette dernière étape peut se décomposer en deux à savoir :

Le suivi budgétaire

Le contrôle budgétaire

Ces étapes seront détaillées dans la deuxième partie.

Chapitre 2 : La procédure budgétaire et le contrôle budgétaire

2.1 : La procédure budgétaire :

Dans la présente section, nous allons définir en premier lieu la gestion budgétaire. Ensuite, nous allons voir la procédure budgétaire. Et enfin, nous allons énumérer les différentes étapes du processus de budgétisation.

2.1.1 : La gestion budgétaire¹ :

La gestion budgétaire retrouve son origine dans le domaine public : C'est un mécanisme d'allocation et de contrôle des ressources lié au fonctionnement du parlementarisme, qui a ensuite transposé pour accompagner le développement des grandes entreprises.

C'est un instrument de contrôle de gestion, de simulation, d'aide à la décision, de motivation et de gestion des conflits potentiels.

La pratique a tendance à se généraliser, notamment dans le PME, et à s'institutionnaliser, avec le développement des contraintes légales en matière de prévention des difficultés des entreprises.

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet de :

- Traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- Coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- Prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- Faire des choix entre plusieurs hypothèses.

2.1.1.1 : Le budget comme instrument de contrôle de gestion :

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces du système de gestion de l'entreprise, tout du moins dans la perspective classique du contrôle de gestion.

¹ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 7.

En fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation, le gestionnaire prend des décisions. Ces décisions sont ensuite exécutées et permettent d'atteindre certains résultats. Si l'information était parfaite, les décisions pourraient être optimales et les résultats correspondraient parfaitement aux objectifs.

Or le gestionnaire est toujours en situation d'information imparfaite, car une information parfaite aurait un coût infini, et il est théoriquement impossible d'anticiper parfaitement le comportement des autres agents constituant l'environnement socio-économique de l'entreprise.

Il faut donc s'attendre à ce que les résultats effectifs aient tendance à s'écarter des résultats prévus. Pour cela, il est nécessaire de mettre en place un système d'information qui permet de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive des décisions correctrices selon un processus de régulation et de pilotage.

Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme les normes à respecter. C'est ensuite le système comptable qui est chargé d'évaluer les performances effectives et de faire apparaître les écarts existants.

Ce mécanisme du contrôle budgétaire qui est au cœur des procédures de contrôle dans la plupart des entreprises, suppose bien évidemment l'établissement des prévisions budgétaires.

2.1.1.2 : Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision :

Indépendamment du problème de contrôle et de réalisation, l'établissement du budget est un exercice permettant d'éclairer certains choix, en utilisant le modèle comptable analytique sous-jacent comme un outil de simulation.

Dans cette optique, le budget peut être considéré comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme.

Autrement dit, le budget définitif de l'entreprise peut être considéré comme l'une des multiples variantes ayant été testées en amont avant que les orientations définitives pour l'exercice budgétaire à venir ne soient finalement décidées : La mécanique budgétaire peut ainsi tourner à blanc plusieurs fois afin de tester différentes hypothèses.

2.1.1.3 : Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits :

Au-delà des aspects de pure technique comptable et budgétaire, la procédure d'établissement des budgets joue un rôle important sur le plan de la psychologie des relations entre les différents acteurs associés au fonctionnement interne de l'entreprise.

Dans cette perspective, le budget remplit souvent une fonction essentielle : celle d'explicitement financièrement les termes du compromis permettant de garantir la paix sociale nécessaire au fonctionnement normal de l'entreprise.

En ce sens, le budget joue le rôle d'un « quasi-contrat » facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés. Toute la politique en matière de salaires, par exemple, trouve son expression dans les documents budgétaires, et le fait d'associer de façon décentralisée les représentants du personnel à l'élaboration des prévisions budgétaires est un facteur important assurant la transparence de la gestion et la possibilité d'obtenir un consensus.

2.1.2 : La procédure budgétaire² :

Il faut faire la distinction entre plan, programme et budget. Un budget représente le chiffrage d'un programme dans le cadre d'un plan. On distingue les budgets opérationnels (comme le budget des ventes par exemple) et les budgets de synthèse (trésorerie, comptes prévisionnels).

La procédure budgétaire est un phénomène cyclique et itératif : à partir d'une première esquisse budgétaire, la navette budgétaire débouche sur le projet définitif.

Le budget est en général « flexible », on établit plusieurs chiffrages dans le cadre d'une fourchette budgétaire, avec par exemple une hypothèse pessimiste et une hypothèse optimiste

Il n'est pas inutile tout d'abord de préciser quelques points de vocabulaire en distinguant les plans, les programmes et les budgets.

² DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 19.

2.1.2.1 : Les plans :

Un plan s'attache à décrire ce que devrait être l'activité d'une entité économique sur une période assez longue, en principe plusieurs années. On parlera par exemple d'un plan « pluriannuel », sur 3, 4 ou 5 ans. Un plan s'appuie sur des prévisions à moyen terme. Il s'exprime en termes généraux, en fixant de grandes orientations pour l'avenir. Il revêt un aspect plus stratégique que tactique.

2.1.2.2 : Les programmes :

Par opposition au plan, un programme est une prévision à court terme (quelques semaines ou quelques mois, un an au maximum) précisant dans le détail, en tenant compte, par exemple, des contingences du calendrier (jours fériés ...), les niveaux d'activité, les volumes de facteurs consommés, etc.

Un programme peut très bien être exprimé uniquement en unités physiques (nombre d'heures de travail, nombre de tonnes de matière première, nombre de produits fabriqués ou vendus, etc.).

2.1.2.3 : Les budgets :

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

Un budget représente la traduction ou le chiffrage en unités monétaires de la mise en œuvre d'un programme.

Il faut faire la distinction entre plan, programme et budget. Un budget représente le chiffrage d'un programme dans le cadre d'un plan. On distingue les budgets opérationnels (comme le budget des ventes par exemple) et les budgets de synthèse (trésorerie, comptes prévisionnels).

La procédure budgétaire est un phénomène cyclique et itératif : à partir d'une première esquisse budgétaire, la navette budgétaire débouche sur le projet définitif.

Le budget est en général « flexible », on établit plusieurs chiffrages dans le cadre d'une fourchette budgétaire, avec par exemple une hypothèse pessimiste et une hypothèse optimiste.

Il n'est pas inutile tout d'abord de préciser quelques points de vocabulaire en distinguant les plans, les programmes et les budgets.

Il importe donc de comprendre que, pour passer du programme d'activité au budget, il est nécessaire de procéder à des opérations de valorisation et donc de disposer non plus simplement « techniques » mais essentiellement de nature économique exprimant les caractéristiques de l'environnement tant interne qu'externe dans lequel vont se réaliser les opérations.

En effet, le budget global de l'entreprise est constitué par un ensemble de documents prévisionnels que l'on peut appeler les différents budgets correspondant par exemple aux différentes fonctions.

Parmi ces différents budgets, on distingue habituellement :

□ Les budgets « fonctionnels » ou « opérationnels », qui traduisent concrètement les actions prévues dans le programme d'activité relevant des différents services :

- Budget des ventes ;
- Budget de production ;
- Budget des approvisionnements ;
- Budget des frais généraux (administratifs par exemple).

□ Les budgets « financiers » ou de synthèse qui traduisent de façon globale les effets de la mise en œuvre des budgets fonctionnels.

Le budget est donc un ensemble de documents prévisionnels. On utilise quelquefois l'expression de « liasse budgétaire », par analogie avec la « liasse fiscale » bien connue des services de comptabilité générale.

En principe, les budgets représentent des prévisions annuelles, le plus souvent mensualisées. Le budget représente en quelque sorte le chiffrage détaillé de la mise en œuvre de la « première tranche » annuelle du plan.

Le budget définitif doit être arrêté théoriquement avant le début de l'exercice, c'est-à-dire en général pour fin décembre.

Ce budget définitif se concrétise souvent dans les grandes entreprises par un document de plusieurs dizaines ou même plusieurs centaines de pages, destiné à être diffusé en totalité ou en partie aux différentes personnes concernées.

2.1.3 : Les phases du processus de budgétisation³ :

Le processus de budgétisation se compose de 5 phases à savoir :

2.1.3.1 : Phase 1 :

La première phase doit donc consister à indiquer à chaque responsable de plans d'actions, programmes, budgets, les *attentes que la direction formule* dans le domaine qui l'intéresse, par exemple en termes de ;

- Commerciaux ;
- Politique d'approvisionnement ;
- Productivité ;
- Stockage ;
- Investissement ;
- Politique du personnel ;
- Rentabilité ;
- Besoin en fonds de roulement, etc.,

De façon qu'il puisse établir des plans conçus comme une réponse à ces attentes :

- Amélioration de la qualité mesurée par des indicateurs quantifiés ;
- Développement sélectif de tel ou tel produit ;
- Meilleure couverture de telle ou telle catégorie de la demande réelle ou potentielle ;
- Accroissement du niveau d'activité, etc.

Ces attentes de la direction doivent être *chiffrées*. Il est inutile d'indiquer que l'on souhaite, par exemple, une réduction des coûts si l'on n'a pas évalué son ampleur.

³ BOUQUIN (Henri), *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, EDICEF, p : 56.

Cette première phase du processus budgétaire doit aussi, dans une procédure déconcentrée de planification, porter sur :

- Le rappel aux opérationnels des significations précises des rubriques employées dans les documents servant à la planification : que doit contenir, par exemple, le poste «entretien» ? Qu'appelle-t-on «chiffre d'affaires» ? Etc. L'objectif est que l'agrégation des rubriques, surtout des rubriques comptables, soit possible sans ambiguïté et que les comparaisons qu'il serait utile de faire entre départements et centres de responsabilité aient un sens clair ;
- L'annonce aux opérationnels des hypothèses économiques majeures à retenir pour la période budgétée :
 - o Taux de change ;
 - o Taux d'inflation ;
 - o Taux de base bancaire ;
 - o Evolution des rémunérations ;
 - o Tendances économiques des marchés, etc.

Tous ces éléments sont contenus dans un fascicule budgétaire adressé aux responsables hiérarchiques et aux contrôleurs de gestion.

2.1.3.2 : Phase 2 :

La deuxième phase est celle de l'élaboration du pré budget, qui peut prendre deux formes :

- Celle d'une simulation par le contrôleur de gestion des conséquences des hypothèses qu'il juge les plus réalistes, après avis des services fonctionnels appropriés : le but recherché est de disposer d'une première référence qui permettra d'analyser les propositions faites par les opérationnels dans leurs propres domaines ;
- Celle, de la part de ces derniers, de la première construction des plans d'action, programmes et budgets en résultant.

Dans la plupart des cas, on parle de pré budget parce que les opérationnels élaborent des plans et programmes, le contrôle de gestion se chargeant à chaque échelon hiérarchique d'une évaluation globale et d'une consolidation de cette épure pour en tester la crédibilité, la cohérence et la faisabilité. La confection détaillée des budgets intervient une fois ces schémas globaux approuvés par la direction.

Ainsi, on demandera aux centres de responsabilité de transmettre leurs plans d'action et les principales données qui en résultent en termes de :

- Chiffre d'affaires ;
- Marge ;
- Parts de marché ;
- Besoin d'investissement ;
- Effectifs ;
- etc.

Cette phase de la planification ne doit concerner que des échelons hiérarchiques relativement élevés, en phase avec la stratégie : elle ne doit pas être l'occasion pour tous de proposer des projets abusifs dans l'espoir d'obtenir quelque parcelle de moyens nouveaux : on circonscrit des enveloppes, des scénarios, qui serviront ensuite de schéma directeur aux échelons inférieurs de la hiérarchie pour leurs propres propositions.

2.1.3.3 : Phase 3 :

La troisième phase est celle de la négociation du pré-budget avec la hiérarchie.

Les contrôleurs de gestion de chaque niveau hiérarchique doivent être les garants de la cohérence de ce qui est transmis vers le haut. Lorsque des questions leur semblent devoir être posées, ils doivent en entretenir l'opérationnel concerné et n'alerter la hiérarchie que si l'opérationnel maintient une hypothèse jugée inappropriée.

Dans cette phase d'ajustement et de négociation, le contrôle de gestion joue souvent un rôle de proposition : Sa compétence spécifique appuyée sur sa connaissance large des activités, les données qu'il a pu réunir au long de l'année, les études de rentabilité qu'il a faites lui permettent en effet de suggérer des solutions susceptibles d'améliorer les objectifs pour obtenir une meilleure convergence avec les buts des dirigeants.

Toute réduction de coût, en effet, n'est pas bonne en soi si elle compromet à tenue des capacités critiques de l'entreprise, par exemple en décourageant ses cadres à fort potentiel ou en dégradant sa capacité d'innovation ou de recherche.

Ainsi, s'il existe pour les subordonnés une obligation de cohérence, elle joue aussi pour la hiérarchie. Celle-ci ne peut s'autoriser à remettre en cause une donnée prévisionnelle sans réévaluer en conséquence les plans d'action proposés, faute de quoi la logique

plans programmes- budgets est mise à mal. Obliger un responsable à réduire ses coûts de 5 % doit logiquement conduire à :

- Identifier avec lui les zones où des gains de productivité sont possibles et dire comment s'y prendre pour y parvenir ;
- Admettre, sinon, que la réduction des moyens impliquera la réduction du niveau de réalisation de certaines missions.

Dans les grandes entreprises où les procédures sont longues, cette phase est aussi celle d'une première actualisation des pré-budgets, puisque ceux-ci ont pu être élaborés, un voire deux mois avant la discussion avec la hiérarchie, sur la base de données qui peuvent, depuis, avoir évolué.

2.1.3.4 : Phase 4 :

La quatrième phase est celle de la confection des budgets des centres de responsabilité.

Les épreuves que constituent les pré-budgets une fois approuvées, il reste à confectionner les documents budgétaires détaillés.

Le contrôleur de gestion doit jouer un rôle actif dans cette phase : Il lui revient de prendre en charge toutes les opérations à caractère administratif et comptable qui permettent de passer des programmes approuvés aux budgets détaillés, de manière à ne pas imposer aux opérationnels une tâche lourde et parfois hors de leurs compétences.

2.1.3.5 : Phase 5 et suivantes :

La cinquième phase est celle de la dernière négociation et de l'approbation du budget par le conseil d'administration.

Deux autres phases viennent ensuite, parfois de manière quasi simultanée :

- La mensualisation du budget ;
- L'actualisation du budget.

La mensualisation est indispensable pour que le budget garde son caractère de référence à l'action.

Exemple : Supposons que nous ayons prévu que le coût moyen d'achat des matières premières sera pour l'année de 100 MAD par kilo. Il est de 80 MAD au premier janvier. Le coût moyen de 100 MAD peut aussi bien résulter d'une hausse de 20 MAD le 2 janvier, sans autre hausse dans l'année, que d'une croissance régulière des prix de 80 MAD à 120 MAD (en supposant les achats réguliers tout au long de l'année) ou de nombreux autres schémas d'évolution. Si nous ne disposons pas d'autre référence que celle d'une hypothèse formulée pour l'année dans son ensemble, nous devons attendre la fin de l'année pour savoir si elle est vérifiée. Une telle approche n'est certainement pas compatible avec la philosophie du contrôle de gestion telle qu'on l'a définie ici.

L'actualisation initiale du budget répond à un besoin purement technique. Lorsque le budget est arrêté, généralement en décembre, on ne connaît jamais complètement les chiffres réels de l'année qui s'achève, on bâtit le budget sur des estimations de ces chiffres.

Les données définitives étant toujours différentes, peu ou prou, des estimations, on a tout avantage à ne pas garder comme référence un budget établi sur des données de base périmées.

On procédera donc à une actualisation en début d'année pour partir des données réelles constatées.

Si les systèmes de gestion de l'entreprise sont satisfaisants, les estimés de fin d'année et les réalisés ne sont pas très éloignés et l'actualisation budgétaire présente un caractère technique sans conséquences majeures sur les hypothèses initialement retenues.

2.1.4 : L'établissement des budgets :

Les budgets sont établis dans un certain ordre. Ainsi, le budget des ventes est le premier construit. C'est en effet les prévisions de vente qui conditionnent les prévisions de production, et éventuellement, de nouveaux investissements.

C'est une procédure itérative du fait, par exemple, d'une capacité de production limitée ou d'une insuffisance de ressources financières.

L'ensemble des budgets permettra l'élaboration des états financiers prévisionnels :

- Le compte de résultat prévisionnel où sont reportés les charges et les produits résultat des budgets ;

- Le budget de trésorerie qui prévoit les soldes de trésorerie compte tenu des engagements de recettes et de dépenses.

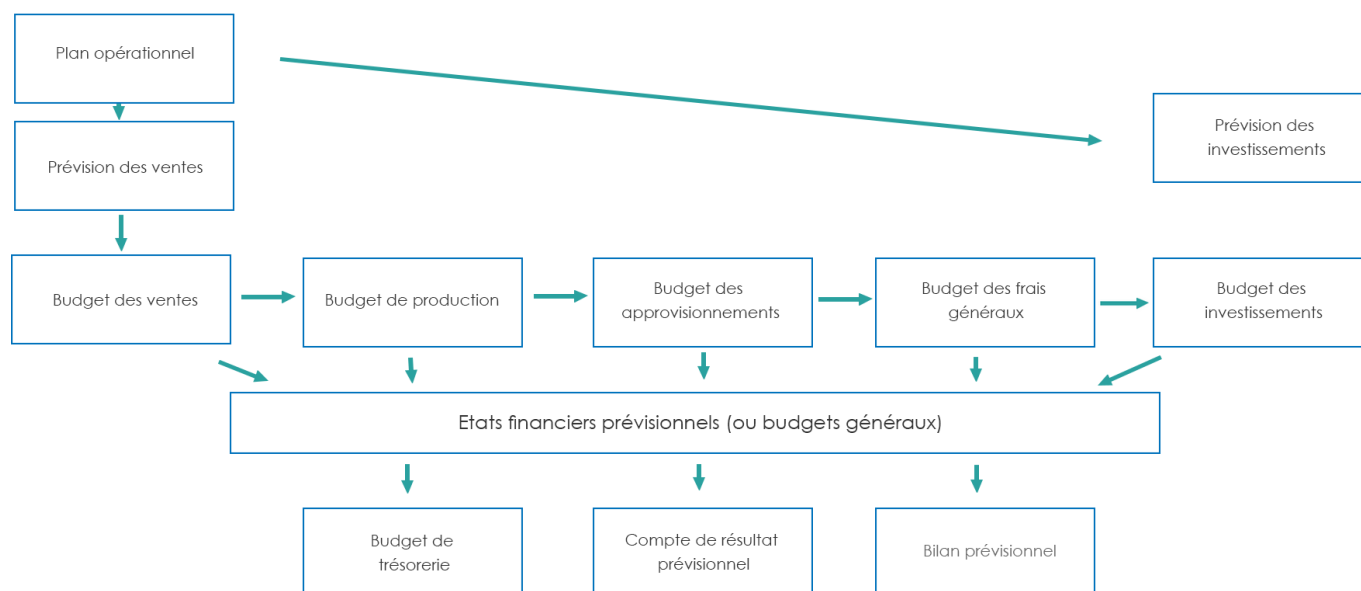


Figure 1 : L'interdépendance des budgets⁴

2.1.5 : Les budgets commerciaux :

2.1.5.1 : Le budget des ventes⁵ :

2.1.5.1.1 : Les outils de prévision des ventes :

Les méthodes fondées sur une extrapolation des tendances passées :

Les ventes d'une entreprise résultent de sa politique commerciale (prix, publicité, ...) mais aussi d'événements indépendants de son action (concurrents, conjoncture économique,...). Une prévision précise peut donc rarement résulter d'une simple extrapolation du passé mais celle-ci peut néanmoins constituer une première étape dans le processus de prévision. L'étude des séries chronologiques consiste à décomposer l'évolution des ventes passées en une tendance principale et des variations cycliques (le plus souvent saisonnières) autour de cette tendance.

⁴ BOUQUIN (Henri), *Gestion, méthodes et cas*, Clet-AENGDE, paris, 1988, p : 28.

⁵ Cours de Mr Yakdhane Abassi, <http://yakdcours.franceserv.com>

- Tendance principale :

La tendance principale peut être mise en évidence par plusieurs méthodes. Parfois, une simple représentation graphique suffit, sinon il faut recourir à des techniques de lissage pour la faire apparaître (moyennes mobiles par exemple).

Le plus souvent, la tendance principale sera représentée par une droite d'équation $y=ax+b$ où y représente le volume des ventes et x le temps passé. Pour trouver la valeur des coefficients a et b , la méthode la plus simple est celle de la droite de Mayer.

Elle consiste à regrouper les observations en deux groupes et à calculer le point moyen de chaque groupe. Il suffit ensuite de remplacer x et y par les coordonnées des deux points ainsi obtenus et de résoudre le système de deux équations à deux inconnues qui en résulte.

Tableau 1 : Exemple : ventes de jus de fruits (en milliers de bouteilles)

Année	1	2	3	4	5	6	Total
Total	465	610	818	943	1206	1244	5286

On regroupe, d'une part les trois premières années, et d'autre part les trois suivantes :

- Point moyen du groupe 1 : $x_1 = (1 + 2 + 3) / 3 = 2$

$$y_1 = (465 + 610 + 818) / 3 = 631$$

- Point moyen du groupe 2 : $x_2 = (4 + 5 + 6) / 3 = 5$

$$y_2 = (943 + 1206 + 1244) / 3 = 1131$$

Il faut donc résoudre le système d'équations suivant :

$$y_1 = a x_1 + b \quad 631 = 2a + b \quad a = 167$$

$$y_2 = a x_2 + b \quad 1131 = 5a + b \quad b = 298$$

La méthode des moindres carrés est plus complexe mais plus précise. Elle donne les formules suivantes

$$a = (\sum x_i \cdot y_i - n \cdot \bar{x} \cdot \bar{y}) / (\sum x_i^2 - n \cdot \bar{x}^2) = \sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y}) / \sum (x_i - \bar{x})^2$$

$$b = \bar{y} - a \cdot \bar{x}$$

Appliquées à l'exemple précédent, ces formules donnent $a = 166$ et $b = 300$.

– Coefficients saisonniers :

Les coefficients saisonniers peuvent être obtenus en comparant la moyenne des valeurs de la période étudiée avec la moyenne de toutes les observations :

Année	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
1	72	113	227	53	465
2	92	151	306	61	610
3	125	203	395	95	818
4	146	232	442	123	943
5	230	275	566	135	1206
6	158	312	642	132	1244
Total	823	1286	2578	599	5286
Moyenne	137.17	214.33	429.67	99.83	220.25
Coefficient	0.623	0.973	1.951	0.453	

Appliquée à l'exemple précédent, la méthode donne les coefficients suivants :

- 1^{er} trimestre : 0,68 - 3^{ème} trimestre : 1,90
- 2^{ème} trimestre : 1,00 - 4^{ème} trimestre : 0,42

Pour vérifier les calculs : la somme des coefficients mensuels doit être égale à 12 (ou à 4 pour des coefficients trimestriels). On peut ainsi prévoir les ventes des années à venir :

$$\text{Ventes années 7} = 166 * 7 + 300 = 1\,462 \text{ milliers de bouteilles}$$

Répartition en trimestres :

- 1^{er} trimestre : $0,68 * 1\,462 / 4 = 248,5$ milliers de bouteilles
- 2^{ème} trimestre : $1,00 * 1\,462 / 4 = 365,5$ milliers de bouteilles
- 3^{ème} trimestre : $1,90 * 1\,462 / 4 = 694,5$ milliers de bouteilles
- 4^{ème} trimestre : $0,42 * 1\,462 / 4 = 153,5$ milliers de bouteilles

Autres outils de prévision :

Ces prévisions doivent ensuite être affinées en fonction de la connaissance que l'entreprise a de ses produits, de ses clients et de ses concurrents. Il convient d'émettre des hypothèses réalistes sur l'évolution de la consommation.

Les principaux outils d'étude de conjoncture sont les indices précurseurs (mise en chantier de bâtiments par exemple) et les enquêtes de conjoncture.

Elles sont complétées par des études sectorielles : études de marché, suivi d'un panel de consommateurs, mise en place d'un marché-test, ...

Il faut également tenir les réactions des clients et des concurrents aux actions commerciales de l'entreprise :

- L'impact de la publicité ;
- L'élasticité par rapport aux variations de prix, ...

Ainsi, le budget des ventes est le plus souvent élaboré après une série d'allers-retours entre les services commerciaux et le contrôleur de gestion.

2.1.5.1.2 : L'élaboration du budget des ventes :

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

Il doit également être ventilé sur l'année selon une périodicité pertinente. La périodicité mensuelle est le plus souvent adoptée car elle permet de déboucher sur des prévisions de trésorerie exploitables. Toutefois une périodicité plus longue (le trimestre par exemple) peut être préférée pour des raisons de coût.

Le budget des ventes peut être établi en termes de volume, de chiffre d'affaires ou de marge. Un budget en volume a l'avantage d'être facile à établir et à exploiter mais il n'incite pas nécessairement les vendeurs à agir dans l'intérêt de l'entreprise. En effet, ceux-ci peuvent être tentés d'accorder des remises trop importantes pour gonfler le volume de leurs ventes. Inversement, un budget établi en termes de marge fait coïncider l'intérêt des vendeurs avec celui de l'entreprise mais est plus complexe à établir.

2.1.5.2 : Le budget des frais commerciaux⁶ :

Les frais commerciaux sont constitués essentiellement :

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

⁶ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 52.

- Du coût de la publicité ;
- Du coût de la facturation et de la comptabilité client.

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

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

L'évaluation des frais commerciaux représente un bon exemple de la linéarité et de la flexibilité des budgets.

En effet, tout le travail de la budgétisation part de la distinction entre les frais commerciaux de structure considérés en général comme fixes et indépendants du niveau d'activité, et des frais opérationnels considérés comme variables, proportionnels au niveau d'activité.

2.1.5.2.1 : La distinction entre les frais de structure et les frais opérationnels :

Les frais de structure sont des frais généraux concernant la direction et l'administration de la fonction commerciale. Il s'agit des salaires des cadres commerciaux et du personnel administratif ou amortissements de véhicules de livraison, par exemple.

Les frais opérationnels sont des frais directement liés à la mise en œuvre de l'action commerciale. Par exemple, les commissions versées aux représentants ou frais de transport facturés par des tiers et proportionnels au niveau d'activité.

La plupart des charges de structure sont des charges indirectes fixes, et la plupart des charges opérationnelles sont des charges variables.

Encore il faut définir les inducteurs de coût pertinents. Or ces indicateurs peuvent être variés ; Nombre de produits, chiffre d'affaires, nombre de lots ou de commandes, etc. Il faut donc que le découpage analytique et budgétaire épouse convenablement les activités homogènes caractérisant le fonctionnement des services commerciaux, pour que chaque unité d'œuvre puisse servir d'inducteur.

La comptabilité analytique pourra dans ces conditions fournir un coût variable de chaque unité d'œuvre pouvant être utilisée pour les projections budgétaires.

2.1.5.2.2 : Les difficultés d'application :

Certains postes budgétaires peuvent poser des problèmes très délicats ; Par exemple, les dépenses publicitaires peuvent être considérées comme des charges fixes, dans la mesure où on décide en général d'allouer une somme donnée à ce type d'action commerciale. En revanche, comme il y'a une relation de causalité et donc de proportionnalité entre la dépense publicitaire et le chiffre d'affaire, on est tenté de considérer les frais de publicité comme une charge variable ; On dira par exemple qu'on dépense 10% du chiffre d'affaires en publicité.

Ce problème peut en partie se résoudre si l'on veut bien reconnaître que certaines dépenses commerciales et plus précisément la publicité constituent non pas une charge mais un investissement immatériel. Seuls la tradition comptable et les impératifs fiscaux amènent à classer les dépenses de publicité dans les charges. Dès lors, on peut retenir les choix suivants ;

- Les dépenses publicitaires d'entretien, destinées à conserver une part de marché, par exemple, peuvent être considérées comme des véritables charges. Dans ce cas, une partie peut être considérée comme variable (coût des affiches en fonction du nombre de panneaux, spots télévisés en fonction du temps d'antenne, etc...) avec une hypothèse de proportionnalité par rapport au chiffre d'affaires correspondant aux usages du secteur. Une autre partie peut être considérée comme fixe : salaire du responsable du service publicité, par exemple.
- Les autres dépenses publicitaires destinées par exemple au lancement d'un nouveau produit ou la mise en œuvre d'une stratégie offensive pour la conquête de part de marché, devraient être sorties du budget commercial courant pour figurer dans le budget des investissements. C'est la seule possibilité notamment de pouvoir ensuite essayer d'analyser la rentabilité de l'investissement publicitaire et d'avoir un contrôle sur la politique commerciale.

2.1.6. Les budgets de production ⁷ :

La budgétisation des activités de production est assurée à travers trois budgets : un budget de production proprement dit qui évalue en qualité et en valeur la production prévisionnelle, un budget des approvisionnements qui établit le

⁷ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 61.

programme des commandes et des livraisons des matières à consommer et un budget des investissements qui planifie entre autre les acquisitions d'équipements de production.

2.1.6.1 : Le programme de production selon la programmation linéaire :

La budgétisation de la production est la représentation globale chiffrée de l'activité productive annuelle. Elle résulte d'une procédure de gestion qui consiste à satisfaire certains objectifs tels que la maximisation de la marge globale ou la minimisation du coût de fabrication sous certaines contraintes relatives au volume de la demande (contraintes commerciales) et aux capacités de production (contraintes techniques).

Le programme optimal de production peut être établi à partir de modèles de programmation linéaire. L'illustration de ce programme sera envisagée dans le cadre de l'exemple suivant :

Soit une entreprise industrielle qui fabrique deux produits X et Y. Ces produits passent successivement dans deux ateliers A1 et A2. Les temps de passage en heures et par atelier sont présentés dans le tableau ci-après :

Produits Ateliers	X	Y	Capacité des ateliers
A1	5	3	1500
A2	3	4	1800

Compte tenu de la concurrence il n'est pas possible d'écouler sur le marché plus de 250 unités de X et 500 unités de Y.

Les marges unitaires sur coûts variables de X et de Y sont supposés constantes et égales à 60MAD et 50MAD. Le programme de production optimal correspond aux niveaux de production (x,y) pour lequel la marge globale est maximale .

Il s'agit donc de Max $60x + 50y$ (marge globale)

Sous contraintes

$$\text{Contraintes techniques} \quad 5x + 3y \leq 1500$$

$$3x + 4y \leq 1800$$

$$\text{Contraintes Commerciales} \quad x \leq 250$$

$$y \leq 500$$

Le programme optimal de production se présente ainsi sous la forme de solution d'un problème de programmation linéaire ;

Le point A correspond à l'intersection de la contrainte commerciale et de celle de l'atelier 1. Ses coordonnées sont donc solution du système :

$5x + 3y = 1500$	Soit	$x = 250$
$x = 250$	Soit	$y = 83.3$

Le point B correspond à l'intersection des contraintes des ateliers 1 et 2 :

$$5x + 3y = 1500 \text{ Soit } x = 55$$

$$3x + 4y = 1800 \text{ } y = 409.1$$

$$\text{- MA} = 60 \times 250 + 50 \times 83 = 19150$$

$$\text{- MB} = 60 \times 55 + 409 \times 50 = 23750$$

$$\text{- MC} = 60 \times 250 = 15000$$

$$\text{- MD} = 50 \times 450 = 22500.$$

Le programme optimal est donc $(x = 55, y = 409)$, pour lequel la marge est maximale $M^* = 23750$.

Il convient de noter que l'entreprise peut contourner certaines contraintes techniques pour satisfaire ses objectifs commerciaux en faisant appel à des heures supplémentaires où à la sous-traitance ou en achetant de nouveaux équipements. La concordance entre les capacités de production disponible et le niveau des ventes prévu peut être assurée également par une régulation de l'activité commerciale à travers des ajustements de la politique de prix réduisant les écarts.

2.1.6.2 : Le budget de production :

Les programmes de production prévisionnels sont valorisés aux coûts standards des produits fabriqués. Ces programmes sont formulés dans des budgets qui indiquent la répartition de la production dans le temps et le volume de sous-traitance envisagé. Le budget de production se présente comme suit :

Tableau 2 : Modèle de Budget de production⁸

	J F M A M J J A S O N D	TOTAL
Produit 1 : <i>Production en volume</i> <i>Eléments de coût standard</i> <ul style="list-style-type: none"> - Matières premières - Main d'œuvre - Charges indirectes <i>Production en valeur</i> <ul style="list-style-type: none"> - Sous traitance Total 1		
Produit 2 * * *		
TOTAL		

Le budget global de production peut être réparti par atelier et par unité de production.

Le suivi budgétaire de la production consiste à vérifier la réalisation du programme budgété et le respect des coûts standards en comparant pour chaque poste du budget le coût réel au coût préétabli (coût standard de la production réelle).

2.1.7. Le budget des approvisionnements⁹:

2.1.7.1 : Le processus de budgétisation des approvisionnements :

La budgétisation des approvisionnements vise à prévoir l'échelonnement dans le temps des commandes, des consommations et des niveaux de stocks de matières. Elle cherche à répondre à deux grandes questions : Quand faut-il lancer des commandes de matières ? Et combien faut-il commander ?

Elle repose sur un processus dont les phases sont les suivantes :

⁸ Cours de Mr Yakdhane Abassi : <http://yakdcours.franceserv.com>

⁹ Idem

- Déterminer à partir des programmes de production et des fiches de coût standard la consommation prévisionnelle de matières comme suit : Matières à consommer = Σ consommations unitaires de matières x quantités de produits à fabriquer.
- Classer les matières en fonction de leurs valeurs en utilisant la méthode ABC.
- Appliquer sur les matières présentant les plus grandes valeurs (matières de la catégorie A) des modèles de gestion de stocks. Ces modèles visent à déterminer des quantités optimales à commander qui minimisent le coût total des stocks.
- Etablir les programmes d'approvisionnement et en déduire les budgets des achats et des frais d'approvisionnement.

2.1.7.1.1 : La méthode ABC :

Cette méthode constitue un moyen permettant de classer les matières qu'on utilise de la façon suivante :

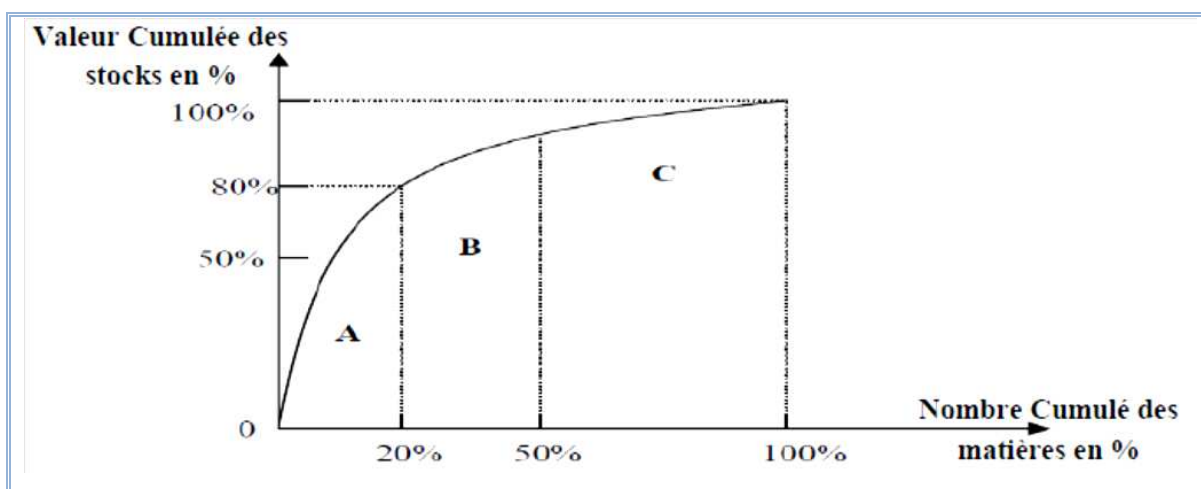


Figure 2 : Présentation de la méthode ABC¹⁰

On constate généralement que 20% des matières représentent 80% de la valeur et vice versa. Les matières de la catégorie A font l'objet d'un suivi très précis à travers notamment l'application des modèles d'optimisation des stocks. Les matières des catégories B et C sont gérées d'une façon plus souple que ceux de la catégorie A.

Pour appliquer la méthode ABC il faut :

¹⁰ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 86.

- ☐ Classer les matières par valeur décroissante.
- ☐ Calculer la valeur cumulée.
- ☐ Calculer les pourcentages en fonction du nombre de matières et de leur cumulés.
- ☐ Tracer la courbe ABC et distinguer les trois catégories de matières.

2.1.7.1.2 Le modèle de WILSON :

Les matières de la catégorie A font l'objet d'une gestion rigoureuse visant à minimiser leurs coûts de stockage. Il existe plusieurs modèles de gestion de stock dont le plus simple et le plus utilisé est celui de WILSON. Ce modèle repose sur les hypothèses suivantes :

- ☐ Les consommations de matières sont régulières et constantes durant la période prévisionnelle et leur montant est connu avec certitude au début de cette période.
- ☐ L'entreprise ne détient pas un stock de sécurité.
- ☐ Les commandes se font à des quantités constantes Q.

Le stock moyen est donc $(SI + SF)/2 = Q/2$.

- ☐ Le prix d'achat des matières P et le coût de lancement des commandes sont indépendant de la quantité à commander Q.

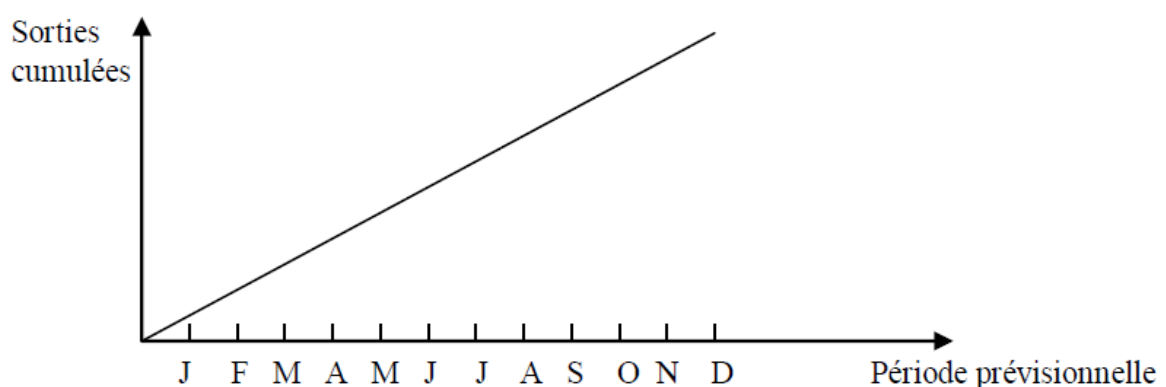


Figure 3 : Graphe du modèle Wilson¹¹

2.1.7.1.3 Les coûts liés aux stocks :

Les coûts liés aux stocks sont de deux sortes :

¹¹ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 88

- **Le coût d'obtention d'une commande noté F :** il englobe l'ensemble des charges qui résulte du lancement d'une commande tels que les frais de communications avec les fournisseurs, les frais de transport sur les achats, le temps de travail consacré au déclenchement des commandes... Ce coût varie en fonction de nombre des commandes : $F = f \times N$, f étant le coût de lancement d'une commande, N est le nombre des commandes lancées au cours de la période ; $N = C/Q$, C est la consommation prévisionnelle et Q la quantité à commander.
- **Le coût de possession des stocks noté S :** il regroupe l'ensemble des charges liées à la détention des stocks tels que le coût de stockage physique (coût de magasinage), le coût de loyer des entrepôts, le coût de climatisation, les primes d'assurance sur les stocks, le coût financier du à la mobilisation des stocks, les vols... Ce coût varie en fonction de la valeur de stock moyen : $S = s \times Q/2$, s étant le coût unitaire de possession des stocks par unité de temps, ce coût unitaire est souvent exprimé sous forme d'un pourcentage de la valeur des stocks ; $s = t \times P$ où t représente le taux de possession des stocks, P le prix unitaire de matière mesurant la valeur du stock.

Selon le modèle de WILSON le coût total des stocks noté CTS, s'obtient par sommation des coûts de possession et de lancement ;

$$CTS = F + S = f \times N + s \times Q/2 = f \times C/Q + s \times Q/2 = f \times C/Q + tP \times Q/2$$

Le modèle de WILSON vise à déterminer la quantité économique à commander Q^* qui minimise le coût total des stocks. Cette quantité vérifie :

$$\partial CTS / \partial Q = 0 \Rightarrow -f C/Q^2 + tP/2 = 0 \Rightarrow Q^* = \sqrt{(2CF/Pt)} = \sqrt{(2CF/s)}$$

$$\begin{aligned} \text{Le nombre optimal des commandes est } N^* &= C / Q^* = C / \sqrt{(2CF/Pt)} \\ &= \sqrt{(2CtP/2f)} \end{aligned}$$

$$\text{Le coût optimal des stocks est } CTS^* = f \times N^* + s \times Q^*/2 = \sqrt{(2CtP)}$$

2.1.7.2 Le programme des approvisionnements :

Le programme des approvisionnements vise à fixer deux variables-clés ; les quantités à commander et les dates de commandes, en prenant en compte la capacité de

stockage, la durabilité des matières, les délais des fournisseurs et l'étalement des sorties dans le temps. Les sorties peuvent être régulières ou irrégulières. Lorsque les sorties sont régulières, les sorties cumulées évoluent en fonction du temps de la manière suivante :

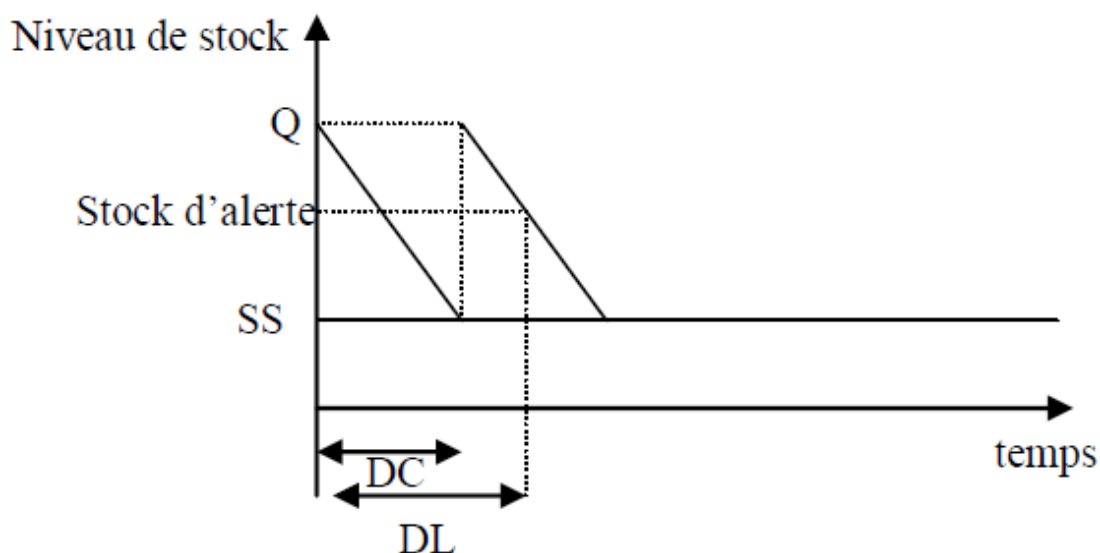


Figure 4 : Programme des approvisionnements

2.1.7.2.1. La méthode à période constantes (méthode P) :

Elle consiste à déclencher les commandes à des quantités variables et selon une périodicité constante. Elle permet d'organiser de façon simple et contrôlable le travail administratif lié à la passation des commandes : Le planning des tâches est facile à mettre en place parce que répétitif. Pour appliquer cette méthode, il faut :

- ☐ Calculer le nombre optimal des commandes $N^* = \sqrt{CtP/2f}$
- ☐ Déterminer la période P séparant deux commandes successives en divisant la période prévisionnelle à budgéter (généralement l'année) par le nombre optimal des commandes.
- ☐ Déterminer la date de la première rupture, si aucune livraison n'est reçue.
- ☐ Fixer la date de la première livraison comme suit : date de la première livraison = date de la première rupture – période à couvrir par le stock de sécurité.
- ☐ Fixer les dates des autres livraisons en ajoutant chaque fois la période P.

- Fixer les dates des commandes ainsi : dates des commandes = dates de livraison – délai de livraison.
- Fixer les quantités à commander ; chaque commande doit couvrir la consommation de la période P qui suit la date de rupture.

2.1.7.2.2 : La méthode à quantités constantes (méthode Q) :

Elle consiste à déclencher des commandes à des quantités constantes et selon une périodicité variable. Elle est généralement utilisée lorsqu'il est difficile de fractionner la livraison pour des raisons de conditionnement par exemple. Pour appliquer cette méthode il faut calculer d'abord la quantité économique à commander $Q^* = \sqrt{(2C_f/Pt)}$, puis prévoir une livraison dans chaque période où le stock final ne permet de couvrir la consommation en cours et le stock de sécurité.

2.1.7.3 : La budgétisation proprement dite des approvisionnements :

Elle concerne le budget des achats et le budget des frais d'approvisionnements.

2.1.7.3.1. Le budget des achats :

Le programme des approvisionnements permet de fixer les dates et les quantités des différentes commandes. Pour passer de programme au budget des achats, il convient de multiplier les quantités à commander par le prix d'achat prévisionnel.

Le budget des achats prend généralement la forme suivante :

Tableau 3 : Modèle du budget des achats¹²

Mois	N° de commande	Quantité	Budget
Janvier	1	X1	$P \times X1$
Février	2	X2	$P \times X2$
Mars			
Avril			
Mai			
Juin			
Juillet			
Août			
Septembre			
Octobre			
Novembre			
Décembre			

¹² Cours de Mr Yakdhane Abassi : <http://yakcours.franceserv.com>

2.1.7.3.2. Le budget des frais d'approvisionnement :

Comme pour d'autres fonctions, ce budget est généralement décomposé en une partie fixe (salaires du personnel d'encadrement, par exemple) et une partie variable, reflétant notamment les composantes sensibles étudiées précédemment et liées soit au coût de passation de commandes, soit aux aspects logistiques et financiers de la détention du stock.

Ce budget valorise l'ensemble des charges liées aux passations des commandes et aux détentions des stocks. Il fait la distinction entre des charges fixes et des charges variables liées soit aux quantités commandées, soit au nombre des commandes.

2.1.7.3.2 Le budget des investissements ¹³ :

L'investissement se définit comme étant toute décision qui engage l'entreprise dans des séquences de dépenses et de recettes sur un horizon pluriannuel d'une manière irréversible.

On distingue différents types d'investissements qui peuvent être classés dans les catégories suivantes : (investissement de remplacement de capacité, investissement de productivité, investissement de recherche et développement, investissement d'image et de prestige, investissement à caractère social et de sécurité des conditions de travail).

Pour chacune de ces catégories, plusieurs projets d'investissements sont proposés. Ces projets font l'objet d'une sélection sur la base de critères financiers (VAN, TIR, PAY OUT PERIOD, risque...) et stratégiques (contribution à la consolidation de la position concurrentielle de l'entreprise).

Les projets retenus sont mentionnés dans des programmes pluriannuels d'investissement. Toutefois certains investissements d'expansion relatifs à des acquisitions d'équipements de production ne sont pas prévus par dans ces programmes pluriannuels, mais résultent plutôt d'un ajustement de la capacité de production à l'évolution de court terme des ventes.

Sur le plan financier, chaque projet d'investissement constitue un emploi permanent et figure de ce fait dans les plans de financement prévisionnels qui vise à assurer l'équilibre financier de long terme.

¹³ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 111.

A partir des informations contenues dans le plan de financement et des ajustements éventuels de la capacité de production, on peut établir chaque année un budget d'investissement dans lequel on spécifie pour chaque projet :

- Les dates d'engagements : ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement.
- Les dates de décaissements : ce sont différents moments où il faut procéder à des règlements.
- Les dates de réception : ce sont des dates à partir desquelles l'entreprise commence à rentabiliser les investissements. Ils correspondent généralement aux démarrages des activités de fabrication liées à l'investissement.

Ces trois dates font l'objet d'un suivi tout au long de l'année budgétaire.

Exemple : Supposons qu'une entreprise a prévu d'acquérir au 1/3/N une machine selon les conditions suivantes :

- Prix de la machine 100.000 MAD.
- Date de mise en service 01/04/N.
- Le règlement aura lieu à 40% au comptant et à 60% par traite à 90 jours.

Ces informations sont reprises au niveau de budget des investissements de l'année N comme suit :

Type de suivi	Engagement	Réception	Décaissement
Mois	J F M A M ... N D	J F M A M ... N D	J F M A M J J ... N D
Projet 1	100.000	10.000	40.000 60.000
Projet 2			
Total			

2.1.7.3.3. Le budget de trésorerie ¹⁴:

Le budget de trésorerie synthétise les effets financiers de la mise en œuvre de tous les autres budgets. Son établissement représente souvent l'épreuve de vérité pour le gestionnaire : c'est à cette occasion que l'on peut tester le réalisme et la faisabilité des programmes d'activité. Dans cette optique, le budget de trésorerie constitue

¹⁴ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 131.

l'instrument de simulation par excellence : il permet de voir i « ça passe ou si ça casse ».

D'un point de vue pratique, l'établissement du budget de trésorerie suppose quatre grandes étapes :

- ☐ Etablissement du budget des encaissements ;
- ☐ Etablissement du budget annexe de la TVA ;
- ☐ Etablissement du budget des décaissements ;
- ☐ Etablissement du budget général de trésorerie.

2.1.7.3.4 : Le budget des encaissements :

Le budget des encaissements se présente de façon générale sous la forme d'un tableau à double entrée, avec les périodes en colonnes (les mois le plus souvent), et les différents types d'encaissements en lignes.

Pour la présentation du budget des encaissements, on distingue, en ligne habituellement deux catégories d'encaissements :

- Les encaissements directement liés à l'exploitation ; en distinguant les ventes au comptant des ventes à crédit, et en prévoyant les lignes nécessaires pour distinguer les différents modes de règlement et d'échéance afin de faciliter l'application des décalages.
- Les autres encaissements, encore appelés encaissements hors-exploitation, faisant l'objet des décisions ou de prévisions financières spécifiques : emprunts, cessions d'actifs, apports en fonds propres, etc.

Tableau 4 : Le budget des encaissements¹⁵

Eléments	Période J F M A M J J A S O N D
Encaissements d'exploitation - Ventes de produit finis ou prestation de services	
Encaissements hors-exploitation - Nouvel emprunt - Cessions d'immobilisations - Produits de placement	

¹⁵ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 133.

Total

2.1.7.3.5 : Le budget annexe de la TVA :

Du fait de la relative complexité des règles fiscales en matière de déductibilité de la TVA, il est préférable, en pratique d'établir ce budget annexe afin de chiffrer la TVA à décaisser mensuellement qui sera ensuite reprise dans le budget des décaissements.

Périodiquement, en principe tous les mois, l'entreprise établit sa déclaration de chiffre d'affaires et calcule à cet effet le montant de la TVA à reverser à l'état en retranchant la TVA déductible de la TVA collectée : on obtient la « TVA à décaisser », dont le solde est versé au fisc dans le courant du mois suivant.

Tableau 5 : Le budget de la TVA¹⁶

Eléments	Période J F M A M J J A S O N D
- TVA collectée sur achats de matières - TVA collectée sur charges de gestion - TVA à régulariser sur cession d'immobilisations <i>Total de la TVA collectée de la période</i>	
- TVA déductible sur ventes ou sur prestation de services - TVA déductible sur acquisition d'immobilisations - Crédit de TVA antérieur <i>Total de la TVA déductible de la période</i>	- Crédit de TVA antérieur <i>Total de la TVA déductible de la période</i>
TVA à payer de la période = TVA collectée – TVA déductible	
TVA à décaisser de la période	

2.1.7.3.6 : Le budget des décaissements :

Il présente la même structure que les tableaux précédents, avec les mois en colonne et les différents décaissements en ligne. En ligne, on distingue habituellement :

- Les décaissements liés directement à l'exploitation (achat, salaires, etc.)

¹⁶ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 135.

- Les autres décaissements hors exploitation (investissements, remboursements d'emprunts, paiements de dividendes, etc.)

Tableau 6 : Le budget des décaissements¹⁷

Eléments	Période J F M A M J J A S O N D
<i>Décaissements d'exploitation :</i> - Achats de matières (TTC) - Charges de gestion (TTC) - Salaires - Charges sociales - TVA à décaisser	
<i>Décaissements hors exploitation :</i> - Remboursement d'emprunt (amortissement + intérêt) - Impôt à liquider - Acquisition d'immobilisations (TTC) - Dividendes à payer	
Total	

2.1.7.3.7. Le budget général de trésorerie :

Ce dernier permet de centraliser les encaissements et les décaissements, et d'obtenir une simulation de l'évolution du solde de trésorerie en fin du mois. A partir des trois budgets précédents il est possible d'établir le budget de trésorerie proprement dit :

Tableau 7 : Le budget de la trésorerie¹⁸

Eléments	Période J F M A M J J A S O N D
Solde initial = placement courant + liquidité - découvert bancaire	
Δ trésorerie = encaissement de la période - décaissement de la période	
<i>Solde final</i> = solde initial + Δ trésorerie	
Excédent ou besoin de financement = Solde final - encaisse minimale	

¹⁷ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 136.

¹⁸ DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, Eyrolles, 2012, p : 137.

2.2 : Le contrôle budgétaire en tant qu'outil de pilotage de la performance de l'entreprise :

D'après **M. Gervais**, le contrôle budgétaire est la « comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin : de rechercher les causes des écarts ; d'informer les différents niveaux hiérarchiques ; de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaire ; d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Il est possible de schématiser le contrôle budgétaire de la manière suivante :

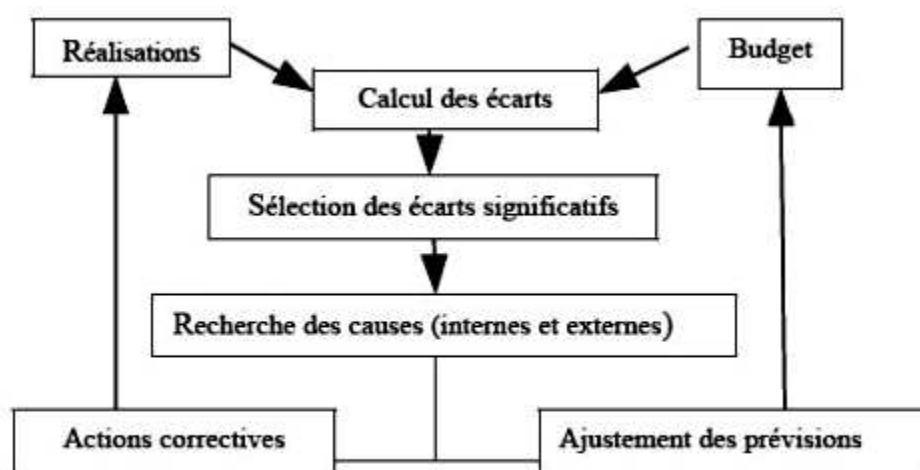


Figure 5 : Processus du contrôle budgétaire¹⁹

2.2.1 : Calcul des écarts :

Par convention, un écart se calcule dans le sens : réel – prévisionnel (ce dernier étant budgété, préétabli etc.) : $\text{Ecart} = \text{Réel} - \text{Prévu}$

En général, les écarts sont siglés (+) ou (-). Mais surtout, ils doivent être qualifiés « Favorable » (F) ou « Défavorable » (D), selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation.

Le tableau suivant développe la notion d'écart favorable ou défavorable :

¹⁹ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 183

Tableau 8 : Explication des écarts

Ecart	Elément contrôlé	Qualification
Positif	- Ventes - Coûts - Marge et résultat	Favorable Défavorable Favorable
Négatif	- Ventes - Coûts - Marge et résultat	Défavorable Favorable Défavorable

2.2.2 : Les causes des écarts :

Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantités (au minimum). Mais les causes de ces écarts sont très diverses, elles peuvent être :

- Externes à l'organisation, par exemple une hausse des prix de matière première ...
- Internes à l'organisation, comme le mauvais réglage d'une machine qui entraîne un taux de rebut élevé.

Seuls les écarts significatifs qui doivent être analysés, puisqu'en remédiant à ces écarts, l'organisation pourra améliorer sensiblement sa performance, sa productivité, etc.

Enfin, les types d'actions correctives doivent être adaptés aux types de cause.

2.2.3 : La décomposition des écarts :

Le schéma d'ensemble suivant est souvent retenu :

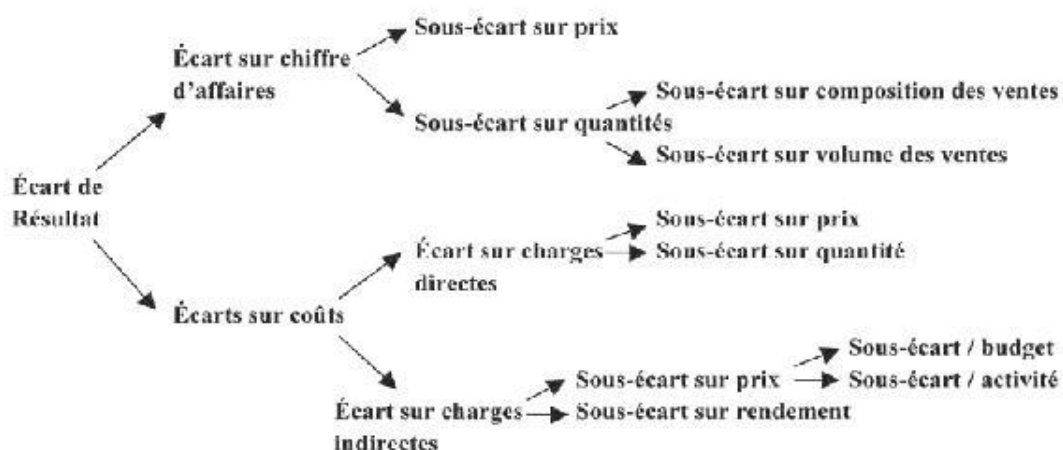


Figure 6 : Schéma des écarts²⁰

Mais les analystes préfèrent analyser un écart de marge plutôt qu'un écart sur chiffre d'affaires. En effet, une modification de la décomposition des ventes peut entraîner un accroissement du chiffre d'affaires mais pas forcément un meilleur résultat, si ce sont des produits à faible marge qui sont favorisés.

2.2.4 : Les écarts sur résultat et sur chiffre d'affaires²¹ :

2.2.4.1 : Décomposition de l'écart sur résultat :

Le calcul de l'écart sur résultat est simple : $\text{Ecart sur résultat} = \text{Résultat Réel} - \text{Résultat Prévu}$.

Un écart positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. Et vice-versa. Mais l'écart sur résultat ne permet pas de localiser les responsabilités, de rechercher les causes des différences éventuellement constatées.

Le résultat est une résultante des performances des différents services. En effet, les différences entre données réelles et données prévues peuvent provenir des ventes, des coûts de production, des charges de structure ou frais généraux.

En plus, certains éléments peuvent se compenser, il faut décomposer l'écart sur résultat pour obtenir une analyse pertinente de la situation.

2.2.4.2 : Ecart sur chiffre d'affaires :

Cet écart est pertinent dans le cadre d'un centre de recettes dont l'objectif est de maximiser le chiffre d'affaires des produits proposés.

Une variation du chiffre d'affaires a trois causes possibles :

- ☐ La variation du prix de vente ;
- ☐ La variation du volume des ventes ;
- ☐ La modification de la composition des ventes.

²⁰ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 185

²¹ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 193

Pour mener une analyse de la variation du chiffre d'affaires, il faut procéder par étapes :

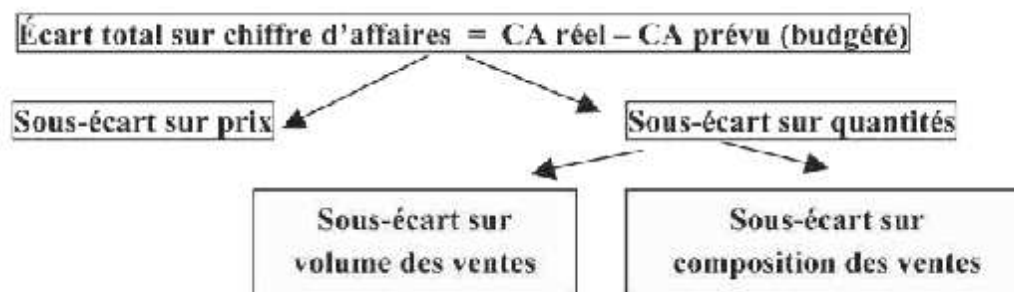


Figure 7 : Figure 7 : Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires²²

2.2.4.2.1 : Décomposition en deux sous-écarts :

Les formules sont les suivantes :

- Sous-écart sur prix = (Prix réel – Prix budgété) × Quantité réelle
- Sous-écart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité budgétée) × Prix budgété

Il faut toujours contrôler que la somme des deux sous-écarts est égale à l'écart sur chiffre d'affaires.

2.2.4.2.2. Décomposition en trois sous-écarts : (Analyse produit par produit)

Afin d'obtenir un calcul cohérent, il faut calculer les quantités de chaque produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avaient pas été modifiée. Cette quantité est généralement notée : Qm.

$$\mathbf{Q_m = [Quantité\ prévue\ des\ ventes\ d'un\ produit\ /\ Quantité\ totale\ des\ ventes\ prévues] \times Quantité\ totale\ des\ ventes\ réelles}$$

Dans ce cas, nous aurons :

- Ecart sur chiffre d'affaires = CA réel – CA préétabli = (Qr × Pr) – (Qp Pp)
- Ecart sur prix = (Pr - Pp) × Qr
- Ecart sur quantité = (Qr – Qp) × Pp

²² BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 193

□ Sous-écart sur composition des ventes = $(Q_r - Q_m) \times P_p$

□ Sous-écart sur volume = $(Q_m - Q_p) \times P_p$

L'analyse du chiffre d'affaires n'est pas toujours pertinente. En effet, augmenter le chiffre d'affaires n'entraîne pas une augmentation du résultat si ce sont les produits à faible marge qui sont privilégiés.

C'est pourquoi l'analyse des écarts sur marge prime en général.

2.3 : Les écarts de marge sur coûts préétablis ²³ :

2.3.1 : Décomposition de l'écart sur résultat :

Un résultat est la différence entre le chiffre d'affaires et les charges, il est possible d'écrire : Ecart sur résultat = $(CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b)$

Avec :

- CA : Chiffre d'affaires (réel et budgété)
- CP : Coût de production (réel et budgété)
- AC : Autres charges (réelles et budgétées)

Mais le calcul ci-dessus ne permet pas de définir les responsabilités des différents services. Pour cela, il faut « agréger » les éléments de calcul différemment en introduisant également le facteur de CPp qui est le coût de production préétabli.

Il s'agit du coût de production attendu des ventes réelles si les conditions de fabrication retenues au budget avaient été respectées.

Il se calcul ainsi : $CP_p = CPU_b \times Q_r$

Avec : - CPp : Coût de production préétabli

- CPUb : Coût de production unitaire budgété des produits vendus

- Qr : Quantité réelle des produits vendus

Dans ce cas, on obtient :

²³ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 201

$$\text{Ecart sur résultat} = [(CA_r - CP_p) - (CA_b - CP_b)] - (CP_r - CP_p) - (AC_r - AC_b)$$

Comme une marge est la différence entre un prix de vente et un coût, l'expression ci-dessus revient à calculer :

$$\text{Ecart sur résultat} = [\text{Marge dite « réelle »} - \text{Marge budgétée}] - \text{Ecart sur coût de production} - \text{Ecart sur autres charges}$$

Avec : Marge dite « réelle » - Marge budgétée = Ecart de marge sur coûts préétablis.

Remarque :

- Il faut tenir compte des quantités vendues pour l'écart sur marge et des quantités produites pour l'écart sur coût de production.
- La marge dite « réelle » est la différence entre un chiffre d'affaire réel et un coût de production prévu.

2.3.2 : L'écart de marge sur coûts préétablis :

Lors du contrôle budgétaire de l'activité commerciale, il faut faire apparaître le respect, ou non, des trois objectifs suivants :

- Objectifs de prix ;
- Objectifs de volume des ventes ;
- Objectifs de composition des ventes.

Pour mener une analyse de la variation des marges, il faut procéder par étapes :

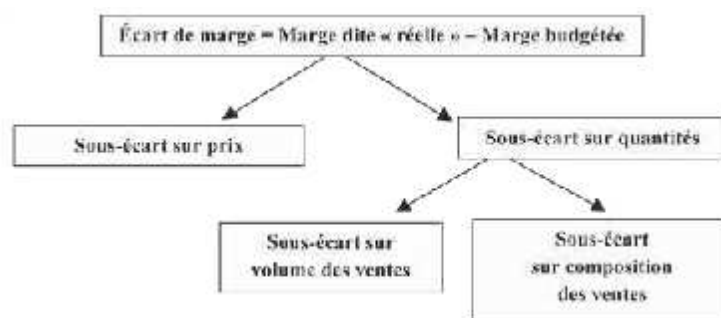


Figure 8 : Décomposition de l'écart sur marge²⁴

²⁴ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 203

Ecart sur marge = Marge dite «réelle» - Marge budgétée = $(CA_r - CP_p) - (CA_b - CP_b)$

2.3.2.1. Décomposition en deux sous-écarts :

Les formules sont les suivantes :

$$\begin{aligned} & - \text{Sous-écart sur prix} = \text{Marge dite « réelle »} - \text{Marge budgétée} \\ & = (\text{Marge réelle unitaire} - \text{Marge budgétée unitaire}) \times \text{Quantité réelle} \\ & = [(Pr - Cb) \times Qr] - [(Pb - Cb) \times Qr] \end{aligned}$$

En simplifiant, on obtient :

$$- \text{Sous-écart sur prix} = [Pr \times Qr] - [Pb \times Qr] = CA \text{ réel} - CA \text{ préétabli}$$

Et :

$$- \text{Sous-écart sur quantité} = \text{Marge préétablie} - \text{Marge budgétée} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \times \text{Marge budgétée}$$

Avec :

Pr : Prix de vente réel Pb : Prix de vente budgété

Qr : Quantités réelles vendues Qb : Quantités budgétées

Cb : Coût de production unitaire budgété

2.3.2.2. Décomposition en trois sous-écarts : (Analyse produit par produit)

Dans une entreprise fabricant de nombreux produits, il vaut mieux décomposer l'écart sur marge en trois sous-écarts.

$$Q_m = (\text{Quantité prévue des ventes d'un produit} / \text{Quantité totale des ventes prévues}) \times \text{Quantité totale des ventes réelles}$$

$$\text{Sous-écart sur composition des ventes} = (Q_r - Q_m) \times \text{Marge budgétée unitaire}$$

$$\text{Sous-écart sur volume} = (Q_m - Q_b) \times \text{Marge budgétée unitaire}$$

2.4 : Les écarts sur coûts directs et indirects²⁵ :

Le calcul des écarts permet de détecter l'origine des différences entre les prévisions du coût de production d'un produit et le coût réel.

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

Afin de bien identifier les causes des différences, il faut décomposer l'écart sur coûts comme suit :

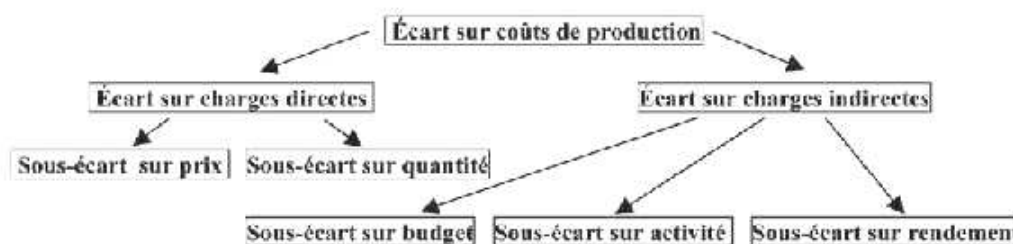


Figure 9 : Décomposition de l'écart sur coût de production²⁶

Il faut qualifier les écarts et les sous-écarts :

- ☐ Si coût réel > coût prévu : l'écart est défavorable (D).
- ☐ Si coût réel < coût prévu : l'écart est favorable (F).

2.4.1. L'écart sur charges directes :

Cet écart est la différence entre le coût réel et le coût préétabli à la production réelle. De ce fait, il est expliqué uniquement par des variations de quantités ou de coûts. Il se décompose généralement en un écart sur matière et un écart sur main-d'oeuvre (MOD).

2.4.1.1. L'écart sur matières :

L'écart sur matières se divise en deux sous-écarts : le sous-écart sur quantités et le sous-écart sur coûts unitaires. Les formules sont les suivantes :

²⁵ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 209

²⁶ BARATAY (Christelle), LAURENCE (Monaco), *Les carrés DCG 11 – Contrôle de Gestion*, Gualino, 2013, p : 209

Sous-écart sur coût = (Coût unitaire réel – Coût unitaire budgété) × Quantité réelle

Sous-écart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité préétablie) × Coût unitaire budgété

Le sous-écart sur coût peut être lié à une hausse générale du coût ou à une mauvaise négociation du prix d'achat.

Le sous-écart sur quantité peut être lié à un gaspillage de matière, à un défaut de qualité.

2.4.1.2. L'écart sur main d'œuvre directe (MOD) :

Le principe est le même que pour l'écart sur matière mais la terminologie est souvent différente. En effet, le sous-écart sur coût est appelé « sous-écart sur taux horaire » et le sous-écart sur quantité, exprimé en nombre d'heures, est appelé « sous-écart sur temps ». Dans ce cas, les calculs se présentent ainsi :

Sous-écart sur taux horaire = (Taux horaire réel – Taux horaire budgété) × Temps réel

Sous-écart sur temps = (Temps réel – Temps préétabli) × Taux horaire budgété

Le sous-écart sur taux horaire est lié à l'évolution des salaires ou des charges sociales, à des heures supplémentaires (mieux rémunérées) ou non prévues, etc.

Le sous-écart sur temps est lié à des machines mal réglées ou défectueuses, ce qui entraîne des arrêts, à un personnel mal formé, etc.

2.4.2. Les écarts sur charges indirectes :

2.4.2.1. Principes :

Dans le budget d'un centre d'analyse, on trouve des charges variables et des charges fixes, une activité mesurée en nombre d'unités d'oeuvre, et un rendement, à savoir un rapport entre activité et production.

Chaque sous-écart doit exprimer l'influence d'un des trois paramètres. C'est pourquoi, l'écart sur charges indirectes se décompose en un sous écart sur budget, un sous-écart sur activité et un sous-écart sur rendement.

Il est fondamental de distinguer :

- Le niveau de production exprimé en nombre de produits ;
- Le niveau d'activité exprimé en nombre d'unités d'oeuvre (UO).

Il faut déterminer l'activité normale qui correspond à une production normale. Il faut également construire un budget flexible, c'est-à-dire adapté à différents niveaux d'activité.

2.4.2.2. Le budget flexible :

Il permet de prévoir le coût total d'un centre avec plusieurs hypothèses d'activité possibles. C'est une fonction de l'activité (x) de type : $f(x) = ax + b$ dans la quelle « a » représente le coût variable unitaire préétabli et « b » les charges fixes préétablies totales.

$$\text{Coût budgété de l'activité réelle} = \text{CVUp} \times \text{Qr} + \text{CFp}$$

- Avec :
- CVUp : Coût variable prévu par unité d'oeuvre
 - Qr : Nombre d'unités d'oeuvres réellement consommées
 - CFp : Charges fixes prévues

2.4.2.3. Les sous-écarts :

Afin d'isoler l'influence d'un des trois paramètres précités, à savoir les charges variables, les charges fixes et le rendement, il faut introduire des « bornes » entre le coût total réel et le coût standard de la production réelle.

- Le sous-écart sur budget valorise la hausse de prix des facteurs consommés. C'est donc un écart sur prix. Il est égal à : $\text{Cr} \times \text{Qr} - (\text{CVUp} \times \text{Qr} + \text{CFp})$
- Le sous-écart sur activité mesure l'impact de l'absorption des charges fixes d'une sur ou d'une sous-activité. Il est égal à : $(\text{CVUp} \times \text{Qr} + \text{CFp}) - \text{CUp} \times \text{Qr}$
- Le sous-écart sur rendement traduit la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production. Il est égal à : $\text{CUp} \times \text{Qr} - \text{CUp} \times \text{Qp}$.

PARTIE 2 : ANALYSE CRITIQUE DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE AU SEIN DE L'OCP S.A - SITE JORF LASFAR -

Méthodologie de recherche adoptée

La présente évaluation se fonde sur les informations recueillies de deux principales sources que sont : la lecture des documents internes du groupe OCP et les entretiens.

Les entretiens : les personnes ciblées par les entretiens étaient les acteurs impliqués de près dans le processus budgétaire dans son ensemble. L'objectif principal à ce niveau était d'obtenir les informations de première main sur leur rôle dans le processus budgétaire, de cerner les différentes étapes du processus ;

La lecture des documents constitue la deuxième source d'information .Elle nous a fourni l'ensemble des données chiffrées concernant la base de calcul des écarts. L'évaluation des différents documents du groupe OCP concernant le réalisé et le prévisionnel a été faite dans l'objectif de déceler les écarts budgétaires et de les analyser afin de proposer des recommandations.

Chapitre 1 : L'analyse du processus budgétaire au sein de L'OCP S.A

Dans ce chapitre, nous allons nous focaliser sur les différentes étapes de la procédure budgétaire de Maroc Phosphore, avec une étude du budget CAPEX (Budget des investissements).

1.1. L'examen détaillé de la procédure budgétaire au sein de Maroc Phosphore :

Nous avons trois (3) étapes :

- L'élaboration du budget ;
- L'approbation du budget par la direction générale/lancement ;
- La concrétisation.

Cette dernière étape peut se décomposer en deux (2) à savoir :

- Le suivi budgétaire ;
- Le contrôle budgétaire.

1.1.1. Elaboration du budget :

1.1.1.1. Calendrier d'élaboration du budget :

La période d'élaboration du budget A+1 s'étale sur le second semestre de l'exercice A. La note de cadrage budgétaire annuelle reprend ce calendrier pour tenir compte des éventuels changements tant au niveau organisationnel qu'au niveau procédural.

1.1.1.2. Description des étapes d'élaboration du Budget :

1.1.1.2.1. Note de cadrage :

Objectif :

L'objectif de la note de cadrage est de fournir aux Centres de Responsabilité Budgétaire les informations (calendrier, hypothèses budgétaires, orientations budgétaires et formats de transmission de l'information) destinées à l'élaboration de leur budget.

Documents d'entrée :

La note de cadrage est préparée à partir des informations suivantes :

Le Préprogramme de production et de vente ; les hypothèses budgétaires collectées auprès des entités fonctionnelles suivantes :

- **DC** : prévisions des prix de vente par produit et par destination ainsi que les autres frais sur ventes ;
- **DRH** : taux de variation prévisionnels des effectifs, salaires et charges sociales et ce par catégorie de personnel ;
- **PLM** : taux de variation prévisionnels des prix d'achat des services, fournitures, matières consommables, produits énergétiques et autres marchandises ;
- **PF** : hypothèses de parité MAD/USD/Euro, Impôts et taxes, frais financiers, taux d'actualisation etc. ;
- **PLA** : hypothèses de prix d'achat des matières premières, coûts du fret et autres frais sur achats, délais de paiement relatifs aux achats des matières premières ;

- DG/HC/G : taux de variation prévisionnels des effectifs, salaires et charges sociales du personnel Hors Cadre (HC) ;

- ST : Tarifs relatifs au transport de personnel.

Responsable du processus :

La Direction Contrôle de Gestion (siège) est responsable de la préparation de la note de cadrage budgétaire.

Déroulement du processus et contrôles associés :

La Direction Contrôle de Gestion :

1) Elabore une note demandant aux services concernés les hypothèses budgétaires et en précise le délai de transmission.

2) Recueille les hypothèses budgétaires pour en examiner la cohérence avec les orientations stratégiques de la Direction Générale ainsi que les réalisations antérieures.

3) Prépare et diffuse la note de cadrage comprenant les informations suivantes :

- ☐ Le calendrier budgétaire ;
- ☐ Les hypothèses budgétaires collectées ;
- ☐ Les canevas budgétaires à instruire par les entités pour l'élaboration, notamment :
 - Les budgets de fonctionnement, d'investissement et de ressources humaines
 - Les comptes de résultat prévisionnels
 - Les objectifs et les indicateurs de performance associés.

Documents de sortie :

La note de cadrage est diffusée aux Centres de Responsabilité Budgétaire et aux services contrôle de gestion (ou services assimilés) des entités opérationnelles et fonctionnelles concernées.

1.1.1.2.2. Elaboration du budget par les entités opérationnelles et fonctionnelles :

Objectif :

L'objectif de cette phase est l'élaboration, par les centres de responsabilité, des budgets prévisionnels pour l'exercice A+1. Ces données traduisent de façon chiffrée les objectifs prévisionnels ainsi que les ressources nécessaires pour les atteindre.

Documents d'entrée :

Le budget est élaboré à partir des éléments suivants :

La note de cadrage budgétaire ;

Les données opérationnelles des entités : plans d'action opérationnels, barèmes internes de facturation, ...;

Les données comptables et financières réelles de l'exercice en cours et de l'exercice précédent.

Responsables du processus :

Les services contrôle de gestion (ou services assimilés) des entités sont responsables du processus d'élaboration du budget. La responsabilité du budget ainsi élaboré incombe à la direction de chaque centre de responsabilité.

Déroulement du processus et contrôles associés :

Après réception de la note de cadrage budgétaire et collecte des données nécessaires à l'élaboration du budget, le service contrôle de gestion (ou service assimilé) prépare les informations suivantes :

- Le budget de fonctionnement ;
- Le budget de ressources humaines détaillant les effectifs par catégorie de personnel et les charges de personnel associées ;
- Le tableau de variation des effectifs ;
- Les indicateurs de performance budgétés ;
- Le compte de résultat prévisionnel (pour les entités opérationnelles) en cohérence avec les données du business plan ;
- Le chiffre d'affaires budgété, pour chaque entité concernée du Groupe, par client, par destination (zone géographique), et par type de produit (pour la Direction Commerciale) ;

- Les budgets d'investissement et de Gros Travaux accompagnés des documents suivants :
 - o Le dossier technique et économique global pour chaque site ;
 - o Les études d'évaluation individuelles relatives aux projets d'importance particulière.
- Un document de synthèse commentant les principaux éléments du budget et les plans d'action associés, soit notamment :
 - o Les principales hypothèses prises en compte dans le budget ;
 - o L'analyse du budget A+1 par rapport aux prévisions de clôture de l'exercice A comprenant notamment les commentaires des variations significatives (en % et en valeur) et les analyses des écarts éventuels.

1.1.1.2.3. Examen des budgets préalablement à leur présentation à la Direction Générale :

Objectif :

L'objectif de cette phase est de procéder à une présentation et à un examen des projets de budget des Centres de Responsabilité Budgétaire et des plans d'actions correspondants en préparation de leur présentation au Directeur Général.

Documents d'entrée :

Cette phase est réalisée à partir des projets de budgets des entités.

Responsable du processus :

La Direction Contrôle de Gestion est responsable de cette phase en liaison avec les Directions des Centres de Responsabilité Budgétaire. En effet, elle vérifie :

L'adéquation des budgets avec les orientations stratégiques formulées dans le business plan ;

La cohérence des budgets avec les différents paramètres de gestion et hypothèses budgétaires ;

Les études de rentabilité des projets d'importance particulière.

Déroulement du processus :

Le projet de budget de chaque Centre de Responsabilité Budgétaire, fait l'objet d'un examen par la Direction qui l'a émis et par la Direction Contrôle de gestion.

1.2 : L'approbation, le contrôle et le suivi budgétaire :

1.2.1 : L'approbation du budget par la direction générale :

Le projet de budget, une fois cosigné par le Pôle Fiance et le Pôle et/ou Directeur du Centre de Responsabilité Budgétaire, est soumis au Directeur Général du Groupe OCP pour approbation.

Lorsque le projet de budget fait l'objet d'amendements à la demande de la Direction Générale, un budget révisé est élaboré par les centres de responsabilité concernés et soumis au Pôle finance. Une fois examiné, il est transmis pour approbation au Directeur Général.

Après approbation par la Direction Générale, le fascicule budgétaire est diffusé par le Pôle Finances et Support de Gestion auprès des Directions concernées. Cette approbation du budget donne droit à son exécution, et en particulier, à la passation des commandes relatives aux projets d'investissement, de Gros Travaux et autres charges externes, sans documents budgétaires complémentaires.

Les budgets approuvés sont présentés au Conseil d'administration et/ou aux organes de gouvernance des entités concernées selon les modalités prévues par leurs textes organiques.

1.2.2 : Le contrôle Budgétaire :

Le contrôle budgétaire est réalisé à partir des données budgétaires intégrées dans le système d'information. Il intervient préalablement à l'engagement de la dépense (contrôle a priori) pour les budgets d'investissement, de Gros Travaux et des Autres Charges Externes.

En revanche, le contrôle budgétaire intervient a posteriori pour les autres postes de dépenses budgétaires.

1.2.2.1 : Modalités du contrôle Budgétaire :

1.2.2.1.1 : Contrôle budgétaire du budget d'investissement et de gros travaux :

1.2.2.1.2 : Contrôle budgétaire du budget des autres charges Externes :

Les engagements relatifs aux Autres Charges Externes font l'objet d'un contrôle budgétaire a priori sous la responsabilité de la Direction de chaque Centre de Responsabilité Budgétaire (par délégation au service contrôle de gestion) et de la Direction Contrôle de Gestion.

Les Autres Charges Externes visées sont définies comme les achats de biens et services qui n'entrent pas dans le processus de production et de ventes : les achats de matières premières, énergie, fluides, utilités, transport sur ventes (fret maritime), les achats de pièces de rechange en sont ainsi exclus. En revanche, les achats et prestations de maintenance, les prestations de sous-traitance et les prestations d'intérim sont visés par ce processus.

L'engagement des dépenses des Autres Charges Externes est ainsi subordonné à la condition de leur inscription budgétaire dans le budget approuvé. Ce contrôle intervient à la commande lors de la demande d'engagement dans le système d'information, ce dernier opérant un contrôle bloquant pour tout dépassement budgétaire sur une DIB.

En cas de demande d'engagement d'Autres Charges Externes non prévue ou complémentaire, il y a lieu de solliciter l'avis de PF préalablement à l'accord du Directeur Général.

1.2.2.1.3 : Contrôle budgétaire du budget des autres postes du budget de fonctionnement :

Les dépenses de fonctionnement autres que celles visées font l'objet d'un contrôle budgétaire a posteriori sous la responsabilité de la Direction de chaque Centre de Responsabilité Budgétaire (par délégation au service contrôle de gestion) et de la Direction Contrôle de Gestion.

Il est réalisé par les services contrôle de gestion (ou services assimilés) de chaque Centre de Responsabilité Budgétaire en support des responsables hiérarchiques concernés. Ce contrôle intervient à chaque clôture mensuelle en vue de préparer la revue d'activité réalisée mensuellement dans le cadre du suivi budgétaire.

1.2.3 : Le suivi budgétaire :

1.2.3.1 : Définition et responsabilités :

Le suivi budgétaire est un processus qui couvre toute l'année budgétaire. Il permet, sur une base mensuelle, de s'assurer que les objectifs fixés en début d'exercice sont respectés.

Les services contrôle de gestion (ou services assimilés) sont responsables du suivi et de l'animation de ce processus à l'échelle de leur Centre de Responsabilité Budgétaire.

1.2.3.2 : Processus de suivi budgétaire :

1.2.3.2.1 : Fréquence :

Le suivi budgétaire est réalisé sur une base mensuelle. L'analyse porte sur les données du mois, les données cumulées à fin mois de l'année budgétaire ainsi que les données prévisionnelles de l'année.

1.2.3.2.2 : Modalités et suivi :

Le suivi budgétaire est réalisé à partir des données comptables réelles issues des arrêtés mensuels, étant précisé qu'il ne doit pas exister d'écarts entre les données présentées dans les états de reporting (tableaux de bord) et les données comptables telles qu'elles découlent du système d'information.

Pour le budget d'investissement Gros travaux et autres charges externes, la comparaison entre les données réelles et les données budgétaires est basée sur les montants engagés (commandés).

Le suivi budgétaire se traduit par la comparaison des éléments suivants :

Le budget mensualisé (données du mois, cumul à fin mois et prévisions de clôture de l'année concerné arrêtées à fin mois) ;

Les données réelles (mensuelles et cumulées) à la clôture de chaque mois telles qu'elles sont enregistrées en comptabilité et dans le reporting mensuel.

Les écarts significatifs (en % ou en valeur) entre les réalisations et le budget doivent faire l'objet d'une analyse détaillée par le contrôle de gestion (ou service assimilé) et sera transmis à la Direction Contrôle de Gestion.

1.2.3.3. Suivi budgétaire des investissements :

Dans le cadre de la revue d'activité, chaque Centre de Responsabilité Budgétaire présente l'état d'avancement des réalisations budgétaires.

L'analyse porte notamment sur le taux de réalisation en termes d'engagement comparé aux prévisions initiales. En cas d'écart significatif, des commentaires sont présentés pour expliquer les écarts entre le montant des investissements engagés et le montant des investissements budgétés. L'analyse en question porte sur l'état d'exécution du budget d'investissement des projets d'importance particulière, comprenant en particulier :

Pour les investissements non engagés :

- La date prévue pour le début de réalisation ;
- Les raisons des retards éventuels.

Pour les investissements en cours de réalisation:

- Les étapes réalisées ;
- La comparaison des réalisations par rapport aux prévisions ;
- Le planning retenu pour les phases restant à réaliser.

Pour tous les investissements : les difficultés éventuellement rencontrées et les faits marquants méritant d'être signalés.

Chaque trimestre, une reprécisions des engagements annuels comprenant les demandes d'investissement imprévu et/ou complémentaire réalisées ou programmées depuis le début de l'année.

1.2.3.4 : Prévision de clôture :

1.2.3.4.1 : Calendrier

Les prévisions de clôture sont réalisées mensuellement.

1.2.3.4.2 : Processus :

Objectif :

Le processus de prévision de clôture a pour objectif d'actualiser le budget en fonction :

Du réalisé cumulé à la fin du mois M ;

Des données opérationnelles venant modifier les hypothèses prises en compte lors de l'élaboration du budget initiale de l'année.

Documents d'entrée :

Budget de l'exercice ;

Réalisations à la clôture du mois M ;

Hypothèses actualisées relatives aux éléments de base ayant servi pour l'élaboration des budgets (prix d'achat matières premières, prix de ventes, parité, ...) ;

Données opérationnelles des entités.

Responsables :

Les services Contrôle de gestion des entités et la Direction Contrôle de Gestion sont responsables du processus de prévisions de clôture.

Déroulement du processus :

Le service contrôle de gestion de l'entité (ou service assimilé) actualise à la fin de chaque mois les données prévisionnelles pour les mois de l'exercice restant à courir. Les données prévisionnelles sont accompagnées de commentaires précisant les principales variations par rapport au budget initial.

Contrôle :

La Direction Contrôle de Gestion examine les données prévisionnelles et les commentaires associés. Le cas échéant, il est demandé des ajustements au service contrôle de gestion de l'entité (ou service assimilé).

Documents de sortie :

Les comptes de résultat actualisés des entités opérationnelles

Chapitre 2 : La pratique du contrôle budgétaire : Calcul et Analyse des écarts

Le contrôle budgétaire permet aux entreprises de voir si leur résultat est bien conforme aux objectifs définis dans le budget.

L'analyse des écarts consiste à identifier l'origine des éventuelles déviations et les actions correctives à mettre en œuvre pour corriger ces déviations.

Ce chapitre présente une approche simple de calcul et de décomposition des écarts au sein de Maroc Phosphore, afin d'assurer le pilotage de la performance. Les données présentées dans la présente section, concernent 3 produits (L'Acide Sulfurique, l'Acide Phosphorique et les engrais Di-Ammoniac Phosphate « DAP » pour la période du premier trimestre 2013.

2.1 : Ecart sur résultat et sur chiffre d'affaires :

Le résultat est une résultante des performances des différents services. En effet, les différences entre données réelles et données prévues peuvent provenir des ventes, des coûts de production, des charges de structure ou frais généraux.

En plus, certains éléments peuvent se compenser, il faut décomposer l'écart sur résultat pour obtenir une analyse pertinente de la situation.

2.1.1 : Ecart sur Résultats :

2.1.1.1 : Le résultat d'exploitation

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{Résultat Réel} - \text{Résultat Prévisionnel}$$

L'écart en pourcentage s'obtient en divisant le résultat réel par le résultat prévu

En millions MAD	Réalisé	Prévisionnel	Ecart		Qualification
			En volume	En pourcentage	
Résultat	704.03	871.72	- 167.69	80.76%	Défavorable

La perte est plus importante que prévue d'où un écart défavorable sur résultat estimé à 167.69 Millions MAD durant le premier trimestre 2013.

Ceci peut être expliqué par une hausse des charges non compensée par un meilleur chiffre d'affaires. La décomposition de l'écart sur résultat, ligne à ligne nous permettra d'analyser plus finement la situation et de localiser les performances.

2.1.1.2 : Les autres revenus et la variation des stocks :

En Millions MAD	Réalisé	Prévisionnel	Ecart		Qualification
			En volume	En pourcentage	
Autres revenus	23.18	26	- 2.82	89.15 %	Défavorable
Δ Stocks des P.F	157.27	155.11	2.16	101.39 %	Favorable

Les autres revenus réels n'atteignent pas les prévus, ce qui a engendré un écart défavorable de 2.82 Millions MAD.

Par contre, la variation de stocks des produits finis a enregistré une hausse par rapport aux prévisions, d'où un écart favorable de 2.16 Millions MAD.

2.1.2 : Les Ecart sur Chiffres d'affaires :

L'écart sur chiffre d'affaires est pertinent dans le cadre d'un centre de recettes dont l'objectif est de maximiser le chiffre d'affaires des produits proposés.

Produits	Réalizations			Prévisions			Ecart (En Millions)	
	Qté (Tonnes)	P.U	Total (Millions)	Qté (Tonnes)	P.U	Total (Millions)	En volume	En (%)
DAP	18891.83	3908	73.83	22071.21	4250	93.80	-19.97 (D)	78.71%
H ₂ SO ₄	34256.09	2756	94.41	43816.72	2918	127.86	-33.45 (D)	73.84%
P ₂ O ₅	62012.86	5730	355.33	75931.05	6176	468.95	-113.62 (D)	75.77%
Ecart global sur C.A			523.57			690.61	-167.04 (D)	75.81%

L'analyse des écarts sur chiffre d'affaires nous fait ressortir les éléments suivants ; Un écart global défavorable de 167.04 Millions MAD puisque les ventes prévisionnelles dépassent les ventes réelles.

Cette variation du chiffre d'affaire peut être répartie sur les 3 produits comme suit :

- Un écart défavorable de 19.97 Millions MAD sur les Engrais DAP ;
- Un écart défavorable de 33.45 Millions MAD sur l'Acide Sulfurique ;
- Un écart défavorable de 113.62 Millions MAD sur l'Acide Phosphorique.

Cette variation du chiffre d'affaire peut être la résultante de 3 causes possibles :

- La variation du prix de vente (Le prix réel est toujours inférieur au prévu) ;
- La variation du volume des ventes (Les Quantités vendues n'ont pas atteint les objectifs de ventes prévisionnels) ;
- La modification de la décomposition des ventes, car les proportions des 3 produits vendus varient.

Cet écart global sur chiffre d'affaires fera l'objet d'une décomposition pour détecter ses causes.

2.1.2.1 : Analyse des écarts globaux :

Il faut toujours contrôler que la somme des deux sous-écarts est égale à l'écart sur chiffre d'affaires.

■ Ecarts sur « DAP » :

- Ecart sur prix = (Prix réel – Prix budgété) × Quantité réelle
 = (3908 - 4250) × 18891.83
 = **- 6.46 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité budgétée) × Prix budgété
 = (18891.83 - 22071.21) × 4250
 = **-13.51 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- ➔ Ecart global = **-19.97 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

■ Ecarts sur « Acide Sulfurique » :

- Ecart sur prix = (Prix réel – Prix budgété) × Quantité réelle
 = (2756 - 2918) × 34256.09
 = **-5.55 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité budgétée) × Prix budgété
 = (34256.09 - 43816.72) × 2918
 = **-27.90 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- ➔ Ecart global = **-33.45 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

■ Ecarts sur « Acide Phosphorique » :

- Ecart sur prix = (Prix réel – Prix budgété) × Quantité réelle
 = (5730 - 6176) × 62012.86
 = **-27.66 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité budgétée) × Prix budgété
 = (62012.86 - 75931.05) × 6176
 = **-85.96 Millions MAD (DEFAVORABLE)**
- ➔ Ecart global = **-113.62 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

ECART GLOBAL SUR CHIFFRE D’AFFAIRES = -167.04 Millions MAD
(DEFAVORABLE)

2.1.2.2 : Sous-Ecarts sur quantités :

L'écart sur quantité peut être décomposé en 2 sous-écarts.

On retient :

$$Q_m = \left[\frac{\text{Quantité prévue des ventes d'un produit}}{\text{Quantité totale des ventes prévues}} \right] \times \text{Quantité totale des ventes réelles}$$

Q.M représente les quantités du produit P1 qui auraient dû être vendues réellement si la répartition prévue des quantités vendues entre les différents produits avait été respectée.

■ Sous-Ecarts sur « DAP » :

$$\rightarrow Q_m = 17922.41$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur composition des ventes} &= (Q_r - Q_m) \times P_b \\ &= (18891.83 - 17922.41) \times 4250 \\ &= \mathbf{4.12 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur volume} &= (Q_m - Q_b) \times P_b \\ &= (17922.41 - 22071.21) \times 4250 \\ &= \mathbf{-17.63 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}} \end{aligned}$$

■ Sous-Ecarts sur « Acide Sulfurique » :

$$\rightarrow Q_m = 35580.34$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur composition des ventes} &= (Q_r - Q_m) \times P_b \\ &= (34256.09 - 35580.34) \times 2918 \\ &= \mathbf{-3.86 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur volume} &= (Q_m - Q_b) \times P_b \\ &= (35580.34 - 43816.72) \times 2918 \\ &= \mathbf{-24.03 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}} \end{aligned}$$

■ Sous-Ecarts sur « Acide Phosphorique » :

$$\rightarrow Q_m = 61658.03$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur composition des ventes} &= (Q_r - Q_m) \times P_b \\ &= (62012.86 - 61658.03) \times 6176 \\ &= \mathbf{2.19 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sous-Ecart sur volume} &= (Q_m - Q_b) \times P_b \\ &= (61658.03 - 75931.05) \times 6176 \\ &= \mathbf{-88.15 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}} \end{aligned}$$

Le tableau ci-dessous récapitule l'ensemble des écarts relatifs au chiffre d'affaires :

<i>En Millions MAD</i>	Effet Prix	Effet Quantité			Ecart total
		Composition de ventes	Volume	Total	
DAP	-6.46	4.12	-17.63	-13.51	-19.97
Acide Sulfurique	-5.55	-3.86	-24.03	-27.9	-33.45
Acide Phosphorique	-27.66	2.19	-88.15	-85.96	-113.62
Total	-39.67	2.45	-129.81	-127.37	-167.04

L'écart sur prix provient de la différence entre le prix de vente réel et le prix de vente prévu ;

- Cette différence est ensuite appliquée aux quantités réellement vendues.
- Cet écart est en général dû au fait que les commerciaux sont souvent dans l'obligation d'accorder des remises pour réussir à vendre. Il en résulte donc souvent un écart défavorable.

L'écart sur quantité est donc un écart sur volume de produits vendus.

L'écart sur composition des ventes du produit DAP représente donc le coût du non-respect, dans la réalité, des quantités vendues prévues du produit DAP par rapport à tous les produits (ou de ne pas avoir respecté la répartition prévue des ventes entre les différents produits).

2.2 : Les Ecart sur marge et coût de production :

2.2.1 : Les écarts sur marge :

Comme une marge est la différence entre un prix de vente et un coût, l'expression ci-dessus revient à calculer

Ecart sur marge = Marge dite " réelle " – Marge budgétée

$$= (CA_r - CP_p) - (CA_b - CP_b)$$

Avec : CP_p (Coût de production préétabli) = CP_p = CP_{ub} × Q_r

En Millions MAD	CAR	CPp	Marge dite réelle	CAB	CPb	Marge budgétée	Ecart de Marge
DAP	73.83	61.40	12.43	93.80	78.30	15.5	-3.07 (D)
H ₂ SO ₄	94.41	72.23	22.18	127.86	99.55	28.31	-6.13 (D)
P ₂ O ₅	355.33	307.88	47.45	468.95	449.44	19.51	27.94 (F)
Total	523.57	441.51	82.06	690.61	627.29	63.32	18.74 (F)

Après l'analyse des écarts de Marge sur coûts préétablis, nous pouvons constater un écart global favorable qui s'élève à 18.74 Millions MAD.

Concernant les produits DAP, nous avons enregistré un écart défavorable de 3.07 Millions MAD causé par un chiffre d'affaire réel moins que celui budgété, malgré la compensation du coût de production préétabli inférieur au coût budgété.

De son côté, l'acide sulfurique a enregistré un écart défavorable de 6.13 Millions MAD pour les mêmes causes cités ci-dessus. Par contre, l'acide Phosphorique a enregistré un écart favorable de 19.51 Millions MAD bénéficiant d'un coût de production préétabli beaucoup moins inférieur à celui budgété.

Les écarts sur Marge seront décomposés en sous-écarts afin de déceler leurs origines.

2.2.1.1 : Analyse des écarts sur marge :

L'écart sur marge peut être décomposé de la façon suivante :

■ **Ecarts sur « DAP » :**

- Ecart sur Marge unitaire = $(M.U.r - M.U.b) \times Qr$
 $= (625.28 - 999.84) \times 18891.83$
= -7.08 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- Ecart sur Quantité = $(Qr - Qb) \times M.U.b$
 $= (18891.83 - 22071.21) \times 999.84$
= -3.18 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- ➔ Ecart global = **-10.26 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

■ **Ecarts sur « Acide Sulfurique » :**

- Ecart sur Marge unitaire = $(M.U.r - M.U.b) \times Qr$
 $= (440.96 - 809.31) \times 34256.09$
= -12.62 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- Ecart sur Quantité = $(Qr - Qp) \times M.U.b$
 $= (34256.09 - 43816.72) \times 809.31$
= -7.74 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- ➔ Ecart global = **-20.36 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

■ **Ecarts sur « Acide Phosphorique » :**

- Ecart sur Marge unitaire = $(M.U.r - M.U.b) \times Qr$
 $= (916.8 - 1211.16) \times 62012.86$
= -18.25 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- Ecart sur Quantité = $(Qr - Qp) \times M.U.b$
 $= (62012.86 - 75931.05) \times 1211.16$
= -16.86 Millions MAD (DEFAVORABLE)
- ➔ Ecart global = **-35.11 Millions MAD (DEFAVORABLE)**

ECART GLOBAL SUR MARGE = -65.73 Millions MAD (DEFAVORABLE)

2.2.1.2 : Sous-Ecarts sur quantités :

Dans une entreprise fabricant de nombreux produits comme Maroc Phosphore, il vaut mieux décomposer l'écart sur marge en trois sous-écarts.

■ <u>Sous-Ecarts sur « DAP » :</u>	
▪ Sous-Ecart sur composition des ventes	$= (Q_r - Q_m) \times M.U.b$ $= (18891.83 - 17922.41) \times 999.84$ $= \mathbf{0.97 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}}$
▪ Sous-Ecart sur volume	$= (Q_m - Q_b) \times M.U.b$ $= (17922.41 - 22071.21) \times 999.84$ $= \mathbf{-4.15 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}}$
■ <u>Sous-Ecarts sur « Acide Sulfurique » :</u>	
▪ Sous-Ecart sur composition des ventes	$= (Q_r - Q_m) \times M.U.b$ $= (34256.09 - 35580.34) \times 809.31$ $= \mathbf{-1.08 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}}$
▪ Sous-Ecart sur volume	$= (Q_m - Q_b) \times M.U.b$ $= (35580.34 - 43816.72) \times 809.31$ $= \mathbf{-6.66 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}}$
■ <u>Sous-Ecarts sur « Acide Phosphorique » :</u>	
▪ Sous-Ecart sur composition des ventes	$= (Q_r - Q_m) \times M.U.b$ $= (62012.86 - 61658.03) \times 1211.16$ $= \mathbf{0.43 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}}$
▪ Sous-Ecart sur volume	$= (Q_m - Q_b) \times M.U.b$ $= (61658.03 - 75931.05) \times 1211.16$ $= \mathbf{-17.29 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}}$

Le fait d'augmenter les quantités de biens vendus peut conduire les commerciaux à baisser les prix de vente par l'octroi de remises élevées aux clients. Les marges commerciales diminuent et la rentabilité de l'entreprise baisse.

Il est possible aussi de constater que les ventes sont concentrées sur des produits à faible marge.

Il est donc nécessaire d'orienter les ventes vers des produits plus rentables en encourageant la force de vente et les commerciaux par des taux de commissions attractifs ou par les techniques publicitaires et promotionnelles.

2.2.2 : Les Ecart sur cout de production :

Le calcul des écarts permet de détecter l'origine des différences entre les prévisions du coût de production d'un produit e le coût réel.

$$\text{Ecart sur coût de production} = \text{Cout réel} - \text{coût prévu}$$

Produits	Réel			Budgeté			Ecart	
	Qté	C.P.U	Total (En Millions)	Qté	C.P.U	Total (En Millions)	En volume	En(%)
DAP	22155.03	3282.72	72.73	24092.13	3250.16	78.30	-5.57 (F)	92.88%
H ₂ SO ₄	42368.36	2315.04	98.08	47211.08	2108.69	99.55	-1.47(F)	98.52%
P ₂ O ₅	94348.25	4813.20	454.12	90524.65	4964.84	449.44	4.68 (D)	101.04%
Ecart global sur Coût de production			624.93			627.29	-2.36 (F)	99.62%

L'écart global sur coût de production s'élève à 2.36 Millions MAD. La répartition sur les 3 produits fait ressortir les éléments suivants :

Un écart favorable sur DAP de 5.57 Millions MAD, car les quantités réelles produites sont inférieures aux quantités budgétées ce qui a permet de compenser la hausse du coût de production unitaire réel ;

Un écart favorable sur Acide Sulfurique de 1.47 Millions MAD pour les mêmes causes citées ci-haut ;

Enfin, un écart défavorable de 4.68 Millions MAD sur Acide Phosphorique, qui contrairement aux deux autres produits a connu une baisse du coût de production unitaire réel caractérisé avec l'accroissement simultané de la quantité réelle de production.

2.2.2.1 : Les écarts sur charges directes :

Cet écart est la différence entre le coût réel et le coût préétabli à la production réelle. De ce fait, il est expliqué uniquement par des variations de quantités ou de coûts. Il se décompose généralement en un écart sur matière et un écart sur main-d'œuvre (MOD).

2.2.2.1.1 : L'écart sur matières :

L'écart sur matières se divise en deux sous-écarts : le sous-écart sur quantités et le sous-écart sur coûts unitaires

■ Sous-Ecarts sur « DAP » :

Ammoniac

▪ Sous-écart sur coût $= (C.U.r - C.U.b) \times Q_r$
 $= (1288.54 - 1310.15) \times 31089.67$
 $= -0.67 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}$

▪ Sous-écart sur quantité $= (Q_r - Q.b) \times C.U.b$
 $= (31089.67 - 31422.51) \times 1310.15$
 $= -0.44 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}$

⇒ Ecart total = **-1.11 Millions MAD (FAVORABLE)**

■ Sous-Ecarts sur « Acide Sulfurique »

Soufre Solide

▪ Sous-écart sur coût $= (C.U.r - C.U.b) \times Q_r$
 $= (1050.80 - 1220.34) \times 97429.11$
 $= -16.52 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}$

▪ Sous-écart sur quantité $= (Q_r - Q.b) \times C.U.b$
 $= (97429.11 - 96770.93) \times 1220.34$
 $= 0.80 \text{ Millions MAD (DEFAVORABLE)}$

⇒ Ecart total = **-15.72 Millions MAD (FAVORABLE)**

■ Sous-Ecarts sur « Acide Phosphorique » :

Phosphate brut

▪ Sous-écart sur coût $= (C.U.r - C.U.b) \times Q_r$
 $= (860.13 - 940.55) \times 221518.09$
 $= -17.81 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}$

▪ Sous-écart sur quantité $= (Q_r - Q.b) \times C.U.b$
 $= (221518.09 - 224186.38) \times 940.55$
 $= -2.51 \text{ Millions MAD (FAVORABLE)}$

⇒ Ecart total = **-20.32 Millions MAD (FAVORABLE)**

Les écarts sur quantités proviennent essentiellement d'un défaut de qualité, de rebuts et déchets, ou d'une mauvaise définition des standards.

Les écarts sur coûts proviennent d'une variation de prix imprévue ou d'une mauvaise politique d'approvisionnement (rupture, approvisionnement en urgence, etc.).

L'écart sur coût des matières premières pourra être décomposé en :

- un sous-écart sur le coût d'achat des matières (responsabilité du service achats),
- un sous-écart sur quantités consommées (responsabilité de la production).

Dans le cas où l'analyse des écarts met en évidence une consommation anormalement élevée des matières premières, il conviendra d'en trouver la cause qui peut être dans notre cas :

- ☐ Mauvais réglage des machines entraînant un taux de perte supérieur aux prévisions,
- ☐ Mauvaise qualité de la matière fournie (taux de perte supérieur aux prévisions),
- ☐ Existence de vols,
- ☐ Erreur de prévision initiale.

Le tableau ci-dessous présente l'ensemble des écarts relatifs aux matières premières :

En Millions MAD	Effet coût	Effet quantité	Ecart total
Ammoniac	-0.67	-0.44	-1.11
Soufre solide	-16.52	0.8	-15.72
Phosphate brut	-17.81	-2.51	-20.32
Total	-35	-2.15	- 37.15

2.2.2.1.2 : L'écart sur main d'œuvre directe(MOD) :

Le principe est le même que pour l'écart sur matière mais la terminologie est souvent différente. En effet, le sous-écart sur coût est appelé « sous-écart sur taux horaire » et

le sous-écart sur quantité, exprimé en nombre d'heures, est appelé « sous-écart sur temps ».

■ Sous-Ecarts sur « DAP » :

$$\begin{aligned}
 \text{■ Sous-écart sur taux horaire} &= (\text{T.H. réel} - \text{T.H. budgété}) \times \text{Temps réel} \\
 &= (184.35 - 179.84) \times 1477 \\
 &= \mathbf{6661.27 \text{ MAD (DEFAVORABLE)}} \\
 \text{■ Sous-écart sur temps} &= (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{T.H. budgété} \\
 &= (1477 - 1606.14) \times 179.84 \\
 &= \mathbf{-23224.54 \text{ MAD (FAVORABLE)}} \\
 \Rightarrow \text{Ecart total} &= \mathbf{-16563.27 \text{ MAD (FAVORABLE)}}
 \end{aligned}$$

■ Sous-Ecarts sur « Acide Sulfurique » :

$$\begin{aligned}
 \text{■ Sous-écart sur taux horaire} &= (\text{T.H. réel} - \text{T.H. budgété}) \times \text{Temps réel} \\
 &= (180.60 - 177.13) \times 4236.84 \\
 &= \mathbf{14701.83 \text{ MAD (DEFAVORABLE)}} \\
 \text{■ Sous-écart sur temps} &= (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{T.H. budgété} \\
 &= (4236.84 - 4721.11) \times 177.13 \\
 &= \mathbf{-85778.74 \text{ MAD (FAVORABLE)}} \\
 \Rightarrow \text{Ecart total} &= \mathbf{-71076.91 \text{ MAD (FAVORABLE)}}
 \end{aligned}$$

■ Sous-Ecarts sur « Acide Phosphorique » :

$$\begin{aligned}
 \text{■ Sous-écart sur taux horaire} &= (\text{T.H. réel} - \text{T.H. budgété}) \times \text{Temps réel} \\
 &= (192.46 - 180.09) \times 9434.82 \\
 &= \mathbf{116708.72 \text{ MAD (DEFAVORABLE)}} \\
 \text{■ Sous-écart sur temps} &= (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{T.H. budgété} \\
 &= (9434.82 - 9052.46) \times 180.09 \\
 &= \mathbf{68859.21 \text{ MAD (DEFAVORABLE)}} \\
 \Rightarrow \text{Ecart total} &= \mathbf{-185567.93 \text{ MAD (FAVORABLE)}}
 \end{aligned}$$

- Les écarts sur temps (ou quantités) traduisent un problème de rendement ou de mauvaise utilisation de la main d'œuvre
- Les écarts sur taux (ou coûts) peuvent résulter de l'emploi d'heures supplémentaires ou d'une modification de la réglementation.

2.2.2.1.3 : Les écarts sur les autres charges directes :

Eléments (En Millions MAD)	Réalizations	Prévisions	Ecart		Qualification
			En volume	En (%)	
Utilités	18.34	22.96	-4.62	79.88%	Favorable
Frais Marketing	0.83	1.04	-0.21	79.81%	Favorable
Autres charges (Remises)	4.15	6.72	-2.57	61.76%	Favorable

Les écarts sur les autres charges directes sont considérés tous favorables.

Le montant réel des utilités est inférieur à celui budgété, d'où un écart favorable de 4.62 Millions MAD.

Les frais Marketing ont enregistré un écart favorable de 0.21 Millions MAD.

Enfin, les autres charges (remises) sont caractérisées de leur tour par un écart favorable de 2.57 Millions MAD.

2.2.2.2 : Les écarts sur charges indirectes : (Heures Machines)

Dans le budget d'un centre d'analyse, on trouve des charges variables et des charges fixes, une activité mesurée en nombre d'unités d'œuvre, et un rendement, à savoir un rapport entre activité et production.

Chaque sous-écart doit exprimer l'influence d'un des trois paramètres. C'est pourquoi, l'écart sur charges indirectes se décompose en un sous écart sur budget, un sous-écart sur activité et un sous-écart sur rendement.

2.2.2.2.1 : Ecart sur " DAP " :

Eléments	Coût réel		Coût budgété		Budget flexible		
	C.r	Q.r	C.b	Q.b	C.V.U.b	Q.r	C.F.b
	85	6267	82	6621.36	2187.5	6267	5906341.73
<p>▪ Sous-Ecart sur budget = $C.r \times Q.r - (C.V.U.b \times Q.r + C.F.b)$</p> <p style="text-align: center;">= $85 \times 6167 - (2187.5 \times 6167 + 5906341.73)$</p> <p style="text-align: center;">= -18.87 Millions MAD (FAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur activité = $(C.V.U.b \times Q.r + C.F.b) - C.b \times Qr$</p> <p style="text-align: center;">= $(2187.5 \times 6267 + 5906341.73) - 82 \times 6621.36$</p> <p style="text-align: center;">= 19.07 Millions MAD (DEFAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur rendement = $C.b \times Qr - C.b \times Qp$</p> <p style="text-align: center;">= $82 \times 6621.36 - 82 \times 6408.3$</p> <p style="text-align: center;">= 17470 MAD (DEFAVORABLE)</p>							
ECART TOTAL						217470 MAD (DEFAVORABLE)	

L'écart total est défavorable, il s'élève à 217470 MAD.

Le sous-écart sur budget est favorable (18.87 Millions), il valorise la baisse du prix des facteurs consommés. Pour mieux l'analyser, il faudrait le détail du coût réel.

Malheureusement ce sous-écart ne permet pas de compenser les deux autres sous-écarts, mais il a contribué à la baisse de l'écart total.

Par contre, le sous-écart sur activité est défavorable (19.07 Millions), à cause des charges fixes non absorbés.

Enfin, le sous-écart sur rendement est défavorable, et s'élève à 17470 MAD.

2.2.2.2.2 : Ecart sur " Acide Sulfurique "

Eléments	Coût réel		Coût budgété		Budget flexible		
	C.r	Q.r	C.b	Q.b	C.V.U.b	Q.r	C.F.b
	85	14208.33	82	13145.02	1188.5	14208.33	10228575.12
<p>▪ Sous-Ecart sur budget = $C.r \times Q.r - (C.V.U.b \times Q.r + C.F.b)$</p> <p style="text-align: center;">= $85 \times 14208.33 - (1188.5 \times 14208.33 + 10228575.12)$</p> <p style="text-align: center;">= -25.91 Millions MAD (FAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur activité = $(C.V.U.b \times Q.r + C.F.b) - C.b \times Q.r$</p> <p style="text-align: center;">= $(1188.5 \times 14208.33 + 10228575.12) - 82 \times 14208.33$</p> <p style="text-align: center;">= 25.95 Millions MAD (DEFAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur rendement = $C.b \times Q.r - C.b \times Q.p$</p> <p style="text-align: center;">= $82 \times 14208.33 - 82 \times 13740.49$</p> <p style="text-align: center;">= 38362.88 MAD (DEFAVORABLE)</p>							
ECART TOTAL						78362.88 MAD (DEFAVORABLE)	

L'écart total est défavorable, il s'élève à 78362.88 MAD.

Le sous-écart sur budget est favorable (25.91 Millions), il valorise la baisse du prix des facteurs consommés. Malheureusement ce sous-écart ne permet pas de compenser les deux autres sous-écarts, mais il a contribué à la baisse de l'écart total.

Par contre, le sous-écart sur activité est défavorable (25.95 Millions), à cause des charges fixes non absorbés.

Enfin, le sous-écart sur rendement est défavorable, et s'élève à 38362.88 MAD.

2.2.2.2.3 : Ecart sur " Acide Phosphorique " :

Eléments	Coût réel		Coût budgété		Budget flexible		
	C.r	Q.r	C.b	Q.b	C.V.U.b	Q.r	C.F.b
	85	14208.33	82	13145.02	1188.5	14208.33	10228575.12
<p>▪ Sous-Ecart sur budget = $C.r \times Q.r - (C.V.U.b \times Q.r + C.F.b)$</p> <p style="text-align: center;">= $85 \times 14208.33 - (1188.5 \times 14208.33 + 10228575.12)$</p> <p style="text-align: center;">= -25.91 Millions MAD (FAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur activité = $(C.V.U.b \times Q.r + C.F.b) - C.b \times Qr$</p> <p style="text-align: center;">= $(1188.5 \times 14208.33 + 10228575.12) - 82 \times 14208.33$</p> <p style="text-align: center;">= 25.95 Millions MAD (DEFAVORABLE)</p>							
<p>▪ Sous-Ecart sur rendement = $C.b \times Qr - C.b \times Qp$</p> <p style="text-align: center;">= $82 \times 14208.33 - 82 \times 13740.49$</p> <p style="text-align: center;">= 38362.88 MAD (DEFAVORABLE)</p>							
ECART TOTAL						78362.88 MAD (DEFAVORABLE)	

L'écart total est défavorable, il s'élève à 87971.12 MAD.

Le sous-écart sur budget est favorable (113.22 Millions), il valorise la baisse du prix des facteurs consommés. Malheureusement ce sous-écart ne permet pas de compenser les deux autres sous-écarts, mais il a contribué à la baisse de l'écart total.

Par contre, le sous-écart sur activité est défavorable (113.29 Millions), à cause des charges fixes non absorbés.

Enfin, le sous-écart sur rendement est défavorable, et s'élève à 17971.12 MAD

L'écart sur budget : c'est un écart sur coût. Il exprime la différence par rapport au budget non imputable au niveau d'activité. Il comprend une composante sur frais

variables mais aussi une composante sur frais fixes, qui correspond à l'écart de frais fixes non imputables à l'activité. Il est souvent difficile à analyser car composite.

L'écart sur activité : est un écart d'absorption des frais fixes. Il traduit la sur ou la sous activité du centre (par rapport à l'activité normale). On peut déterminer un coefficient d'imputation rationnelle des frais fixes.

L'écart sur rendement : c'est un écart de quantité. Il valorise au coût préétabli la productivité du centre par rapport aux prévisions. Un écart défavorable traduit une performance médiocre du centre.

2.2.2.3 : les écarts sur charges fixes et variables :

2.2.2.3.1 : Le compte d'exploitation différentiel :

Le compte d'exploitation différentiel peut être présenté comme suit : (A fin Mars 2013) :

Eléments En Millions MAD	Réalizations		Prévisions		Ecart
	Cumul à fin Mars	% C.A	Cumul à fin Mars	% C.A	
• Chiffres d'affaires	523.57		690.16		- 166.59
- DAP	73.83		93.80		-19.97
- H ₂ SO ₄	94.41		127.86		-33.45
- P ₂ O ₅	355.33		468.50		-113.17
• Coût variable	392.68	75%	524.52	76%	-131.84
• Marge sur CV	130.89	25%	165.64	24%	-34.75
• Charges fixes	47.12	9%	55.21	8%	-8.09
• Résultat Analytique	83.77	16%	110.42	16%	-26.65

L'écart sur coût variable atteint 131.84 Millions MAD (Favorable) , car les coûts variables prévus sont majorés par rapport aux réels.

Cependant, l'écart sur marge sur coût variable est favorable et égal à 34.75 Millions

MAD.

Les charges fixes réelles ont baissé par rapport aux charges fixes prévisionnelles, ce qui a engendré un écart favorable de 8.09 Millions MAD.

Enfin, le résultat analytique réel est inférieur au prévu, d'où un écart défavorable sur résultat analytique de 26.65 Millions MAD.

2.2.2.3.2 : Le seuil de rentabilité :

Le S.R est le niveau d'activité qui permet à l'entreprise de couvrir l'ensemble de ses charges (charges variables et charges fixes) et donc de réaliser un résultat sans bénéfice ni perte.

Tout chiffre d'affaire supérieur au S.R implique des bénéfices et dans le cas inverse de pertes.

$$\text{Seuil de rentabilité} = C.F * C.A / \text{Marge sur Coûts Variables}$$

En appliquant la formule ci-dessus, nous obtiendrons les résultats suivants : (En Millions MAD)

S.R réel	S.R prévisionnel
188.48	230.04

Recommandations

La confrontation des réalisations aux données budgétaires n'est pas un exercice trivial.

L'analyse des écarts est basée sur une technique précise, mettant en œuvre des conventions de calcul que le gestionnaire doit absolument connaître pour bâtir un diagnostic pertinent.

Nous présenterons quelques conseils qui doivent être respectés afin d'assurer une meilleur gestion budgétaire.

Le principe de décomposition des différences de résultats en sous-écarts doit être appliqué avec discernement, afin de mettre en évidence les paramètres d'origine, sur lesquels une action corrective pertinente pourra être menée.

L'attention du gestionnaire doit être portée sur un petit nombre d'écarts significatifs. Il faut donc éviter de produire des batteries complètes de calculs dépourvus d'intérêt pratique, qui éloigneront les managers de leurs objectifs prioritaires.

Bien entendu, la pertinence de l'analyse des écarts repose sur la fiabilité des budgets et des coûts standards qui en découlent.

L'analyse des écarts peut rapidement présenter un caractère ésotérique. Une approche pragmatique, ainsi qu'un accompagnement des responsables dans la recherche de l'origine des écarts, sont donc nécessaires pour tirer pleinement profit de cette méthode.

Afin d'éviter la reproduction des écarts défavorables, il est nécessaire de :

- ☐ Chercher le meilleur fournisseur pour éviter les frais excédentaires. Ainsi que les prix doivent être négociés en fonction des remises sur quantités.
- ☐ Revoir le système des prévisions.
- ☐ Maximiser le taux d'utilisation des machines.
- ☐ Eviter les stocks excédentaires.
- ☐ Intégrer le temps de changement de série au coût standard.
- ☐ Maitriser les coûts de main-d'œuvre.

- ☐ Eviter la surproduction.
- ☐ Etablir des promotions afin de récupérer les pertes de marge.
- ☐ Planifier des inventaires tournants pour détecter les écarts de stock et anticiper les corrections.
- ☐ S'approvisionner les quantités nécessaires.
- ☐ Veiller à l'absorption des charges fixes.

Conclusion

Le contrôle budgétaire paraît comme un outil incontournable de pilotage et d'amélioration. En effet, l'efficacité du contrôle budgétaire est très importante pour la réussite du système budgétaire. Ainsi, ce système doit être conçu pour détecter au moment opportun les défaillances qui nécessitent des actions correctives en vue d'atteindre les objectifs visés.

La maîtrise des coûts par l'entreprise aide cette dernière à prendre les décisions optimales pour sa bonne marche. L'entreprise doit donc maîtriser les charges qu'elle engage et les produits qu'elle encaisse tout au long de son activité.

Au terme de ce rapport, nous pouvons dire que notre stage de fin de semestre nous a permis d'approcher de près le rôle et l'importance de la gestion budgétaire au sein de Maroc Phosphore. En effet comme nous avons pu le constater au cours du stage, le système budgétaire est un système de gestion prévisionnelle à moyen et long terme, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire à court terme. Au centre de cette question se trouve naturellement le problème d'élaboration des budgets prévisionnels car la pertinence ou non de l'élaboration de ces prévisions sera à l'origine des écarts favorables ou défavorables.

Ces écarts sont définis comme étant une différence entre une prévision et une réalisation. La prévision, qui s'effectue au moment du budget prend en compte une norme à atteindre. L'analyse des écarts est un travail complexe, il s'agit pour le gestionnaire de faire ressortir les écarts les plus significatifs, afin de détecter les origines.

Tout d'abord nous avons fait une étude documentaire du thème, de la généralité jusqu'aux outils du contrôle budgétaire, afin de mieux appréhender notre mission, et pour se doter de moyen conceptuels nécessaire pour notre mission. Nous avons ensuite analysé le système budgétaire actuel de Maroc Phosphore.

Enfin, nous avons calculé les écarts rétrospectifs en détectant leurs causes, avec la proposition des actions correctives.

Ce travail effectué durant ce stage nous aura donc permis de répondre à notre problématique :

« Comment Maroc Phosphore parvient-elle à gérer son budget ? »

Quelles sont les spécificités des étapes de son processus de gestion budgétaire ?

Quels jugements peut-on porter sur les écarts budgétaires ?

Pour conclure, nous pouvons dire que notre stage de deux mois a été très bénéfique à cet égard. Il nous a permis d'accroître nos connaissances en matière d'élaboration du processus de gestion budgétaire, de mesure de la performance, de calcul et d'analyse des écarts. Ce stage nous a également permis de découvrir de nouvelles techniques spécifiquement utilisées par le service Performances Économiques rattaché au département Contrôle de Gestion du site Jorf Lasfar.

Bibliographie et Webographie

- BARATAY (Christelle), MONACO (Laurence), Les « CARRES DCG 11 -Contrôle de gestion », Gualino, 2013.
- BOUQUIN (Henri), *La maitrise des budgets dans l'entreprise*, EDICEF, 1992, 223 pages.
- DIDIER (Leclère) , *L'essentiel de la gestion budgétaire* , Eyrolles , 2012 , 172 pages.
- GRANDGUILLLOT (Beatrice & Francis), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 4 ème édition, Gualino Eds, 2013.
- HORNGREN (Charles), SRIKANT (Datar), FOSTER (George) et BHIMANI (Alnoor), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* , 4Eme édition, Pearson Education, 2009.
- MENDOZA (Carla), GAUVIN (Eric), DELMOND (Marie-Hélène), DOBLER (Philippe), MALLERET (Véronique) et ZILBERBERG (Emmanuel) ,*Coûts et Décisions* 3Eme édition, Gualino, 2009.
- www.ocpgroup.ma
- www.yakdcours.franceserv.com
- www.e-tahero.net/ma/gestion-budgetaire.html
- www.extpdf.com/cours-gratuit-de-gestion-budgetaire-pdf.html
- www.compufc.com/pdf/fr/Controle_budgetaire.pdf
- www.licp.fr/site/images/stories/pdf/.../p8_9_chap7

Sigles et Abréviations

MP	Maroc Phosphore
IDJ	Industrie Jorf Lasfar
CIJ	Chemical Industry Jorf Lasfar
EMAPHOS	Euro Maroc Phosphore
IMACID	Indo Maroc Phosphore
PMP	Pakistan Maroc phosphore
P2O5	Acide Phosphorique
DAP	Di Ammonium Phosphate
MAP	Mono Ammonium Phosphate
ACP	Acide Phosphorique marchand
APP	Acide Phosphorique Purifié
ASP	Ammonium Sulfo-phosphate
IDJ	Pôle Industriel Jorf-Lasfar
FIG/CJ	Finance Gestion /contrôle de Gestion Jorf-Lasfar
FIG/CJ/R	Service Pilotage/reporting
FIG/CJ/I	Service Infrastructure, Fonctions supports et Relations JV
FIG/CJ/P	Service Production
FIG/CJ/C	CAPEX/Project
INV>	Investissements et Gros Travaux
SMQ	Système de Management de la Qualité
ACP	Acide Phosphorique de base
APP	Acide Phosphorique Purifié
CAPEX	Dépenses d'investissement de capital
CG	Contrôle de Gestion

Table des matières

DEDICACES.....	3
REMERCIEMENTS.....	4
SOMMAIRE	5
INTRODUCTION	6
PARTIE 1 : CADRE DE L'ETUDE OCP S.A.....	9
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU CADRE DU STAGE.....	10
1.1-Le groupe O.C.P et l'entité Maroc Phosphore III et IV.....	10
1.1.1 Le groupe OCP :	10
1.1.2 L'entité Maroc phosphore III et IV :	11
1.2 : Service Contrôle de Gestion (FIG) :	12
1.2.1 : Organisation et missions :	12
1.2.1.1 : Identification :	12
1.2.1.2 : Effectif et Organigramme : (cf : Annexe 2)	12
1.2.1.3. Mission et synthèse des attributions :	12
1.2.1.4 : Détails des attributions et affectation des tâches :	13
1.2.1.4 : Service CDG Infrastructure, Fonctions Supports et Relations JV (FIG/CJ/I)	15
1.2.2 : Aperçu sur la procédure budgétaire appliquée :	15
1.2.2.1 : La préparation des éléments de base nécessaires à la budgétisation :	16
1.2.2.2 : La programmation du processus de budgétisation avec définition des moyens et du temps nécessaires à sa mise en œuvre :	17
1.2.2.3. Les étapes du processus budgétaire au sein de Maroc Phosphore III-IV :	19
CHAPITRE 2 : LA PROCEDURE BUDGETAIRE ET LE CONTROLE BUDGETAIRE.....	20
2.1 : La procédure budgétaire :	20
2.1.1 : La gestion budgétaire:.....	20
2.1.1.1 : Le budget comme instrument de contrôle de gestion :	20
2.1.1.2 : Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision :	21
2.1.1.3 : Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits :	22
2.1.2 : La procédure budgétaire:	22
2.1.2.1 : Les plans :	23
2.1.2.2 : Les programmes :	23
2.1.2.3 : Les budgets :	23
2.1.3 : Les phases du processus de budgétisation:.....	25
2.1.3.1 : Phase 1 :	25
2.1.3.2 : Phase 2 :	26
2.1.3.3 : Phase 3 :	27
2.1.3.4 : Phase 4 :	28

2.1.3.5 : Phase 5 et suivantes :	28
2.1.4 : L'établissement des budgets :	29
2.1.5 : Les budgets commerciaux :	30
2.1.5.1 : Le budget des ventes :	30
2.1.5.1.1 : Les outils de prévision des ventes :	30
Les méthodes fondées sur une extrapolation des tendances passées :	30
Autres outils de prévision :	32
2.1.5.1.2 : L'élaboration du budget des ventes :	33
2.1.5.2 : Le budget des frais commerciaux :	33
2.1.5.2.1 : La distinction entre les frais de structure et les frais opérationnels :	34
2.1.5.2.2 : Les difficultés d'application :	35
2.1.6. Les budgets de production :	35
2.1.6.1 : Le programme de production selon la programmation linéaire :	36
2.1.6.2 : Le budget de production :	37
2.1.7. Le budget des approvisionnements :	38
2.1.7.1 : Le processus de budgétisation des approvisionnements :	38
2.1.7.1.1 : La méthode ABC :	39
2.1.7.1.2 Le modèle de WILSON :	40
2.1.7.1.3 Les coûts liés aux stocks :	40
2.1.7.2 Le programme des approvisionnements :	41
2.1.7.2.1. La méthode à période constantes (méthode P) :	42
2.1.7.2.2 : La méthode à quantités constantes (méthode Q) :	43
2.1.7.3 : La budgétisation proprement dite des approvisionnements :	43
2.1.7.3.1. Le budget des achats :	43
2.1.7.3.2. Le budget des frais d'approvisionnement :	44
2.1.7.3.2 Le budget des investissements :	44
2.1.7.3.3. Le budget de trésorerie :	45
2.1.7.3.4 : Le budget des encaissements :	46
2.1.7.3.5 : Le budget annexe de la TVA :	47
2.1.7.3.6 : Le budget des décaissements :	47
2.1.7.3.7. Le budget général de trésorerie :	48
2.2 : Le contrôle budgétaire en tant qu'outil de pilotage de la performance de l'entreprise :	49
2.2.1 : Calcul des écarts :	49
2.2.2 : Les causes des écarts :	50
2.2.3 : La décomposition des écarts :	50
2.2.4 : Les écarts sur résultat et sur chiffre d'affaires :	51
2.2.4.1 : Décomposition de l'écart sur résultat :	51
2.2.4.2 : Ecart sur chiffre d'affaires :	51
2.2.4.2.1 : Décomposition en deux sous-écarts :	52
2.2.4.2.2. Décomposition en trois sous-écarts : (Analyse produit par produit) :	52
2.3 : Les écarts de marge sur coûts préétablis :	53

2.3.1 : Décomposition de l'écart sur résultat :	53
2.3.2 : L'écart de marge sur coûts préétablis :	54
2.3.2.1. Décomposition en deux sous-écarts :	55
2.3.2.2. Décomposition en trois sous-écarts : (Analyse produit par produit)	55
2.4 : Les écarts sur coûts directs et indirects :	56
2.4.1. L'écart sur charges directes :	56
2.4.1.1. L'écart sur matières :	56
2.4.1.2. L'écart sur main d'œuvre directe (MOD) :	57
2.4.2. Les écarts sur charges indirectes :	57
2.4.2.1. Principes :	57
2.4.2.2. Le budget flexible :	58
2.4.2.3. Les sous-écarts :	58

PARTIE 2 : ANALYSE CRITIQUE DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE

AU SEIN DE L'OCP S.A - SITE

JORF LASFAR -

59

METHODOLOGIE DE RECHERCHE ADOPTEE	60
CHAPITRE 1 : L'ANALYSE DU PROCESSUS BUDGETAIRE AU SEIN DE L'OCP S.A.	60
1.1. L'examen détaillé de la procédure budgétaire au sein de Maroc Phosphore :	60
1.1.1. Elaboration du budget :	61
1.1.1.1. Calendrier d'élaboration du budget :	61
1.1.1.2. Description des étapes d'élaboration du Budget :	61
1.1.1.2.1. Note de cadrage :	61
Objectif :	61
Documents d'entrée :	61
Responsable du processus :	62
Déroulement du processus et contrôles associés :	62
Documents de sortie :	62
1.1.1.2.2. Elaboration du budget par les entités opérationnelles et fonctionnelles :	63
Objectif :	63
Documents d'entrée :	63
Responsables du processus :	63
Déroulement du processus et contrôles associés :	63
1.1.1.2.3. Examen des budgets préalablement à leur présentation à la Direction Générale :	64
Objectif :	64
Documents d'entrée :	64
Responsable du processus :	64
Déroulement du processus :	64
1.2 : L'approbation, le contrôle et le suivi budgétaire :	65
1.2.1 : L'approbation du budget par la direction générale :	65
1.2.2 : Le contrôle Budgétaire :	65
1.2.2.1 : Modalités du contrôle Budgétaire :	66

1.2.2.1.1 : Contrôle budgétaire du budget d'investissement et de gros travaux :	66
1.2.2.1.2 : Contrôle budgétaire du budget des autres charges Externes :	66
1.2.2.1.3 : Contrôle budgétaire du budget des autres postes du budget de fonctionnement :	66
1.2.3 : Le suivi budgétaire :	67
1.2.3.1 : Définition et responsabilités :	67
1.2.3.2 : Processus de suivi budgétaire :	67
1.2.3.2.1 : Fréquence :	67
1.2.3.2.2 : Modalités et suivi :	67
1.2.3.3. Suivi budgétaire des investissements :	68
1.2.3.4 : Prévion de clôture :	68
1.2.3.4.1 : Calendrier	68
1.2.3.4.2 : Processus :	69
Objectif :	69
Documents d'entrée :	69
Responsables :	69
Contrôle :	69
Documents de sortie :	69
CHAPITRE 2 : LA PRATIQUE DU CONTROLE BUDGETAIRE : CALCUL ET ANALYSE DES ECARTS	70
2.1 : <i>Ecart sur résultat et sur chiffre d'affaires</i> :	70
2.1.1 : Ecart sur Résultats :	70
2.1.1.1 : Le résultat d'exploitation	70
2.1.1.2 : Les autres revenus et la variation des stocks :	71
2.1.2 : Les Ecart sur Chiffres d'affaires :	71
2.1.2.1 : Analyse des écarts globaux :	73
2.1.2.2 : Sous-Ecart sur quantités :	74
2.2 : <i>Les Ecart sur marge et coût de production</i> :	75
2.2.1 : Les écarts sur marge :	75
2.2.1.1 : Analyse des écarts sur marge :	77
2.2.1.2 : Sous-Ecart sur quantités :	78
2.2.2 : Les Ecart sur cout de production :	79
2.2.2.1 : Les écarts sur charges directes :	79
2.2.2.1.1 : L'écart sur matières :	80
2.2.2.1.2 : L'écart sur main d'œuvre directe(MOD) :	81
2.2.2.1.3 : Les écarts sur les autres charges directes :	83
2.2.2.2 : Les écarts sur charges indirectes : (Heures Machines) :	83
2.2.2.2.1 : Ecart sur " DAP " :	84
2.2.2.2.2 : Ecart sur " Acide Sulfurique " :	85
2.2.2.2.3 : Ecart sur " Acide Phosphorique " :	86
2.2.2.3 : les écarts sur charges fixes et variables :	87
2.2.2.3.1 : Le compte d'exploitation différentiel :	87
2.2.2.3.2 : Le seuil de rentabilité :	88

RECOMMANDATIONS	89
CONCLUSION	91
BIBLIOGRAPHIE ET WEBOGRAPHIE	93
SIGLES ET ABREVIATIONS	94
TABLE DES MATIERES	95
ANNEXES	100

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme de l'OCP S.A



Annexe 2 : Le Calendrier Budgétaire

Action	Entité Responsable	Mois	Juillet					Août					Septembre				Octobre				Novembre				Décembre					
		Semaines	27	28	29	30	31	31	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Elaboration du Pré-Programme de production et de vente	DG/SDG																													
Demande des hypothèses budgétaires aux entités support (siège, ST, ...)	PF																													
Elaboration des hypothèses budgétaires	DG/HCIG, DRH, DC, PL, CIR, PF et ST																													
Collecte et examen des hypothèses budgétaires recueillies au vue des orientations stratégiques, du pré-programme de production et de vente et des performances antérieures	PF																													
Elaboration et diffusion de la note de cadrage budgétaire	PF																													
Elaboration des budgets RH, de fonctionnement et d'investissement	Tous les centres de responsabilité																													
Centralisation et examen des budgets	PF																													
Présentation et revue des budgets aux niveau des contrôleurs de gestion	PF et les centres de responsabilité																													
Réunion de présentation au niveau Pôles des budgets par les centres de responsabilité	PF et les centres de responsabilité																													
Ajustements des budgets le cas échéant	Tous les centres de responsabilité																													
Revue finale et soumission pour approbation au DG	PF																													
Approbation	DG																													
Constitution et diffusion du fascicule budgétaire auprès des centres de responsabilité	PF																													
Validation du budget dans le système d'information	PF																													

A

Annexe 3 : Schéma du processus d'élaboration du budget

