

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA.
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION.



Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du Diplôme de Master en
Sciences de gestion.

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

Thème

**Le rôle de la gestion budgétaire dans la performance de
l'entreprise**

Cas : Générale Emballage

Réalisé par :

- BOUATBA Meghnia
- HANI Lamia

Encadré par :

M^{me} : TRAKI Dalila

Promotion 2019/2020

Remerciements

*Je remercie tout d'abord DIEU tout puissant de m'avoir
Donner le courage et la volonté pour élaborer ce modeste travail.*

*Nous tenons à remercier dans le premier temps, la société
Spa GENERAL EMBALLAGE pour avoir assuré la formation. En
restant reconnaissant tout au long de notre vie.*

*Nous tenons également, à remercier nos parents pour leur
contribution, leur soutien et leur patience. Sans oublier d'exprimer
notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intimes
pour leur encouragement pour la réalisation de cette modeste
recherche.*

*Je tiens à exprimer mes remerciements les plus
distingués à ma promotrice Mme TRAKI de m'avoir
fait l'honneur d'assurer l'encadrement de mon travail. et pour son
soutien et son suivi, et sa disponibilité tout au long de la réalisation
de ce travail.*

*Nous remercions tout personnel de la société Spa GENERAL
EMBALLAGE, en particulier nait maamar zahir et challal hamza.*

*Nous remercions également l'ensemble des membres du jury, qui
ont accepté d'examiner et de juger ce travail.*

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents que j'aimerai a tout jamais, qui m'ont soutenu pendant tout mon cycle d'étude, et je les remercie d'autant que je ne remercie personne, à leurs aide, à leurs orientations et leurs conseils durant mes études et dans ma vie, et sans eux je ne serais pas arrivé jusqu'au là.

A mes adorables sœurs : Sabrina et Rachida

A mon adorable frère : Said.

A mes adorables neveux : Aymen et Dania.

A tous mes cousins (es), tous mes oncles et tontes, petits (es) et grands (es) sans exception.

A tous mes amis : Sana, Amel, Katia, Naima, Meghnia et Lyes.

A toute la famille HANI

A toute personne qui m'a soutenu de près ou de loin.

Lamia

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A ma très chère et honorable mère

*Affable, honorable, aimable : Tu représentes pour moi
le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et
l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager et de
prier pour moi*

*A mon cher père, qui assure ma sécurité et m'a soutenu depuis mon
enfance.*

A mes chers sœurs rezkia, camelia et nihad

A mes adorables tentes et à mes chers oncles

A ma cousine : lilia.

A ma chère grande mère et toute la famille Bouatba

A mes chers amis : manel, lamia, amel, nouara et loucif.

A toute personne qui m'a soutenu de près ou de loin.

A toutes la promotion CA 2019-2020.

Meghnia

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

La liste des abréviations

Introduction Générale01

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Section 01 : Notion de base sur contrôle de gestion.....04

Section 02 : L'organisation de la fonction de contrôle de gestion.....09

Section 03 : Les outils de contrôle de gestion.....12

Chapitre II: La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Section 01 : Notion de base sur la gestion budgétaire.....43

Section 02 : Le contrôle budgétaire.....68

Section 03 : Généralité sur la performance.....86

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil "GE".....97

Section 02 : La contribution de la gestion budgétaire au sein " GE ".....106

Section 03 : Analyse des ratios de performance.....134

Conclusion générale137

Références bibliographiques.....139

Annexe.....143

Liste des tableaux, des Figures et des schémas.....150

Table des matières.....154

Liste des abréviations

A.B.C: Activity Based Costing.

A.B.M: Activity Based Management.

C.D.G : Contrôle de gestion.

C.G : Comptabilité générale.

CA: chiffre d'affaires.

CAE : comptabilité analytique d'exploitation.

CAM : la Coopération Industrielle Américaine

CAN : chiffre d'affaires net.

CMP : coût matières prévu.

CMR : coût matières réel.

CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié

CSR : Coefficient Saisonnier Rectifié.

CUP : Coût Unitaire Prévu

D.A : Dinar algérien

DCT : Dette à Court Terme

E/CAN : écart sur chiffre d'affaire net.

E/CM : écart sur coût matières.

E/CU : écart sur coût unitaire.

E/MCM : écart sur marge sur coût matières.

E/MU : écart sur marge unitaire.

E/P : écart sur prix.

E/Q : écart sur quantité.

E/Vol : écart sur volume.

EVA : Economic Value Added

GE : GENERAL EMBALLAGE

HT : Hors Taxes

I.R.F.F : imputation rationnelle des frais fixe.

M.M.C : moyenne mobile centrés.

MCMP : marge sur coût matières prévu.

MCMR : marge sur coût matières réel.

MUP : marge unitaire prévue.

MUR : marge unitaire réelle.

O.S.T : organisation scientifique du travail.

P.C.G : Plan comptable général

PUP : prix unitaire prévu.

PUR : prix unitaire réel.

QM : Quantité moyenne

QP : quantité prévue.

QR : quantité réelle.

R : Ratios

ROI : Retourne of investissement

ROE : Retourne of Equity

SCF : système comptable financier

SPA : Société Par Action.

TCSNR : Total des Coefficients Saisonniers Non Rectifiés.

TVA : taxe sur valeur ajoutée.

VA : Valeur Ajustée

VD : Valeur Disponible

VR : Valeur Réalisable

VO : Valeur Observée

Vol : Volume.

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une organisation complexe qui peut se définir et s'analyser de différentes manières: à travers son activité, sa taille et son statut juridique. Elle est un système qui survie dans un espace économique turbulent et concurrentiel.

La complexité de la structure de l'entreprise, la spécificité de son activité ainsi que les mutations imposées par l'environnement est confronté ceci est possible à travers des contraintes qui obligent cette dernière à maîtriser sa gestion par le suivi de l'information en mettant à disposition un système permettant de maintenir sa trajectoire tracée pour atteindre les objectifs fixés d'où la nécessité de recourir à la fonction dite «Contrôle de gestion». Donc, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. Pour remplir sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tels que la comptabilité analytique qui est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice, le tableau de bord qui est un outil qui répond aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives, et la gestion budgétaire.

En effet, la gestion budgétaire qui est le procédé de contrôle de gestion le plus pratiqué, et qui est un dispositif de la comptabilité de gestion qui consiste à piloter l'entreprise à travers des budgets, elle se définit comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, elle a comme instrument le budget. Elle est fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issue du plan stratégique défini par la Direction.

La gestion budgétaire est reliée à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour déterminer des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés. Cette vision, un peu réductrice de la gestion budgétaire, correspond dans la réalité aux tâches effectivement remplies par les contrôleurs de gestion.

Suite à toutes ces considérations, il y'a donc bien des raisons de consacrer une attention Particulière à la gestion budgétaire car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une entreprise. Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est :

La gestion budgétaire contribue-t-elle à l'amélioration de la performance des entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE ?

Introduction générale

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

- ❖ En quoi consiste la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
- ❖ Quels sont les étapes et le rôle du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise GENERALE EMBALLAGE ?
- ❖ Qu'est-ce que la performance ? Et comment se mesure-t-elle ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons essayer d'éclairer l'acheminement par les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : La gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.

Hypothèse 2 : Le contrôle budgétaire joue un rôle important qui se traduit par la comparaison des résultats aux objectifs fixés et cela à travers l'analyse des écarts des coûts.

Hypothèse 3 : Le contrôle de gestion est le processus qui assure cette performance grâce à une bonne exploitation des résultats obtenus lors de la gestion budgétaire. De ce fait, on déduit que la gestion budgétaire contribue à la performance de l'entreprise.

La démarche méthodologique suivie pour la réalisation de ce travail s'articule sur deux axes: D'une part la recherche documentaire a permis de comprendre les différentes notions et étapes à suivre pour comprendre les notions de contrôle de gestion et de la gestion budgétaire. Et parmi les sources documentaire en trouve des ouvrages, des articles scientifiques, et aussi des mémoires très documentés en matière de contrôle budgétaire. Et d'autre part, l'enquête de terrain, nous permet de suivre et de comprendre le système de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise " GENERALE EMBALLAGE", et aussi de collecter les données et les informations nécessaires pour la réalisation de notre travail de recherche. Dans ce travail, nous essayerons de répondre à ces différentes questions, selon l'enchaînement et la cohérence du plan du travail et selon la documentation dont nous disposons.

Pour mener bien et éclairer notre étude, nous avons jugé utile de diviser notre plan de travail en trois chapitres : le premier chapitre, intitulé « la généralité sur le contrôle de gestion», qui porte sur trois sections, la première sur les notions de base de contrôle de gestion, et la deuxième section portera sur l'organisations de la fonction de contrôle de gestion et ensuite, nous

Introduction générale

développons dans la dernière section est consacrée sur les différents outils de contrôle de gestion. Le deuxième chapitre, intitulé «la gestion budgétaire et la performance dans les entreprises», dans ce chapitre, nous allons développer les différents concepts et notions de base sur la gestion budgétaire et le budget et ensuite, la seconde sera consacrée au contrôle budgétaire, en fin, la troisième section traitera de la généralité sur la performance d'une entreprise. Et en fin, le troisième chapitre, qui est consacré pour «l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "GENERALE EMBALLAGE" », ce chapitre permet d'appliquer les développements théoriques précédents, et analyse les résultats de cette étude.

Chapitre I :
Généralités sur le contrôle de
gestion

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une mission qui vise à gérer le comportement des différents services au sien de l'entreprise en définissant des objectifs, en mettant en place des moyens et compare les résultats.

Dans le but de bien éclairer la fonction de contrôle de gestion il sera nécessaire dans ce chapitre de traiter quelques définitions proposées sur cette notion et de voir leurs importance au niveau de l'entreprise.

Nous allons décomposer ce chapitre en trois section, la premier sera consacré sur les notions de base sur contrôle de gestion, la deuxième section sur l'organisations de la fonction de contrôle de gestion au sien de l'organisation et la dernière sur les différents outils de control de gestion.

Section I : Les notions de base sur le contrôle de gestion

1. L'apparition du contrôle de gestion

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie vers 3300 avant JC, pour aider à la gestion des terres et des troupeaux pour contrôlé les relations économiques, une comptabilité a été élaboré, ainsi serait née la première présentation écrites des nombres.la gestion.la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociable et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maitrisée.

Si des prémices de comptabilités des couts sont observables dans les manufactures textiles italiennes aux XV siècles et chez un imprimeur français au XVI siècle, il est claire que les besoins de mesure et de control des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement a grandes échelles à la fin du XIX siècles, avec la constitution des grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

De point de vue historique, il parait nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des couts et celle du control des activités

1.1. L'historique des couts

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique. Il est possible de repérer son apparition dès le XVe siècle :

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- La technique comptable d'élaboration de coûts est formalisée par un moine vénitien Luca Pacioli en 1494.
- Des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mines d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Anvers vers 1570 essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce ne sont que des essais ponctuels.
- La diffusion des pratiques et des formalisations (pas nécessairement corrélées) sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira en s'amplifiant.

Dans l'histoire de la comptabilité, il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs de coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail¹. Bertrand Gille parle de « socialisation de la technique » ; ainsi donc, au-delà d'un processus technique, le calcul et l'analyse des coûts comportent des aspects économiques, organisationnels, sociaux, juridiques, et donc transmettent une vision transversale et pluridisciplinaire des entreprises².

*plusieurs étapes apparaissent avec une évolution du vocabulaire³ :

- ❖ D'abord c'est la **comptabilité industrielle** qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tout le XIXe siècle (même si des formalisations n'apparaissent en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870). Elle consiste à mesurer les coûts des flux internes à l'organisation, c'est-à-dire les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec des ouvriers. Elle doit permettre au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres Industriels.
- ❖ Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités.

¹Chatfield, history of accounting .the dryden press, 1974, p04

²B. Gille ,histoire des technique ,la plede, gallimard, 1978, p 04

³C. Alazard, S. Separi, control de gestion, Edition France lefbvre, paris, 2005, p05.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- ❖ La **comptabilité devient analytique d'exploitation** afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.
- ❖ À l'heure actuelle, le terme **comptabilité de gestion** permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

1.2. L'histoire du contrôle

⁴Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.

- Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement **l'activité de production** mais ne s'appelle pas encore ainsi.

-Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de **contrôle budgétaire**.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

-Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le **contrôle de gestion** une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

-Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

*un processus de **planification**, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme.

*dans une **structure hiérarchique** découpée verticalement en centres de responsabilité.

⁴C.Alazard, S.Separi, control de gestion, Edition France lefbvre, paris, 2005, p05

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

*avec un système de pilotage par le **couple objectifs-moyens** (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur **quatre principes** :

- stabilité dans le temps ;
- information parfaite des dirigeants ;
- recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

2. Définition de contrôle de gestion

De nombreuses définitions ont été données au contrôle de gestion, on distingue :

Anthony définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « Le **contrôle de gestion** est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »⁵

Pour A. Burlaud et C.Simon : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession, et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁶

En fin selon KHEMAKHEM : « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une immobilisation efficace et permanente et des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs »⁷

3. Objectif de control de gestion

⁵ Anthony, Deaden, 1976, cité in : le Duff R, P 194

⁶ A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », éditions la découverte, collection repère n°227,1997

⁷ KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 2001.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion sont commune dans toutes les entreprises quels que soient leurs secteurs d'activités et leurs tailles .on distingue :

- Le choix des stratégies et des politiques accomplies et laide a la prise de décisions ;
- La mise de surveillance des différents moyens de l'entreprise (financières –matérielles et humaines) ;
- Tracer des objectifs et stimuler des normes pour les atteindre, la vérification des résultats ;
- le contrôle de gestion repose sur une modélisation, généralement implicite, de l'entreprise qui relie, par la médiation d'un ensemble de dispositifs, ses choix stratégiques, les comportements individuels et les résultats, il vise ainsi à rendre visible l'activité des uns et des autres.

4. Le rôle de contrôle de gestion

Le rôle de contrôle de gestion évolue en fonction de la gestion de l'entreprise et de son Environnement en élargissant son champ d'action, et peut se traduisent par deux optiques différents :

4.1. Le rôle classique :

Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou De maitrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes⁸ :

- ✓ Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets ;
- ✓ Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord ;
- ✓ effectuer des analyses économiques dans le but d'améliorer la rentabilité de
- ✓ l'organisation ;
- ✓ Coordination et liaison avec les autres services.

4.2. Le rôle rénové :

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Dans ce concept, les Rôles du contrôleur de gestion se développent de plus vers le conseil. En outre, de la Planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information Financière, et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit :

- ✓ Démarche dynamique permanente d'amélioration d'accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences ;

⁸ Claude Alazard, contrôle de gestion, Edition France Lefebvre ,paris 2010,p28

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- ✓ Amélioration des systèmes d'information et des outils de la prise de décisions ;
- ✓ Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet ;
- ✓ La mise en place les outils de pilotage dont la fonction est le permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance.

Section II : L'organisation de la fonction de contrôle de gestion

1. L'organisation de la fonction de contrôle de gestion

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner le rôle contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôle de gestion et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles :

➤ **Directeur général :**

C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et Donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de Son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;

➤ **Directeur financier :**

Cette position illustre une certaine dépendance de la fonction de contrôle de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...) ;

➤ **Autres directions :**

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs. Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

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

2. Le processus de contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management:

- **phase de prévision** : cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;
- **phase d'exécution** : cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;
- **phase d'évaluation** : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;
- **phase d'apprentissage** : cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

3. Les différents niveaux de control

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois niveaux⁹ :

⁹ GAUTIER F.; PEZET A., «Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

3.1. Le contrôle stratégique :

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique. Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie »¹⁰. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

3.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année.

Le but principal du système est de faciliter la coordination entre :

- ➔ Les individus dont le but personnel ne converge pas avec ceux de l'entreprise ;
- ➔ Les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

3.3. Le contrôle opérationnel

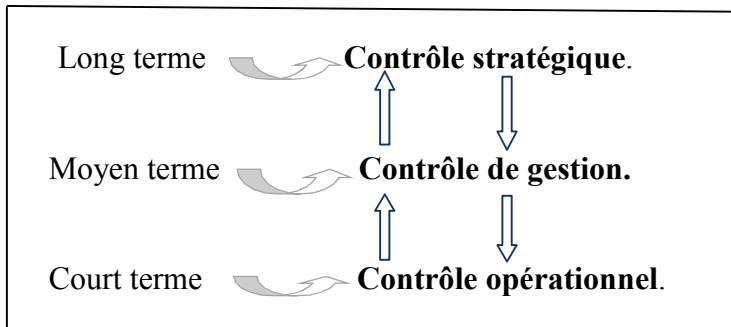
Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mise en œuvre conformément aux finalités confiées.

Ces trois grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève cruciale. De point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

¹⁰ BATAJ J.; ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005, p.119

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Schéma n°01 : Les différents types du contrôle.



Source : Alazard C, SIPARI S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 9.

Section III : les outils de contrôle de gestion

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage son avenir et assure sa pérennité, elle doit mettre en cause des pratiques, procédure et document qui implique la mise en œuvre des moyens et outils d'aide à la décision dans le but d'exercer ses différentes missions. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, collecte et traitement de l'information.

1. La comptabilité générale : est un outil de gestion au niveau de direction qui représente la situation de l'entreprise. Et aussi considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.

1.1. Définition

Nous retiendrons ici la définition donnée par le plan comptable général : « la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture »¹¹. D'après cette définition on peut déterminer l'objet de la comptabilité.

1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- Définir le résultat périodique de l'entreprise;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise;
- Valoriser les inventaires (bilan).

¹¹ Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, P. 12.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale tel que :

- La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire.
- La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global.
- La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même.

La comptabilité générale fournit un résultat globale annuel, connu souvent plusieurs semaine après la clôture de l'exercice, c'est à partir de ses données que l'on alimente la comptabilité analytique.

2. Comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une technique nécessaire à la mise en œuvre du contrôle de gestion, et comme outil d'aide à la prise de décision, elle est fondée sur l'analyse des coûts dans le but d'orienter les prises de décision de l'entreprise.

2.1. Définition de comptabilité analytique

- ❖ « La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performances et de non- performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision »¹².
- ❖ « La comptabilité de gestion est souvent nécessaire pour analyser la performance économique de l'entreprise et aider cette dernière à la prendre les meilleures décisions. Elle permet d'analyser les flux internes de l'entreprise et donc de déterminer des couts et des résultats, par produits, par activités...etc. par différence entre un chiffre d'affaire et un coût de revient »¹³.
- ❖ « la comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies »¹⁴.

¹²LAUZEL. P « Comptabilité analytique » SIREY, Paris, 1971, p 384.

¹³BENSIMHON.L, TORSET.C, « Management et CG », DUNOD, 3^{eme}Edition, 2013

¹⁴DUBRULLE.L, JOURDAIN. D « Comptabilité analytique de gestion et contrôle des coûts », DUNOD, 1994.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Tableau n°01 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financière (monétaire)	Information technique et économique
Destine aux actionnaires et aux directeurs (tiers)	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptable, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente

Source : Guerdj N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 132.

2.2. Objectif de la comptabilité analytique

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière, le premier objectif c'est pour aider à prendre les décisions de l'entreprise, et déterminer sa rentabilité à travers des différentes manières de calculs¹⁵.

Elle a pour objectifs de :

- Connaitre les coûts des matières et produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise.
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités.
- Expliquer les résultats par secteur d'activité en calculant les coûts complets des produits pour les comparer à leur prix de vente ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise (les productions immobilisées et les stocks) ;
- Etablir des prévisions qui, comparées aux réalisations, mettront en évidence les écarts significatifs ;
- Suivre la situation permanente des stocks (inventaire permanente) ;
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décisions.

¹⁵GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », GUALINO, 6^{ème}Edition, 2014, p15.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- Aider les managers à prendre des décisions, exemples : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique...etc. la comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.
- Aide l'entreprise pour une exploitation rationnelle de ses ressources et pour réaliser une coordination et compatibilité entre ses ressources et ses efficacités et ses objectifs à réaliser.

2.3. Concepts de base de la comptabilité analytique

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût :

2.3.1. La notion de charge

2.3.1.1. Définition de charge

Une charge désigne en comptabilité « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours ; ainsi que les dotations aux amortissements et de provisions. »¹⁶. Sur le plan économique, la charge « est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente »¹⁷ Chaque méthode de comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charge.

2.3.1.2. La typologie des charges d'exploitation : l'ensemble des charges de l'entreprise représente les charges d'exploitation et hors exploitation qui se décomposent en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives :

A. Charges incorporables : « sont celles qui constitue le coût de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente »¹⁸. Elles ont pour effet de venir en diminution du résultat de la période sont enregistrées en comptabilité générale dans un compte de la classe 06 (ex : la matière première et l'électricité). Elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F (système comptable financier).¹⁹

B. Charges non incorporables : représente les charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 06 ; sont «des charges effectives, donc prises en compte par la comptabilité générale, mais dans la comptabilité analytique fait abstraction. »²⁰. Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique, ces charges sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Nous distinguons :

¹⁶ Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998, P. 14.

¹⁷ CULLMANN H., « La comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris, P. 23

¹⁸ Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001, P. 27.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Idem, P. 26.

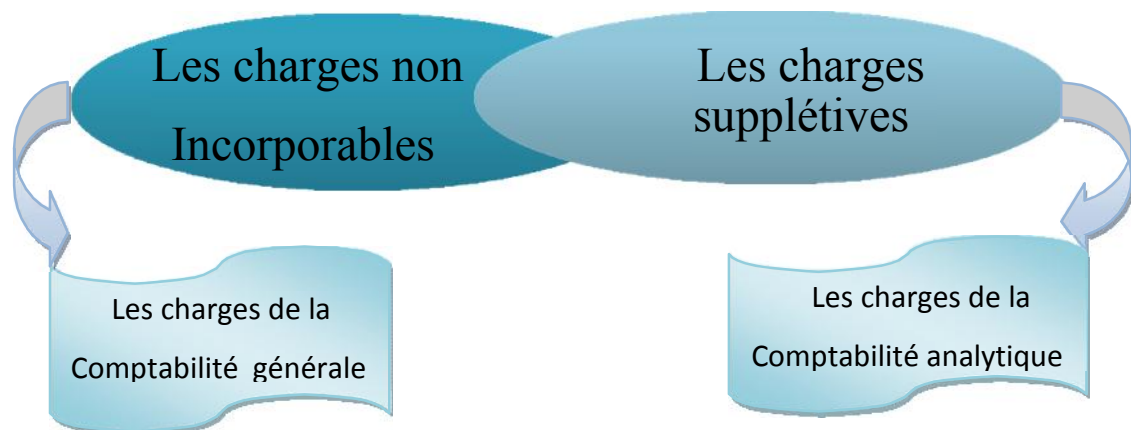
Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- Les pénalités de retard ;
- Dépréciation des stocks ;
- Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise ;
- Provision pour dépréciation;
- Provision pour litiges;
- Primes d'assurances crédit.

C. Charges supplétives : se sont « des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité général (pour des raisons fiscales et juridiques), mais la recherche des coûts normaux et économique comparables au même type d'activité exige de retenir. (Les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnel des capitaux propres).²¹ » Les charges supplétives font partie des différences de traitement comptable qui permettent en fin d'exercice de calculer le résultat de la comptabilité générale à partir du résultat de la comptabilité analytique.

Donc nous allons présenter les relations entre les charges selon ses deux schémas :

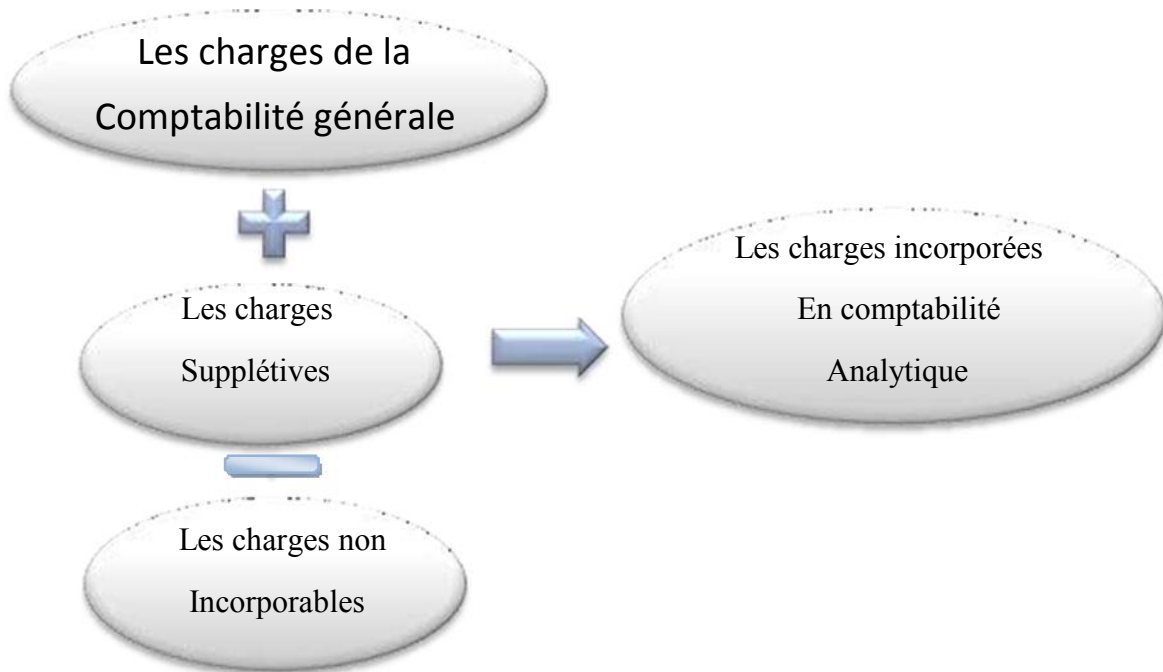
Schéma n°02 : l'incorporation des charges.



Alors ces charges sont comme suit :

²¹Martinet A, Silem A, ...*op.cit*, P. 77.B

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion



Source : Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, P. 17.

D'après ce schéma nous pouvons récapituler la combinaison des charges de la comptabilité analytique (charges supplétives), et les charges de la comptabilité générale (charges non incorporables).

2.3.2. Notion sur les coûts

Construire un coût c'est effectuer un regroupement des charges autour d'un critère pertinent qui permette de répondre aux interrogations du décideur. Après avoir présenté la notion de coût il sera nécessaire de présenter les différents types de coûts.

2.3.2.1. Définition de coût

Un coût c'est « tout regroupement de charges comptable qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise, ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation est considéré comme un coût »²². Et selon N. GUEDJ le coût c'est « la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »²³. Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit...

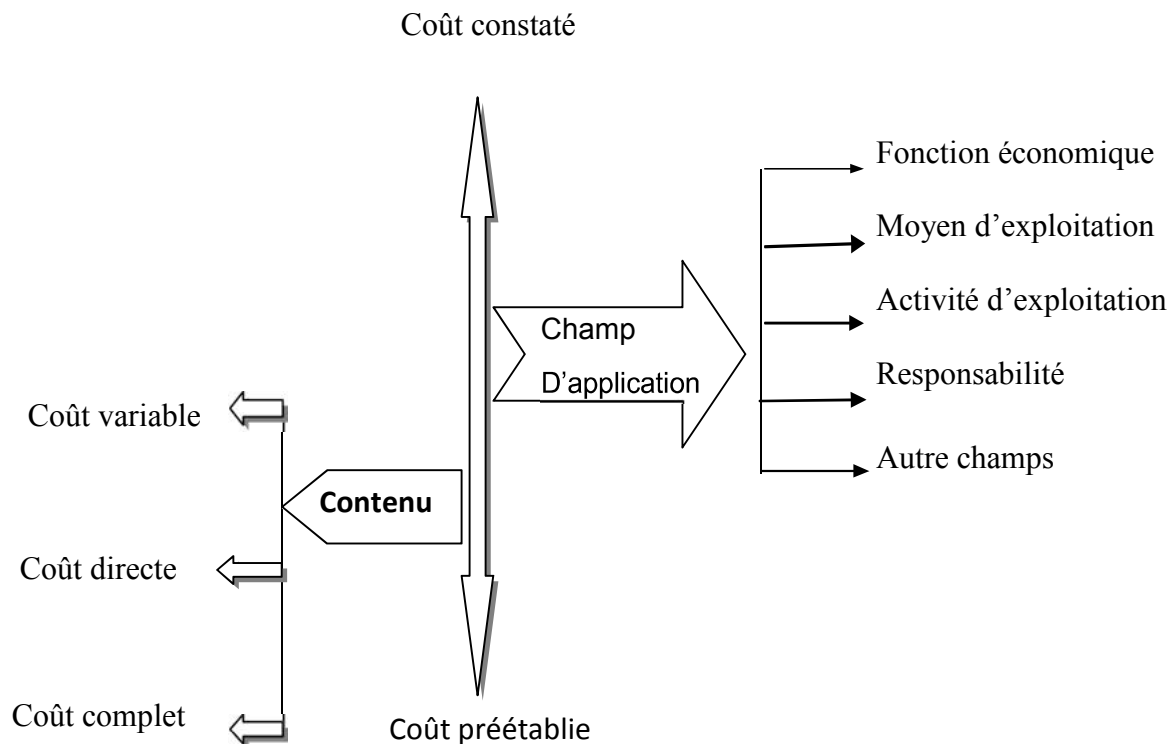
²² Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000, P. 559.

²³ GUEDJ N, ...*op.cit.*, P. 135.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée.
- Le moment de calcul : antérieur (coût préétablie), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

Schéma n°03 : les caractéristiques des coûts selon le plan comptable



Source : Institut National des Techniques Economique et comptabilité (INTEC), sous la direction de MOISY Bernard, « contrôle de gestion », Lyon, 2007/2008, P. 4.

2.3.2.2. Définition des coûts de revient

Le coût de revient est le dernier stade dans le calcul des coûts de l'entreprise, il représente tout ce qu'a coûté un produit au stade final de sa production (distribution comprise), il est donc un coût complet dans lequel il convient de distinguer pour chaque catégorie de produit vendus. Ainsi que Langlois a défini le coût de revient comme suit : « Les coûts de revient sont constitués par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu »²⁴. Dans les entreprise industrielles, les coûts de revient comprennent :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Leur coût de distribution ;

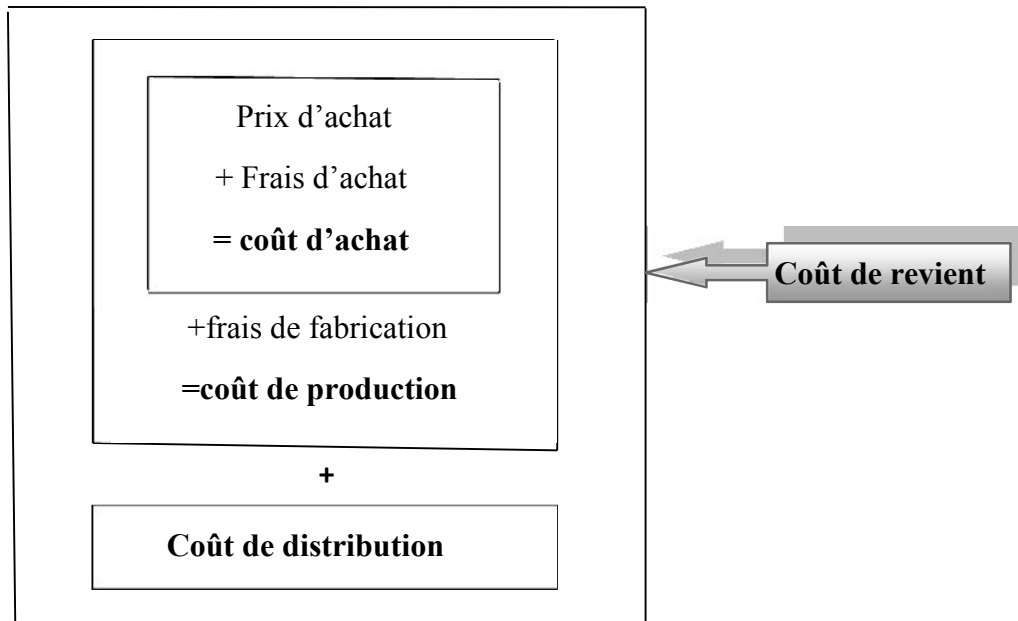
²⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...op. cit, P. 36.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- Les charges communes non affectées à une fonction.

Nous calculons le coût de revient pour chaque sorte de produit ou services vendu. Le coût de revient est un coût complet puisqu' il comprend toutes les charges incorporables. Nous allons exposer les relations entre les coûts dans le schéma suivant :

Schéma n°04: les relations entre les coûts.



Source : Didier L, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, P. 31

2.3.2.3. Typologie de coûts : il existe de nombreuses classifications des coûts en comptabilité. La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts : coût direct/coût indirecte et coût variable/coût fixe.

2.3.2.3.1. Coût direct-coût indirect : un coût peut être direct par rapport à certains produits et indirect par rapport à d'autres

A. Coût direct

Le coût direct est « constitué par des charges qui peuvent lui être directement affectées (généralement charges opérationnelles ou variables) et des charges même si elles transitent par les centres d'analyse, concernent ce coût sans ambiguïté (variables et fixes)²⁵ ».

Exemple :

- matières premières.
- marchandises.

²⁵ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998, P. 62.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

B. Coût indirect

On qualifiés l'indirecte dites aussi communs et ce coût ne peut pas être affecté directement au produit, tel que « les charges qui ne peuvent être affectées à une activité ou être imputées à une production déterminée »²⁶.

Exemple : La charge d'électricité, nous connaissons son coût pour le bâtiment mais pas pour un produit en particulier.

2.3.2.3.2. Les coûts fixes et variables

Pour différencier les coûts fixes et variables, il faut prendre en considération leurs évolutions par rapport à une grandeur de référence déterminée. Dans la plupart des cas, on utilise comme grandeur le volume d'exploitation de l'entreprise. Par exemple, dans la vie quotidienne, lors de l'achat d'un véhicule, nous devons faire face à des coûts fixes (amortissement, service annuel) et à des coûts variables (essence, réparations). Il est également possible de transformer des coûts variables en coûts fixes (contrat de service à tarif annuel fixe).

➤ Les coûts variables (opérationnels)²⁷ :

Les coûts variables ou opérationnels sont des coûts « constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume de produits obtenus ». En d'autre terme, les coûts variables sont celles qui varient en fonction du volume d'activité.

➤ Les coûts fixes (charges de structure)²⁸ :

Les coûts fixes ou charges de structure sont les « charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité évolue peu au cours de la période de calcul»

En d'autre terme, les coûts fixes correspondent à l'ensemble des coûts indépendants du niveau d'activité.

²⁶ Lochard J, ... *op. cit.*, P. 92.

²⁷ Selmer. C, « *Contrôle de gestion* : toute la fonction financière », Dunod, Paris, 2006.

²⁸ Selmer. C. *Op cit.*

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Tableau N°2 : Exemples des types de charges

	Charges directs	Charges indirects
Coûts variables	Charges directes variables -Consommation de matières premières. - Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
Coûts fixes	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit.	Charges indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -Contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source: Leclère. D « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.

2.4. Les méthodes de comptabilité analytique

Il existe plusieurs méthodes pour l'analyse des coûts de la comptabilité analytique, et chaque entreprise utilise une méthode propre à elle. Nous allons traiter dans cette partie trois méthodes de calcul des coûts les plus utilisées :

- Les méthodes des coûts complets (la méthode des sections homogènes et la méthode par activité) ;
- Les méthodes des coûts partiels (la méthode des coûts directs, la méthode des coûts variables simples et la méthode des coûts variables évolués) ;
- La méthode des coûts standards.

2.4.1. La méthode des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de la méthode des coûts complets est d'obtenir le coût des produits élaborés contenant toutes les charges c'est à dire un coût dit de revient, et selon C. ALAZARD « la méthode des coûts complet partage les charge incorporables en charges directes et charges indirecte, et préconise pour les charges indirecte un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse. »²⁹

²⁹ Alazard C,... *op. cit.*, P. 162.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Ainsi que cette méthode permette d'effectuer une analyse globale et détaillée et de répondre à certain nombre de problèmes, répartition des charges indirecte, fixation des prix....C'est la méthode la plus ancienne et la plus utilisée dans les entreprises.

L'objectif de cette méthode est de déterminer les coûts de revient de produit en intégrant l'ensemble des charges sur une période analysée.

2.4.1.1. Méthode des centres d'analyse

Le PCG français normalisé de 1947, la détermination des coûts complets en préconisant la méthode des sections homogènes, renommée méthode des centres d'analyse dans le PCG 1982³⁰. La méthode d'analyse des coûts consiste à répartir toutes les charges de la période entre les différents produits afin de calculer les stocks et de dégager un résultat analytique sur chaque produit.

Cette méthode se base sur le découpage de l'entreprise en termes de fonction en centre d'analyse et avec distinction entre charges directes et indirecte à travers le tableau de répartition appelée le tableau de répartition de charges indirectes .Le principe de cette méthode autorise à orienter toutes les charges enregistrées directe et indirecte au coût de revient.

Les charges indirectes sont donc réparties par centre d'analyse (doivent être homogène). Alors ce dernier selon F. SIMON et X. BOUIN, est « une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts³¹ ». Deux critères procèdent à la définition des centres d'analyse³²:

- Ils doivent correspondre autant que possible à une division réelle de l'entreprise ou à l'exercice d'une responsabilité ;
- Les charges totalisées dans un centre doivent avoir un comportement commun de telle sorte qu'il soit possible de déterminer une unité de mesure de l'activité de chaque centre.

2.4.1.1.1. Les unités d'œuvre

Les unités d'œuvres représentent l'unité de mesure de l'activité des différents centres.

Elles permettront de³³ :

- Fractionner le coût d'un centre d'analyse et d'obtenir un **coût par unité d'œuvre**.
- D'imputer une fraction du coût d'un centre d'analyse à un coût de produit à partir du nombre d'unités d'œuvre consommées par la fabrication de ce produit.

³⁰ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit*, P. 35.

³¹ Alazard C, Sabine S, ...*op. cit*, P. 162.

³² *Ibidem*.

³³ *Ibidem*.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Les unités d'œuvre les plus fréquentes sont :

- Les heures de main-d'œuvre directe ;
- Les heures machine ;
- Les qualités de produits œuvrés par le centre.

2.4.1.1.2. Typologie des centres d'analyse

La liste des centres d'analyse dépend de l'organisation et du secteur d'activité de l'entreprise. Elle peut s'exprimer de la façon suivante³⁴ :

A. Centres opérationnels : leurs coûts sont mesurable par une unité d'œuvre physique (ex : heures, mètre carré ; Kg traité ...), on analyse :

a. Centre principal : leurs coûts sont imputables aux coûts d'acquisition des approvisionnements, aux coûts de production ou de distribution des produits ou services ; ils comprennent :

- Centres d'approvisionnement : correspond aux fonctions de répartition des achats, transports sur achats, réceptions et comptabilisation des achats (ex : bureau d'achat, services des comptes fournisseurs et des factures fournisseurs);
- Centres de production : correspond aux fonctions de production des biens et services (bureau des études et méthodes, atelier de fabrication, services de contrôle des fabrications);
- Centres de distribution : correspond aux fonctions d'études des marchés, de vente, de stockage des produits finis, emballages, de livraison (ex : services des ventes, magasins de produits finis, services expédition, services après ventes).

b. Centres auxiliaires : leurs charges ne peuvent être imputées directement aux coûts des approvisionnements ou produit. Elles sont transférées à d'autres centres d'analyses par l'intermédiaire desquels elles sont imputées. Par exemple : les centre de gestion du personnel (services des relations humain, de recrutement), centre de gestion des bâtiments et matériels (services de chauffages, de maintenance), les centres communs de transport, de manutention, d'informatique...

B. Centres de structures : ce sont des centres ou des regroupements de charges pour lesquels aucune unité d'œuvres ne peut être définit, "leur activité n'est pas mesurable par une unité de physique significative"³⁵, alors nous utilisons la clé de répartition pour ventiler les charges, on distingue trois phases de traitement des charges indirectes :

³⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit*, P. 41.

³⁵ Alazard C, ... *op. cit*, P. 163.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

a. La répartition primaire : consiste à répartir les charges indirectes incorporables dans les centres d'analyses auxiliaires et principaux à l'aide des clés de répartition³⁶.

b. La répartition secondaire : il s'agit de répartir les totaux de répartition primaire des centres auxiliaires sur les centres principaux, afin d'obtenir les totaux de répartition secondaire, sur la base desquels seront calculés les coûts des unités d'œuvres. En pratique, lors de cette répartition les calculs peuvent être plus complexes s'il existe entre les centres des prestations réciproque ou circulaires³⁷.

Il s'agit d'une redistribution des charges entre les centres. C'est pourquoi le total de la répartition secondaire doit toujours rester égal au total de la répartition primaire.

c. Le calcul des coûts d'unité d'œuvre des centres d'analyses principaux : une fois la répartition secondaire est terminée, il ne reste plus qu'à calculer les coûts d'unité d'œuvre (taux de frais) des centres d'analyses³⁸. Nous procédons au calcul des coûts d'achat de matières premières consommées, des coûts de production, ainsi que le coût de revient des produits vendus afin de faire ressortir le résultat analytique (la différence entre son chiffre d'affaires et son coût de revient).

Afin de présenter les différentes étapes de la méthode des coûts complets, donc ce schéma synthétise les principales étapes des traitements techniques de calcul de coût.

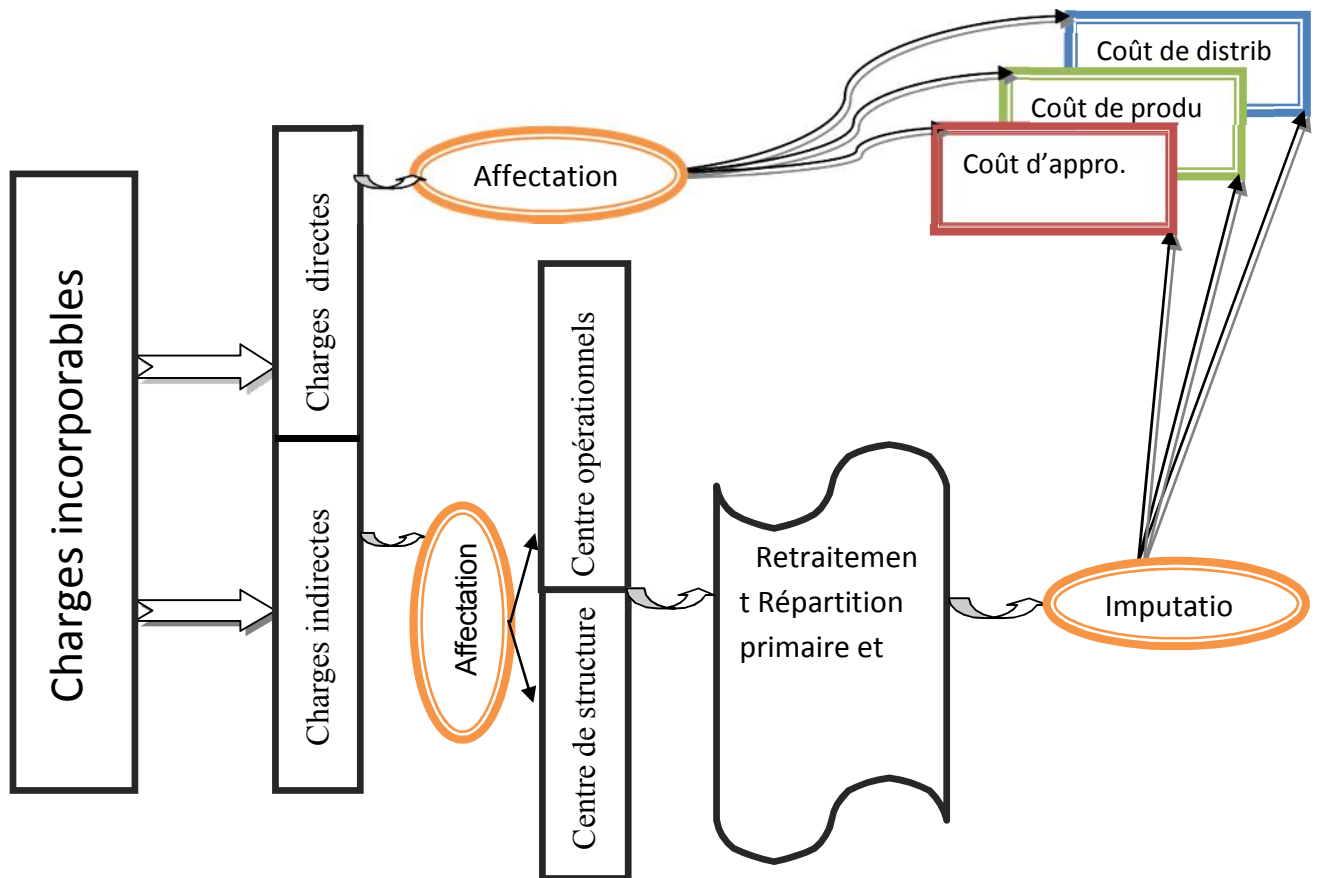
³⁶ *Idem*, P. 164.

³⁷ Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, P. 21.

³⁸ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ... *op. cit*, P. 50.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Schéma n°05: les différentes étapes de calcul des coûts complets



Source: Berland N, De Drongé Y « contrôle de gestion perspectives stratégique et managériales », Pearson, Paris,

D'après ce schéma nous constatons dans un premier lieu, la phase de sélection des charges à l'intégrer au calcul des coûts par la méthode des coûts complets, dans un second temps, la distinction entre les charges directes et indirecte qui guide les traitements techniques à réaliser : une affectation directe sur les objets de coût, une double répartition nécessaire à leur affectation aux objets de coût. A la fin détermination de ces étapes techniques permettent de définir un coût de revient complet composé du coût d'approvisionnement, de production et de distribution.

2.4.1.2. La méthode des coûts à base d'activité ou, ABC (Activity Based Costing)

La méthode de la comptabilité à base d'activité ou méthode **ABC** a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certain pratique simpliste de calcul des coûts (les américain ignorant la méthode française des centres d'analyses) ³⁹;

Et selon la définition proposée par la Coopération Industrielle Américaine (CAM) :

³⁹ *Idem*, P. 79.

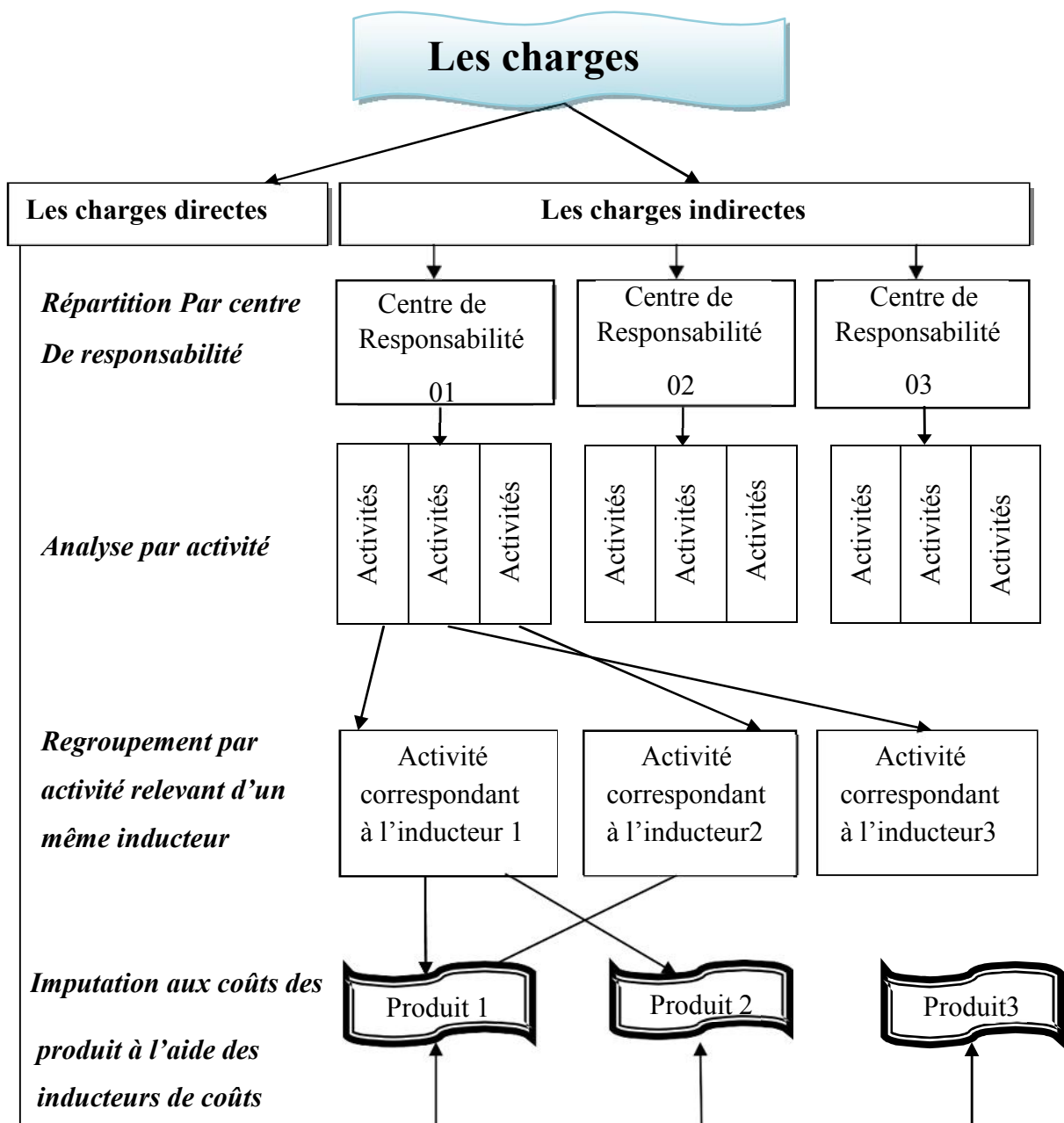
Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

La méthode ABC est conçue pour : « mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de coût (notamment les produit). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifié les relations causales entre facteur de coût et activité »⁴⁰.

2.4.1.2.1. Les étapes de la méthode ABC

A. Le traitement des charges

Schéma n°06 : Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).



⁴⁰ Martinet A, Silem A, ...op . cit, P. 02.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Source : Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007, P. 79.

B. Maitrise des coûts :

- **Les activités consomment les ressources** : l'analyse à base d'activités facilite la maîtrise des coûts. Elle repose sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources (les ressources consommées étant qualifiée de charges dans le système comptable). Pour agir sur le coût du produit, il faut :⁴¹
 - Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
 - Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts).

La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

- **Les produits consomment les activités** : les produits consomment les activités et ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. Nous choisissons pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits⁴².

Ainsi, les charges "indirectes" à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

Finalement la méthode ABC permet d'identifier les activités (connaître ce que chaque service de l'entreprise fait) ; Puis évaluer les ressources consommées par les activités sur la base du postulat fondamental de la méthode ABC⁴³ :

Les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuées aux activités.

⁴¹ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op.cit*, P. 81.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit*, P. 84.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

2.4.1.2.2. La mise en œuvre d'une comptabilité par activités (méthode ABC)

La construction du nouveau système de mesure ou méthode des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes⁴⁴ :

A. Identification des activités de l'entreprise : les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés, et il convient d'abord de prendre des connaissances sur l'entreprise en établissant une liste des activités retenues qu'elle ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux d'une part, et d'autre part ne doit pas être trop succincte ;

B. Affectation des ressources (charge indirecte) aux activités : les charges indirectes sont généralement saisies aux niveaux des divisions de l'entreprise, ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre les charges et les activités ; l'affectation est directe ;
- S'il n'existe pas de lien direct ; les charges seront affectées à l'aide des clés de répartition inducteurs de ressources.

C. Choix d'inducteur de coût : l'inducteur remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle des sections homogènes, servent à imputer les coûts des activités aux différents produits.

Pour la détermination d'un indicateur de coût adéquat, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation du coût d'activité. Il s'agit donc de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources, cet inducteur sert à imputer le coût des activités aux coûts des produits.

D. Calcul des coûts unitaires des inducteurs : pour chaque centre de regroupement⁴⁵ :

- On calcule les ressources consommées par le centre ;
- On recense le volume de l'inducteur (nombre d'unité d'œuvre) ;
- La formule du coût unitaire de l'inducteur est la suivante

$$\text{Le coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

⁴⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, *op. cit.*, P. 84.

⁴⁵ *Idem*, P. 87.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Donc l'utilisation de cette méthode à pour but d'identifier les indicateurs de coût quantifiables (inducteur d'activité), c'est-à-dire les facteurs expliquant les coûts et les performances ; afin de rationaliser l'organisation de l'entreprise et mieux utiliser les ressources disponibles.

2.4.1.2.3. Les missions de la méthode ABC

Les fonctions de la méthode ABC au sein de l'entreprise permet⁴⁶ :

- D'éviter la prise en compte des subventionnements croisés entre produits ;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- L'abandon d'une vision de "contrôle des ressources" au profit d'une vision "contrôle des activités".

2.4.1.2.4. Limites de la méthode ABC

Cette méthode présente les limites suivantes :

- Problème des charges fixes et des charges variables ; les coûts d'une activité sont calculée à l'origine sur la base d'une structure, d'un niveau de production et de vente.
- La principale limite réside dans sa complexité. Sa mise en œuvre est très coûteuse en temps et en argent, et la qualité du modèle dépend de la façon dont il est défini ;
- Problème posé par l'évolution des activités du management ;

En fin la méthode des coûts à base d'activité (ABC), signifie seulement une introduction pour la méthode globale de management (ABM).

2.4.1.3. La méthode ABM (Activity Based management)

La méthode ABM habituellement traduit selon "la gestion par le processus", méthode de management transversal des activités de l'organisation à des fins de pilotage, conduit logique de l'utilisation du calcul des coûts de base d'activité.

C. ALAZARD définit l'ABM comme une « méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu »⁴⁷. Ainsi que la méthode ABM ne se limite pas à des informations de nature comptable.

La recherche de la performance globale, en terme notamment de coût, délais, qualité, procède un changement des raisons en confiant aux dirigeants de terrain les moyens de définir et contrôler

⁴⁶ *Ibidem.*

⁴⁷ Alazard C, Sépari S, ...*op. cit.*, P. 588.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

économiquement par eux-mêmes leur action ; « elle vise à améliorer le mode de fonctionnement de l'organisation ». ⁴⁸

Ensuite il y a deux outils sont souvent associé à l'ABM⁴⁹:

- **Re-engineering** (ingénierie): c'est la reconfiguration des processus, l'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients.
- **Benchmarking** (point de repère): consiste à étudier, évaluer et comparer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de références ; autrement dit c'est la recherche de l'efficacité en ce comparant à un meilleur choix par rapport aux concurrents.

2.4.1.3.1. La relation entre la méthode ABC et ABM

L'ABM repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités (conception, approvisionnement, production...etc.). Les décideurs sont informés des causes, les inducteurs des coûts et des profits, l'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion.

Nous pouvons amener quelques contradictions entre ABC et ABM⁵⁰ :

- L'ABC a été initialement conçu comme une méthode de calcul des coûts. L'objet était de trouver le mode le plus pertinent de répartition des charges indirectes, ceci détermine :
 - Les activités doivent être limitées en nombre pour faciliter les calculs ;
 - Les activités doivent être répétitives ;
 - Les inducteurs doivent traduire la consommation des activités par les objets de coût ;
 - Les inducteurs doivent être facilement et économiquement mesurable.
- L'ABM est un modèle de comportement des coûts. Le modèle sert aux décideurs à faire des simulations leur permettant d'essayer différents scénarios en vue d'améliorer la performance. L'ABM comporte :
 - La détermination des processus essentiels de l'entreprise et les activités correspondants ;
 - La détermination des principaux facteurs expliquant la variation des coûts ;
 - La construction d'un modèle qui soit assez perfectionné pour inclure les principales relations entre les actions et les coûts.

2.4.2. La Méthode des coûts partiels : « Une technique permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés, autrement dit elle aide à segmenter le marché »⁵¹.

⁴⁸ Martinet A, Silem A, ...op. cit, P. 03.

⁴⁹ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...op. cit, P. 92.

⁵⁰ Idem, P. 95.

⁵¹ Saada T, Burlaud A, Simon C, 1995, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, P47.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Il existe plusieurs systèmes de coût partiel qui reposent tous, sur une même logique, celle qui n'intègre aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons plusieurs méthodes tel que : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs, l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF".

2.4.2.1. Méthodes des coûts variables (direct costing) : La méthode du coût variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de "*direct Costing*". Elle est la méthode de base de calcul des coûts partiels. « La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seuls charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe »⁵². Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coûts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise. « La méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût produits »⁵³.

A. Les simplifications du calcul et de l'analyse des coûts

Nous pouvons mentionner trois simplifications ⁵⁴:

- Les charges fixes sont celles dont l'imputation aux coûts des produits est la plus approximative. Il est difficile de trouver des unités d'œuvre pertinentes pour réaliser cette imputation. Nous évitons cette difficulté en renonçant les charges fixes aux coûts.
- Dans les centres de responsabilité, les décideurs subalternes ne peuvent généralement pas agir sur les causes de charges fixes. Ces causes sont inhérentes à une structure qui échappe à leur pouvoir.
- Les coûts variables unitaires sont peu sensibles aux variations du niveau d'activité, à la différence des coûts fixes unitaires, sont donc plus faciles à comparer dans le temps.

B. Intérêt de la méthode des coûts variables

La méthode des coûts variables a comme intérêts :

- Elle est plus simple à mettre en œuvre que les coûts complets ;
- Elle améliore la fiabilité des coûts en évitant la ventilation des charges fixes, dont la plus part sont indirectes ;
- Elle est particulièrement adaptée aux entreprises commerciales qui diffusent de nombreux produits distincts ;
- Cette méthode de gestion facilite les décisions techniques et commerciales ;

⁵² Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit.*, P. 150.

⁵³ Alazard C, Sépari S, ...*op. cit.*, 2007, P. 252.

⁵⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ... *op. cit.*, P. 154.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

- Elle facilite la comparaison dans le temps entre les produits, par conséquent, les coûts variables sont déterminés avec plus de précision et sont mieux contrôlés que les coûts complets;

C. Les limites de la méthode des coûts variables

- On ne peut obtenir de coût de revient complet ni le résultat analytique par produit ;
- Imprécision et complexité dans le partage des charges, la distinction entre frais fixes et variables est parfois grossière et délicate ;
- Stocks sous-évalués, les coûts des matières et produits ne comportant que des charges variables, donc les stocks sont sous-évalués par rapport à leur coût complet.

2.4.2.2. La méthode des coûts directs

Le principe de la méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement « les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes ». ⁵⁵ Comme ce coût ne comprend que des charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre "aucune ambiguïté". Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coûts directs générées par chaque produit.

2.4.2.3. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes fait la distinction fondamentale entre les charges directes et les charges indirectes, puis généralement au niveau des charges indirectes, entre les charges variables et les charges fixes.

Cette dernière permet de calculer des coûts de revient complets des produits indépendamment du niveau d'activité, en éliminant l'influence de la sous-activité lors de l'imputation des charges fixes, selon T. SAADA l'imputation rationnelle « consiste à la variabilité des charges fixes incorporées aux coûts en fonction du niveau d'activité » ⁵⁶. IRFF est une méthode ayant pour but de neutraliser l'effet des variations d'activité sur les coûts complets unitaires, d'une part et d'évaluer, en l'isolant, l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise d'autre part ⁵⁷ ;

A. Object de la méthode IRFF

⁵⁵ Alazard C, ... *op cit*, P. 253.

⁵⁶ Saada T, Burlaud A, Simon C, ... *op. cit*, P. 83.1

⁵⁷ Langlois L, *op. cit*, p. 168.

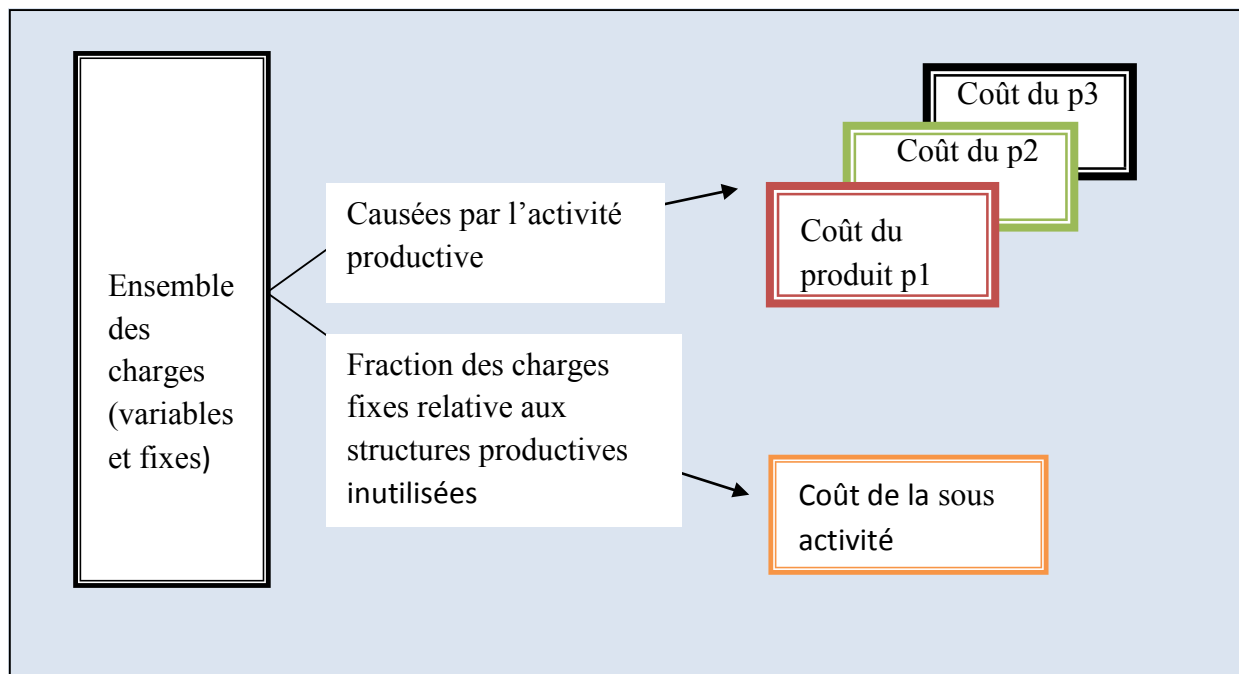
Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Les méthodes des coûts complets imputent aux coûts des produits l'ensemble des charges. Au contraire, la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes vise à distinguer ces deux sortes de charges ⁵⁸:

- Les charges des facteurs réellement utilisés par l'activité productive sont imputées avec pertinence au coût des produits ;
- Les charges correspondant à la fraction inutilisée du potentiel de production structurel sont isolées pour faire ressortir le coût de la sous-activité de l'entreprise.

Le schéma suivant détermine l'affectation des charges variables et fixes aux coûts des produits.

Schéma n°07: l'imputation rationnelle des charges.



Source : Langlois L, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, P. 168.

B. Le taux d'activité (le coefficient d'imputation rationnelle d'activité): la méthode d'IR repose sur la définition d'un niveau normal d'activité. Le coefficient d'imputation rationnelle est le rapport entre le niveau d'activités réelles et le niveau normal d'activité⁶⁰:

$$\text{Taux d'activité} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} = \frac{n}{N}$$

⁵⁸ Ibidem.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Ensuite le calcul des coûts d'imputation rationnelle des produits, comprend :

- La totalité des charges variables (v) ;
- Et une fraction des charges fixes c'est-à-dire produit des charges fixes (f) par le taux d'activité (n/N) :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle} = V + (F \times n / N)$$

2.4.3. Méthode des coûts préétablie

Le coût préétabli est définis selon le plan comptable général comme un « coût évalué a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts. Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit "standard", il présente généralement, le caractère d'une "norme" »⁵⁹.

Un coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. Il peut être un coût prévisionnel, mais, il peut également constituer un coût standard obtenu après une analyse technique et économique (il est déterminé dans des conditions d'exploitation normalisées). La comparaison d'un coût préétabli et d'un coût constaté permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écarts élémentaires de diverses natures.

La comptabilité analytique est conçue pour expliquer et détailler des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier le cheminement des coûts. Après cet analyse des coûts, le contrôleur de gestion dans sa mission peut faire recours aussi à un autre élément qui considérer comme clé pour atteindre les objectifs et qui sert à expliquer aux responsables les écarts entre les prévisions et les réalisations dans le cadre du contrôle budgétaire (gestion budgétaire).

3. Tableau de bord

Le contrôle de gestion a besoin d'un autre outil qui répondre à ces besoins spécifique à savoir, d'une part une connaissance sur les informations essentielles au pilotage, d'autre part d'obtenir ces donnée le plus rapidement possible, et en performance.

3.1. Définition

⁵⁹ Lochard J, ... *op. cit.*, P. 16.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il y a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités⁶⁰.

Et selon B. DORIATH le tableau de est «un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance»⁶¹.

« Il mesure la performance de l'organisation sur quatre axes fondamentaux :(1) le financement (2) les clients (3) les processus internes et (4) l'apprentissage et l'innovation .la stratégie de l'entreprise se répercute sur les indicateurs figurant dans chacun de ces axes »⁶².

3.2. Les objectifs du tableau de bord

Les objectifs de tableau de bord sont⁶³ :

- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écart, de ratios, de clignotants... ;
- De réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- De mesurer les effets des actions correctives ;
- De favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

3.3. Le rôle de tableau de bord

Le rôle du tableau de bord⁶⁴ :

- Permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsables ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

⁶⁰ Béatrice et Francis G, « l'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 121.

⁶¹ Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008, P. 143.

⁶² SILMER C., « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris ,1998, p.3

⁶³ BEATRICE, FRANCIS G, « essentiel du contrôle de gestion », LEXTENSO, Paris 2009, p 121-122.

⁶⁴ Doriath B, ...*op. cit.*, P. 143.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

3.4. Les types de tableau de bord

Il existe trois types de tableau de bord⁶⁵:

- Les tableaux de bord orientés stratégie appelés tableaux de bord stratégiques.
- Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableaux de bord budgétaires) ;
- Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels) ;

3.5. Les caractéristiques de tableau de bord

- Le tableau de bord est un outil essentiel de pilotage et selon SILMER.C, il a les caractéristiques suivantes :
- Il assure une perception cohérente de mesure de performance ;
- La cohérence avec l'organigramme de gestion : le découpage des responsabilités et la forme de délégation décidée par le directeur général ;
- La présentation physique de tableau de bord : il ne compte qu'un nombre d'indicateurs limité ;
- Le tableau de bord ne comporte que des indicateurs porteurs d'un sens précis pour son utilisateur ;
- Le tableau de bord est proactif (aide à anticiper les événements)

3.6. Les fonctions de tableau de bord

Le tableau de bord remplit cinq fonctions⁶⁶:

- Il est d'abord un système d'alerte, il permet de faire ressortir les tendances et les écarts significatifs ou exceptionnels, et autorise les responsables à se focaliser sur l'anormal. Ainsi libéré de l'analyse de ce qui est normal, le gestionnaire a de meilleures chances de réagir plus vite et au bon endroit ;
- Il est ensuite un déclencheur d'actions ou d'enquêtes. Il confirme de façon structurée les impressions du responsable et lui indique la nécessité d'entreprendre une action ou une analyse plus approfondie. En cernant la zone à problèmes, il oriente les corrections à mener ou les pistes à explorer avant d'agir ;
- Le tableau de bord assume également une fonction de contrôle de l'autonomie conférée. La délégation de responsabilités implique en effet de mettre à la disposition du délégant des moyens de surveillance, il remplit ce rôle, en permettant aux dirigeants de chaque niveau

⁶⁵ [http:// www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com) consulté : le 17 mars 2020.

⁶⁶ Gervais M, ...*op .cit*, P. 596.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégués de leurs propres résultats ;

- Il facilite la communication et la motivation, en rendant possible la comparaison et la consolidation des résultats, il favorise la communication et l'échange d'informations entre les responsables. Il peut contribuer aussi à la motivation du personnel, dans la mesure où il fournit des informations plus objectives et plus claires pour les évaluations.
- Il sert à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe, et il doit être ouvert sur la concurrence, la solution peut consister à repérer quel est le meilleur compétiteur dans le métier, et prendre ses performances comme référence pour guider les actions du centre (technique du benchmarking).

3.7. Les limites du tableau de bord

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises, parmi elles, nous citons⁶⁷:

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking) ;
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

⁶⁷ Alazard C, ...*op. cit.*, P. 635.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

4. Reporting

Le reporting est complété par le tableau de bord, qui lui est un outil d'évaluation de l'organisation d'une entreprise ou d'une institution constitué de plusieurs indicateurs de sa performance à des moments donnés ou sur des périodes données

4.1. Définition

Le reporting permet de fournir à hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats par une unité de gestion (centre de responsabilités, filial, usine). C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée⁶⁸.

4.2. Objectif

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion⁶⁹:

- ✓ En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- ✓ En mesurant le poids des écarts ;
- ✓ En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et prises de décisions.

4.3. Les types de reporting

On distingue deux types de reporting⁷⁰ :

- Reporting de financier : Remontées des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels. Par exemple, une filiale fournit périodiquement un reporting financier à la société -mère du groupe.
- Reporting de gestion : Remontées des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord. Par exemple, une usine implantée à l'étranger fournit périodiquement au siège, situé en France, un reporting de gestion.

5. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil indispensable à la mise en œuvre du contrôle de gestion.

5.1. Définition

⁶⁸ Béatrice et Francis Grandguillot, Op cite, p124.

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ Béatrice et Francis Grandguillot, Op cite, p124.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

La gestion budgétaire est constitué de budgets interdépendants formants un ensemble cohérent représentatif de l'activité de l'entreprise. Chaque budget correspondant à une fonction de l'entreprise et une responsabilité ⁷¹

5.2. Les étapes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire s'élabore en trois étapes ⁷² :

- Prévisions d'après les objectifs ;
- Budgétisation : prévisions chiffrées annuelles, par fonctions et ventilées par périodes (mois, trimestres) ;
- Contrôle : confrontation périodique des réalisations avec les prévisions.
- L'architecture des budgets suit un ordre logique précis :
- Le budget des ventes, établi en dernier, permet, est déterminant pour l'élaboration de tous les autres budgets ;
- Le budget de trésorerie, établi en dernier, permet de vérifier la cohérence de l'ensemble des budgets dont il résulte ;
- Le budget générale est la synthèse budgétaire. il est composé du bilan, du compte de résultat et du tableau de financement prévisionnels.

6. Systèmes d'information

Le système d'information peut être défini comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »⁷³.

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise à travers cette définition on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

7. Les données statistiques

L'analyse des données a été permise grâce au développement de logiciels et tableaux de gestion (Excel, SPSS), ces derniers permettent de traiter une masse d'informations et d'en ressortir des indicateurs clefs.

⁷¹ Béatrice et Francis Grandguillot, 2009, «L'essentiel du contrôle de gestion », 4^e édition Gualino, Paris, P17.

⁷² Idem.

⁷³ LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986, P 86.

Chapitre I : Généralités sur contrôle de gestion

Des programmes informatiques sont utiles dans ce sens pour complimenter et alimenter les tableaux de bord.

Conclusion au chapitre

Le contrôle de gestion est un instrument et processus de surveillance qui est exercé au sien de l'entreprise à fin d'évaluer et analyser les résultats et interprétation des écarts, il consiste à la fois un outil de prise de décision.

Dans ce chapitre nous avons présenté les généralités sur le contrôle de gestion, car c'est un point indispensable dans l'entreprise pour son impacte dans l'organisation, en fin les différents outils qui sont les comptabilités général et l'analytique et le tableau de bord, le repporting et la gestion budgétaire que on va traiter dans le chapitre suivant.

Chapitre II :
La gestion budgétaire et la
performance de l'entreprise

La gestion budgétaire est un système de gestion prévisionnelle qui a pour objectif de l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différentes structures

Ce second chapitre est subdivisé en 03 sections la première section consiste les notions de base sur la gestion budgétaire et le budget et les différentes méthodes de l'élaboration et les deux derniers représentent la démarche de contrôle budgétaire et la performance.

Section I : les notions de base sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un fondement de base sur la planification et les prévisions à partir desquelles, les responsables de l'entreprise récupèrent des attributions. Des programmes et des moyens estimés en quantité et en valeur.

I. La gestion budgétaire

1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système qui a pour but d'améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit, et d'assurer une certaine sécurité à court terme. Elle n'est pas possible que si des objectifs sont définis tant au niveau de l'entreprise que des centres de responsabilité.

1.1 Définition de la gestion budgétaire

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent selon les auteurs et les économistes :

Selon MYKITA et TUSZYNSKI la gestion budgétaire suppose « la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer, c'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions. Elle concerne tous les niveaux de l'entreprise »¹

Selon Hamini.A, « la gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées »²

Pour GOUJET et RAULET, « la gestion a pour utilité le chiffrage des prévisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écarts entre réalisations et prévisions pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités ».

La gestion budgétaire est un outil de prévision et de planification, qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation et couvre tous ses niveaux hiérarchique, c'est un

¹ MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002, p 15.

²Hamini. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

système qui favorise la décentralisation et la délégation du pouvoir de décision aux échelons hiérarchique inférieurs, c'est un outil de motivation et de communication qui intègre des remises en causes et apporte des actions correctives en se basant sur le contrôle permanent et l'évaluation des performances.

1.2 Les objectifs de la gestion budgétaire

Nous venons de le voir, les objectifs recherchés sont:³

- Assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le Profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions ;
- Avoir une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation;
- Inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité ;
- La recherche de responsabilités sur les écarts prévisions-réalisations constatés ;
- La remise en cause des prévisions et la révision des moyens.

« Et l'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise »⁴.

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période, méthode de gestion économique de l'entreprise qui consiste à contrôler la réalisation d'objectifs déterminés en quantité et en valeur dans le cycle d'une programmation à court terme.

2. Les rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire procure un certain nombre d'avantage en tenant compte des aspects de la gestion des entreprises.

- Elle suscite une utilisation économique des moyens de production grâce au contrôle qu'elle provoque ;
- Elle prévient le gaspillage car elle contrôle les dépenses en fonction de leur but défini et en conformité avec les autorisations données en décentralisant la décision ;
- Elle permet de déterminer en avance et pour quel montant le financement est nécessaire tout en permettant de régler le volume des dépenses dans les limites des recettes ;
- Elle permet également de prévoir les entrées et les sorties ;
- Elle contraint la direction à étudier et à programmer, en vue de l'utilisation la plus économique de la main d'œuvres, des matières et des sources des dépenses ;

³ Lochard J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998, P. 24

⁴ Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 246.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- Elle est un instrument d'appréciation chiffré et exempt de passion des responsables chargés d'atteindre un objectif défini.

3. Les principes de base de la gestion budgétaire

Un bon système budgétaire revêt à la fois une dimension de planification à court terme et de contrôle, selon GERVAIS, six conditions sont requises afin que le système soit efficace :

- le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline traversable et devient un outil de coordination des différentes fonctions.
- le découpage et la présentation des budgets doit se calquer sur le système d'autorité (structure de l'entreprise).
- l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires.
- le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise.
- le système budgétaire doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire : le couplage du système budgétaire et la politique de personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compromis, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance.
- les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisés lorsqu'apparaissent de nouvelles informations⁵.

4. Les caractéristiques de la gestion Budgétaire

Le système budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon M. GERVAIS, six conditions sont requises afin que le système soit efficace⁶:

- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions;
- Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité : le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;

⁵ Gervais M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000, p 275.

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

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

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

5. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budgets n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise⁷.

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

6. Intérêt de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire a comme intérêt⁸ :

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

⁷ Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P. 128.

⁸ Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 03.

- Elle force à la coordination des actions.

7. Les limites et les difficultés de la gestion budgétaire

L'importance de la gestion budgétaire ne doit cependant pas faire oublier les limites et les difficultés de son implantation. Et parmi ces limites nous citons ⁹ :

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ; le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux "responsables". La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de créativité ;
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des "féodalités", lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ; les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

8. Les conditions de fonctionnement

Les conditions nécessaires au bon fonctionnement de la gestion budgétaire sont les suivantes :

- Il faut définir avec précision les centres de responsabilité : les hommes, les fonctions, les moyens, les espaces géographiques, les types de centres (centre de profit, de coût,...) ;
- Il y a lieu de déterminer les liaisons entre les centres de responsabilité pour faciliter les communications économiques ;
- Il faut définir le niveau d'autonomie des responsables, les moyens sur lesquels ils ont un pouvoir et les limites de leur liberté ;
- Il est indispensable de déterminer les procédures et les unités de mesures nécessaires au contrôle de la performance de chaque centre.

9. la démarche budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle elle repose sur le contrôle à postériori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.¹⁰

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire;

⁹ *Ibidem.*

¹⁰ Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris 2008, P. 01.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée;
- Et enfin le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

Dans la mesure où le système budgétaire est incorporé dans le système de planification, on peut décomposer le processus du système budgétaire en trois phases : la prévision c'est l'utilisation des différentes méthodes et techniques pour l'étude préalable de la décision qui est la première étape de la gestion budgétaire. En suite la budgétisation c'est une définition de ce que sera l'action de l'entreprise, sur le double plan des objectifs et des moyens. Et enfin le contrôle budgétaire : qui est la comparaison permanente des résultats réels et des résultats prévisionnels.

Nous résumons ces phases comme suit:

Schéma n°08: phases de la gestion budgétaire



Source : Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris 2008, P. 01.

A. la prévision

C'est une étape préalable de la gestion budgétaire qui consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise ainsi que les moyens d'y parvenir en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

Avant d'entamer la démarche budgétaire, il faut déterminer « les éléments essentiels qui constituent l'armature de ce système budgétaire et qui sont notamment, les objectifs stratégiques de l'organisation, la connaissance de l'environnement et de son évolution et l'identification des principaux facteurs conditionnant l'activité des différents processus de l'organisation »¹¹, la prévision est une démarche rationnelle fondée sur une pratique raisonnée de simulation en fonction de différentes hypothèses.

B. La budgétisation

¹¹ PIGE B, LARDY P, « reporting et contrôle budgétaire », 2003, p 64.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

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

- est détaillé le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel;
- sont affectés, aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser le programme ou la partie du programme qu'ils sont chargés de mettre en œuvre.

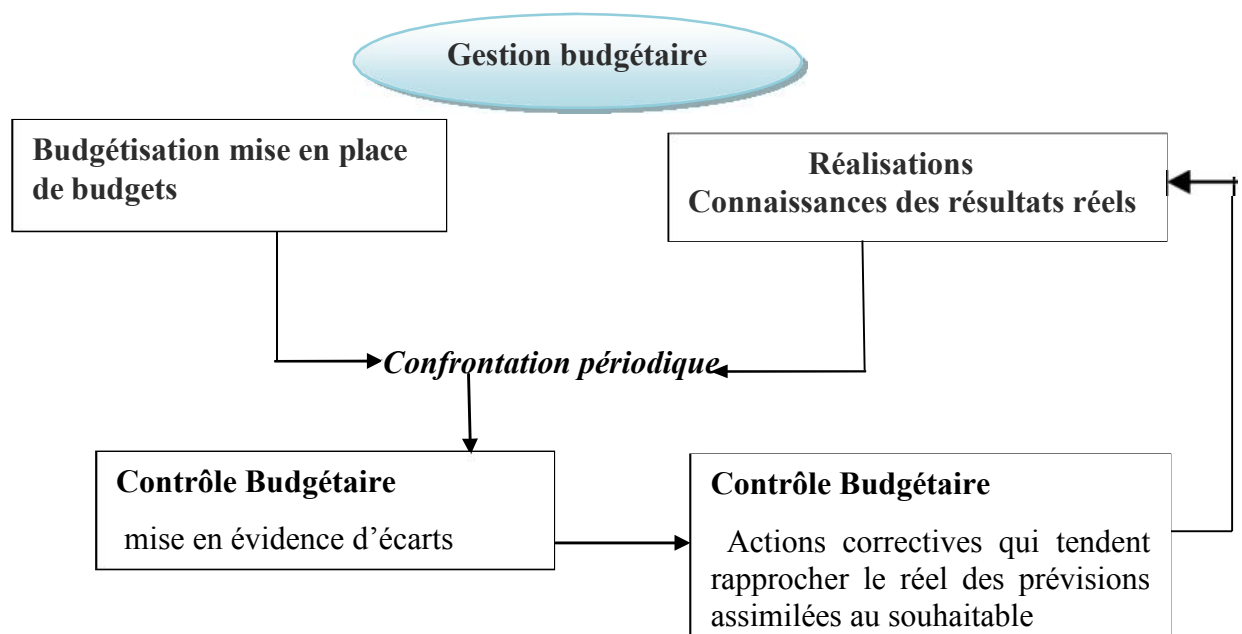
La budgétisation est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de responsabilités.

C. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel à la gestion budgétaire, Cette étape consiste en un rapprochement entre prévisions et réalisations afin de dégager des écarts qui seront par la suite analysés afin de déterminer les causes ou les responsables, et d'engager des mesures correctives. L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés, dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives, toutefois il convient de s'interroger sur le seuil d'alerte¹².

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, selon C. Alazard à savoir le schéma suivant¹³:

Schéma n°09: la démarche de la gestion budgétaire



¹² Leçon 0201, le système plan, programme budget.

¹³ Alazard C, Sabine S, ...op. cit, P. 342.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Source : Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010, P. 225.

La démarche budgétaire s'appuie sur la définition des objectifs de l'entreprise qui sont traduits en objectifs opérationnels annuels ; c'est la phase de la prévision budgétaire qui guide les différents centres de responsabilité dans leurs actions. Elle permet ensuite, par la comparaison des réalisations aux prévisions d'expliquer les écarts et de procéder aux mesures correctrices nécessaires c'est la phase de contrôle budgétaire.

II. Le budget

La budgétisation peut être définie comme « une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négociés et acceptés »¹⁴.

Les budgets traduisent les actions et les activités de l'année avec un chiffrage détaillé elles sont ensuite ventilées par période plus courte (trimestre ou mois) afin d'analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et procède efficacement aux régulations qui s'imposent.

1. Définition et l'objectif de budget

1.1. Définition de budget

On peut déterminer la définition de budget selon plusieurs auteurs : Selon PHILIPPE LORINO, « le budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et crée le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroaction de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique) »¹⁵.

Puis selon H. LÖNING et Y. PESQUEUX le budget « c'est la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan »¹⁶.

1.2. Objectifs de budget

La construction de budget répond à plusieurs objectifs¹⁷ :

➤ **Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise :**

¹⁴ LOCHARD J., Op.cit, p. 364

¹⁵ Bouquin H, 2001, « le contrôle de gestion », 5^e édition PUE, Paris, p312.

¹⁶ Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998, P. 101.

¹⁷ Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », ...op.cit, P. 105.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- ❖ Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions, il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
 - ❖ Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
 - ❖ Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité;
 - ❖ Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise ;
- **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation:**
- ❖ Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
 - ❖ Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyennes mises en œuvre ;
- **Les budgets sont des outils de contrôle :**
- ❖ ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et prévisions.

2. Le rôle et caractéristique de budget

2.1. Le rôle de budget

Le budget doit permettre ¹⁸:

- De préciser les objectifs pour suivis par l'organisation ;
- D'élaborer des plans à court terme ;
- Destiner les revenus associés aux plans ;
- D'établir un plan d'investissement ;
- De déployer un plan de production ;
- De planifier les approvisionnements ;
- De prévoir l'embauche de main-d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- De dresser le budget de production ;
- D'établir le budget global ;
- D'assurer le suivi des plans ;
- De mesurer périodiquement dans quelle mesure les objectifs ont été atteints ;

¹⁸ <http://www.wikimemoires.net> consulté : le 21 mars 2020.

- D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacités des gestionnaires ;
- D'intervenir pour rectifier les plans ;
- De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation ;

2.2. Les caractéristiques de budget

Le budget doit être présent sous forme de contrat, négocié, entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques sur la base de la réalité économique et de l'ambition des, objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesure.

➤ **Le budget en tant qu'instrument de planification :**

Le budget constitue un outil de planification, l'établissement doit faire l'objet d'une étude très approfondie de l'entreprise. Ce programme lui permet de s'assurer que ses choix sont rationnels et adéquats à l'entreprise.

➤ **Le budget en tant qu'instrument de coordination :**

C'est un feedback existant entre tous les services d'une entité et de leurs chefs hiérarchiques pour avoir des budgets cohérents. L'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer que les actions des différentes unités décentralisées seront compatibles.

➤ **Le budget en tant qu'instrument de contrôle et de mesure :**

Il permet d'évaluer les performances de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires. Il permet ainsi la détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

3. Typologies des budgets

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondant aux différentes fonctions. L'élaboration de ces derniers exige l'utilisation de nombreuses méthodes et techniques qui diffèrent d'un budget à un autre et d'une entreprise à une autre.

Nous distinguons alors trois types de budgets¹⁹:

- **Les budgets fonctionnels (opérationnels) :** qui traduisent les opérations liées au cycle achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, et des charges d'approvisionnements, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;
- **Les budgets des investissements :** qui relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement;

¹⁹ Doriath B, Goujet C, op cite, p105-106.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

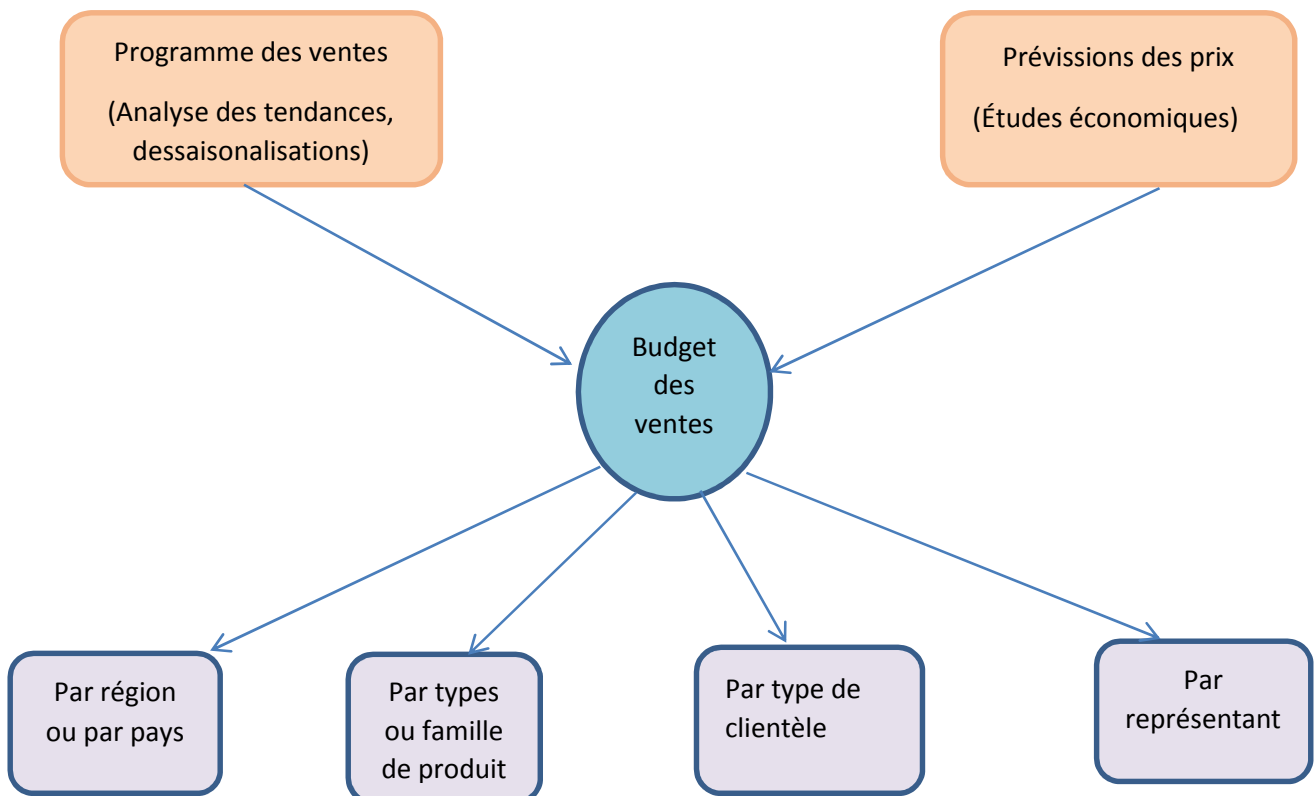
- **Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets :** Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :
 - l'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
 - la rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
 - l'équilibre financier par le bilan prévisionnel.

3.1. Le budget des ventes

Définie comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux »²⁰

La prévision des ventes consiste la première étape du processus budgétaire, il sert à déterminer le chiffre d'affaire prévisionnelle pour l'entreprise en combinaison avec les différents budgets et le prix concurrentielle. Des différentes techniques des prévisions vont permettre de construire le budget des ventes.

Figure n°01 : la démarche de détermination du budget des ventes.



Source : Doriath B ,Boujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ,3eme édition punod,paris ;2007.P109

²⁰ Alazard C, Sapine S, »contrôle de gestion manuelle et application DCG », Dunod, Paris ,2010, P. 307

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

3.1.1. La méthode des moindres carrés

La fonction linéaire est la fonction la plus simple à poser puisque elle est du type $Y = aX + b$ ou Y représente la quantité prévisionnelle calculée par rapport à X ; le temps. Les estimateurs a et b sont déduits à partir des séries passées²¹.

L'objectif ici est de construire une droite des moindres carrés, c'est-à-dire une droite sous forme de $Y = aX + b$ telle que les carrés des distance entre la valeur observée de la variable et la valeur ajustée sur la droite soient les plus faible possible.

La pente de cette droite définie par l'estimateur a et b , qui se calculent de la manière suivante :

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}$$

on peut le calculer aussi de la manière suivante :

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

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

le rapport à la tendance s'effectue à partir de l'équation de la droite d'ajustement et on calcule des valeurs ajustée pour des périodes passée, pour chaque moi ou (trimestre) , le coefficient saisonnier de la période est obtenu on divisant la valeur réalisé (chiffre d'affaire réel) par la valeur ajustée , puis on calcule les prévisions des périodes qui suivent en multipliant par les coefficients saisonniers de chaque période.

3.1.2. Loi probaliste des ventes

Sous certaine condition, l'entreprise peut définir la loi probable de sa demande qui est le plus souvent la loi normale, elle peut par exemple ; calculer la probabilité de réaliser ses objectifs de vente ou atteindre le seuil de rentabilité. ce calcul de probabilité renvoie à l'utilisation de la loi normal par le calcul de la valeur variable centré et réduite $t = (X - m) / s$, X représente le plus souvent la demande .

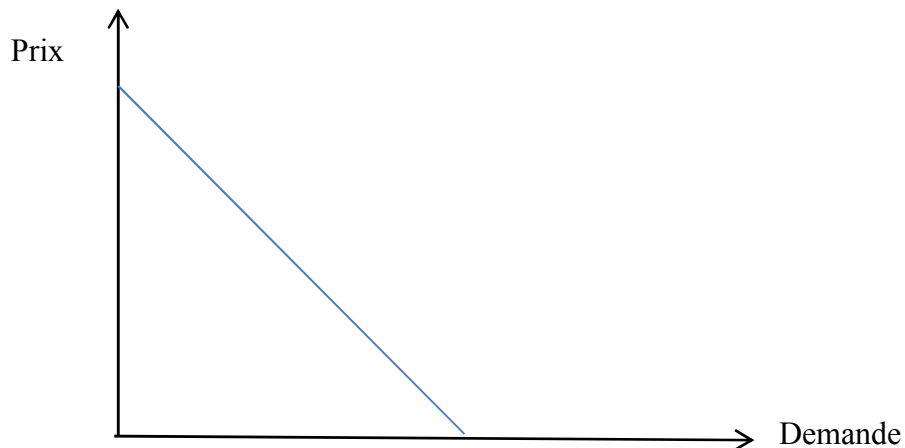
3.1.3. Elasticité de la demande par rapport au prix :

²¹Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches ,5em Edition, dunod paris,2008 p109

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

L'élasticité simple de la demande par rapport au prix exprime la variation relative à la demande par rapport à la variation des prix et il se calcule comme suit : $\epsilon_{d/p} = -\frac{(\frac{d}{d})}{(\frac{p}{p})}$

Schéma n°10 : élaborer par nos soins qui représentent l'élasticité de la demande.



3.1.4. Méthode des moyens mobiles

Une moyenne mobile est « une moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents »²², qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas, elle permet d'éliminer les causes les plus importantes de variation (variations saisonnières, variations accidentelles).

La tendance se lira alors plus facilement et son extrapolation est facile à réaliser par le biais des autres méthodes (méthode des moindres carrées). Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul.

Soit : **y** = Ventes ; **P** = Nombre de périodes ; **m** = Moyenne mobile non centrée

MMC = Moyenne mobile centrée qui correspond au milieu de la période considérée.

Tableau n°03 : La détermination des moyennes mobiles

²² Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches », 5em Edition, dunod paris, 2008 p18

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Données (vente)	Nombre de période sur un an	Formules
Trimestrielles	p=4	$m1 = (y1+y2+y3+y4)/p$ $MMC1 = (m1+m2)/2$ $m2 = (y2+y3+y4+y5)/p$ $MMC2 = (m2+m3)/2$ $m3 = (y3+y4+y5+y6)/6$
Mensuelles	P=12	$m1 = (y1+y2+y3+...y12)/p$ $MMC1 = (m1+m2)/2$ $m2 = (y2+y3+y4+...+y13)/p$ $MMC2 = (m2+m3)/2$ $m3 = (y3+y4+y5+...+y14)/p$

Source : Béatrice, Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4^{ed} Lextenso, Paris, 2009, P47.

3.1.5. Les limites du budget des ventes

- L'élaboration des budgets par rapport au budget des ventes peut conduire à la prévision d'un programme des ventes trop ambitieux ; si ,par exemple la capacité productives ne peuvent pas suivre.
- La quantité de la prévision des ventes doit être rapprochée du cout de l'information (panel ; étude de marché).
- Les analyses statistiques permettent de définir des tendances par extrapolation des ventes passées, il suffit d'observer la courbe de vie d'un produit pour comprendre que l'entreprise doit être très attentive aux renversements de tendances.

3.2. Le budget de production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales et les rythmes de production avec la prise en considération des prévisions de ventes et les contraintes de gestion des stocks.il prend aussi en compte les

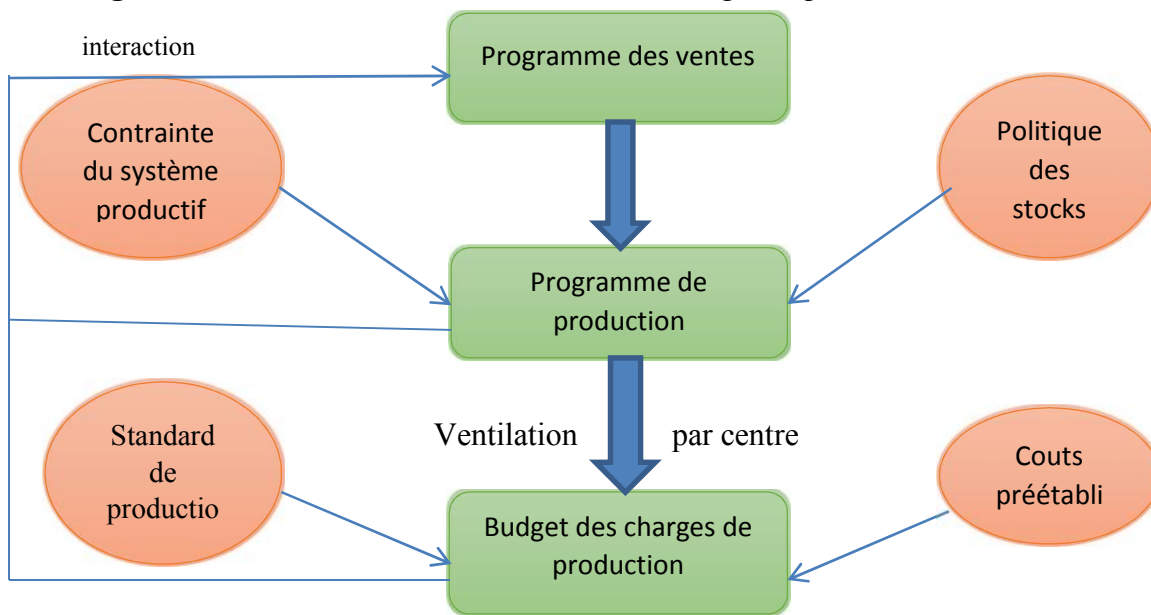
Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

contraintes techniques du système productif tel que capacités productives, effectifs, la main-d'œuvre qualifiées²³.

Des différentes techniques des prévisions vont permettre de construire le budget de production, sont :

- ❖ La programmation linéaire.
- ❖ La méthode du simplexe.
- ❖ La méthode de goulot d'étranglement.

Figure n° 02 : démarche de détermination du budget de production.



Source : Doriath B ,Boujet C, « gestion previsionnelle et meusure de la performance » ,3eme edition punod,paris ;2007.P111

A. Programme linéaire :

Ce type de problème de recherche d'optimisation de sous contraintes est traité par programmation linéaire lorsque la fonction à optimiser (marge totale) et les contraintes techniques commerciales sont exprimées sous forme d'équations linéaires. Cette fonction exprime le plus souvent la marge sur coût variable à maximiser, en fonction des quantités produites et vendues²⁴.

D'autre part la programmation linéaire est une technique mathématique permettant de trouver les valeurs à affecter à un ensemble de variables qui satisfassent des contraintes linéaires

²³ Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches ,5em Edition, dunod paris,2008 p13

²⁴Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches ,5em Edition, dunod paris,2008 p15.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

(équations ou inéquations) pour optimiser une fonction linéaire de ces mêmes variables. Après avoir ramené le problème à une forme standard par différents artifices.

✓ programme de production optimal

Les objectifs purement commerciaux peuvent s'opposer à la rentabilité de l'exploitation. L'entreprise a intérêt, compte tenu de ses contraintes de production et de ses contraintes commerciales, à rechercher la combinaison productive la plus rentable. Cette démarche peut aboutir soit à un ajustement du budget des ventes soit à des décisions de mise en œuvre de moyens supplémentaires (investissements, formations). Ce type de problème de recherche d'optimum sous contraintes est traité par programmation linéaire, lorsque la fonction à optimiser (marge totale) et les contraintes techniques et commerciales s'expriment sous forme d'équations linéaires.

✓ l'optimisation du rythme de production

Certains outils productifs sont communs à plusieurs produits, ce qui peut nécessiter D'organiser la production par campagnes pour chaque produit. Il faut alors définir, par produit, le nombre optimum de campagnes, compte tenu du coût de chaque lancement et du coût de détention des stocks (coût de possession).

B. la méthode du simplexe :

La méthode du simplexe est un algorithme de résolution des problèmes d'optimisation linéaire. il a été introduit par George Dantzig en 1947²⁵, C'est probablement le premier algorithme permettant de minimiser une fonction sur un ensemble défini par des inégalités. De ce fait, il a beaucoup contribué au démarrage de l'optimisation numérique. L'algorithme du simplexe a longtemps été la méthode la plus utilisée pour résoudre les problèmes d'optimisation linéaire. Depuis les années 1985-90, il est concurrencé par les méthodes de points intérieurs, mais garde une place de choix dans certaines circonstances (en particulier si l'on a une idée des contraintes d'inégalité actives la solution).

Avant que l'algorithme du simplexe puisse être utilisé pour résoudre un programme linéaire, ce programme linéaire doit être converti en un programme équivalent et toutes les variables ne sont pas négatives.

C. La méthode de goulot d'étranglement :

²⁵Dantzig.G,origine of simplexe,,ACM press hist,1990, etats unis,p141.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Le goulot d'étranglement ou le manque de capacité évoquent la plupart du temps des contraintes pesant sur l'entreprise et limitant la production en quantité maximal ; en effet, pour choisir entre plusieurs produits sous contrainte de capacité, les décideurs doivent privilégier le produit pour lequel la marge par unité de facteur rare est maximale.

3.3. Le budget des approvisionnements

Le budget des approvisionnements permet d'échelonner les prévisions sur douze mois, et le programme d'approvisionnement, qui résulte du programme de production, définit les quantités à commander et les dates de commande, plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière²⁶ :

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention...), plus que ce coût est élevé, plus la quantité à commander doit être grande, il s'agit de limiter le nombre de commandes réalisées.
- Le coût de stockage (coût de financement du stock, primes d'assurance, coûts des moyens de stockage, cout de la dépréciation du stock...), plus ce coût est élevé, moins le stock doit être volumineux, il faut donc passer de nombreuses petites commandes.
- Le coût de rupture de stock, plus ce coût est élevé, plus la gestion des stocks doit être prudente, il s'agit de limiter les ruptures (ce qui implique d'avoir un niveau de stock conséquent).

Le budget des approvisionnements comprend : le budget des achats qui dépend souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais liés aux achats (notamment le transport) et le budget des charges d'approvisionnement et de stockage (coût de passation de la commande et coût de stockage) est définis en fonction des centres d'analyse: magasin, centre approvisionnement,...etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes²⁷.

❖ La budgétisation de l'approvisionnement

La budgétisation de l'approvisionnement ne pose pas de problème, pour ce qui concerne la consommation régulière, puisque les données optimales (nombre de commandes, quantités, périodicité...) sont déterminées à l' avance, mais lorsque la consommation est irrégulière, l'entreprise doit prévoir un stock de sécurité et choisir entre :

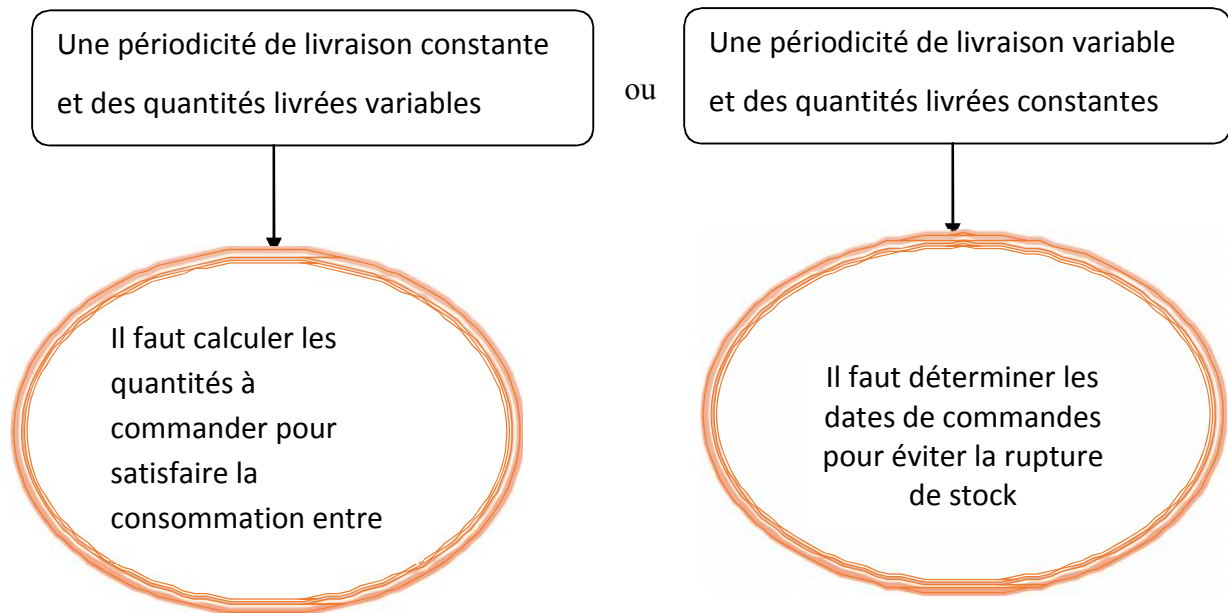
Une périodicité de livraison constante et des quantités livrées variables, ou Une périodicité de livraison variable et des quantités livrées constantes.

²⁶ Berland N, De Rongé Y, ... *op.cit*, P. 281.

²⁷ Doriath B, « Contrôle de gestion », ...*op.cit*, P. 39-40.

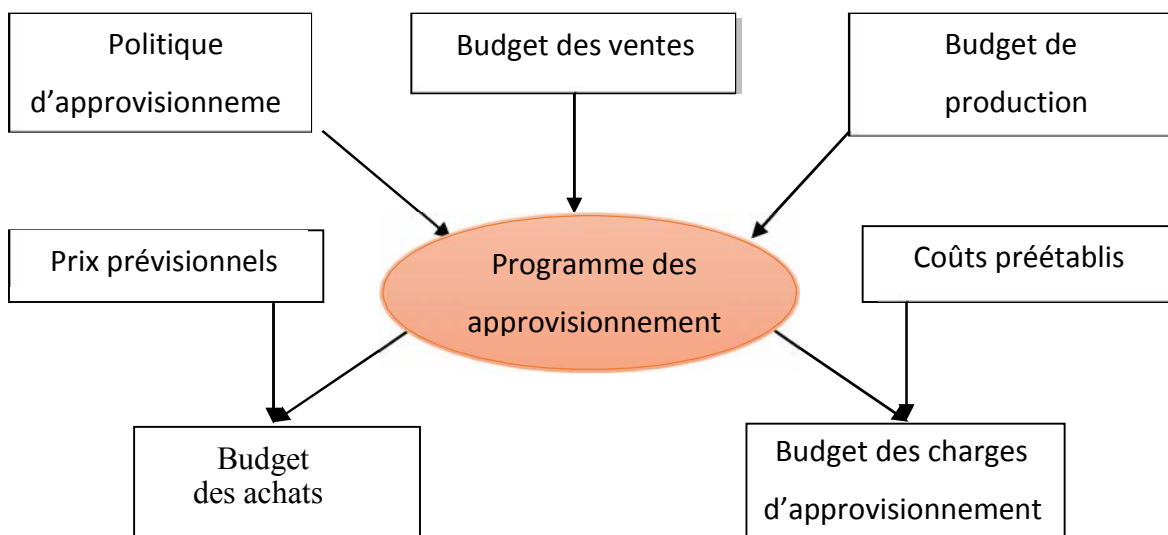
Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Le schéma suivant explique la comparaison entre les deux périodes de livraison constante et variable.



Source : Béatrice, Grandguillot F, l'essentiel du contrôle de gestion, Lextenso, Paris, 2009, P. 79.

Schéma n° 11: la démarche de budget des approvisionnements



Source : Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance »,... *op.cit*, P. 113.

3.4. Le budget des investissements

L'investissement est défini comme « une immobilisation importante de fonds dont l'entreprise espère retirer, pendant une période déterminée, une rentabilité future tout en

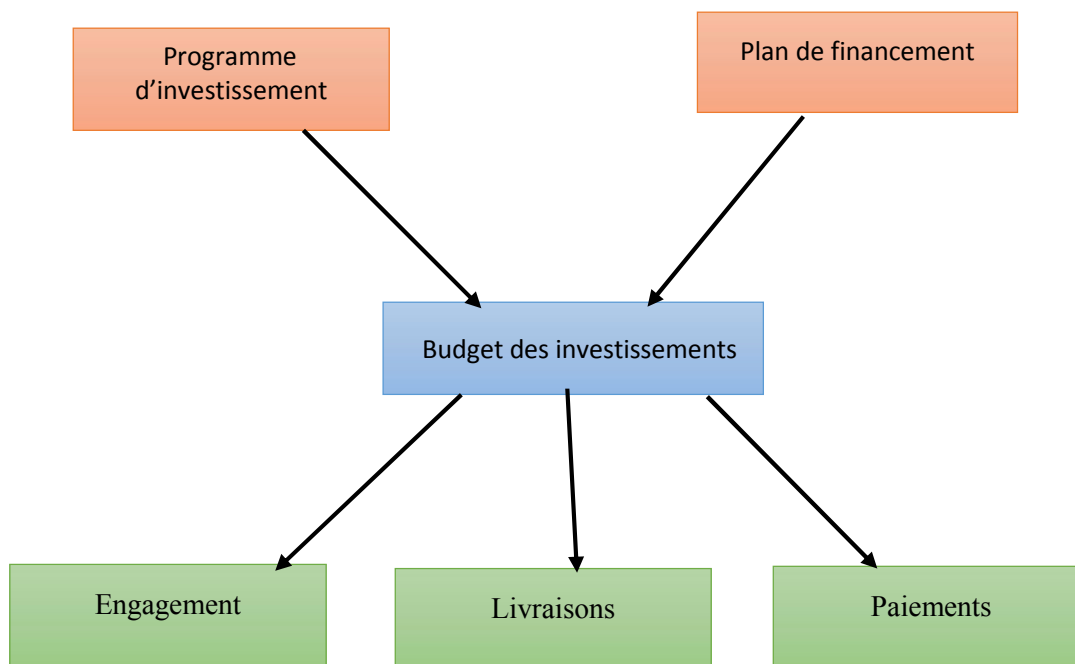
Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

prenant des risques ». ²⁸ Ainsi que le budget des investissements est défini comme « un ensemble de dépenses immobilisées ou non autour d'un projet ayant sa propre justification économique ». ²⁹

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois ³⁰:

- Les dates et les montants des engagements, moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini ;
- Les dates et les montants des réceptions dont la connaissance est indispensable à la mise en œuvre matérielle du projet ;
- Les dates et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

Schéma N°12: La démarche de détermination de budget investissement



Source: Doriath B, Goujet C, 2007, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Édition Dunod, Paris, P114.

3.5. Le budget de trésorerie

²⁸ Béatrice, Grandguillot F, ...*op.cit*, P. 83.

²⁹ Berland N, De Rongé Y, ...*op.cit*, P. 287.

³⁰ Doriath B, «Contrôle de gestion», ...*op.cit*, P. 59.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Le budget de trésorerie est la transformation de tous les budgets précédents en encaissement et en décaissement³¹. Il est défini comme un « ensemble des prévisions de recettes et de dépenses pour la période budgétaire. L'élaboration du budget de trésorerie commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) et aussi un budget de TVA. Ces budgets sont ensuite regroupés dans un budget générale de trésorerie ³²».

L'élaboration de budget de trésorerie nécessite l'établissement du : budget des encaissements, des décaissements, de TVA et le budget générale de trésorerie³³.

3.5.1. Budget des encaissements

Il comprend le budget des encaissements d'exploitation et le budget des encaissements hors exploitation.

➤ **Encaissement d'exploitation** : le budget des encaissements est issu du budget des ventes auquel, il intègre le délai de règlement des clients. Il est évalué toutes taxes comprises puisque les encaissements sur les ventes comprennent la TVA.

➤ **Encaissement hors exploitation** : le budget des encaissements comprend : les ressources de financement stable (nouvel emprunt, apport de capital, subvention) et les ressources résultant indirectement de la politique d'investissement de l'entreprise (cessions d'immobilisations).

3.5.2. Budget des décaissements

Il comporte les décaissements d'exploitation et les décaissements hors exploitation :

➤ **Décaissement d'exploitation** : le budget des décaissements est issu du budget des approvisionnements. Il intègre le délai de règlement des fournisseurs. Les dépenses y figurent toutes taxes comprises puisque les paiements comprennent la TVA.

➤ **Décaissement hors exploitation** : ils concernent : la fonction investissement (acquisition d'immobilisations), la fonction financement (remboursement d'emprunts, intérêts des emprunts), les dividendes à payer au cours de l'exercice à la suite de l'affectation du résultat de l'exercice précédent et aussi les acomptes et le solde de l'impôt sur les sociétés.

3.6. Le budget de TVA

La taxe sur la valeur ajoutée est collectée par l'entreprise pour le compte de l'Etat, et n'affecte ses charges que si la récupération de la TVA payée sur achats ne peut être intégrale,

³¹ Alazard C, Sépari S, ...*op. cit*, P. 453.

³² Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », ...*op.cit*, P. 286.

³³ *Idem*, P. 287-288.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

cependant dans tous les cas, la collecte et le paiement de la TVA s'effectuent avec des délais qui affectent la trésorerie et qui se manifestent par des comptes au bilan.³⁴

Donc dans les différents budgets opérationnels (vente, production, approvisionnement), les produits et charges soumis à la TVA ont été retenues pour leur montant hors taxes puisque la TVA est neutre du point de vue du résultat, mais elle a une incidence sur la trésorerie collectée par l'entreprise, elle est reversée à l'Etat avec un décalage dans le temps, ceci nous a conduits à retenir les encaissements et les décaissements pour les montants TTC, il convient évidemment de suivre dans les budgets de trésorerie les décaissements liés à la TVA.

La TVA à décaisser d'un mois donné est payable dans le courant du mois suivant.

Pour une entreprise soumise au régime réel, le montant de la TVA à décaisser est calculé à la fin de chaque mois par la différence :

$$\begin{array}{rcccc} \text{TVA à décaisser} & & \text{TVA collectée} & & \text{TVA déductible sur} & & \text{TVA déductible} \\ \text{du mois M} & = & \text{du mois M} & - & \text{immobilisations du} & - & \text{sur biens du} \\ & & & & \text{mois M} & & \text{sur biens du} \\ & & & & & & \text{mois M} \end{array}$$

S'il est positif, ce montant est versé entre le 15 et le 25 du mois suivant ; s'il est négatif, il donne lieu à un crédit de TVA sur le mois suivant.

3.7. Le budget général de trésorerie

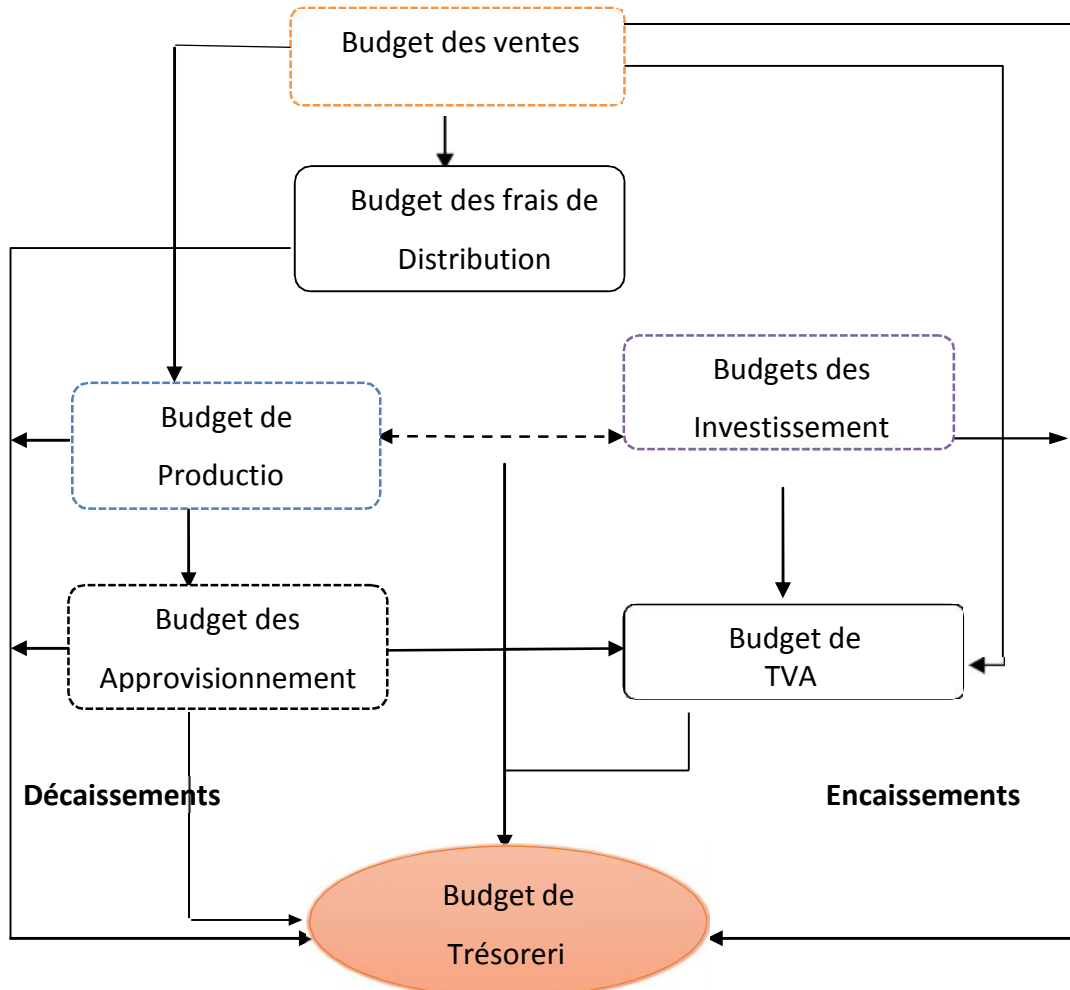
Le budget général de trésorerie réalise la synthèse du budget des encaissements et du budget des décaissements et de budget de TVA. Il fait ressortir le montant positif ou négatif de la trésorerie prévisible à la fin de chaque mois.

Donc le schéma suivant récapitule le budget de trésorerie :

³⁴ Malo J.L, Mathé J.C, « L'essentiel du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P. 101

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Schéma n°13: le budget de trésorerie.



Source : Benaïem J, Benaïem J-J, Tuszyński J, « Gestion budgétaire et analyse de la performance », FontainePicard, Paris, 2014/2015, P. 129.

Le budget de trésorerie permet de s'assurer que les programmes d'action traduits dans les budgets opérationnels sont compatibles avec la solvabilité de l'entreprise, mais ce n'est pas l'unique contrainte qu'il convient de respecter, l'entreprise doit aussi établir un compte de résultat prévisionnel, et la présentation d'un bilan prévisionnel (l'ensemble de ces deux budgets constituent le budget général de l'entreprise avec la comparaison des prévisions aux réalisations), l'établissement de ces documents répond à deux exigences : assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée, afin de permettre un suivi en termes d'écarts de tout le système de l'entreprise d'une part et de vérifier la cohérence de la démarche budgétaire (les objectifs à moins d'un an des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme du plan opérationnel).

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Il s'agit donc de regrouper les informations des différents budgets, et de dresser un compte de résultat prévisionnel en faisant apparaître le résultat budgété de l'année ; et un bilan prévisionnel à la fin de l'exercice budgétaire.

➤ **Compte de résultat prévisionnel** : il est destiné à apprécier les conséquences des actions prévues sur l'activité et la formation du résultat de l'entreprise pour l'année à venir, il permet également, de mesurer l'équilibre dans la formation du résultat compte tenu de l'ensemble des budgets, et de contrôler la réalisation des budgets avec les données réelles du compte de résultat pour la même période³⁵. Le compte de résultat peut être présenté de plusieurs façons³⁶:

- ❖ Modèle identique à celui des comptes annuels ;
- ❖ Modèle, structuré par nature de charges et de produit, faisant ressortir des résultats intermédiaires et le résultat net ;
- ❖ Modèle, structuré par fonctions, faisant ressortir des marges, des résultats intermédiaires et le résultat net.

➤ **Bilan prévisionnel** : il a pour objectif d'apprécier les conséquences des actions prévues sur la structure financière de l'entreprise pour l'année à venir, il permet également :³⁷ de mesurer l'équilibre financier compte tenu de l'ensemble des budgets et de contrôler la réalisation des budgets par comparaison avec les données réalisées du bilan comptable établi à la même date et d'analyser les écarts financiers. Le bilan prévisionnel est établi annuellement, à la fin de l'année, à l'aide du bilan comptable à l'ouverture de l'exercice et de l'ensemble des budgets.

En fin pour conclure on vous présente un schéma récapitulatif de l'articulation fonctionnelle d'un système budgétaire

³⁵ Béatrice, Grandguillot F,... *op.cit*, P. 115.

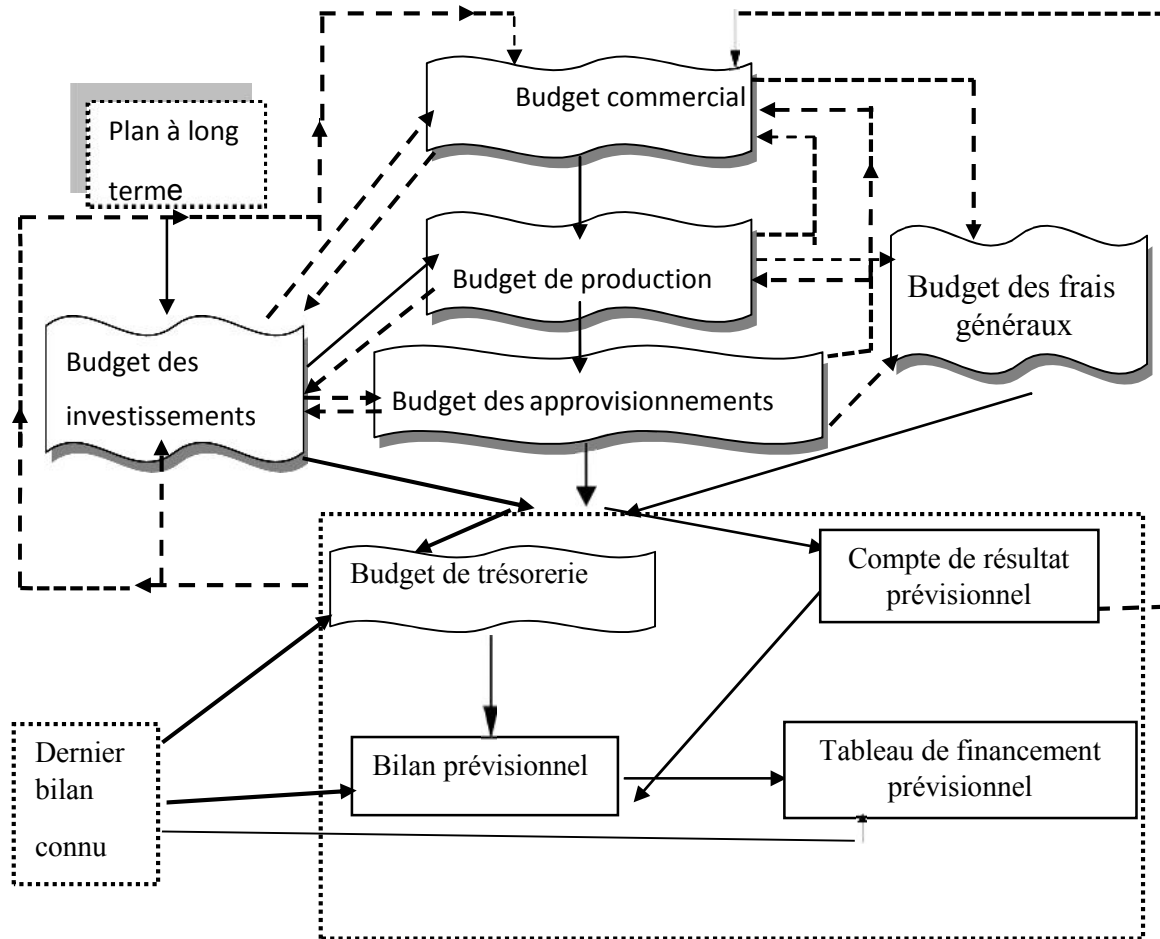
³⁶ *Ibidem*.

³⁷ *Idem*, P. 117.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Schéma n°14 : Articulation fonctionnelle d'un système budgétaire principaux interdépendances

Source : Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, paris,1997,p.374



Section II : le contrôle budgétaire

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement qui est une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts. Ces derniers doivent appeler des actions correctives. Cependant le contrôle budgétaire est une composante importante du système budgétaire

1. Généralité sur le contrôle budgétaire

1.1. Définition de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire « est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation »³⁸. D'où le contrôle budgétaire est une procédure qui confronte a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

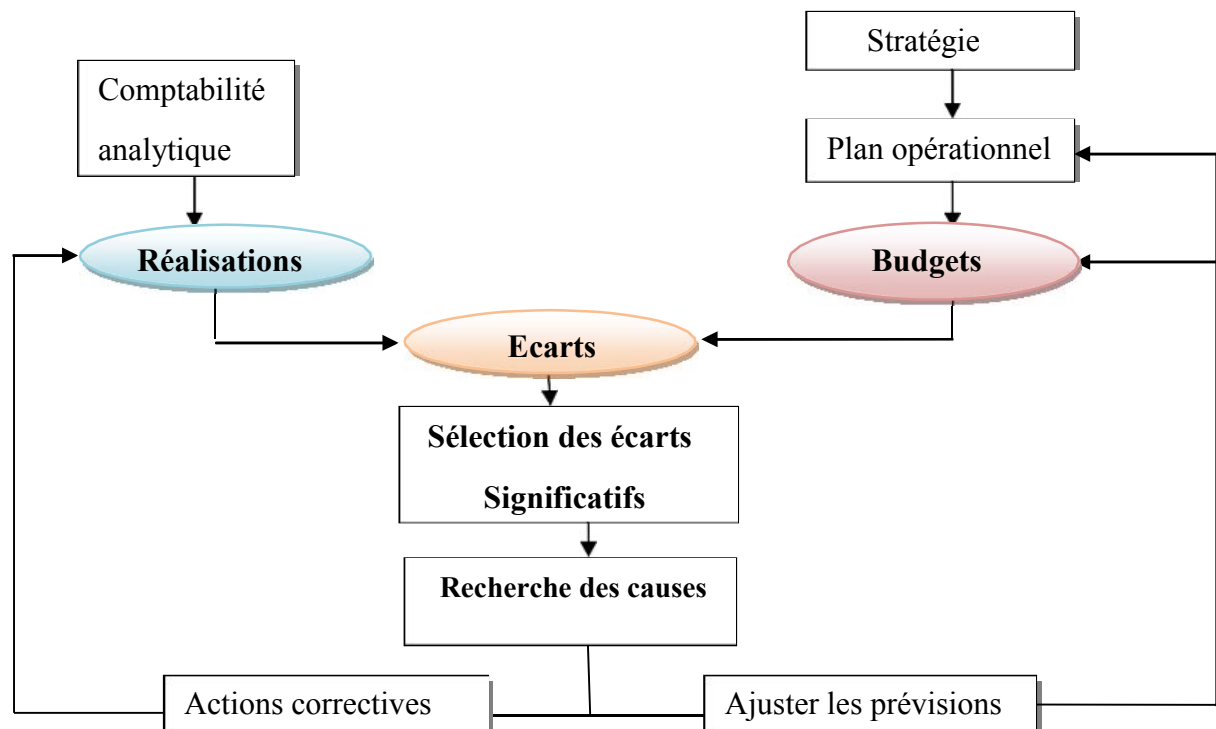
Cette procédure dégage : des écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis), identifie les causes de ces écarts et propose des actions correctives.³⁹

Rappelons par ailleurs que la gestion budgétaire a notamment pour objectif l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées. Le contrôle budgétaire, calcul les écarts entre les prévisions et les réalisations en partant du budget général pour remonter aux différentes composantes. Ceci peut être visualisé par le schéma suivant.

³⁸ Béatrice, Grandguillot F,... *op.cit*, P. 300.

³⁹ Langlois G, Bonnier C, Bringer M,...*op.cit*, 2010, P. 420.

Schéma n°15 : le processus contrôle budgétaire



Source : Langlois G, Bringer M, Bonnier C, « contrôle de gestion, manuel et application », Foucher, Paris 2010, P. 420.

1.2. Les Objectifs et les caractéristiques du contrôle budgétaire

1.2.1. Les Objectifs du contrôle budgétaire

Nous pouvons citer trois objectifs principaux du contrôle budgétaire⁴⁰ :

- ❖ Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions ;
- ❖ Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- ❖ Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité

1.2.2. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Parmi les caractéristiques du contrôle budgétaire nous pouvons citer les suivantes⁴¹ :

- Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion : le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ses écarts ;
- Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif : le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts ;

⁴⁰ Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 8. Disponible sur le net sur le site : www.doc.etudiant.fr

⁴¹ Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », ...op.cit, P. 199.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- Il a une dominante financière : le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires) ;
 - Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets : il permet ainsi : d'évaluer la performance des acteurs et aussi de procéder aux régulations nécessaires. Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs.
- Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

1.3. Les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend de la qualité de ses interventions. Donc pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :⁴²

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

1.4. Rôle et Principes du contrôle budgétaire

1.4.1. Rôle du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite »⁴³ :

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

⁴² Alazard C, Sépari S, ... *op. cit.*, P. 344

⁴³ Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, p 393.

1.4.2. Principes du contrôle budgétaire

Selon Alazard, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit⁴⁴ :

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

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

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

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

1.5. L'utilité et Les fonction du contrôle budgétaire

1.5.1. L'utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes⁴⁵ :

- ❖ Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- ❖ Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- ❖ Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- ❖ Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités.

1.5.2. Les fonctions de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue deux fonctions : la fonction de contrôle et celle de régulation⁴⁶.

A. La fonction du contrôle : permet de vérifier, tout au long de l'exercice budgétaire, que les objectifs sont bien tenus, selon les normes techniques et les normes de coûts et de capitaux à

⁴⁴ Alazard C, Separi S, ..., op, cit, p 510.

⁴⁵ Le contrôle de gestion et le tableau de bord, disponible sur le site : www.doc-etudiant.fr (PDF), P. 78

⁴⁶ HHUTIN Hervé, Op.cit., P678.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

mettre en œuvre, sur la base desquels les budgets ont été arrêtés, c'est -à-dire : les résultats chiffrés globaux, les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité et le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget:

- Pour le contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité, les résultats sont rapprochés des prévisions et des écarts sont calculés ;
- Pour le calcul du degré de réalisation des actions de progrès, la mesure consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

B. La fonction de régulation : est appelée à intervenir lorsque la fonction du contrôle a permis de détecter des écarts entre ce qui devait se passer selon le budget et ce qui s'est passé réellement. La fonction de régulation consiste alors à alerter les responsables et à susciter les actions correctives consistant en des actions de "rattrapage" destinées à repositionner l'entreprise ou l'unité de gestion pilotée par le responsable (centre de responsabilité) sur sa trajectoire conduisant aux objectifs.

1.6. Différentes étapes du contrôle budgétaire

Il est important que les résultats obtenus par les chefs des centres de responsabilités aillent dans le sens des objectifs et des budgets alloués. Pour y parvenir, des modalités de suivi sont à mettre en œuvre. D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

➤ **Le contrôle avant l'action (à priori)**

Implique un flux d'informations important. Il doit agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnels, de simuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leur propre pouvoir de décision. Donc, cette fonction du contrôle à priori est très étroitement liée à la simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions de la budgétisation.

➤ **Le contrôle pendant l'action**

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations. En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position (situation) d'une activité de façon à

déterminer où elle se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs elle devait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

➤ **Le contrôle après l'action (à posteriori)**

Le contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions, sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilités. Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'informations:

- Des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale à celle qui était attendue ;
- Des informations ponctuelles (conjoncturelles) consistant à faire ressortir les événements imprévus ainsi que leurs causes et leurs conséquences sur l'écart constaté entre la situation réelle (finale) et la situation désirée.

1.7. Les supports du contrôle budgétaire

A. Le tableau de bord

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise. En un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

B. Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire nécessite périodiquement l'établissement d'un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Ce rapport se présente, sous forme standardisée indique ⁴⁷:

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Le résultat pour chaque variable contrôlée ;
- Les mesures prises afin de réorienter l'action vers le droit chemin de l'objectif.

Le responsable supérieur étudie les informations reçues et de fait les consolides afin d'en auprès de certains responsables budgétaire en fonction des résultats qu'il obtient puis transmet au supérieur jusqu'à parvenir au budget global.

C. Les réunions de suivi budgétaire

⁴⁷ Gervais M.,..., op, cit, 1987, p 164.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées⁴⁸.

A ces réunions, participent autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre compte des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires. Ces réunions pourront avoir comme support : l'information, les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel.

Le contrôle budgétaire consiste en la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de la régulation nécessaires. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes.

1.8. Les limites et les avantages du contrôle budgétaire

1.8.1. Les limites du contrôle budgétaire

Parmi les limites de contrôle budgétaire ⁴⁹:

- C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ;
- Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social ;
- Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écart ;
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou si des acteurs sont rendus responsables d'écart défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

Le contrôle budgétaire succède au suivi et correspond à la constatation, l'analyse et à l'interprétation des écarts favorables pour l'entreprise.

1.8.2. Les avantages du contrôle budgétaire

Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue ⁵⁰ :

- **La maximisation de profit** : le contrôle budgétaire vise à la maximisation des bénéfices de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif, une bonne planification et la coordination des différentes fonctions est requise.
- **L'harmonisation** : le travail des différents départements et secteurs est correctement harmonisé. Les budgets des différents départements ont une incidence l'un sur l'autre.

⁴⁸ Gervais M.,..., op.cit., P.166

⁴⁹ Doriath B et Goujet C. Op.cit., P 203/204.

⁵⁰ Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Géline, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980, p 32.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- **Exactitude des plans** : les plans, les politiques et les objectifs sont décidés par la direction. Tous les efforts sont mis ensemble pour atteindre l'objectif commun de l'organisation. Chaque département vise un objectif précis. Les efforts dirigés vers la réalisation proviennent des plans exacts.
- **L'économie des dépenses** : la planification des dépenses sera méthodique et les finances seront mises à une utilisation optimale.
- **Frais diminues** : dans le monde concurrentiel de nos jours le contrôle budgétaire a un rôle important à jouer. Chaque homme d'affaires tente de réduire les coûts de production pour augmenter les ventes.

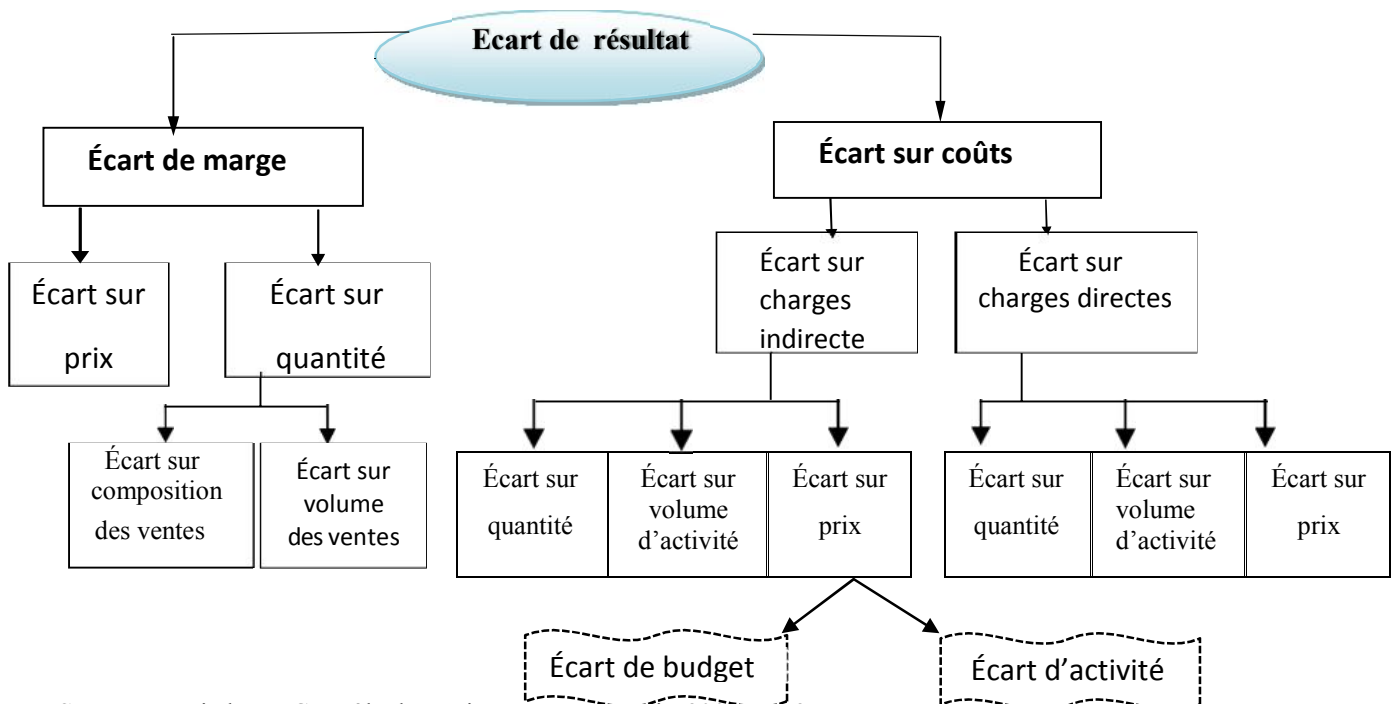
2. Analyse des écarts

2.1. Définition d'un écart

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... ». ⁵¹

Le schéma suivant présente une articulation générale, de l'analyse des écarts. D'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des besoins du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

Schéma n°16 : le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2008, P. 73.

⁵¹ PCG 1982, cité in : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2008, P. 72.

2.2. Les Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons ⁵²:

- **Principe 1**

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

- **Principe 2**

Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable) respectivement. En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

- **Principe 3**

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

- **Principe 4**

Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts. Définis comme suit :

$$\text{Écart/Éléments monétaires} = (\text{Élément monétaire réel} - \text{Élément monétaire prévu}) \times \text{Donnée Volumique réelle}$$

$$\text{Écart/Éléments volumiques} = (\text{Élément volumique réel} - \text{Élément volumique prévu}) \times \text{Élément Monétaire prévu Donnée}$$

⁵² Alazard C, Sabine S,...*op.cit*, P. 368-369.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

2.3. Les causes des écarts

Tout écart a une double cause : facteur prix/couts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de couts, de consommations, des volumes produits et vendus. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe⁵³.

A. Causes internes des écarts

Sont les suivantes :

- **Phase décisionnelle** : prévision irréalistes des ventes, des couts ;
- **Phase action** : accidents, pannes, grèves, machines mal réglées, vieillisse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- **Événements internes** : départs, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

B. Causes externes des écarts

Sont les suivantes :

- **Evolution technologique** : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;
- **Lois de finances** : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- **Evolution technique** : immobilisations obsolètes, méthodes et processus périmés ou couteux ;
- **Evénements politiques** : les conflits politiques, les crises de guerres.

2.4. Calcul et l'analyse des écarts

La base du contrôle budgétaire est l'analyse des écarts entre ce qui a été prévu (les objectifs) et ce qui est réalisé (le réel). Cela consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités (internes ou externes), et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Les écarts comparent les réalisations aux prévisions, un

⁵³ Loghard. J, « *La gestion budgétaire* : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998,P301

écart se calcule par :

$$\text{Ecart} = \text{Donnée réelle} - \text{Données préétablie}$$

Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantités. Les écarts sur quantités sont valorisés par un prix (ou un coût) préétabli et les écarts sur prix sont pondérés par la quantité réelle.

2.4.1. L'analyse de l'écart sur résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire, il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.

Donc l'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence, cet écart mesure la déviation de la performance globale, à court terme.⁵⁴

$$\text{Ecart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli}$$

Avec :

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Résultat réel} = \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{Coût réel} \\ \text{Résultat préétabli} = \text{Chiffre d'affaire préétabli} - \text{Coût préétabli} \end{array} \right.$$

Un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par rapport aux prévus.

L'écart sur résultat se décompose en sous trois écarts, à savoir l'écart sur chiffre d'affaire, écart sur marge et écart sur coût.

2.4.1.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu »⁵⁵.

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales.

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

Source : Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382.

⁵⁴ Doriath B, Goujet C, ...*op. cit.*, Dunod, Paris, P. 200.

⁵⁵ Doriath B, « Contrôle de gestion »,... *op.cit.*, P. 76.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Un écart sur chiffre d'affaires positif est favorable car le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui prévu. Par contre, un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. Cet écart global est décomposé en deux sous-écarts : écart sur prix et un écart sur volume (quantité). Cette décomposition est faite comme suit :

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

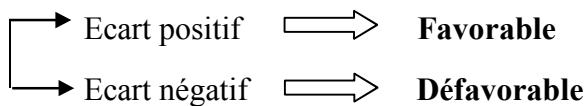
$$E/\text{Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \text{Prix budgété}$$

Source : Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382

2.4.1.2. L'analyse des écarts sur marge

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue »⁵⁶.

$$E/\text{Marge} = \text{Marge sur le coût préétabli réelle} - \text{la marge sur coût préétabli prévue}$$



L'écart total sur marge peut être dû à :

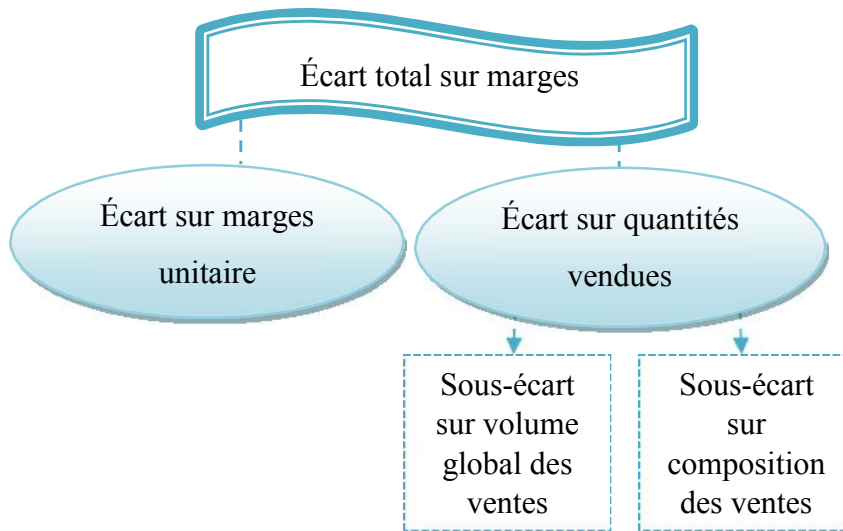
- des variations des quantités vendues ;
- des variations de marges unitaires ;
- une modification de la composition des ventes entre les prévisions et les réalisations.

Une étude pertinente de la cause des écarts sur marges est menée en décomposant l'écart total en deux sous-écarts. Le schéma d'analyse des écarts sur marge est le suivant :

⁵⁶ *Ibidem.*

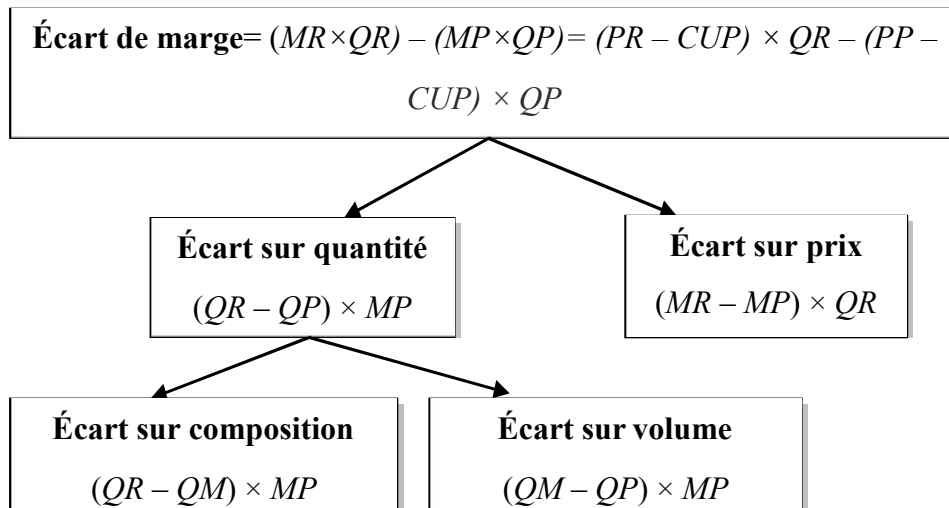
Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Schéma n°17 : La décomposition de l'écart total sur marges.



Source : Béatrice, Grandguillot F, «L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 38.

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc⁵⁷: $MR = PR - CU_p$ et $MP = PP - CU_p$



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 77.

⁵⁷ Idem, P. 77.

Avec :

MR : marge réelle;	MP: marge P
QR : quantité réelle ;	QP : quantité P
PR : prix réel ;	PP : prix prévu
CUP : coût unitaire prévu	QM : quantité M

2.4.1.3. L'écart sur coût

L'écart sur coûts a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. Ils expriment ainsi une éventuelle différence entre le coût réel de l'unité de biens ou de services consommés (kg de matière, heure de main d'œuvre...). Il s'appelle écart sur coût lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'œuvre et écart sur budget pour les coûts indirects⁵⁸. L'écart sur coût est analysé en deux sous-écarts, l'écart sur coût directes et l'écart sur coût indirectes.

2.4.1.3.1. Analyse des écarts sur coût directs

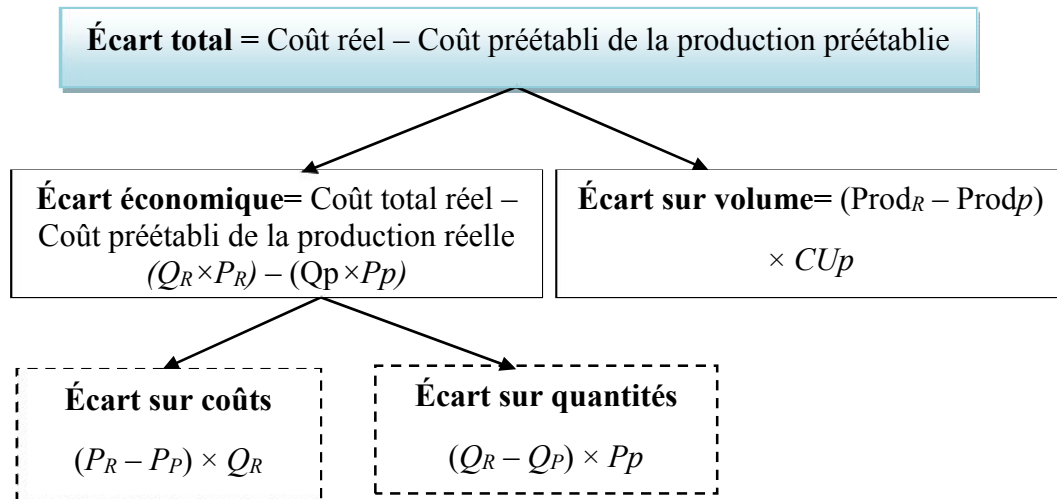
Il s'agit de l'analyse des écarts sur matières et sur main- d'œuvre, qui se décomposent en écarts sur quantité et écarts sur coût⁵⁹ :

- L'écart sur quantité, traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de la main d'œuvre.
- L'écart sur coûts, mesure l'impact d'une variation de coût des facteurs de production.

Le PCG Français de 1982, propose aussi de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard.

⁵⁸ Le contrôle de gestion et le tableau de bord, Disponible sur le site : www.doc-etudiante.fr (PDF), P.126.

⁵⁹ Doriath B, « Contrôle de gestion », ...*op.cit*, P. 89.



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 89.

Avec :

$\left\{ \begin{array}{l} \text{Prod : nombre de produits.} \\ Q : \text{quantité de facteur de production.} \\ P : \text{coût unitaire d'un facteur de production.} \end{array} \right.$

Ecart économique = écart sur coût + écart sur quantité.

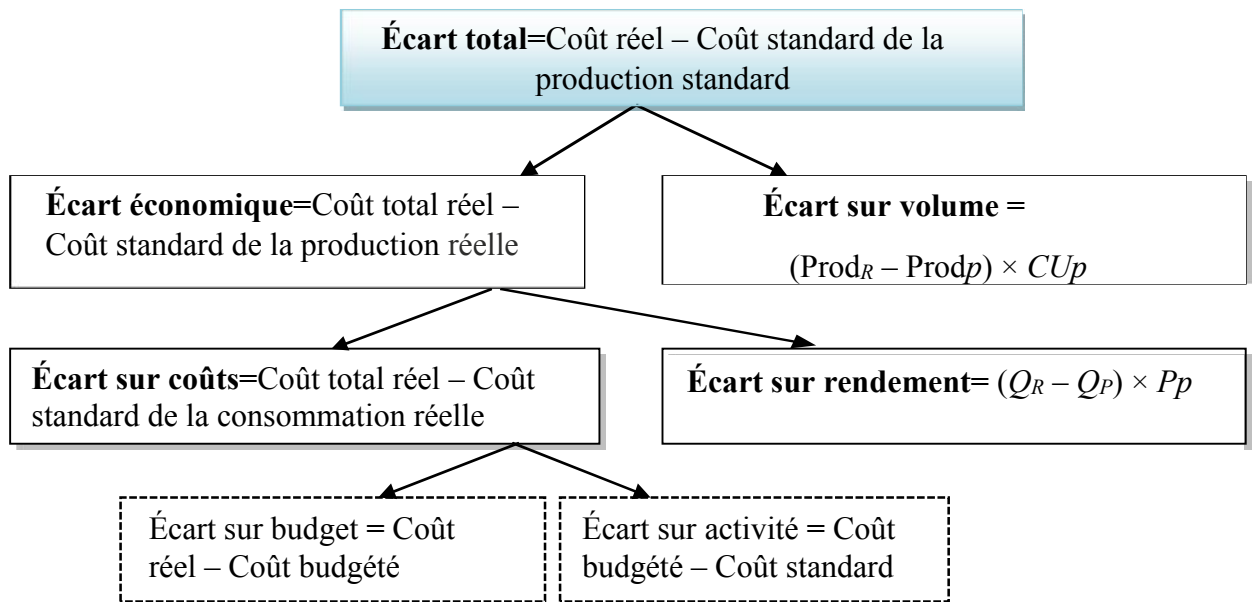
Ecart totale = écart économique + écart sue volume.

2.4.1.3.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centres d'analyse)

Le plan comptable général français 1982 propose d'analyser l'écart économique sur coût d'un centre de travail (et de tout coût comportant des charges de structure) en trois sous-écarts⁶⁰:

- Écart sur coût des charges (salaires et autres charges du centre), appelé écart sur budget. Il valorise le surcoût ou l'économie dus à la variation de prix des charges consommées dans le centre ;
- Écart sur activité (ou sur imputation du coût fixe) du centre pendant la période. Cet écart valorise un coût de chômage ou un boni de suractivité, du fait de l'existence de charges fixes dans le centre ;
- Écart sur rendement (main d'œuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles.

⁶⁰ Idem, P. 94



Source : Doriath .B, « Contrôle de gestion »,Dunod, Paris, 2001,P. 94

Interprétation des écarts⁶¹

- Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable ou défavorable » selon qu'ils Traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors de calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification ;
- L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception

2.5. Les actions correctives

Après l'établissement et la sélection des écarts, des mesures correctives sont à prendre. Les actions correctives consistent d'abord à réviser le niveau de standard, ensuite de mettre en œuvre les actions d'améliorations.

Révision des normes pour des prévisions budgétaires irréalistes sont parfois à l'origine des écarts. L'action va consister à réviser les normes techniques de consommation de ressources, de prix, etc. qui servent de base à l'élaboration des prévisions⁶².

2.5.1. Nature et propriétés de l'action corrective

2.5.1.1. Nature de l'action corrective

Contrôle anticipé ou contrôle a posteriori de ces deux types des actions correctives sont envisageables :

⁶¹ Doriath B., « Contrôle de gestion », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 73.

⁶² Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », ...op.cit, 2010, P. 422.

➤ L'action est mis en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat donc des mesure sont pris immédiatement pour corriger les dériver de façons à s'écarter le moins possible du résultat initialement budgété. C'est ce qu'on appelle le contrôle est dit anticipé (prévu)⁶³;

➤ Si les écarts ne sont connus qu'après l'achèvement de l'opération, des mesures sont prises pour agir sur les réalisations ultérieures, soit en confortant les causes des écarts favorables, soit en remédiant aux causes des écarts défavorables. C'est ce que nous appelons le contrôle à posteriori⁶⁴.

2.5.1.2. Propriété de l'action corrective

Pour être efficace, une action corrective doit être⁶⁵ :

➤ **Rapide** : une mesure efficace après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant compte des observations dépassées, elle risque d'amener des déséquilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

- De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
- Et d'avoir, comme objectif constant, le souci de la réduire encore d'avantage.

➤ **Adaptée** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la face de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaitront.

2.5.2. La mise en œuvre des actions correctives

L'objectif de contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteur de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action doit être adapté au type de cause. Le tableau ci- dessous présente quelques exemples⁶⁶.

⁶³ Gervais M, « contrôle de gestion par le système budgétaire»,...*op. cit*, P. 166.

⁶⁴ Langlois G, ... *op. cit*, 2008, P. 301.

⁶⁵ Gervais M, ..., *op. cit*, P. 167.

⁶⁶ Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », ...*op. cit*, P. 205.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Tableau n° 04: présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives.

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévaluée.	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive OU Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.
Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.	Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salariés pour produire plus.
Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté : Formation de ces salariés.
Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur.

Source : Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P. 206

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

La gestion budgétaire est une nécessité absolue dans l'entreprise, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

Section III : Généralité sur la performance

1. Définition de la performance

Le concept de la performance « fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation⁶⁷ ».

La mesure de la performance dépasse une simple observation, elle a pour objectif la prise de décision permettant d'améliorer la condition de la performance au sein de l'organisation.

Trois notions suivantes ont relation avec le concept de la performance :

⁶⁷ Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches », 5^{em} Edition, dunod paris, 2008 p129

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

- L'économie consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre cout ;
- L'efficacité maximise la quantité obtenu à partir des quantités données de Ressource ;

On minimisant la quantité de ressource consommé pour une production donnée.

- L'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs et la pertinence qui se défini

Comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens.

Selon Chandler (1992) « la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégiques.

L'efficacité fonctionnel consiste l'amélioration des produits achats et ventes et le processus de production et marketing, relations humaines au sien de l'entreprise.

L'efficacité stratégique consiste à battre les concurrents et avoir une part dans le marché économique en croissance ⁶⁸».

Selon MaChesney « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation de but recherché⁶⁹ »

C'est l'évaluation des prévisions effectué par l'entreprise par apport à la réalisation durant une période donnée qui sert à la prise de décision et l'amélioration de la performance dans l'entreprise.

2. La performance interne et la performance externe

La performance dans l'entreprise est appréciée différemment selon les acteurs tel que les clients, fournisseurs, salarier, actionnaire, prêteurs de fond, car ils ont des objectifs différents .on distingue la performance externe qui s'adresse d'une façon générale a l'environnement de l'entreprise en relation contractuel avec l'organisation et la performance interne qui concerne uniquement les acteurs de l'organisation.

Le tableau qui suit nous donne la comparaison entre la performance interne et la performance externe.

⁶⁸ Chandler A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, édition de l'organisation, Paris,1992, p21.

⁶⁹ Machesny,, « économie d'entreprise », édition Eyrolles, Paris, 1991 , p38

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Tableau n°05 : la comparaison entre la performance interne et la performance externe.

La performance externe	La performance interne
Est tourné principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tourné vers les managers
Porte sur le résultat, présent et future.	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation
Nécessité de produire et communiquer les informations financières	Nécessité de fournir les informations pour la prise de décision
Gérer l'analyse financière de grands équilibres	Aboutir à la définition des variables d'action
Donne lieu au débat de la différente partie prenante	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P173/174.

3. Les caractéristiques de la performance

On constate trois caractéristiques de performance⁷⁰ :

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat)**

La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétence du personnel, technologies, organisation, Fournisseurs, etc.).

- **Elle s'apprécie par une comparaison**

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non chiffrés. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à l'interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeant, syndicalistes).

- **La comparaison traduit le succès de l'action**

⁷⁰ : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P172..

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

La notion de performance étant positive. La performance est donc une notion relative (Résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de L'acteur qui l'évalue).

4. Les outils de pilotage de la performance

Nous retiendrons 03 outils essentiels suivants⁷¹ :

- **Prix de cession internes** : qui assurent le pilotage des charges entre unité d'une même entité (ou même établissements d'une même entreprise ou même entreprise d'une même groupe) ;
- **Le cout cible** : qui permet le pilotage à partir de la connaissance du marché ;
- **Les analyses d'écarts** : qui permet le suivi et la régulation des actions de l'entreprise.

5. La mesure de la performance

La mesure de la performance est essentiel a tous systèmes organisationnel ou l'on veut analyser et suivre l'évolution et la progression vers l'objectif ; on distingue les critères suivantes : l'efficacité, l'efficience et la rentabilité.

➤ L'efficacité

L'efficacité décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à parvenir à ses buts ou aux buts qu'on lui à fixés. Donc être efficace serait de produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés. Elle s'apprécie par rapport à des objectifs de référence qui peuvent être exprimés en termes physiques (augmentation de la productivité, amélioration de la qualité grâce à la réduction des rebuts...etc.), ou en termes monétaires (augmentation du chiffre d'affaires, augmentation de la marge...etc.).

La formule de la mesure de l'efficacité est comme suit :

$$\text{Efficacité} = \text{résultat atteints} / \text{objectif visés}$$

➤ L'efficience

L'efficience est définie par la réalisation des objectifs de l'entreprise avec le minimum de moyens engagés possibles. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met en

⁷¹ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P178..

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

rapport les résultats obtenus et les ressources consommées. L'efficacité peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

- **La productivité** : elle traduit le rapport entre une production et les facteurs de production qui ont permis de l'obtenir.
- **La rentabilité** : c'est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés.

On peut résumer la formule de la mesure de l'efficacité comme suit :

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

➤ Rentabilité

La rentabilité est la capacité d'un capital à dégager un revenu. Il s'agit donc de mettre en relation les revenus réalisés ou prévus dans une entreprise et les capitaux engagés pour les obtenir. En général, elle est présentée comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements des entreprises.

On distingue deux types de rentabilité : la rentabilité financière et la rentabilité économique.

- **La rentabilité financière**

La rentabilité financière ou encore la rentabilité des capitaux propres est l'expression du résultat net rapporté aux capitaux propres investis par les actionnaires. Elle traduit une vision plus étroite des performances, puis c'elle aborde ces dernières du point de vue des propriétaires.

- **La rentabilité économique**

La rentabilité économique est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de l'ensemble de son capital 'employé', c'est-à-dire de l'ensemble de son actif financé par 'les capitaux stables'. Cette mesure est donc plus utile dans le cadre de la comparaison de la rentabilité entre plusieurs entreprises.

La rentabilité est aujourd'hui associée à toute action économique mettant en œuvre des moyens matériels, humains et financiers. On peut plus précisément pour ceux qui concernent

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

l'entreprise définir la rentabilité comme l'aptitude de cette dernière à dégager des résultats en rapport avec les moyens mis à sa disposition.

6. La dimension de la performance

La performance de l'entreprise est le résultat de son intégration dans le milieu où il est important de comprendre et maîtriser les règles de jeu.

Ils existent plusieurs dimensions parmi elle on site :

6.1. La performance économique

Il s'agit de mesurer les composantes de la compétitivité de l'entreprise, la compétitivité-prix et la compétitivité-hors prix :

❖ La compétitivité-prix

Désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix. Sa mesure permet de situer la place de l'entreprise sur le marché par rapport à ses concurrents.

❖ La compétitivité hors-prix

Désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix. Elle est obtenue grâce à des éléments comme la qualité des produits, l'innovation, le service, le design...

6.2. La performance organisationnelle

Il s'agit de mesurer la performance de l'entreprise au niveau de la qualité de production, de la flexibilité, les délais...

6.3. La performance financière

Une entreprise est dite performante financièrement, si elle assure un meilleur contrôle des opérations et particulièrement des opérations financières. Donc elle a besoin d'établir un budget et des plans, de contrôler et d'analyser l'activité financière, d'assurer une répartition, de faire la consolidation et réaliser des tableaux de bord décisionnels. La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (EVA).

6.4. La performance sociétale

Le bilan social récapitule les principales données chiffrées permettant d'apprécier la performance sociale et les rapports sociaux au sein d'une entreprise.

6.5. La performance managériale

La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés .un certain nombre de critère peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale :

- L'entrepreneurship : efficacité, efficience, proactivité, utilisation diagnostique des concepts ;
- Le leadership : confiance en soi, communication, logistique, capacité de conception.
- Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes. ;

6.6. La performance technologique

La technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par un certain nombre de critères :

- Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations ;
- Ajustement périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise.

7. Les indicateurs de la performance

«Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une actions vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat»⁷².

Est un indice qui permet et mesurer l'état d'avancement des projets et le degré d'atteinte des objectifs tracés et évaluer les résultats obtenus

7.1. Les indicateurs de la performance économiques

Les soldes intermédiaires de gestions permettent d'évaluer les différents postes dans l'entreprise et estimer sa performance dans le temps.

⁷²LORINO P, « méthodes et pratiques de la performance », 3eme édition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

➤ La marge commerciale

Elle est calculée pour les entreprise réalisant des activités commerciales : commerce en gros, de détails, grandes surface, magasins ... etc, qui peuvent éventuellement réaliser d'autre activités de services ou industrielles .elle représente l'excédent des ventes sur le cout d'achat des marchandises vendues.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Marge commerciale} = \text{vente de marchandises} - \text{cout d'achat de marchandise vendues}$$

➤ Production de l'exercice

Ce solde concerne les entreprises qui réalisent des activités industrielles (fabrication de produit de construction ...) et les prestataires de services (transports...etc.)

Il se calcule comme suit :

$$\text{Production de l'exercice} = (\text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}) - \text{le déstockage de production.}$$

➤ Valeur ajoutée produite

Elle indique le montant de la création ou de l'accroissement de la valeur apportée par l'entreprise a son stade d'activité.

Elle se calcule comme suit :

$$\text{Valeur ajoutée} = (\text{production de l'exercice} + \text{marge commercial}) - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

➤ Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation.

C'est la ressource générée par l'activité d'exploitation de l'entreprise, elle exprime la capacité de l'entreprise a engendrer des ressources monétaire, destiner à maintenir ou accroitre son outil de production, ou à rémunérer ses capitaux propres ou empruntés.

$$\text{EBE} = (\text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation}) - (\text{impôts, taxes et versement assimilé} + \text{charge de personnel})$$

➤ **Résultat d'exploitation**

Le résultat d'exploitation inclut tous les produits et toutes les charges d'exploitation par nature, il se calcule comme suit :

$$\text{Résultat d'exploitation} = (\text{EBE} + \text{reprise sur charge et transfert de charges} + \text{autre produit}) - (\text{dotation aux amortissements} + \text{dépréciation et provision} + \text{autre charges})$$

➤ **Résultat courant avant impôts**

Son calcul tient compte des éléments financiers (encaissées, décaissées et calculées).

Il se calcule comme suit :

$$\text{RCAI} = (\text{résultat d'exploitation} + \text{quotes parts de résultat sur opération faites en commun} + \text{produit financier}) - \text{charges financière}$$

➤ **Résultat exceptionnel**

Il est calculé à partir des produits et des charges exceptionnels sur opérations de gestion, en capital et calculées.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} - \text{charges exceptionnels}$$

➤ **Résultat de l'exercice**

Il représente le cumul des résultats d'exploitation, financier et exceptionnel. Et il correspond au résultat comptable dégagé dans le tableau de résultat (bénéfice ou perte) et présent au passif du bilan (contrôle).

Il se calcule comme suit :

$$\text{Résultat de l'exercice} = (\text{résultat courant avant impôt} + \text{résultat exceptionnel}) - (\text{participation des salariés} + \text{impôts sur le bénéfice}).$$

➤ **Plus-value ou moins-value de cession d'élément d'actifs**

Chapitre II : La gestion budgétaires et la performance de l'entreprise

Ce solde est à rapprocher de la notion de plus ou moins-value réelles pour des opérations de cessions d'éléments de l'actif immobilisé, effectuées pendant l'exercice et représentant un caractère exceptionnel.

Il se calcule comme suit :

Plus-value ou moins-value de cession d'éléments d'actif= produit de cession d'éléments d'actif- valeur comptable des éléments d'actifs cédés

7.2. Les indicateurs de la performance financière :

On mesure la performance financière à l'aide des indicateurs suivant : R.O.I et R.O.E et E.V.A.

➤ LE ROI

(Retourne of investissement) ou retour sur investissement : « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis⁷³ » qui veut dire évaluation du bénéfice dégager dans chaque un dinar investie.

Il se calcule comme suit :

$$ROE = \frac{\text{resultatnet}}{\text{capitauxinvesties}}$$

➤ Le ROE

(Retourne of Equity) ou le taux de retour sur les capitaux propre , le taux de rendement des capitaux propre , celle-ci en pourcentage il désigne le rapport entre le résultat net et les capitaux propres investis par les actionnaires. Il se calcule comme suit :

$$ROE = \frac{\text{resultatnet}}{\text{capitauxpropre}}$$

➤ Le EVA

(Economic Value Added) ce ratio permet de mesurer la création de valeurs pour l'actionnaire

Et c'est un excellent indicateur d'aide à la décision de gestion et le suivie des performances.

Il se calcule comme suit :

EVA= résultat d'exploitation après l'impôt – le cout moyen pondérer du capital (actif totale – dette circulante)

⁷³ Legros G, op cite, p146.

8. Objectifs de la performance

- ✓ Une aide à la prise de décision ;
- ✓ Permet d'améliorer la gestion de l'entreprise ;
- ✓ Effectuer des comparaisons avec d'autre entreprise du même secteur d'activité ;
- ✓ Evaluer le capital de l'entreprise ;
- ✓ Déterminer si l'entreprise est rentable ;
- ✓ Savoir si l'entreprise est compétitive ;
- ✓ Déduire les points forts et les points faibles et les potentialités de l'entreprise ;
- ✓ Prévisions des risques encourus.

Conclusion au chapitre

Pour conclure nous rappelons que la gestion budgétaire est considéré comme un outil de contrôle de gestion qui a pour objectif de préparer et exploiter les moyens et affronter les difficultés rencontrées dans que elle rencontrera dans l'avenir ,le contrôle budgétaire permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts et les interpréter et prendre les décisions qui conviennent

Par ailleurs la performance de l'entreprise peut se mesurer sous les différents angles et ne se limite pas à sa dimension financière, il est nécessaire d'effectuer des mesures au niveau de toutes les dimensions.

Chapitre III :

*L'application de la gestion
budgétaire au sien de
l'entreprise **GENERAL**
EMBALLAGE*

Dans un contexte caractérisé par sa turbulence et l'instabilité et pour faire face aux fluctuations et aux changements permanents de l'environnement, les managers attribuent une plus grande importance à la gestion de leur entreprise. A cet effet, divers outils modernes de gestion commencent à faire leur apparition au sein des entreprises algériennes. Ainsi, le contrôle de gestion permet à travers ses outils une amélioration permanente de l'activité des entreprises.

La gestion d'entreprise qui était dans un rôle passif de constatation (contrôle à posteriori) va donc passer à un rôle plus actif de prévention par la recherche et l'élimination de tous les dysfonctionnements éventuels (contrôle à priori) ; l'entreprise va donc passer d'une gestion à posteriori vers une gestion à priori. Cette tâche de prévention est confiée au contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion trace un véritable plan de route en élaborant un budget répondant aux objectifs attendus par les décideurs. Ce plan de route est une sorte de modèle à suivre afin d'atteindre les résultats fixés. Ensuite, il doit veiller, durant toute l'année, au respect et au suivi strict de ce modèle. Il doit relever tout manquement, l'analyser, en déterminer les causes et en informer les décideurs pour prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires.

La gestion budgétaire se traduit par la définition d'objectifs concrétisant ce que l'entreprise estime devoir faire en vue de rémunérer suffisamment les capitaux mis à sa disposition (capitaux permanents). Elle est un outil indispensable à chaque entreprise.

A travers ce chapitre nous étudierons le cas de "Général Emballage". Nous procéderons d'abord à la présentation de l'organisme d'accueil. En second, lieu, voir la contribution de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Général Emballage" à travers la consultation d'un ensemble de documents contenant les informations nécessaires pour l'application de la méthode des moindres carrés. Cette dernière nous permet de prévoir l'analyse des ratios de performance afin de les interpréter par la suite.

Section I : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALAGE"

A travers ce chapitre nous étudierons le cas de "Général Emballage". Nous procéderons d'abord à la présentation de l'organisme d'accueil. En second, lieu, voir l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Général Emballage" à travers la consultation d'un ensemble de documents

contenant les informations nécessaires pour l'application de la méthode des moindres carrés. Cette dernière nous permet de prévoir les ventes d'une année, ainsi que les informations qui concernent les budgets et les réalisations afin d'établir quelques écarts afin de les interpréter par la suite.

On termine par le calcul de quelques ratios de performance et leurs interprétations.

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entreprise.

1. Présentation générale de l'entreprise

Général Emballage est leader en Algérie de l'industrie du carton ondulé. Fabrique, à la commande, des plaques double-face (cannelures B, C, E et F) et double-double (BC et BE), des emballages et des displays. Et réalise des post-impressions en Haute résolution jusqu'à 6 couleurs avec vernis intégral ou sélectif. Leurs équipes maîtrisent l'ensemble des tâches de production : études, prototypage, réalisations de formes de découpe et de films d'impression, fabrication des emballages et des displays, livraison. Entré en exploitation en 2002, Général Emballage est une Société de capitaux avec un capital social de 2.000.000.000 DZD opérant sur 3 sites industriels (Akbou, Oran et Sétif) avec près d'un millier d'employés et un Chiffre d'affaire de 6 milliards DZD. Général Emballage est une entreprise certifiée ISO 9001:2008.

1.1. Situation géographique

L'entreprise "Général Emballage" est implantée dans la zone d'activité de TAHARACHT, située de 02 Kms au Nord-est du chef – lieu de la commune d'Akbou, d'une superficie de 24 Ha, elle est véritable carrefour économique vue le nombre d'unités industrielles qui exercent différents domaines. Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 Mètres carrés,



Source : document interne de l'entreprise.

1.2. Historique

En 2000, GENERAL EMBALLAGE a connu un grand tournant dans sa structure et son organisation avec l'entrée des BATOUCHE père et fils. En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun. La même année, GENERAL EMBALLAGE est entrée en production avec un effectif de 83 employés.

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (*Spa*) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS). En 2009, le capital social de la *Spa* GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000 DA.

1.2.1. Evénements marquants ¹

Depuis sa création, "**Général Emballage**" est passée par plusieurs étapes importantes dans son évolution ; les plus marquantes sont :

¹ Document interne de l'entreprise

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

- **2000** → Création de la société par les BATOUCHE père et fils.
- **2002** → Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007** → Entrée en production de l'usine de Sétif.
 - Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** → Début d'exportation vers la Tunisie.
 - Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009** → Augmentation du capital à 2 milliards de DA
 - Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS) avec une participation de 40%
 - □ Changement de raison social de Sarl a SPA.
- **2011** → Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur)
- **2012** → Signature d'une convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.
 - Notation COFACE
 - Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.
- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008)

1.2.2. LE SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE ISO 9001

Le siège social et les trois sites de productions de GENERAL EMBALLAGE sont certifiés conformes à la norme de Management qualité ISO 9001 version 2008.

La norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de management de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité en tant que liste d'exigences, elle sert de base à la certification de conformité de l'organisme.

La version en vigueur de l'ISO 9001 est la version datée de 2008 (11/2008). Les exigences y sont relatives à quatre grands domaines :

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

- Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis. Exigence de prise en compte de la notion de système.
- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.

Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

La certification ISO 9001 atteste d'une aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences du client et aux réglementations en vigueur.

1.2.3. Convention avec l'université de Bejaïa

En janvier 2013 GENERAL EMBALLAGE et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés. 15 étudiants en master 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécanique, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplômant adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de Général Emballage, d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

1.3. Données techniques et économiques

1.3.1. Investissements corporels

La Spa GENERAL EMBALLAGE a eu à concrétiser durant les années 2010, 2011 et 2012 un bon nombre d'opérations d'investissements qui lui ont valu d'être propulsée à la 1^{ère} place sur le marché national des emballage en carton. Ces investissements consistent en :

Tableau N°12 : les investissements de l'entreprise « GE »²

Machine	Marque	Valeur mda	site d'instalation
ligne onduleuse	Fosber	580	Akbou
2 auto-platines	Bobst	272	Sétif
			Oran
Masterflex	Bobst	268	Akbou

² Document interne de l'entreprise

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Unités	Sétif : Zone d'entre: pot et d'activité 3 ^e tranche N°15 B.BP 390 Bis 19000-Sétif
	Oran : Zone industrielle Hassi-Ameur N°04-lot N°10 commune de Hassi Bounif 31121, Oran.
Capital social	2 000 000 000 DA

Source : document interne de l'entreprise

1.3.4. Activistes de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE est spécialisé dans la fabrication et transformation de carton ondulé. Avec 130 000 tonnes de capacités installées et une infrastructure industrielle déployée sur 3 sites, GENERAL EMBALLAGE est en progression croissante.

Tableau N°15 : Les différentes activités de l'entreprise (GE)

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES	
	KDA	%
Caisse	4 135 224	83,66%
Plaque	810 104	14,80%
Intercalaire	7 652	0,14%
Box	50	0,00%
Clichés	12 017	0,23%
Barquette	3 452	0,09%
Déchets	56 323	1,05%
Autres prestations de services	977	0,03%

Source : document interne de l'entreprise

1.3.5. Prévisions du chiffre d'affaires ⁴

Tableau N°16 : Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent.

⁴ Document interne de l'entreprise

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA MDA/HT Akbou	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 05

Source : document interne de l'entreprise

1.3.6. Portefeuille clients

Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, GENERAL EMBALLAGE compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

Tableau N°17 : le nombre des clients de l'entreprise

ANNEE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Clients	120	350	550	650	750	850	1000

Source : document interne de l'entreprise

1.3.7. Général emballage une industrie verte

Fabriqué à partir de sous-produits forestiers renouvelables à l'infini, le carton ondulé est le matériau durable par excellence. GENERAL EMBALLAGE recherche constamment des solutions au moindre cout matière et est doté d'une infrastructure de collecte intégrale des déchets pour le recyclage.

2. Le service du contrôle de gestion au sein "Général Emballage"

Le service de contrôle de gestion au sein de "Général Emballage" est directement rattacher à la direction générale, Il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est

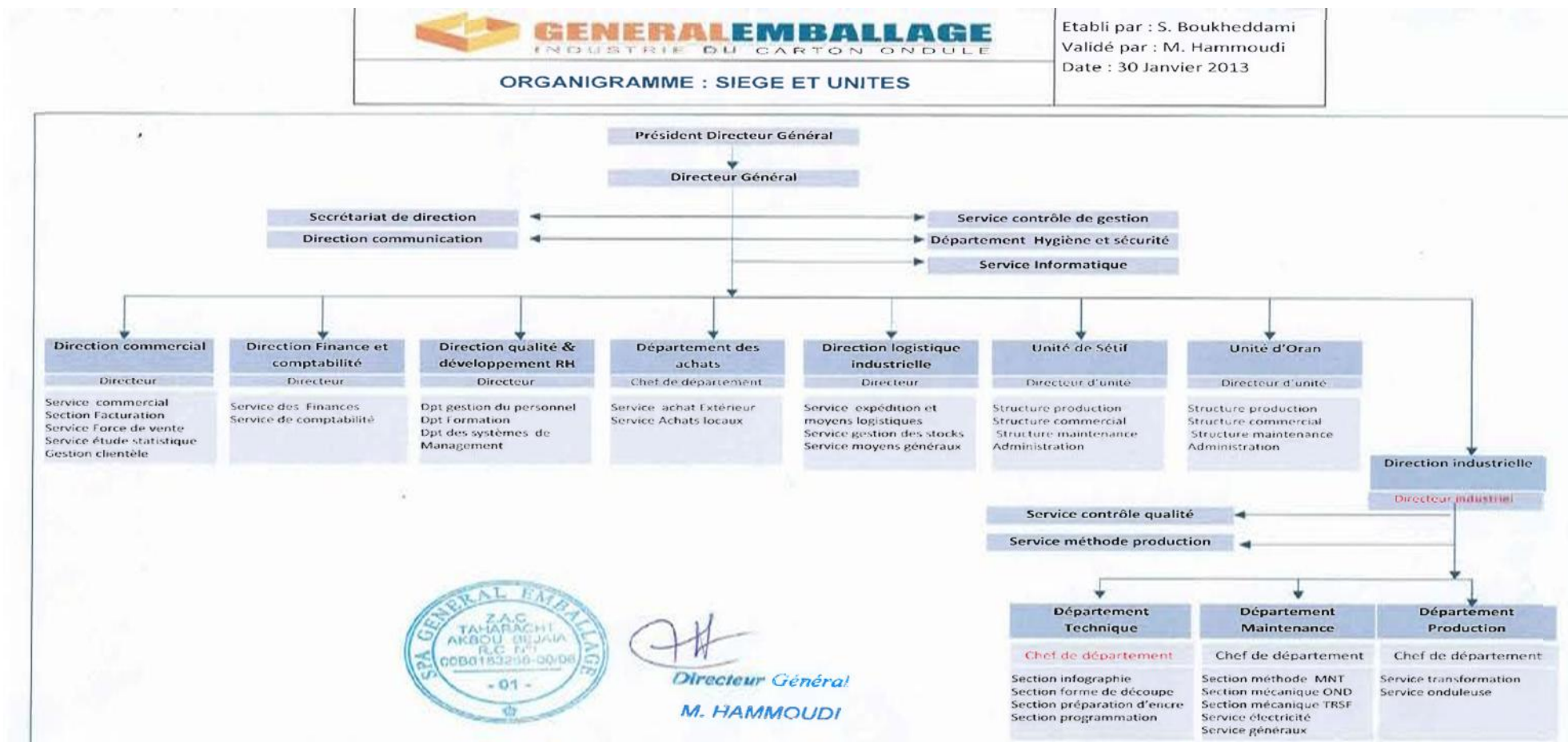
Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

2.1. Organigramme de l'entreprise "Général Emballage"

L'entreprise "Général Emballage" comporte une organisation administrative hiérarchique qu'on peut représenter (à travers la figure N°03)

Figure N°03 : organigramme de « Générale Emballage »



Source : document interne de l'entreprise

2.2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage"

Le service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage » est directement rattaché à la direction générale, il occupe une position d'état-major. Cette position montre l'importance donnée par la direction générale de « général emballage » pour le service de contrôle de gestion ont lui donnant un pouvoir et une légitimité certaine. Ce rattachement lui permet de disposer d'un degré important d'autonomie du fait qu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique, cela lui permet aussi de jouer un rôle de consultant interne et de formateur auprès des autres opérationnels. Le contrôle de gestion est une fonction bien institutionnalisée au sein de l'entreprise « général emballage », il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

2.2.1. La présentation de service contrôle de gestion :

Le service de contrôle de gestion de « général emballage » est composé comme suit :

- Un responsable de contrôle de gestion ;
- Un contrôleur de gestion industriel ;
- Un Contrôleur de gestion supply chaine ;
- Un Contrôleur de gestion marketing ;
- Un Contrôleur de gestion investissement ;

2.2.2. Les missions de contrôleur de gestion

Les missions et tâches opérationnelles du contrôleur de gestion, de manière non exhaustive, peuvent se décliner ainsi :

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise ;
- Calculs et pilotage des coûts (les contrôleurs de gestion garantissent la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des calculs de coûts, ils assurent une gestion stratégique de ces coûts et prennent les décisions d'organisation qui en découlent) ;

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE

- Élaborer des prévisions puis assurer un contrôle budgétaire en analysant notamment les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives, en effectuant un suivi du budget de trésorerie, etc. ;
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques ;
- Coordonner les activités ;
- Élaborer ou participer à l'élaboration de rapports de gestion.

A la fin de chaque année, le contrôleur de gestion est soumis le rapport d'exécution budgétaire à la direction et au comité stratégique.

2.2.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise

Le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise générale emballage doit entretenir, de nombreux contacts avec les autres structures fonctionnelles qui sont considérées comme des sources d'information pour le contrôle de gestion, tel que :

2.2.3.1. La direction finance et comptabilité

Cette direction comporte deux services : le service finance et le service comptabilité. Elle se définit par l'enregistrement quotidien des opérations réalisées par l'entreprise et cela à partir des pièces justificatives en provenance des différentes directions et le calcul des coûts. Cette direction est très sollicitée par le reste de l'entreprise, il a des relations avec, pratiquement, tous les autres services et en particulier le service contrôle de gestion. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

2.2.3.2. Le département approvisionnement

- Ce service s'occupe des achats locaux et étrangers, il établit les fiches de coût d'achat de matières premières locales et importées. Et il assure la gestion des stocks et l'application des procédures. Ce service fournit au contrôle de gestion à la fin du mois les documents suivants:
- La balance des stocks : permet de connaître les mouvements des stocks (stock initial, les entrées en stock, les sorties de stock) ;
- La consommation par référence : permet de connaître les quantités, et les valeurs de matières premières sorties du stock vers l'atelier de production pour déterminer le coût d'achat ;

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

- L'inventaire physique des stocks en cours : sont les matières premières non utilisables qui restent dans l'atelier de production.

2.2.3.3. La direction commerciale

Cette direction s'occupe de la facturation, de la gestion de stocks de produits finis. Chaque fin de mois, le responsable commerciale fournit au contrôle de gestion les documents suivants:

- les taux de réalisations des objectifs de ventes : il indique les ventes réalisées par mois, pour les comparer aux objectifs fixés par la direction générale ;
- l'inventaire physique des produits finis : montre les mouvements de stock des produits finis;
- le coût de transport : il indique par qui est faite la prestation de transport.

2.2.3.4. Le département production

Ce département communique toutes les informations concernant la production, il fournit aussi comme tous les services précédents au contrôle de gestion à chaque fin du mois, les documents suivants :

- état des consommations des matières premières à base d'une fiche de préparation ;
- État des consommations des matières incorporables (les quantités utilisées pour la production d'un certain produit).
- état des consommations des sur emballages et autres à base d'une fiche de sur emballage ;
- les réalisations : indique les quantités produites prêtes à être conditionnées, et les quantités produites palettisées et par quel équipement sont-elles conditionnées ;
- taux de réalisation des objectifs de production actualisés : le contrôleur de la production passe à la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues pour dégager le taux.

Section II : contribution de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise générale emballage

La gestion budgétaire joue un rôle très important au sein de l'entreprise GENERALE EMBALLAGE. Elle guide, régule, et aide à la prise de décision en un temps court afin d'anticiper et d'atteindre les objectifs fixés. Aussi, elle permet d'avoir la maîtrise de ses recettes tout en gardant celle de ses dépenses.

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Dans cette section on calcule les prévisions des différents produits pour l'exercice 2019 ainsi que l'analyse des différents écarts.

1. L'élaboration des budgets et l'analyse des écarts au sein de l'entreprise général emballage

Comme la plus part des entreprises algériennes, "Général Emballage" adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuelles) suivi d'un control permanent (mensuelles) effectuée par le service du contrôle de gestion. Avant la fin de chaque année, chaque département communique l'ensemble des informations dont il dispose et ceux conformément aux moyens qui lui sont présentés. A cet effet le contrôleur de gestion est chargé d'effectuer le budget de chaque département. Une fois ce dernier est réaliser, il sera présenté au directeur générale qui a son tour va le soumettre au conseil d'administration pour l'étudier. Le conseil d'administration après étude, analyse et départ adopte le budget au bien

2. La prévision de budget des ventes

Le budget de la vente est le premier budget élaboré dans l'entreprise GENERALE EMBALLAGE par le service commercial. La détermination des budgets à montrer la nécessité de connaitre au préalable les quantités qui seront vendus sur le marché, cette connaissance passe par le recoure a des techniques de prévisions. GENERALE EMBALLAGE est une entreprise qui travaille avec des commandes enregistrer, ainsi elle prend en considération les études liée à la part du marché et les réalisations des années précédente pour le calcul des prévisions des vents. Dans notre travaille, nous allons développer un système de prévision permettant de suivre l'évolution des vents basées sur les ajustements en utilisant la méthode des moindres carrés.

3. La méthode utilisée

La nature des données, dont nous disposons, nous mène à choisir la méthode des moindres carrés. Le but de cette étude est d'estimer les ventes mensuelles. Vue l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proche de la réalité. Donc la méthode des moindres carres est celle qui répond mieux à nous exigences.

4. L'analyse des ventes des produits de GENERALE EMBALLAGE

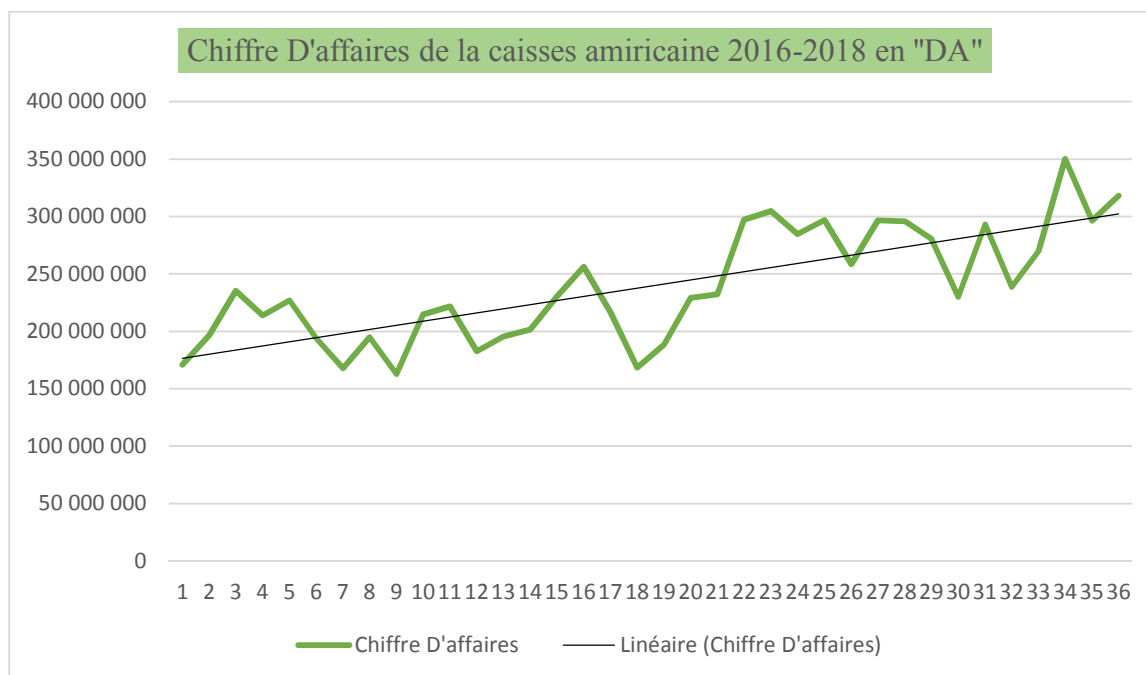
Pour élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes des trois familles des produites fabriqué par (GE) : les caisses avec formes découpée, les caisses et les plaques pour la période s'étalant de janvier 2016 jusqu'à décembre 2018.

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

4.1. Les caisses amiricaines

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calcule des prévisions, nous avons recueillie auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des vents de cette familles des produit en question que nous présentons dans les annexes (N° 01; 02 et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons peut produire le graphe suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernières années (2016 jusque 2018).

Figure N° 04 : L'évolution des ventes des caisses amiricaine de 2016 à 2018 (en DA)



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

- **Analyse des données**

Après la présentation des chiffres d'affaires des ventes des caisses, on va analyser l'historique de cette famille de produit à l'aide du graphique présenté dans le graphe (N° 4:).

D'après la présentation graphique de l'évolution des ventes de la famille des caisses ; nous constatons une nette évolution tout au long de ces années excepté les mois de janvier, février et août pour toute ces années, ainsi que le mois de septembre 2016.

Cette baisse du chiffre d'affaires est caractérisée par la nature saisonnière de l'activité exercée durant ces périodes coïncidant avec celles des congés et du mois de ramadhan. Cela nous laisse supposer qu'une différenciation saisonnière

4.1.1. Détermination de la fonction des moindres carrés

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Pour calculer les estimateurs a et b de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant :

Tableau N°18 : Les calculs pour déterminer les estimateurs a et b .

année	moi(x)	ca(y)	x ²	Xi*Yi	xi- \bar{x}	yi- \bar{y}	(xi- \bar{x})*(yi- \bar{y})	(xi- \bar{x}) ²
2016	1	170 807 976	1	170 807 976,00	-17,5	-68 439 985,58	1197699748	306,25
	2	196 636 831	4	393 273 662,00	-16,5	-42 611 130,58	703083654,6	272,25
	3	235 400 725	9	706 202 175,00	-15,5	-3 847 236,58	59632167,04	240,25
	4	213 767 177	16	855 068 708,00	-14,5	-25 480 784,58	369471376,5	210,25
	5	227 080 836	25	1 135 404 180,00	-13,5	-12 167 125,58	164256195,4	182,25
	6	193 998 014	36	1 163 988 084,00	-12,5	-45 249 947,58	565624344,8	156,25
	7	167 686 300	49	1 173 804 100,00	-11,5	-71 561 661,58	822959108,2	132,25
	8	194 949 877	64	1 559 599 016,00	-10,5	-44 298 084,58	465129888,1	110,25
	9	162 892 241	81	1 466 030 169,00	-9,5	-76 355 720,58	725379345,5	90,25
	10	214 723 392	100	2 147 233 920,00	-8,5	-24 524 569,58	208458841,5	72,25
	11	221 710 525	121	2 438 815 775,00	-7,5	-17 537 436,58	131530774,4	56,25
	12	182 671 549	144	2 192 058 588,00	-6,5	-56 576 412,58	367746681,8	42,25
2017	13	195 527 200	169	2 541 853 600,00	-5,5	-43 720 761,58	240464188,7	30,25
	14	201 634 957	196	2 822 889 398,00	-4,5	-37 613 004,58	169258520,6	20,25
	15	230 390 491	225	3 455 857 365,00	-3,5	-8 857 470,58	31001147,04	12,25
	16	256 323 946	256	4 101 183 136,00	-2,5	17 075 984,42	-42689961,04	6,25
	17	216 882 199	289	3 686 997 383,00	-1,5	-22 365 762,58	33548643,88	2,25
	18	168 283 085	324	3 029 095 530,00	-0,5	-70 964 876,58	35482438,29	0,25
	19	188 548 240	361	3 582 416 560,00	0,5	-50 699 721,58	-25349860,79	0,25
	20	229 121 638	400	4 582 432 760,00	1,5	-10 126 323,58	-15189485,38	2,25
	21	232 242 620	441	4 877 095 020,00	2,5	-7 005 341,58	-17513353,96	6,25
	22	297 243 113	484	6 539 348 486,00	3,5	57 995 151,42	202983030	12,25
	23	304 760 808	529	7 009 498 584,00	4,5	65 512 846,42	294807808,9	20,25
	24	284 739 508	576	6 833 748 192,00	5,5	45 491 546,42	250203505,3	30,25
2018	25	296 837 799	625	7 420 944 975,00	6,5	57 589 837,42	374333943,2	42,25
	26	258 591 418	676	6 723 376 868,00	7,5	19 343 456,42	145075923,1	56,25
	27	296 779 801	729	8 013 054 627,00	8,5	57 531 839,42	489020635	72,25
	28	295 915 443	784	8 285 632 404,00	9,5	56 667 481,42	538341073,5	90,25
	29	280 517 902	841	8 135 019 158,00	10,5	41 269 940,42	433334374,4	110,25
	30	230 016 366	900	6 900 490 980,00	11,5	-9 231 595,58	-106163349,2	132,25
	31	292 942 787	961	9 081 226 397,00	12,5	53 694 825,42	671185317,7	156,25
	32	238 710 473	1024	7 638 735 136,00	13,5	-537 488,58	-7256095,875	182,25
	33	269 998 520	1089	8 909 951 160,00	14,5	30 750 558,42	445883097	210,25
	34	350 277 529	1156	11 909 435 986,00	15,5	111 029 567,42	1720958295	240,25
	35	296 247 769	1225	10 368 671 915,00	16,5	56 999 807,42	940496822,4	272,25
	36	318 067 562	1296	11 450 432 232,00	17,5	78 819 600,42	1379343007	306,25
Σ =	666	8 612 926 617	16 206	173 301 674 205	0	0	13962531791	3885
	18,5	239 247 961,58	450,17	4 426 087 289,29				

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

On a l'équation de la droite : $y = ax + b$

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum xi^2 - n \bar{x}^2}$$

$$a = \frac{13962531791 - 36(18,5)(239247961,58)}{239247961,58(16206) - 36(18,5)^2}$$

$$a = 3593959,29$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x} = 239247961,58 - (3593959,29)(18,5) = 172 759 714,60$$

Donc l'équation de la tendance est $y = 3593959,29 x + 172 759 714,60$

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Pour calculer les tendances il faut juste remplacer x par les valeurs.

Exemple :

Pour calculer la valeur ajustée du mois de janvier 2019 on va remplacer x par 37 dans l'équation trouvée précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$Y' = 3593959,29 (37) + 172\ 759\ 714,60 = 305736208,33$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustées regroupées dans le tableau suivant :

Tableau N°19 : Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2019 pour les caisses américaines (en DA)

Désignation	estimateur a	x	estimateur b	tendance
janvier	3 593 959,29	37	172 759 714,60	305 736 208,33
Février	3 593 959,29	38	172 759 714,60	309 330 167,62
Mars	3 593 959,29	39	172 759 714,60	312 924 126,91
Avril	3 593 959,29	40	172 759 714,60	316 518 086,20
Mai	3 593 959,29	41	172 759 714,60	320 112 045,49
Juin	3 593 959,29	42	172 759 714,60	323 706 004,78
Juillet	3 593 959,29	43	172 759 714,60	327 299 964,07
Août	3 593 959,29	44	172 759 714,60	330 893 923,36
Septembre	3 593 959,29	45	172 759 714,60	334 487 882,65
Octobre	3 593 959,29	46	172 759 714,60	338 081 841,94
Novembre	3 593 959,29	47	172 759 714,60	341 675 801,23
Décembre	3 593 959,29	48	172 759 714,60	345 269 760,52

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.1.2. Calcul des coefficients saisonniers

A l'aide de l'équation précédente nous avons calculé les valeurs ajustées des mois des années 2016, 2017 et 2018 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observée (réalisée) et la valeur ajustée, et par la suite nous prenons pour chaque mois le trend moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculés les coefficients saisonniers de la manière suivante :

$$\text{Les coefficients saisonniers rectifier} = \frac{CSNR\ 12}{TCSNR}$$

Avec :

- CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié ;
- TCSNR : Total des Coefficients Saisonniers Non Rectifiés.

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2016, 2017 et 2018, nous allons utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

Tel que :

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

- VO : Valeur Observée ;
- VA : Valeur Ajustée ;
- CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié
- CSR : Coefficient Saisonnier Rectifié.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers qui sont regroupés dans le tableau suivant

Tableau N° 20: Tableau représentant les calculs des tendances des années 2016,2017 et 2018.

mois	estimateur a	x	estimateur b	tendance
1	3 593 959,29	1,00	172759 714,60	176353673,9
2	3 593 959,29	2,00	172759 714,60	179947633,2
3	3 593 959,29	3,00	172759 714,60	183541592,5
4	3 593 959,29	4,00	172759 714,60	187135551,8
5	3 593 959,29	5,00	172759 714,60	190729511,1
6	3 593 959,29	6,00	172759 714,60	194323470,3
7	3 593 959,29	7,00	172759 714,60	197917429,6
8	3 593 959,29	8,00	172759 714,60	201511388,9
9	3 593 959,29	9,00	172759 714,60	205105348,2
10	3 593 959,29	10,00	172759 714,60	208699307,5
11	3 593 959,29	11,00	172759 714,60	212293266,8
12	3 593 959,29	12,00	172759 714,60	215887226,1
13	3 593 959,29	13,00	172759 714,60	219481185,4
14	3 593 959,29	14,00	172759 714,60	223075144,7
15	3 593 959,29	15,00	172759 714,60	226669104
16	3 593 959,29	16,00	172759 714,60	230263063,2
17	3 593 959,29	17,00	172759 714,60	233857022,5
18	3 593 959,29	17,00	172759 714,60	237450981,8
19	3 593 959,29	19,00	172759 714,60	241044941,1
20	3 593 959,29	20,00	172759 714,60	244638900,4
21	3 593 959,29	21,00	172759 714,60	248232859,7
22	3 593 959,29	22,00	172759 714,60	251826819
23	3 593 959,29	23,00	172759 714,60	255420778,3
24	3 593 959,29	24,00	172759 714,60	259014737,6
25	3 593 959,29	25,00	172759 714,60	262608696,9
26	3 593 959,29	26,00	172759 714,60	266202656,1
27	3 593 959,29	27,00	172759 714,60	269796615,4
28	3 593 959,29	28,00	172759 714,60	273390574,7
29	3 593 959,29	29,00	172759 714,60	276984534
30	3 593 959,29	30,00	172759 714,60	280578493,3
31	3 593 959,29	31,00	172759 714,60	284172452,6
32	3 593 959,29	32,00	172759 714,60	287766411,9
33	3 593 959,29	33,00	172759 714,60	291360371,2
34	3 593 959,29	34,00	172759 714,60	294954330,5

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

35	3 593 959,29	35,00	172759 714,60	298548289,8
36	3 593 959,29	36,00	172759 714,60	302142249

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entrepris

4.1.3. Calcul des prévisions

Nous avons calculé les prévisions de l'année 2019 en multipliant chaque mois avec son coefficient correspondant, le tableau suivant représente ces calculs :

Tableau N°21 : Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2016,2017 et 2018

années	designations	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	
2016	valeur d'année	170807976	19666881	25400725	213767177	227080886	198998014	167686300	194949877	162892241	214723392	221710525	182671549	
	valeur ajustée	176536739	179476332	185415925	187135518	190725111	194324703	1979174296	201511389	205105482	208693075	212292668	215887226	
	trend	0,97	1,09	1,28	1,14	1,19	1,00	0,85	0,97	0,79	1,08	1,04	0,85	
2017	valeur d'année	195527200	201634957	230390491	256323946	216882199	168283085	188548240	229121638	232242620	297243113	304760808	284739508	
	valeur ajustée	2194811854	223075145	22669104	23026303,2	233857023	237450981,8	241044941	24468800	248232880	251826819	255420778	259014738	
	trend	0,89086871	0,90888048	1,01641707	1,113178738	0,927413668	0,70870663	0,782211977	0,93657075	0,935583711	1,180347328	1,070814448	1,09981779	
2018	valeur d'année	296837799	28591418	296779801	295915448	280517902	230016366	292942787	238710473	26998520	350277529	296247769	318067562	
	valeur ajustée	262088969	262026561	269766154	273390547	276984534	280578933	2841724526	287766412	2913603712	294954305	298548298	302142249	
	trend	1,13034267	0,971408106	1,100013062	1,082390801	1,01275655	0,81979329	1,030862718	0,82952861	0,92668272	1,187565308	0,992294809	1,05208	12,13634573
total des trends		2,99	2,97	3,40	3,34	3,13	2,53	2,66	2,73	2,66	3,40	3,11	3,00	
cof saisonnier non retifier		0,99685674	0,9994867	1,132992601	1,112627163	1,043587068	0,842275034	0,886776175	0,91117929	0,885484751	1,132259177	1,085656139	0,99988972	
cof saisonnier retifier		0,98589536	0,978232152	1,12026999	1,125268993	1,031862893	0,842275034	0,876813691	0,90094265	0,87553675	1,119538815	1,024021064	0,98816208	11,86830768

Source: préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Tableau N°22: Tableau représentant les calculs des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2019 (en DA)

Désignation	estimateur a	X	estimateur b	Tendance	c s	Prévision
Janvier	3 593 959,29	37,00	172 759 714,60	305 736 208,33	0,985389536	301269260,4
Février	3 593 959,29	38,00	172 759 714,60	309 330 167,62	0,978232152	302596715,5
Mars	3 593 959,29	39,00	172 759 714,60	312 924 126,91	1,120263999	350557633,8
Avril	3 593 959,29	40,00	172 759 714,60	316 518 086,20	1,125268993	356167988,1
Mai	3 593 959,29	41,00	172 759 714,60	320 112 045,49	1,031862893	330311741,3
Juin	3 593 959,29	42,00	172 759 714,60	323 706 004,78	0,842275034	272649486,2
Juillet	3 593 959,29	43,00	172 759 714,60	327 299 964,07	0,876813691	286981089,6
Août	3 593 959,29	44,00	172 759 714,60	330 893 923,36	0,90094265	298116448,2
Septembre	3 593 959,29	45,00	172 759 714,60	334 487 882,65	0,875536775	292856442,1
Octobre	3 593 959,29	46,00	172 759 714,60	338 081 841,94	1,119538815	378495744,7
Novembre	3 593 959,29	47,00	172 759 714,60	341 675 801,23	1,024021064	349883217,5
Décembre	3 593 959,29	48,00	172 759 714,60	345 269 760,52	0,98816208	341182484,7

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.1.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions

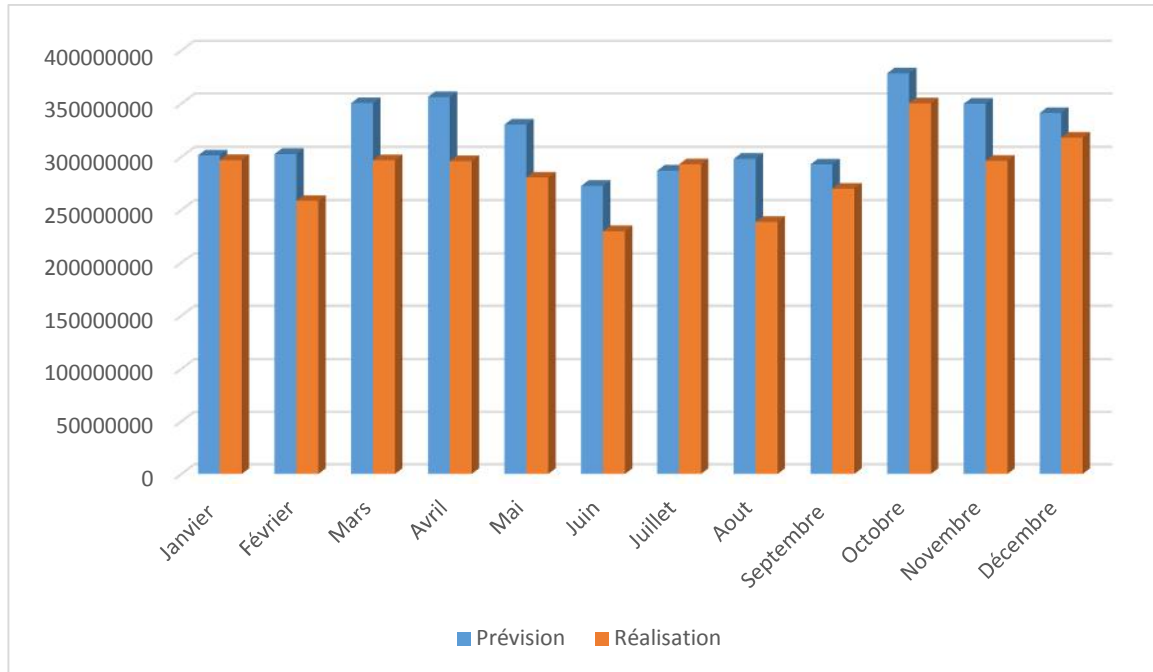
Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2019 pour les caisses américaines nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représentent dans le tableau suivant :

Tableau N°23: Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2019 et les réalisations 2018 (en DA)

Mois	Prévision	Réalisations	Taux d'évolution
Janvier	301269260,4	296 837 799	99%
Février	302596715,5	258 591 418	85%
Mars	350557633,8	296 779 801	85%
Avril	356167988,1	295 915 443	83%
Mai	330311741,3	280 517 902	85%
Juin	272649486,2	230 016 366	84%
Juillet	286981089,6	292 942 787	102%
Aout	298116448,2	238 710 473	80%
septembre	292856442,1	269 998 520	92%
Octobre	378495744,7	350 277 529	93%
novembre	349883217,5	296 247 769	85%
Décembre	341182484,7	318 067 562	93%
Total	3861068252	3 424 903 369	89%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Figure n°05 : Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions les caisses américaines pour l'année 2019



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire

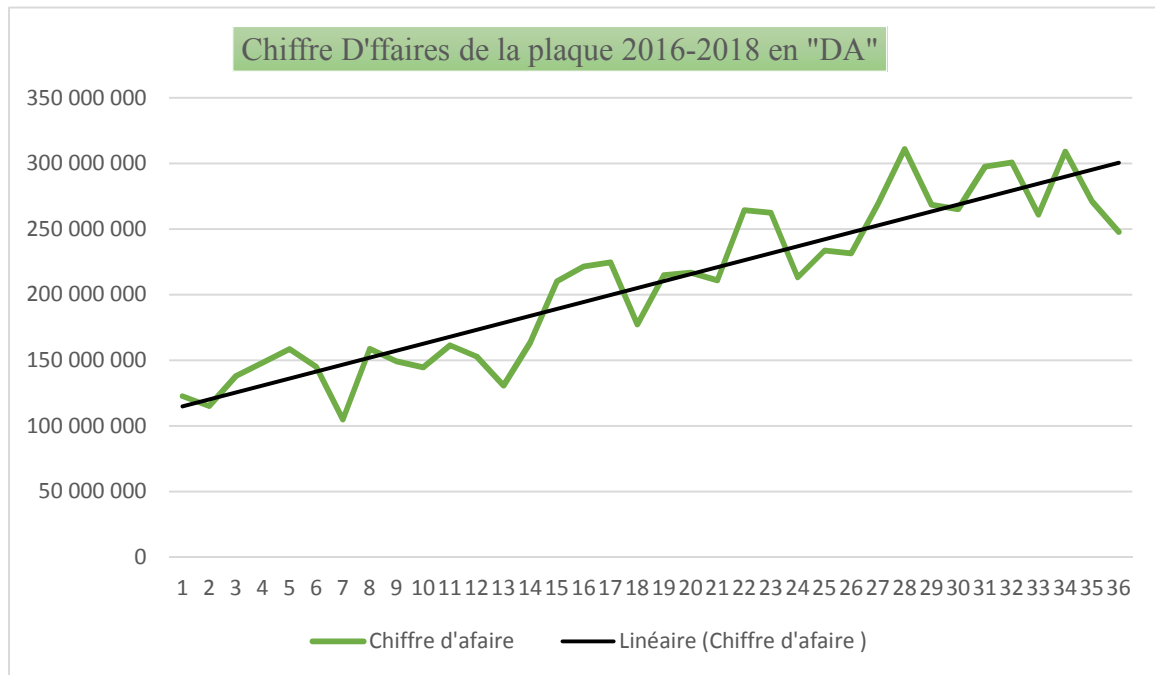
Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions global pour l'année 2019 égale à **89%**, cependant les prévisions sont très proches des quantités vendues réellement.

4.2. Les plaques

Nous avons recueilli l'historique des ventes de cette famille de produits en question que nous présentons dans les annexes (N° 01, 02 et 03 respectivement). Pour nous faciliter l'étude de cas de la société dans la détermination des prévisions de ventes pour l'année N+1, nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphique suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long des trois années considérées : 2016, 2017 et 2018.

Figure N°06: L'évolution des ventes des plaques de 2016 à 2018 (en DA)

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.2.1. Détermination de la fonction de moindre carrées

Tableau n°24 : représentant le calcul des estimateurs a et b pour les plaques

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

année	moi(x)	ca(y)	x ²	Xi*Yi	xi-x̄	yi-ȳ	(xi-x̄)*(yi-ȳ)	(xi-x̄) ²
2016	1	122 678 076	1	122 678 076,00	-17,5	-84 949 049,78	1486608371	306,25
	2	114 996 041	4	229 992 082,00	-16,5	-92 631 084,78	1528412899	272,25
	3	137 985 276	9	413 955 828,00	-15,5	-69 641 849,78	1079448672	240,25
	4	148 261 180	16	593 044 720,00	-14,5	-59 365 945,78	860806213,8	210,25
	5	158 464 040	25	792 320 200,00	-13,5	-49 163 085,78	663701658	182,25
	6	144 881 445	36	869 288 670,00	-12,5	-62 745 680,78	784321009,7	156,25
	7	104 705 654	49	732 939 578,00	-11,5	-102 921 471,78	1183596925	132,25
	8	158 776 962	64	1 270 215 696,00	-10,5	-48 850 163,78	512926719,7	110,25
	9	149 114 877	81	1 342 033 893,00	-9,5	-58 512 248,78	555866363,4	90,25
	10	144 530 287	100	1 445 302 870,00	-8,5	-63 096 838,78	536323129,6	72,25
	11	161 478 670	121	1 776 265 370,00	-7,5	-46 148 455,78	346113418,3	56,25
	12	152 932 584	144	1 835 191 008,00	-6,5	-54 694 541,78	355514521,6	42,25
2017	13	130 565 483	169	1 697 351 279,00	-5,5	-77 061 642,78	423839035,3	30,25
	14	163 260 583	196	2 285 648 162,00	-4,5	-44 366 542,78	199649442,5	20,25
	15	210 207 920	225	3 153 118 800,00	-3,5	2 580 794,22	-9032779,78	12,25
	16	221 519 485	256	3 544 311 760,00	-2,5	13 892 359,22	-34730898,1	6,25
	17	224 664 056	289	3 819 288 952,00	-1,5	17 036 930,22	-25555395,3	2,25
	18	177 228 415	324	3 190 111 470,00	-0,5	-30 398 710,78	15199355,39	0,25
	19	214 780 871	361	4 080 836 549,00	0,5	7 153 745,22	3576872,611	0,25
	20	216 867 948	400	4 337 358 960,00	1,5	9 240 822,22	13861233,33	2,25
	21	210 989 960	441	4 430 789 160,00	2,5	3 362 834,22	8407085,556	6,25
	22	264 275 223	484	5 814 054 906,00	3,5	56 648 097,22	198268340,3	12,25
	23	262 331 753	529	6 033 630 319,00	4,5	54 704 627,22	246170822,5	20,25
	24	213 071 127	576	5 113 707 048,00	5,5	5 444 001,22	29942006,72	30,25
2018	25	233 612 893	625	5 840 322 325,00	6,5	25 985 767,22	168907486,9	42,25
	26	231 401 650	676	6 016 442 900,00	7,5	23 774 524,22	178308931,7	56,25
	27	269 350 511	729	7 272 463 797,00	8,5	61 723 385,22	524648774,4	72,25
	28	310 881 706	784	8 704 687 768,00	9,5	103 254 580,22	980918512,1	90,25
	29	268 479 052	841	7 785 892 508,00	10,5	60 851 926,22	638945225,3	110,25
	30	265 109 663	900	7 953 289 890,00	11,5	57 482 537,22	661049178,1	132,25
	31	297 603 331	961	9 225 703 261,00	12,5	89 976 205,22	1124702565	156,25
	32	300 703 908	1024	9 622 525 056,00	13,5	93 076 782,22	1256536560	182,25
	33	260 864 202	1089	8 608 518 666,00	14,5	53 237 076,22	771937605,2	210,25
	34	308 972 795	1156	10 505 075 030,00	15,5	101 345 669,22	1570857873	240,25
	35	271 122 466	1225	9 489 286 310,00	16,5	63 495 340,22	1047673114	272,25
	36	247 906 435	1296	8 924 631 660,00	17,5	40 279 309,22	704887911,4	306,25
Σ=	666	7 474 576 528	16 206	158 872 274 527	0	0	20592608759	3885

$$\bar{x}=18.5 \quad \bar{y}=207\,627\,125.78 \quad \bar{x}^2=342.25$$

Déterminer l'équation

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}$$

$$a = \frac{158872274527 - (36)(185)(20762712578)}{1620 - (36)(185^2)} = 5300542.79$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x} = 207627125.78 - (5300542.79)(18.5) = 109567084.1$$

on peut calculer aussi de cette façon :

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

$$a = \frac{20592608759}{3885} = 53005242.79$$

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

$$b = \bar{y} - a\bar{x} = 207627125.78 - (5300542.79)(18.5) = 109567084.1$$

Donc l'équation de la droite de la tendance est :

$$y = 5300542.79 x + 109567084.1$$

Pour calculer les tendances il suffit de remplacer x par des valeurs

Exemple :

$$Y_{37} = 5300542.79(37) + 109567084.1 = 305687167$$

4.2.2. Calcule des coefficients saisonniers

C'est le rapport entre la valeur réellement observée (réalisée) et la valeur ajustée pour chaque mois, nous prenons le trend moyen comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers de la façon suivante :

$$\text{le coefficient saisonnier rectifié} = \text{CSNR} / \text{TCSNR}$$

Avec :

-CSNR : Coefficient saisonnier non rectifié

- TSNR : Total des coefficients saisonniers non rectifié

Tableau n°25 : Représentant le calcul des tendances pour l'année 2019.

moi	estimateur a	x	estimateur b	tendance
janvier	5 300 542,79	37,00	109 567 084,10	305 687 167,33
février	5 300 542,79	38,00	109 567 084,10	310 987 710,12
mars	5 300 542,79	39,00	109 567 084,10	316 288 252,91
avril	5 300 542,79	40,00	109 567 084,10	321 588 795,70
mai	5 300 542,79	41,00	109 567 084,10	326 889 338,49
juin	5 300 542,79	42,00	109 567 084,10	332 189 881,28
juillet	5 300 542,79	43,00	109 567 084,10	337 490 424,07
août	5 300 542,79	44,00	109 567 084,10	342 790 966,86
septembre	5 300 542,79	45,00	109 567 084,10	348 091 509,65
octobre	5 300 542,79	46,00	109 567 084,10	353 392 052,44
novembre	5 300 542,79	47,00	109 567 084,10	358 692 595,23
décembre	5 300 542,79	48,00	109 567 084,10	363 993 138,02

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2016,2017 et 2018 on va utiliser l'équation précédente $y = 5300542.79 x + 109567084.1$ ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

Tableau n° 26: tableau représentant le calcul des tendances pour les années 2016.2017.2018

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

moi	estimateur a	x	estimateur b	tendnace
1	5 300 542,79	1,00	109 567 084,10	114867626,9
2	5 300 542,79	2,00	109 567 084,10	120168169,7
3	5 300 542,79	3,00	109 567 084,10	125468712,5
4	5 300 542,79	4,00	109 567 084,10	130769255,3
5	5 300 542,79	5,00	109 567 084,10	136069798,1
6	5 300 542,79	6,00	109 567 084,10	141370340,8
7	5 300 542,79	7,00	109 567 084,10	146670883,6
8	5 300 542,79	8,00	109 567 084,10	151971426,4
9	5 300 542,79	9,00	109 567 084,10	157271969,2
10	5 300 542,79	10,00	109 567 084,10	162572512
11	5 300 542,79	11,00	109 567 084,10	167873054,8
12	5 300 542,79	12,00	109 567 084,10	173173597,6
13	5 300 542,79	13,00	109 567 084,10	178474140,4
14	5 300 542,79	14,00	109 567 084,10	183774683,2
15	5 300 542,79	15,00	109 567 084,10	189075226
16	5 300 542,79	16,00	109 567 084,10	194375768,7
17	5 300 542,79	17,00	109 567 084,10	199676311,5
18	5 300 542,79	18,00	109 567 084,10	204976854,3
19	5 300 542,79	19,00	109 567 084,10	210277397,1
20	5 300 542,79	20,00	109 567 084,10	215577939,9
21	5 300 542,79	21,00	109 567 084,10	220878482,7
22	5 300 542,79	22,00	109 567 084,10	226179025,5
23	5 300 542,79	23,00	109 567 084,10	231479568,3
24	5 300 542,79	24,00	109 567 084,10	236780111,1
25	5 300 542,79	25,00	109 567 084,10	242080653,9
26	5 300 542,79	26,00	109 567 084,10	247381196,6
27	5 300 542,79	27,00	109 567 084,10	252681739,4
28	5 300 542,79	28,00	109 567 084,10	257982282,2
29	5 300 542,79	29,00	109 567 084,10	263282825
30	5 300 542,79	30,00	109 567 084,10	268583367,8
31	5 300 542,79	31,00	109 567 084,10	273883910,6
32	5 300 542,79	32,00	109 567 084,10	279184453,4
33	5 300 542,79	33,00	109 567 084,10	284484996,2
34	5 300 542,79	34,00	109 567 084,10	289785539
35	5 300 542,79	35,00	109 567 084,10	295086081,8
36	5 300 542,79	36,00	109 567 084,10	300386624,5

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

4.2.3. Calcul des prévisions

Après avoir calculé les tendances mensuels de l'année 2019 ainsi leurs coefficients saisonnier, nous avons calculés les prévisions mensuelles de l'année 2019 en faisant le produit de la

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

tendance chaque moi avec le coefficient correspondant .le tableau suivant représente les prévisions de l'année 2019

Tableau n°27 : calcul des coefficients saisonniers

années	designations	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	
2016	valeur observée	122 678 076	114 996 041	137 985 276	148 261 180	158 464 040	144 881 445	104 705 654	158 776 962	149 114 877	144 530 287	161 478 670	152 982 584	
	valeur ajustée	114867626,9	120168169,7	125468712,5	130769255,3	136069798,1	141370340,8	146670883,6	151971426	157271969,2	162572512	167873054,8	173173598	
	trend	1,07	0,96	1,10	1,13	1,16	1,02	0,71	1,04	0,95	0,89	0,96	0,88	
2017	valeur observée	130 565 483	163 260 583	210 207 920	221 519 485	224 664 056	177 228 415	214 780 871	216 867 948	210 989 960	264 275 223	262 331 753	213 071 127	
	valeur ajustée	178474140,4	183774683,2	189075226	194375768,7	199676311,5	204976854,3	210277397,1	215577940	220878482,7	226179025,5	231479568,3	236780111	
	trend	0,731565272	0,888373633	1,111768709	1,139645577	1,125141256	0,864626475	1,021416824	1,00598395	0,955230937	1,168433821	1,133282539	0,89986919	
2018	valeur observée	233 612 893	231 401 650	269 350 511	310 881 706	268 479 052	265 109 663	297 603 331	300 703 908	260 864 202	308 972 795	271 122 466	247 906 435	
	valeur ajustée	242080653,9	247381196,6	252681739,4	257982282,2	263282825	268583367,8	273883910,6	279184453	284484996,2	289785539	295086081,8	300386625	
	trend	0,965020911	0,935405169	1,065967456	1,205050608	1,019736298	0,987066568	1,08660392	1,0770797	0,916969983	1,066211917	0,918791101	0,82529119	12,06919482
totale des trends		2,76	2,78	3,28	3,48	3,31	2,88	2,82	3,13	2,82	3,12	3,01	2,61	
cof saisonier nos rectifier		0,921527133	0,926912682	1,092498203	1,159485979	1,103152209	0,958843086	0,940634135	1,04261511	0,940111589	1,041222061	1,004661015	0,86942586	
cof saisonier rectifier		0,916243855	0,921598529	1,086234719	1,166171847	1,096827643	0,958843086	0,935241314	1,03663762	0,934721763	1,035252552	0,998901116	0,86444129	11,95111533

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Tableau n°28 : représentant les prévisions des ventes des plaques pour l'année 2019

moi	estimateur a	x	estimateur b	tendance	c s	previson
janvier	5 300 542,79	37,00	109 567 084,10	305 687 167,33	0,91624386	280083989
février	5 300 542,79	38,00	109 567 084,10	310 987 710,12	0,92159853	286605816
mars	5 300 542,79	39,00	109 567 084,10	316 288 252,91	1,08623472	343563281
avril	5 300 542,79	40,00	109 567 084,10	321 588 795,70	1,16617185	375027800
mai	5 300 542,79	41,00	109 567 084,10	326 889 338,49	1,09682764	358541263
juin	5 300 542,79	42,00	109 567 084,10	332 189 881,28	0,95884309	318517971
juillet	5 300 542,79	43,00	109 567 084,10	337 490 424,07	0,93524131	315634988
août	5 300 542,79	44,00	109 567 084,10	342 790 966,86	1,03663762	355350010
septembre	5 300 542,79	45,00	109 567 084,10	348 091 509,65	0,93472176	325368710
octobre	5 300 542,79	46,00	109 567 084,10	353 392 052,44	1,03525255	365850024
novembre	5 300 542,79	47,00	109 567 084,10	358 692 595,23	0,99890112	358298434
décembre	5 300 542,79	48,00	109 567 084,10	363 993 138,02	0,86444129	314650698

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.2.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2019 pour les plaques nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représentent dans le tableau suivant :

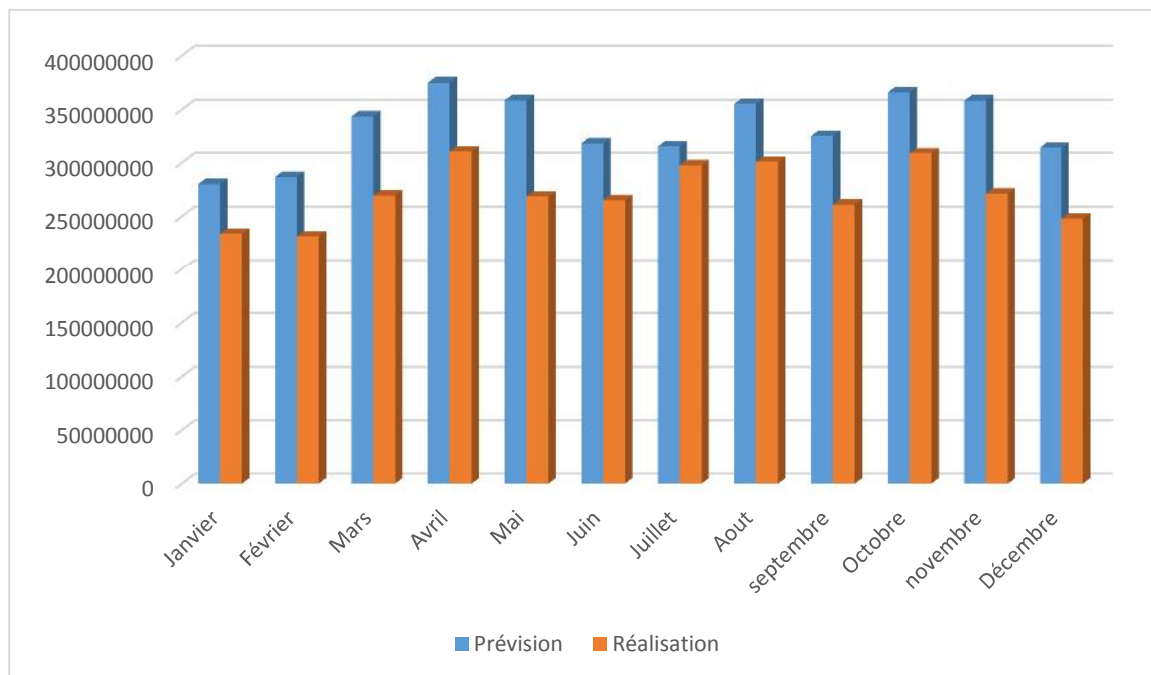
Tableau N° 29: Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2019 et les réalisations 2018 (en DA)

Mois	Prévision	Réalisations	Taux d'évolution
Janvier	280 083 988,8	233 612 893	83%
Février	286 605 816,1	231 401 650	81%
Mars	343 563 281,4	269 350 511	78%
Avril	375 027 800	310 881 706	83%
Mai	358 541 262,8	268 479 052	75%
Juin	318 517 970,9	265 109 663	83%
Juillet	315 634 987,6	297 603 331	94%
Aout	355 350 010,4	300 703 908	85%
Septembre	325 368 709,7	260 864 202	80%
Octobre	365 850 024	308 972 795	84%
Novembre	358 298 433,8	271 122 466	76%
Décembre	314 650 698,4	247 906 435	79%
SOMME	3 997 492 984	3 266 008 612	82%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Figure n°07: Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions les plaques pour l'année 2019



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions global pour l'année 2019 égale à **82%**, cependant les prévisions sont très proches des quantités vendues réellement.

4.3. Caisses avec forme découpe (Barquette)

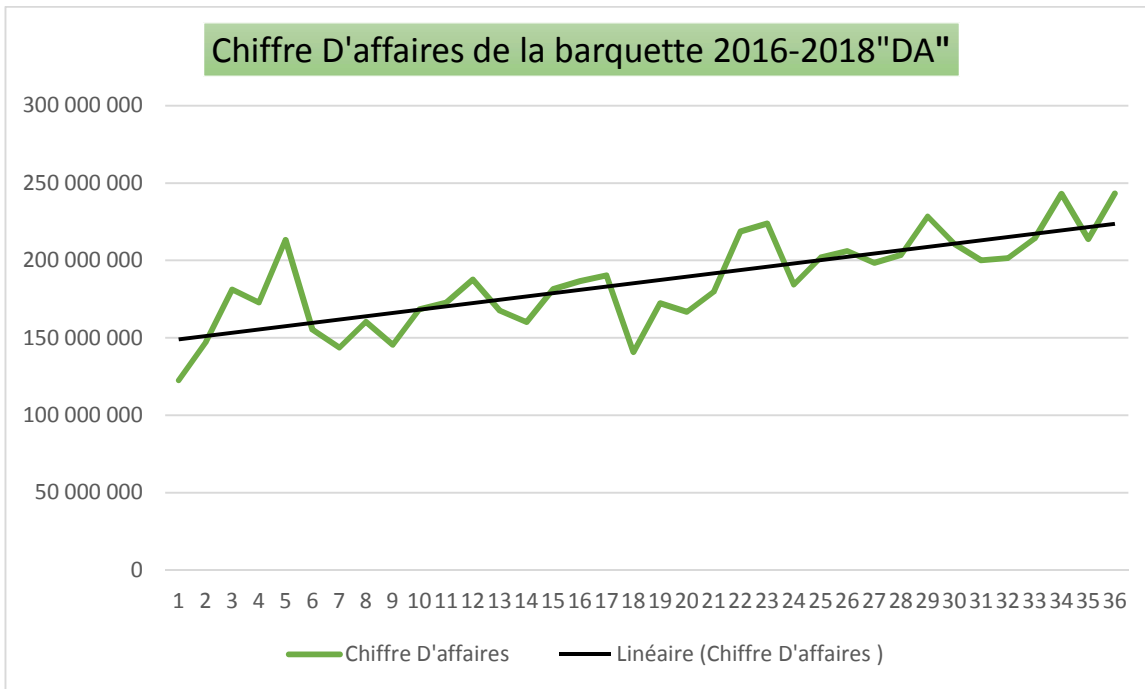
Avant de passer à l'analyse des ventes en valeurs des Caisses avec forme découpe (Barquette), nous présenterons les ventes en valeurs enregistrées par la famille des plaques durant ces trois années 2016, 2017 et 2018 dans les annexes (N° 01, 02 et 03 respectivement).

A partir de ces données que nous ayons recueillies, nous avons pu les représenter sous le graphique suivant :

Figure N° 08: L'évolution des ventes de la famille des Barquette de 2016 à 2018 (en DA)

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.3.1. Détermination de l'équation des moindres carrés

Tableau n°30 : Calcule des estimateurs A et b pour les barquettes

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

année	moi(x)	ca(y)	x ²	Xi*Yi	xi-x	yi-y	(xi-X)*(yi-Y)	(xi-x) ²
2016	1	122 573 657	1	122 573 656,57	-17,5	-63 771 075,19	1115993816	306,25
	2	146 906 175	4	293 812 349,68	-16,5	-39 438 556,91	650736189,1	272,25
	3	181 176 755	9	543 530 265,65	-15,5	-5 167 976,54	80103636,34	240,25
	4	172 728 782	16	690 915 129,82	-14,5	-13 615 949,30	197431264,8	210,25
	5	213 312 259	25	1 066 561 295,63	-13,5	26 967 527,37	-364061619,5	182,25
	6	155 139 732	36	930 838 390,05	-12,5	-31 205 000,08	390062501	156,25
	7	143 595 049	49	1 005 165 343,32	-11,5	-42 749 682,71	491621351,1	132,25
	8	160 459 899	64	1 283 679 193,72	-10,5	-25 884 832,54	271790741,6	110,25
	9	145 405 519	81	1 308 649 668,21	-9,5	-40 939 213,06	388922524,1	90,25
	10	168 350 073	100	1 683 500 727,35	-8,5	-17 994 659,02	152954601,7	72,25
	11	172 823 485	121	1 901 058 332,36	-7,5	-13 521 246,99	101409352,4	56,25
	12	187 665 056	144	2 251 980 674,64	-6,5	1 320 324,47	-8582109,037	42,25
2017	13	167 541 911	169	2 178 044 836,70	-5,5	-18 802 821,24	103415516,8	30,25
	14	160 193 479	196	2 242 708 703,62	-4,5	-26 151 252,92	117680638,2	20,25
	15	181 507 930	225	2 722 618 955,25	-3,5	-4 836 801,40	16928804,91	12,25
	16	186 618 432	256	2 985 894 917,28	-2,5	273 700,58	-684251,4431	6,25
	17	190 340 273	289	3 235 784 635,05	-1,5	3 995 540,90	-5993311,346	2,25
	18	140 738 592	324	2 533 294 662,84	-0,5	-45 606 139,37	22803069,69	0,25
	19	172 352 753	361	3 274 702 308,62	0,5	-13 991 978,67	-6995989,334	0,25
	20	166 766 149	400	3 335 322 970,70	1,5	-19 578 583,22	-29367874,83	2,25
	21	179 898 242	441	3 777 863 084,94	2,5	-6 446 489,61	-16116224,03	6,25
	22	218 668 779	484	4 810 713 141,41	3,5	32 324 047,40	113134165,9	12,25
	23	223 929 888	529	5 150 387 424,23	4,5	37 585 156,26	169133203,2	20,25
	24	184 404 913	576	4 425 717 907,80	5,5	-1 939 818,93	-10669004,1	30,25
2018	25	202 038 125	625	5 050 953 128,13	6,5	15 693 393,37	102007056,9	42,25
	26	206 118 915	676	5 359 091 788,83	7,5	19 774 183,20	148306374	56,25
	27	198 381 835	729	5 356 309 546,76	8,5	12 037 103,31	102315378,2	72,25
	28	203 632 890	784	5 701 720 910,20	9,5	17 288 157,90	164237500	90,25
	29	228 479 173	841	6 625 896 015,99	10,5	42 134 441,21	442411632,7	110,25
	30	210 575 946	900	6 317 278 371,45	11,5	24 231 213,96	278658960,6	132,25
	31	200 129 901	961	6 204 026 918,14	12,5	13 785 168,83	172314610,4	156,25
	32	201 616 247	1024	6 451 719 898,40	13,5	15 271 515,07	206165453,5	182,25
	33	214 202 653	1089	7 068 687 564,68	14,5	27 857 921,72	403939865	210,25
	34	243 124 951	1156	8 266 248 349,64	15,5	56 780 219,71	880093405,5	240,25
	35	213 643 947	1225	7 477 538 138,88	16,5	27 299 215,07	450437048,7	272,25
	36	243 367 979	1296	8 761 247 247,96	17,5	57 023 247,36	997906828,8	306,25
Σ=	666	6 708 410 343	16 206	132 396 036 454	0	0	8290445107	3885
	18,5	186 344 731,75	450,17	3 447 377 537,43				

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

$$\bar{X} = 18.5 \quad \bar{Y} = 186\,344\,731.75 \quad \bar{X}^2 = 450.17$$

Détermination de l'équation

$$a = \frac{\sum xy_i - n\bar{x}\bar{y}}{\sum x_i^2 - n\bar{x}^2}$$

$$a = \frac{132396036454 - (36)(185)(18634473175)}{16206 - (36)(185^2)} = 2\,133\,962.7$$

$$b = \bar{Y} - a\bar{X}$$

$$b = 186\,344\,731.75 - (2\,133\,962.7)(18.5) = 146\,866\,421.8$$

Donc equation de la droite de la tendance :

$$y = 2\,133\,962.7 x + 146\,866\,421.8$$

Pour calculer les tendances il suffit de remplacer x par des valeurs

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Example

$$Y_{37} = 2\,133\,962.7 x + 146\,866\,421.8$$

4.3.2. calcul des coefficients saisonniers :

C'est le rapport entre la valeur réellement observée (réalisée) et la valeur ajustée pour chaque mois, nous prenons le trend moyen comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers de la façon suivante :

$$\text{le coefficient saisonnier rectifié} = \text{CSNR} / \text{TCSNR}$$

Avec :

-CSNR : Coefficient saisonnier non rectifié

- TSNR : Total des coefficients saisonniers non rectifié

Calcul des tendances 2019

Tableau N° 31: représente le calcul des tendances de l'année 2019

moi /2019	estimateur a	x	estimateur b	tendance
janvier	2133962,7	37	146866421,8	78956619,9
février	2133962,7	38	146866421,8	81090582,6
mars	2133962,7	39	146866421,8	83224545,3
avril	2133962,7	40	146866421,8	85358508
mai	2133962,7	41	146866421,8	87492470,7
juin	2133962,7	42	146866421,8	89626433,4
juillet	2133962,7	43	146866421,8	91760396,1
août	2133962,7	44	146866421,8	93894358,8
septembre	2133962,7	45	146866421,8	96028321,5
octobre	2133962,7	46	146866421,8	98162284,2
novembre	2133962,7	47	146866421,8	100296246,9
décembre	2133962,7	48	146866421,8	249 296 631,40

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2016,2017 et 2018 on va utiliser l'équation précédente $y = 2\,133\,962.7 x + 146\,866\,421.8$ ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

Tableau N° 32 : tableau représentant le calcul des tendances pour les années 2016.2017.2018

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

moi	estimateur a	x	estimateur b	tendnace
1	2 133 962,70	1,00	146 866 421,80	149000384,5
2	2 133 962,70	2,00	146 866 421,80	151134347,2
3	2 133 962,70	3,00	146 866 421,80	153268309,9
4	2 133 962,70	4,00	146 866 421,80	155402272,6
5	2 133 962,70	5,00	146 866 421,80	157536235,3
6	2 133 962,70	6,00	146 866 421,80	159670198
7	2 133 962,70	7,00	146 866 421,80	161804160,7
8	2 133 962,70	8,00	146 866 421,80	163938123,4
9	2 133 962,70	9,00	146 866 421,80	166072086,1
10	2 133 962,70	10,00	146 866 421,80	168206048,8
11	2 133 962,70	11,00	146 866 421,80	170340011,5
12	2 133 962,70	12,00	146 866 421,80	172473974,2
13	2 133 962,70	13,00	146 866 421,80	174607936,9
14	2 133 962,70	14,00	146 866 421,80	176741899,6
15	2 133 962,70	15,00	146 866 421,80	178875862,3
16	2 133 962,70	16,00	146 866 421,80	181009825
17	2 133 962,70	17,00	146 866 421,80	183143787,7
18	2 133 962,70	18,00	146 866 421,80	185277750,4
19	2 133 962,70	19,00	146 866 421,80	187411713,1
20	2 133 962,70	20,00	146 866 421,80	189545675,8
21	2 133 962,70	21,00	146 866 421,80	191679638,5
22	2 133 962,70	22,00	146 866 421,80	193813601,2
23	2 133 962,70	23,00	146 866 421,80	195947563,9
24	2 133 962,70	24,00	146 866 421,80	198081526,6
25	2 133 962,70	25,00	146 866 421,80	200215489,3
26	2 133 962,70	26,00	146 866 421,80	202349452
27	2 133 962,70	27,00	146 866 421,80	204483414,7
28	2 133 962,70	28,00	146 866 421,80	206617377,4
29	2 133 962,70	29,00	146 866 421,80	208751340,1
30	2 133 962,70	30,00	146 866 421,80	210885302,8
31	2 133 962,70	31,00	146 866 421,80	213019265,5
32	2 133 962,70	32,00	146 866 421,80	215153228,2
33	2 133 962,70	33,00	146 866 421,80	217287190,9
34	2 133 962,70	34,00	146 866 421,80	219421153,6
35	2 133 962,70	35,00	146 866 421,80	221555116,3
36	2 133 962,70	36,00	146 866 421,80	223689079

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

4.3.3. Calcule des previsions

Après avoir calculé les tendances mensuels de l'année 2019 ainsi leurs coefficients saisonnier, nous avons calculés les prévisions mensuelles de l'année 2019 en faisant le produit de la

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

tendance chaque moi avec le coefficient correspondant .le tableau suivant représente les prévisions de l'année 2019.

Tableau N° 33: calcul des coefficients saisonniers

années	designations	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
2016	valeur observée	12257365	146906175	18117675	172728782	213312259	155139732	14899509	16049889	145405519	168350073	172823485	187665066
	valeur ajustée	149008845	151134872	15368810	154027276	15736253	19670198	1618041607	16888123	166720861	168806488	1708400115	172473974
	trend	0,82	0,97	1,18	1,11	1,35	0,97	0,89	0,98	0,88	1,00	1,01	1,09
2017	valeur observée	167541911	160198479	18150790	185618482	190340273	140738592	172352753	166766149	179888242	218688773	223929888	184404913
	valeur ajustée	17460798690	1767418996	178878862	181009825	1831487877	185277504	1874117131	189546576	1916796385	1938136012	1959475639	198081527
	trend	0,96	0,91	1,01	1,03	1,04	0,76	0,92	0,88	0,94	1,13	1,14	0,98
2018	valeur observée	20208125	206118915	198381835	208682880	228479173	210575946	200129901	201616247	214202655	243124951	213648947	248367979
	valeur ajustée	202154893	20234952	204884147	206613774	2087513401	210885028	2130192655	215158228	2172871905	2194211536	2215551163	223688079
	trend	1,01903871	1,01862881	0,97016103	0,98555485	1,0460882	0,98853035	0,98949202	0,98708214	0,98880482	1,10828772	0,964292544	1,0897484
total des trends		2,79	2,90	3,17	3,13	3,49	2,73	2,75	2,80	2,80	3,24	3,12	3,11
cf saisonnier modifier		0,98042594	0,96663882	1,05664773	1,04267885	1,16261673	0,90992262	0,91558892	0,98189528	0,98298998	1,079042567	1,040581072	1,03668888
cf saisonnier modifier		0,28499907	0,29579613	0,32338831	0,31938821	0,35612251	0,278719275	0,280488078	0,28544974	0,288879714	0,330522568	0,318734652	0,31723672

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Tableau N°34: calcul des prévisions des barquettes pour l'année 2019

moi	estimateur a	x	estimateur b	tendance	c s	prevision
janvier	2 133 962,70	37,00	146 866 421,80	225 823 041,70	0,284999407	64359433
février	2 133 962,70	38,00	146 866 421,80	227 957 004,40	0,29579651	67428886,3
mars	2 133 962,70	39,00	146 866 421,80	230 090 967,10	0,32335863	74401899,9
avril	2 133 962,70	40,00	146 866 421,80	232 224 929,80	0,31938382	74168885,2
mai	2 133 962,70	41,00	146 866 421,80	234 358 892,50	0,35612225	83460416,1
juin	2 133 962,70	42,00	146 866 421,80	236 492 855,20	0,27871927	65915116
juillet	2 133 962,70	43,00	146 866 421,80	238 626 817,90	0,28043808	66920046,6
août	2 133 962,70	44,00	146 866 421,80	240 760 780,60	0,28544974	68725102,2
septembre	2 133 962,70	45,00	146 866 421,80	242 894 743,30	0,28587971	69438678,8
octobre	2 133 962,70	46,00	146 866 421,80	245 028 706,00	0,33052257	80987517,6
novembre	2 133 962,70	47,00	146 866 421,80	247 162 668,70	0,31873465	78779306,7
décembre	2 133 962,70	48,00	146 866 421,80	249 296 631,40	0,31723672	79086045,7

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4.3.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2019 pour les caisses avec forme découpe (Barquette) nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représentés dans le tableau suivant :

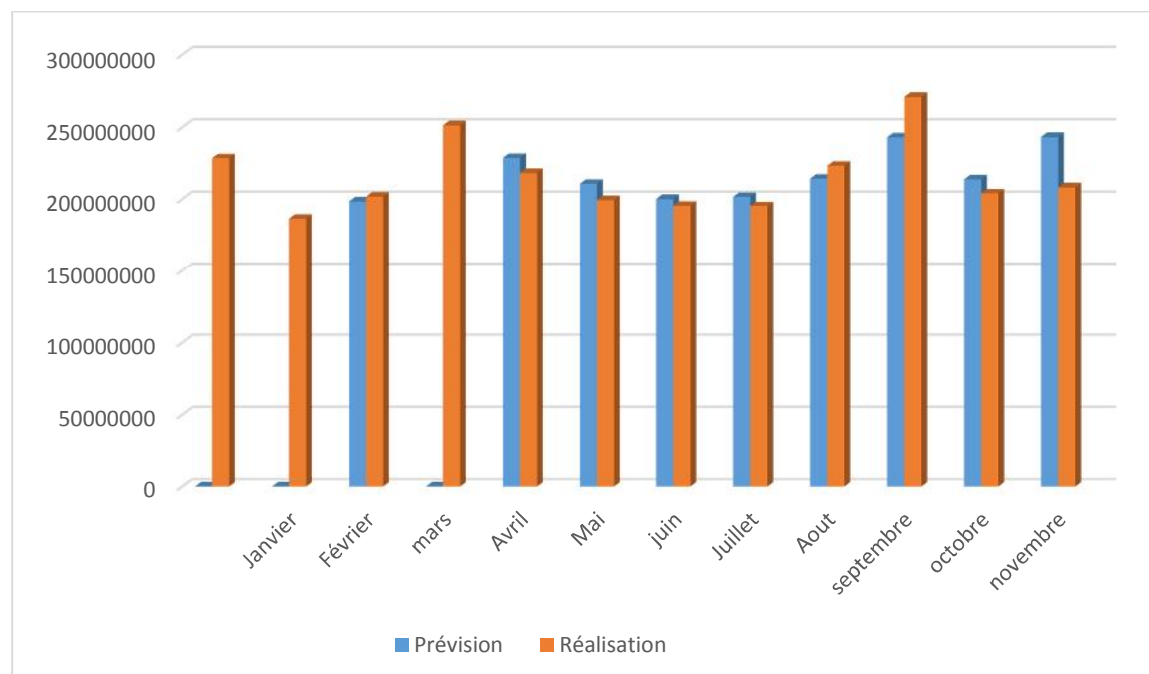
Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Tableau N° 35: Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2019 et les réalisations 2018 (en DA)

Mois	Prévision	Réalisations	Taux d'évolution
Janvier	202 038 125	228 267 216	113%
Février	206 118 915	186 525 622	90%
mars	198 381 835	201 798 049	102%
Avril	203 632 890	251 406 294	123%
Mai	228 479 173	218 069 556	95%
Juin	210 575 946	199 296 778	95%
Juillet	200 129 901	195 411 445	98%
Aout	201 616 247	195 245 318	97%
septembre	214 202 653	223 080 077	104%
octobre	243 124 951	270 966 225	111%
novembre	213 643 947	204 018 329	95%
Décembre	243 367 979	208 143 166	86%
SOMME	2 565 312 562	2 582 228 075	101%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Figure n°09: Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions les caisses avec forme découpe (Barquette) pour l'année 2019



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

5. La budgétisation des ventes

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

La budgétisation des ventes est la première construction des budgets d'une entreprise, elle permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes (quantité, prix,...) et les moyens correspondants à mettre en œuvre. En se basant sur les prévisions des quantités des ventes définies précédemment, et sur les prix unitaires de vente prévisionnels définis par l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE », le tableau suivant représente les prévisions des quantités des ventes et le chiffre d'affaire prévisionnel pour le mois de janvier 2019, des trois famille de produits : les plaques, les caisses américaine et les caisses avec forme de découpe (barquette).

Tableau N°36 : le budget des ventes de mois de janvier 2019 (en DA)

CAN	Budget janvier 2019		
	Quantité (tonne)	Prix unitaire	CAN
Les plaques	2545	104108,8863	264957115,5
Les caisses américaines	2436	122397,8025	298161046,8
Les caisses avec FD (barquette)	1856	122988,8015	228267215,6

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Ce budget des ventes doit être ensuite confronté aux réalisations dans une démarche de contrôle budgétaire afin de dégager les écarts. Ces derniers sont analysés afin de déclencher les mesures correctives nécessaires

6. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise "GENERALE EMBALLAGE"

L'entreprise « GENERALE EMBALLAGE" effectue un suivi budgétaire périodiquement, en mesurant les résultats, en les comparant au budget et en interprétant les écarts afin de repérer les causes et de décider les actions correctives nécessaires pour atteindre son objectif. Pour donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes. L'analyse sera portée sur les trois familles de produits: les caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques.

6.1. Ecart sur chiffre d'affaire net E/CAN

Le contrôle des ventes conduit à faire apparaître des écarts entre les prévisions et les réalisations, que ce soit pour les quantités ou pour les prix.

$E/\text{chiffre d'affaire} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire budgété}$

$$= 9\,323\,960\,497 - 5\,020\,371\,589$$

$$= 4\,303\,588\,908.$$

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Commentaire :

Selon le calcul ci-dessus, nous constatons que la réalisation des écarts sur chiffre d'affaires favorable car le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires budgétisé. Pour approfondir notre contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier l'écart sur prix et deuxième l'écart sur quantité.

- $E/\text{prix} = (\text{prix réel} - \text{prix budgétaire}) \text{ quantité réel}$
 $= (115\,749 - 61\,423) \cdot 80\,553$
 $= 4\,376\,122\,278$

Commentaire :

E/prix :

La décomposition d'écarts sur prix, nous a permis de constater des écarts favorables pour toutes les familles de produits. Cet écart est dû principalement à l'augmentation des prix de vente enregistré durant l'exercice 2019

- $E/\text{quantité} = (\text{quantité réel} - \text{quantité budgétaire}) \text{ prix budgétaire}$
 $= (80\,553 - 81\,734) \cdot 61\,423$
 $= (72\,540\,563)$

Commentaire

E/quantité :

Nous constatons un écart défavorable pour toutes les familles de produits d'une somme (72 540 563).

6.2. Ecart sur chiffre d'affaire des 3 produits

Tableau n°37 : calcul des écarts sur chiffre d'affaire des 3 produits.

	REALISATION (2019)			PREVISION (2019)			ecart global
	Q	PU	CAN	Q	PU	CAN	
plaque	2545	104101	264937045	2 704,82	103550	280 083 989,00	- 15 146 944,00
caisse	2436	122417	298207812	2 536,36	118780	301269260	- 3 061 448,00
barquette	1856	123002	228291712	526,11	122330	64359433	163 932 279,00
totale	6837	226518	563144857	5 767,30	344660	581 353 249,00	- 18 208 392,00

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Commentaire

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons que les familles de produits des caisses avec forme de découpe et la plaque ont réalisé des écarts sur chiffre d'affaires (d'une valeur de 151 146 944 DA et 3 061 448 DA respectivement) défavorable car le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires budgétisé. Alors que pour la famille de produits barquette représente un écart favorable d'une valeur plus de DA car le chiffre d'affaires réel est supérieur à celui prévu. Pour approfondir notre contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier l'écart sur prix et deuxième l'écart sur quantité :

Tableau n°38 : calcule d'écarts sur prix et quantité

	plaque	caisse	barquette
E/prix	1409930	8859732	1247232
E/quantité	-1449700	-8789720	-1223300
Ecart totale	-39770	70012	23932

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise

6.2.1. Ecart sur prix

La décomposition des écarts sur prix, nous a permis de constater des écarts favorables pour toutes les familles de produits caisses, barquette pour des valeurs respectivement de 8859732 DA, 1 249 232 DA respectivement et 1409930 d'écart pour produit plaque. Cet écart est dû principalement à l'augmentation des prix de vente enregistré durant l'exercice 2019.

6.2.2. Ecart sur quantité

Nous constatons un écart défavorable pour toutes les familles de produits barquette, caisses américaines et les plaques pour des valeurs de -1 223 300 DA, -8 789 720, DA et -1449700 DA respectivement.

6.2.3. La comparaison entre les réalisations (2018-2019)

Tableau N° 39: la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines (en DA)

Mois	2018	2019	Ecart	%
Janvier	296 837 799	298 161 047	1 323 248	1%
Février	258 591 418	314 167 352	55 575 934	21%

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise
GENERAL EMBALLAGE

Mars	296 779 801	289 898 218	-6 881 584	-2%
Avril	295 915 443	348 601 488	52 686 045	18%
Mai	280 517 902	279 385 163	-1 132 739	-0%
Juin	230 016 366	275 220 263	45 203 896	20%
Juillet	292 942 787	330 792 163	37 849 376	13%
Août	238 710 473	267 947 091	29 236 618	12%
Septembre	269 998 520	304 549 900	34 551 380	13%
Octobre	350 277 529	337 698 578	-12 578 951	-4%
Novembre	296 247 769	319 204 061	22 956 292	8%
Décembre	318 067 562	252 826 101	-65 241 461	-21%
Total	3 424 903 369	3 618 451 424	193 548 055	6%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°40: la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques (en DA)

Mois	2018	2019	Ecart	%
Janvier	233 612 893	264 957 116	31 344 222	13%
Février	231 401 650	251 899 628	20 497 978	9%
Mars	269 350 511	214 050 741	-55 299 770	-21%
Avril	310 881 706	320 166 147	9 284 440	3%
Mai	268 479 052	255 601 060	-12 877 992	-5%
Juin	265 109 663	240 177 921	-24 931 741	-9%
Juillet	297 603 331	292 776 234	-4 827 097	-2%
Août	300 703 908	229 277 449	-71 426 459	-24%
Septembre	260 864 202	232 012 239	-28 851 963	-11%
Octobre	308 972 795	310 815 567	1 842 772	1%
Novembre	271 122 466	262 988 120	-8 134 346	-3%
Décembre	247 906 435	248 558 777	652 342	0%
Total	3 266 008 612	3 123 280 999	-142 727 613	-4%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°41 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses fd (en DA)

Mois	2018	2019	Ecart	%
Janvier	202 038 125	228 267 216	26 229 091	13%
Février	206 118 915	186 525 622	-19 593 293	-10%
Mars	198 381 835	201 798 049	3 416 214	2%
Avril	203 632 890	251 406 294	47 773 404	23%
Mai	228 479 173	218 069 556	-10 409 617	-5%
Juin	210 575 946	199 296 778	-11 279 167	-5%
Juillet	200 129 901	195 411 445	-4 718 455	-2%
Août	201 616 247	195 245 318	-6 370 929	-3%

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Septembre	214 202 653	223 080 077	8 877 424	4%
Octobre	243 124 951	270 966 225	27 841 273	11%
Novembre	213 643 947	204 018 329	-9 625 618	-5%
Décembre	243 367 979	208 143 166	-35 224 813	-14%
Total	2 565 312 562	2 582 228 074	16 915 512	1%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaires

Pour les réalisations 2018/2019 :

- Le produit « caisses américaines » sont en nette amélioration entre 2018 et 2019 ; cela est dû à l'évolution du niveau d'activités.
- Quant aux produits « plaques » et « caisses avec forme découpée » le total annuel est en nette amélioration entre 2018 et 2019.mais mensuellement, cela présente 7 mois-là ou l'écart est négatif. Cela est dû à la baisse de la demande.

Section III : Analyse des ratios de performance

Les ratios sont des outils de mesure et de contrôle de l'évolution, dans le temps, de la performance économique et financière ainsi que des structures de l'entreprise.

1. Indicateurs de la performance financière

Ils ont pour objectifs d'estimer la valeur de l'entreprise et d'évaluer sa solvabilité, et de formuler une appréciation relative à sa situation.

a. Ratios de structure financière

Tableau n°42 : ratios de structure financière

Ratios	Formule	2016	2017	2018
R.de financement permanent	= capitaux permanent /actif immobilisé	0.86	1.08	1.48
R. D'autonomie financière	=capitaux propre/total des dettes	2.25	2.29	0.82
R. indépendance financière	=capitaux propre / capitaux permanent	0.26	0.28	0.07
R. d'endettement	=total des dettes/total actif	0.02	0.02	0.02
R. liquidité générale	=actif circulant/ DCT	6.78	6.64	11.64
R. liquidité réduite	=VR+VD/DCT	1.72	1.83	1.85

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Interprétation :

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

- Le ratio de financement permanent est supérieur à 1 durant les deux derniers exercices, cela signifie que l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ses Immobilisations aux moyens de ressources stables et dispose d'une marge de sécurité pour financer son actif circulant, (FR positif).
- Le ratio d'autonomie financière est également supérieur à 1, cela signifie que l'entreprise est en mesure de faire face à son endettement.
- Le ratio d'endettement est inférieur à 50%, ce qui indique que l'endettement de l'entreprise est faible.
- Le ratio de liquidité générale est supérieur à 1, ce qui signifie que l'entreprise arrive à honorer ses échéances grâce à son actif circulant.
- Le ratio de liquidité réduite est supérieur à 1, ce qui signifie que l'entreprise arrive à honorer ses échéances grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances.

b. ratios de rentabilité

Tableau n°43 : calcule des ratios de rentabilité

Ratios	Formule	2016	2017	2018
R.de rentabilité économique	= (RT opérationnel / total actif) 100	15%	18%	17%
R.de rentabilité financière	= (RT net/capitaux propre) 100	89%	93%	312%
R. de rentabilité commerciale nette	= (RT net / CA HT) 100	10%	10.7%	9%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Interprétation

- Le ratio de rentabilité économique a connu une légère baisse, mais il reste toujours satisfaisant. Les actifs économiques de l'EPB sont alors rentables.
- Le ratio de rentabilité financière a enregistré une augmentation durant les 03 derniers exercices, mais il reste toujours satisfaisant (Supérieur à 10%).
- Le ratio de rentabilité commerciale nette a connu une baisse de 1% relative à l'augmentation importante du chiffre d'affaires par rapport au résultat net de l'entreprise.

c. ratio de solvabilité

Tableau n°44: ratio de solvabilité

Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

Ratio	Formule	2016	2017	2018
R. solvabilité générale	=Total actif /total des dettes	3.7	5.45	9.64

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Interprétation

- Ce ratio est supérieur à 1, cela signifie que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité.

Conclusion au chapitre

À partir de ce cas pratique, nous avons élaboré les prévisions de vente de l'entreprise GENERALE EMBALLAGE pour l'exercice 2019, puis, nous avons traité le contrôle budgétaire en comparants les prévisions aux réalisations pour l'exercice 2019, cela dans le but de calculer les écarts. En fin, nous avons évalué les indicateurs de performance pour désigner un jugement et connaitre le lien entre le système budgétaire et l'amélioration de la performance de l'entreprise. Nous avons observé durant notre stage au sein de l'entreprise GENERALE EMBALLAGE, que la gestion budgétaire a amélioré les résultats de l'entreprise ce qui induit l'efficacité du système budgétaire.

Conclusion générale

Conclusion général

La fonction contrôle de gestion est aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises, elle permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide.

La préoccupation majeure pour chaque entreprise, est non seulement de devenir leader sur son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et assurer la bonne marche et la continuité de ses activités. Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus que nécessaire pour améliorer sa performance, telle est aussi l'objectif majeur de l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE ».

Le contrôle de gestion est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il remplit donc un rôle particulièrement important dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche du contrôle, de conseil et prévision. Donc il constitue un outil d'aide à la prise de décision. Et puis il est le processus par lequel les contrôleurs obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisations des objectifs de l'organisation et que les action en cours vont bien dans le sens de la stratégie, Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils tels que : La comptabilité analytique le système d'information, le tableau de bord et la gestion budgétaire .Cette dernière est l'outil privilégié du contrôle de gestion vu son importance considérable au sein de l'organisation. Ainsi, le budget est un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation et va ainsi permettre une harmonisation entre les objectifs individuels.

D'après notre stage nous avons mise en évidence l'importance de la mise en place de la fonction de contrôle de gestion et de la gestion budgétaire dans l'entreprise, ainsi que le rôle et l'importance de son intégration dans le pilotage de ces dernières.

L'objectif principal de notre travail constituait à analyser la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE ».

De ce fait nous avons effectué une recherche à travers divers documents pédagogiques et des documents internes du service contrôle de gestion au sein de l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE » ou nous avons effectué notre stage pratique.

La gestion budgétaire reste un outil de gestion très utilisé par les entreprises car elle joue un certain nombre de rôle qui la rendent difficilement remplaçables. Et celle-ci permet de confronter périodiquement, et qui s'appuie sur un ensemble des prévisions calculées pour chaque période pour ensuite dégager les écarts entre les prévisions estimées et les réalisations constatées, en vue de mettre en évidence des écarts. Ce qui confirme notre première hypothèse.

Conclusion général

À travers l'analyse et étude du système budgétaire de l'entreprise Générale Emballage, nous avons clairement constaté que ce système doit être remis en cause afin d'améliorer son déroulement, pour cela l'entreprise devrait donner plus d'importance à la fonction « contrôle Budgétaire » cette fonction permettrait de sensibiliser l'ensemble de personnel et lui permettrait d'appréhender mieux les problèmes d'exploitations, de prendre des décisions de gestion et de redressement et de mieux mesurer la performance de l'entreprise. Ce qui confirme notre deuxième hypothèse.

Après étude et analyse du système budgétaire au sein de l'entreprise Générale Emballage, nous avons constaté l'importance accordée à la gestion budgétaire dans l'entreprise vu la réalisation d'un niveau élevé de sa performance, mais cela n'empêche pas de signaler les insuffisances qu'on a constaté tout au long de notre stage. Pour décider des initiatives à entreprendre pour corriger la trajectoire des réalisations afin de tendre vers les objectifs tracés qui peuvent susciter des actions correctives afin d'analyser la performance de l'entreprise. Ce qui confirme notre troisième hypothèse.

Pour conclure, la gestion budgétaire n'est pas une discipline dominante en sciences de gestion. Elle constitue une synthèse qui tire ses principaux concepts de disciplines beaucoup plus abouties telles que : la comptabilité, la finance et la sociologie des organisations. Avec les mutations de l'environnement, les entreprises ont de plus en plus besoin d'outils pour la bonne gestion un pilotage efficace de l'entreprise. C'est là qu'apparaît le rôle de la gestion budgétaire. Au final il y'a existé une dépendance entre la gestion budgétaire et l'amélioration de la performance de l'entreprise.

*Références
bibliographiques*

Bibliographie

Ouvrages

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.
2. Alazard C, Sépari S, control de gestion, Edition France lefbvre, paris, 2005.
3. Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application DCG », Dunod, Paris, 2007
4. Alazard C, contrôle de gestion, Edition France Lefebvre, paris 2010.
5. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010.
6. ANTHONY R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A ., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
7. BEATRICE et Francis GANGUILLAT, « l'essentiel contrôle de gestion », Edition EXTENSO, 4^e ED, Gualino paris, 2009.
8. Benaïem J, Benaïem J-J, Tuszynski J, « Gestion budgétaire et analyse de la performance », FontainePicard, Paris, 2014/2015.
9. BENSIMHON.L, TORSET.C, « Management et CG », DUNOD, 3emeEdition, 2013
10. Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale », Pearson, Paris, 2008.
11. Bouquin H, 2001, « le contrôle de gestion »,5e édition PUE, paris.
12. BRIGITTE D., « Contrôle de gestion », 5em Edition, Dunod, paris, 2008.
13. Chandler A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, édition de l'organisation, Paris,1992.
14. CULLMANN H., « La comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris.
15. Dantzig.G,origine of simplexe,,ACM press hist, etats unis,1990 .
16. Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
17. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, 2001.
18. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.
19. Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ,3eme édition Dunod, paris ,2007.
20. Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{éd} Dunod, Paris, 2008.
21. Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001.
22. Dubrulle L, Jourdain D, « Comptabilité analytique de gestion et contrôle des coûts », DUNOD, 1994.

Références bibliographiques

23. GAUTIER F.; PEZET A., «Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
24. Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
25. Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris.
26. Gervais M, « contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris, 2000.
27. Gille B, histoire des technique, la plede, gallimard,1978.
28. GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L’essentiel de la comptabilité de gestion», GUALINO, 6èmeEdition, 2014.
29. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l’entreprise », Organisation, Paris 2000.
30. KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 1971.
31. Hamini. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.
32. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
33. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, «contrôle de gestion», Berti, Paris, 2008.
34. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », Foucher, Paris, 2010/2011
35. LAUZEL. P « Comptabilité analytique » SIREY, Paris, 1971.
36. Leclère. D « L’essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d’Organisation, paris, 2006.
37. Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Géline, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980.
38. Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.
39. Lochard J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
40. Loghard. J, « *La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers* », édition d’organisation, Paris, 1998.
41. Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion », Dunod,Paris, 1998.
42. LORINO P, « *méthodes et pratiques de la performance* », 3eme édition d’organisation, Paris, 2003.
43. LUCASH.C, « système d’information pour le management » édition Davis, 1986.

Références bibliographiques

44. Machesny, « économie d'entreprise », édition Eyrolles, Paris, 1991.
45. Malo J.L, Mathé J.C, « L'essentiel du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
46. Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
47. MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002.
48. PCG 1982, cité in : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2008.
49. PIGE B, LARDY P, « reporting et contrôle budgétaire », 2003.
50. Saada T, Burlaud A, Simon C, 1995, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert.
51. Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008.
52. Selmer. C, « *Contrôle de gestion* : toute la fonction financière », Dunod, Paris, 2006.
53. SILMER C., « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris, 1998.

Encyclopédie et dictionnaire

1. Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000.
2. Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, 2000.

Articles, communication et revues

1. Batac J, Errami Y, « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.
2. Burlaud A, Simon C, « le contrôle de gestion », éditions la découverte, collection repère n°227,1997.
3. Institut National des Techniques Economique et comptabilité (INTEC), sous la direction de Moisy Bernard « cours contrôle de gestion », Lyon, 2007/2008.

La liste des mémoires

1. TAFATTE A, « Impact de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise », option comptabilité, contrôle et audit, Université de Bejaïa, 2013/2014.

Références bibliographiques

2. AZROU Khalef & BERRANE Adel: «Contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise CAS : GENERALE EMBALLAGE », option : Management des organisations Université de Bejaïa, 2017

La liste des sites

1. [http:// www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com)
2. [http://www. Wikimemoires.net](http://www.Wikimemoires.net)
3. www.doc.etudiant.fr

Annexes

Annexes

Annexe N° 01 : Les ventes mensuelles des caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques pour l'année 2016 (en DA).

Chiffre D'affaires 2016 Par Segment "DA"

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	122 678 076	170 807 976	122 573 657	2 588 472	2 032 930	420 681 110	6,80%
Février	114 996 041	196 636 832	146 906 175	19 734 864	1 568 221	479 842 131	7,75%
Mars	137 985 276	235 400 725	181 176 755	8 116 656	1 597 771	564 277 183	9,12%
Avril	148 261 180	213 767 177	172 728 782	6 751 149	683 948	542 192 236	8,76%
Mai	158 464 040	227 080 836	213 312 259	18 236 492	3 408 291	620 501 919	10,03%
Juin	144 881 445	193 998 014	155 139 732	10 577 834	3 774 304	508 371 329	8,21%
Juillet	104 705 654	167 686 300	143 595 049	4 450 588	573 077	421 010 667	6,80%
Août	158 776 962	194 949 877	160 459 899	8 288 279	3 500 126	525 975 143	8,50%
Septembre	149 114 877	162 892 241	145 405 519	9 719 912	297 315	467 429 863	7,55%
Octobre	144 530 287	214 723 392	168 350 073	11 806 107	1 082 888	540 492 746	8,73%
Novembre	161 478 670	221 710 525	172 823 485	11 274 385	671 802	567 958 868	9,18%
Décembre	152 932 584	182 671 549	187 665 056	6 921 212	206 647	530 397 047	8,57%
Cumul	1 698 805 092	2 382 325 443	1 970 136 441	118 465 949	19 397 319	6 189 130 244	100,00%
% Cumul	27,45%	38,49%	31,83%	1,91%	0,31%	100,00%	

Annexe N° 02 : Les ventes mensuelles des caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques pour l'année 2017 (en DA).

Chiffre D'affaires 2017 Par Segment "DA"

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	130 565 483	195 527 200	167 541 911	16 406 154	1 772 531	511 813 279	6,66%
Février	163 260 583	201 634 957	160 193 479	8 270 892	184 682	533 544 592	6,94%
Mars	210 207 920	230 390 491	181 507 930	10 462 681	628 840	633 197 862	8,24%
Avril	221 519 485	256 323 946	186 618 432	13 377 335	1 840 585	679 679 783	8,85%
Mai	224 664 056	216 882 199	190 340 273	13 896 634	4 532 677	650 315 837	8,46%
Juin	177 228 415	168 283 085	140 738 592	11 896 742	3 545 136	501 691 970	6,53%
Juillet	214 780 871	188 548 240	172 352 753	8 777 408	471 699	584 930 971	7,61%
Août	216 867 948	229 121 638	166 766 149	6 590 288	3 593 418	622 939 440	8,11%
Septembre	210 989 960	232 242 620	179 898 242	23 538 372	1 813 718	648 482 913	8,44%
Octobre	264 275 223	297 243 113	218 668 779	5 168 957	583 286	785 939 357	10,23%
Novembre	262 331 753	304 760 808	223 929 888	27 876 431	1 153 867	820 052 747	10,67%
Décembre	213 071 127	284 739 508	184 404 913	21 229 283	7 317 337	710 762 169	9,25%
Cumul	2 509 762 823	2 805 697 805	2 172 961 341	167 491 177	27 437 776	7 683 350 921	100,00%
% Cumul	32,66%	36,52%	28,28%	2,18%	0,36%	100,00%	

Annexes

Annexe N° 03 : Les ventes mensuelles des caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques pour l'année 2018 (en DA).

Chiffre D'affaires 2018 Par Segment "DA"

Désignation	Plaque	Caisse américaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	233 612 893	296 837 799	202 038 125	14 704 271	1 978 305	749 171 394	7,92%
Février	231 401 650	258 591 418	206 118 915	13 542 372	1 521 755	711 176 111	7,52%
Mars	269 350 511	296 779 801	198 381 835	10 215 986	7 262 390	781 990 523	8,27%
Avril	310 881 706	295 915 443	203 632 890	16 479 764	3 995 937	830 905 740	8,78%
Mai	268 479 052	280 517 902	228 479 173	7 680 636	1 525 195	786 681 957	8,31%
Juin	265 109 663	230 016 366	210 575 946	12 356 996	2 429 067	720 488 038	7,62%
Juillet	297 603 331	292 942 787	200 129 901	15 157 786	1 036 583	806 870 387	8,53%
Août	300 703 908	238 710 473	201 616 247	9 373 463	1 441 303	751 845 394	7,95%
Septembre	260 864 202	269 998 520	214 202 653	12 599 848	2 615 640	760 280 863	8,04%
Octobre	308 972 795	350 277 529	243 124 951	17 918 509	7 560 312	927 854 097	9,81%
Novembre	271 122 466	296 247 769	213 643 947	18 495 676	1 510 494	801 020 352	8,47%
Décembre	247 906 435	318 067 562	243 367 979	14 804 530	8 654 353	832 800 859	8,80%
Cumul	3 266 008 612	3 424 903 369	2 565 312 562	163 329 838	163 329 838	9 461 085 716	100,00%
%Cumul	34,52%	36,20%	27,11%	1,73%	1,73%	100,00%	

Annexes

Annexe N°04 : Réalisations du chiffre d'affaires en valeur et en volume de l'année 2016 par segment.

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2016

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	122 678 076	1 545	79 381	170 807 976	1 751	97 543	122 573 657	1 213	101 016
Février	114 996 041	1 449	79 381	196 636 832	2 016	97 543	146 906 175	1 454	101 016
Mars	137 985 276	1 738	79 381	235 400 725	2 413	97 543	181 176 755	1 794	101 016
Avril	148 261 180	1 868	79 381	213 767 177	2 192	97 543	172 728 782	1 710	101 016
Mai	158 464 040	1 996	79 381	227 080 836	2 328	97 543	213 312 259	2 112	101 016
Juin	144 881 445	1 825	79 381	193 998 014	1 989	97 543	155 139 732	1 536	101 016
Juillet	104 705 654	1 319	79 381	167 686 300	1 719	97 543	143 595 049	1 422	101 016
Août	158 776 962	2 000	79 381	194 949 877	1 999	97 543	160 459 899	1 588	101 016
Septembre	149 114 877	1 878	79 381	162 892 241	1 670	97 543	145 405 519	1 439	101 016
Octobre	144 530 287	1 821	79 381	214 723 392	2 201	97 543	168 350 073	1 667	101 016
Novembre	161 478 670	2 034	79 381	221 710 525	2 273	97 543	172 823 485	1 711	101 016
Décembre	152 932 584	1 927	79 381	182 671 549	1 873	97 543	187 665 056	1 858	101 016
Total	1 698 805 092	21 401	79 381	2 382 325 443	24 423	97 543	1 970 136 441	19 503	101 016

Annexes

Annexe N°05 : Réalisations du chiffre d'affaires en valeur et en volume de l'année 2017 par segment.

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2017

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	130 565 483	1 508	86 570	195 527 200	1 850	105 683	167 541 911	1 565	107 060
Février	163 260 583	1 886	86 570	201 634 957	1 908	105 683	160 193 479	1 496	107 060
Mars	210 207 920	2 428	86 570	230 390 491	2 180	105 683	181 507 930	1 695	107 060
Avril	221 519 485	2 559	86 570	256 323 946	2 425	105 683	186 618 432	1 743	107 060
Mai	224 664 056	2 595	86 570	216 882 199	2 052	105 683	190 340 273	1 778	107 060
Juin	177 228 415	2 047	86 570	168 283 085	1 592	105 683	140 738 592	1 315	107 060
Juillet	214 780 871	2 481	86 570	188 548 240	1 784	105 683	172 352 753	1 610	107 060
Août	216 867 948	2 505	86 570	229 121 638	2 168	105 683	166 766 149	1 558	107 060
Septembre	210 989 960	2 437	86 570	232 242 620	2 198	105 683	179 898 242	1 680	107 060
Octobre	264 275 223	3 053	86 570	297 243 113	2 813	105 683	218 668 779	2 042	107 060
Novembre	262 331 753	3 030	86 570	304 760 808	2 884	105 683	223 929 888	2 092	107 060
Décembre	213 071 127	2 461	86 570	284 739 508	2 694	105 683	184 404 913	1 722	107 060
Total	2 509 762 823	28 991	86 570	2 805 697 805	26 548	105 683	2 172 961 341	20 297	107 060

Annexes

Annexe N°06 : Réalisations du chiffre d'affaires en valeur et en volume de l'année 2018 par segment.

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	233 612 893	2 277	102 607	296 837 799	2 487	119 339	202 038 125	1 674	120 701
Février	231 401 650	2 255	102 607	258 591 418	2 167	119 339	206 118 915	1 708	120 701
Mars	269 350 511	2 625	102 607	296 779 801	2 487	119 339	198 381 835	1 644	120 701
Avril	310 881 706	3 030	102 607	295 915 443	2 480	119 339	203 632 890	1 687	120 701
Mai	268 479 052	2 617	102 607	280 517 902	2 351	119 339	228 479 173	1 893	120 701
Juin	265 109 663	2 584	102 607	230 016 366	1 927	119 339	210 575 946	1 745	120 701
Juillet	297 603 331	2 900	102 607	292 942 787	2 455	119 339	200 129 901	1 658	120 701
Août	300 703 908	2 931	102 607	238 710 473	2 000	119 339	201 616 247	1 670	120 701
Septembre	260 864 202	2 542	102 607	269 998 520	2 262	119 339	214 202 653	1 775	120 701
Octobre	308 972 795	3 011	102 607	350 277 529	2 935	119 339	243 124 951	2 014	120 701
Novembre	271 122 466	2 642	102 607	296 247 769	2 482	119 339	213 643 947	1 770	120 701
Décembre	247 906 435	2 416	102 607	318 067 562	2 665	119 339	243 367 979	2 016	120 701
Total	3 266 008 612	31 830	102 607	3 424 903 369	28 699	119 339	2 565 312 562	21 254	120 701

Annexes

Annexe N°07 : Prévisions du chiffre d'affaires en valeur et en volume de l'année 2019 par segment.

Prévision de Chiffre D'affaire, Production et PMP 2019

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	264 957 116	2 559	103 550	298 161 047	2 510	118 780	228 267 216	1 866	122 330
Février	251 899 628	2 433	103 550	314 167 352	2 645	118 780	186 525 622	1 525	122 330
Mars	214 050 741	2 067	103 550	289 898 218	2 441	118 780	201 798 049	1 650	122 330
Avril	320 166 147	3 092	103 550	348 601 488	2 935	118 780	251 406 294	2 055	122 330
Mai	255 601 060	2 468	103 550	279 385 163	2 352	118 780	218 069 556	1 783	122 330
Juin	240 177 921	2 319	103 550	275 220 263	2 317	118 780	199 296 778	1 629	122 330
Juillet	292 776 234	2 827	103 550	330 792 163	2 785	118 780	195 411 445	1 597	122 330
Août	229 277 449	2 214	103 550	267 947 091	2 256	118 780	195 245 318	1 596	122 330
Septembre	232 012 239	2 241	103 550	304 549 900	2 564	118 780	223 080 077	1 824	122 330
Octobre	310 815 567	3 002	103 550	337 698 578	2 843	118 780	270 966 225	2 215	122 330
Novembre	262 988 120	2 540	103 550	319 204 061	2 687	118 780	204 018 329	1 668	122 330
Décembre	248 558 777	2 400	103 550	252 826 101	2 129	118 780	208 143 166	1 701	122 330
Total	3 123 280 999	30 162	103 550	3 618 451 424	30 463	118 780	2 582 228 074	21 109	122 330

Annexes

Annexe N°08 : Réalisations du chiffre d'affaires en valeur et en volume de l'année 2019 par segment.

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2019

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	264 957 116	2 545	104 104	298 161 047	2 436	122 417	228 267 216	1 856	123 002
Février	251 899 628	2 420	104 104	314 167 352	2 566	122 417	186 525 622	1 516	123 002
Mars	214 050 741	2 056	104 104	289 898 218	2 368	122 417	201 798 049	1 641	123 002
Avril	320 166 147	3 075	104 104	348 601 488	2 848	122 417	251 406 294	2 044	123 002
Mai	255 601 060	2 455	104 104	279 385 163	2 282	122 417	218 069 556	1 773	123 002
Juin	240 177 921	2 307	104 104	275 220 263	2 248	122 417	199 296 778	1 620	123 002
Juillet	292 776 234	2 812	104 104	330 792 163	2 702	122 417	195 411 445	1 589	123 002
Août	229 277 449	2 202	104 104	267 947 091	2 189	122 417	195 245 318	1 587	123 002
Septembre	232 012 239	2 229	104 104	304 549 900	2 488	122 417	223 080 077	1 814	123 002
Octobre	310 815 567	2 986	104 104	337 698 578	2 759	122 417	270 966 225	2 203	123 002
Novembre	262 988 120	2 526	104 104	319 204 061	2 608	122 417	204 018 329	1 659	123 002
Décembre	248 558 777	2 388	104 104	252 826 101	2 065	122 417	208 143 166	1 692	123 002
Total	3 123 280 999	30 002	104 104	3 618 451 424	29 558	122 417	2 582 228 074	20 993	123 002

*Liste des tableaux, des
Figures et des schémas*

Liste des Tableaux, schéma et Figure

Liste des schémas

N°	Titre	Page
01	Les différents types du contrôle.	12
02	l'incorporation des charges.	17
03	Les caractéristiques des coûts selon le plan comptable Coût constaté	19
04	Relations entre les coûts	20
05	Les différentes étapes de calcul des coûts complets	26
06	Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC)	28
07	L'imputation rationnelle des charges	35
08	Phases de la gestion budgétaire	49
09	La démarche de la gestion budgétaire	50
10	élaborer par nos soins qui représente l'élasticité de la demande	56
11	la démarche de budget des approvisionnements	61
12	La démarche de détermination de budget investissement	62
13	Le budget de trésorerie.	65
14	Articulation fonctionnelle d'un système budgétaire principaux interdépendances	67
15	le processus contrôle budgétaire	69
16	le schéma d'ensemble des analyses d'écarts	76
17	La décomposition de l'écart total sur marges	81

Liste des Tableaux, schéma et Figure

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
01	La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	14
02	Exemples des types de charges	22
03	La détermination des moyennes mobiles	56
04	présentation des quelques causes d'écart et leur actions correctives.	86
05	La comparaison entre la performance interne et la performance externe.	88
06	les investissements de l'entreprise « GE »	98
07	l'évolution de l'effectif de l'entreprise	99
08	l'ensemble des identifications de la société.	99
09	Les différentes activités de l'entreprise (GE)	100
10	Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent.	101
11	le nombre des clients de l'entreprise	101
12	Calculi pour déterminer les estimateurs a et b	109
13	Respresente le calculi des tendance des caisse americaine en (Da)	110
14	Represente le calculi des tendnaces des années 2016 2017 et 2018	111
15	Tableau represente le calculi des coificient saisiniens pour les années 2016,2017 et 2018	113
16	Tableau representant les calculi des previsions pour les caisses americaines pour l'année 2019 en (da)	114
17	Tableau respresentant des calculs des previsions mensuel pour les caisses americaines pour l'année 2019 et les realisation 2018(da)	114
18	Representant le calculs des tendnaces pour l'année 2019	119
19	Representant le calculs des tendances pour les années 2016.2017.2018	120
20	Calculi des coeficients saisoniers	121
21	Previsions des ventes des plaque pour l'année 2019	122
22	Tableau representant le calculs des previsions mensiel pour les plaque pour l'année 2019 et les realisation 2018 en (da)	122

Liste des Tableaux, schéma et Figure

23	Calcule des estimateurs a et b pour les barquettes	123
24	Calcule des tendances de l'année 2019	126
25	Calcule des tendances pour les années 2016.2017.2018	126
26	Calcule des coefficients saisonniers	128
27	Calcule des prévisions des barquettes pour l'année 2019	128
28	Calcule des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2019 et la réalisation 2018	129
29	Le budget des ventes du mois de janvier 2019 en (da)	130
30	Calcule des écarts sur chiffre d'affaire des trois produits	131
31	Calcule des écarts sur prix et quantité	132
31	La comparaison entre les réalisations et prévisions pour la caisse américaine (da)	132
32	La comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques en (da)	133
33	La comparaison entre les réalisations et les prévisions caisse forme découpe	133
34	Ratios de structure financière	134
35	Calcule de ratios de rentabilité	135
36	Ratio de solvabilité	135

Liste des Tableaux, schéma et Figure

Liste des figures

N°	Titre	Page
01	La demarche de determination du budget des vents.	54
02	La démarche de détermination du budget de production.	58
03	Organigramme de generale emballage	103
04	Evolution des ventes pour caisse americainne 2016 a 2018 en(da)	108
05	Representation graphique de la comparaison entre les previsions et nos prevision et caisse americaine pour l'année 2019	115
06	L'evolution des ventes des plaques de 2016 a 2018 en (da)	116
07	Respresentation grapgique de la comparaison entre previsions et nos previsions et realisation des plaques pour l'année 2019	123
08	L'evolution des ventes de la famille barquette de 2016 a 2018	124
09	Representation graphique de la comparaison entre realisation et nos prevision en leurs prevision les caisses avec forme découpe (barquette) pour 2019	129

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

La liste des abréviations

Introduction générale	1
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion.....	3
Introduction.....	3
Section I : Les notions de base sur le contrôle de gestion.....	4
1. L'apparition du contrôle de gestion	4
1.1. L'historique des couts.....	4
1.2. L'histoire du control.....	6
2. Définition du contrôle de gestion	7
3. Objectif de control de gestion	7
4. Le rôle de contrôle de gestion	8
4.1. Le rôle classique	8
4.2. Le rôle rénové	8
Section II : L'organisation de la fonction de contrôle de gestion.....	9
1. L'organisation de la fonction de contrôle de gestion	9
2. Le processus de contrôle de gestion	10
3. Les différents niveaux de control	10
3.1. Le contrôle stratégique.....	11
3.2. Le contrôle de gestion.....	11
3.3. Le contrôle opérationnel.....	11
Section III : Les outils de contrôle de gestion	12
1. La comptabilité générale.....	12
1.1. Définition.....	12
1.2. Les objectifs de la comptabilité générale.....	12
1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale	13
2. Comptabilité analytique	13
2.1. Définition de comptabilité analytique	13
2.2. Objectif de la comptabilité analytique	14

Table des matières

2.3. Concepts de base de la comptabilité analytique	15
2.3.1. La notion de charge	15
2.3.1.1. Définition de charge	15
2.3.1.2. La typologie des charges d'exploitation.....	15
A. Charges incorporables	15
B. Charges non incorporables	15
C. Charges supplétives	16
2.3.2. Notions sur les coûts	17
2.3.2.1. Définition de coût	17
2.3.2.2. Définition des coûts de revient	18
2.3.2.3. Typologie de coûts	19
2.3.2.3.1. Coût direct-Coût indirect	19
A. Coût direct	19
B. Coût indirect	20
2.3.2.3.2. Coût variable- Coût fixe	20
A. Coût variable	20
B. Coût fixe	20
2.4. Les méthodes de la comptabilité analytique	21
2.4.1. La méthode des coûts complets	21
2.4.1.1. Méthode des centres d'analyses	22
2.4.1.1.1. Les unités d'œuvre	22
2.4.1.1.2. Typologies des centres d'analyses	23
A. Centres opérationnel	23
a. Centres principaux	23
b. Centres auxiliaires	23
B. Centres de structures	23
a. La répartition primaire	24
b. La répartition secondaire	24
c. Le calcul des coûts d'unités d'œuvre des centres d'analyses principaux	24
2.4.1.2. La méthode des coûts à base d'activité ABC (Activity Based Costing)	25
2.4.1.2.1. Les principes de la méthode ABC	26
A. Le traitement des charges	26
B. La maîtrise des coûts	27
2.4.1.2.2. La mise en œuvre d'une comptabilité par activités	28

Table des matières

A. Identification des activités de l'entreprise	28
B. Affectation des ressources aux activités	28
C. Choix d'inducteur de coût	28
D. Calcul des coûts unitaires des inducteurs	28
2.4.1.2.3. Les missions de la méthode ABC	29
2.4.1.2.4. Les limites de la méthode ABC	29
2.4.1.3. La méthode ABM (Activity Based Management)	29
2.4.1.3.1. La relation entre la méthode ABC et ABM	30
2.4.2. Les méthodes des coûts partiels	30
2.4.2.1. La méthode des coûts variables	31
A. Les simplifications du calcul et l'analyse des coûts	31
B. Intérêt de la méthode des coûts variables	31
C. Les limite de la méthode des coûts variables	32
2.4.2.2. La méthode des coûts directs	32
2.4.2.3. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)	32
A. Objet de la méthode de IRFF	32
B. Le taux d'activité (le coefficient d'imputation rationnelle d'activité)	33
2.4.3. Méthode des coûts préétablis	34
3. Tableau de bord	34
3.1. Définition de tableau de bord	34
3.2. Les objectifs du tableau de bord	35
3.3. Le rôle de tableau de bord	35
3.4. Les type de tableau de bord.....	36
3.5. Les caractéristiques de tableau de bord	36
3.6. Les fonctions de tableau de bord	36
3.7. Les limite du tableau de bord	37
4. Reporting	38
4.1. Définition de reporting.....	38
4.2. Objectif de reporting	38
4.3. Les type de reporting	38
5. La gestion budgétaire	38
5.1. Définition de la gestion budgétaire	38
5.2. Les étapes de la gestion budgétaire	39
6. Système d'information	39

Table des matières

7. Les données statistiques	39
Conclusion au chapitre	40
Chapitre II : La gestion budgétaire et performance de l'entreprise.....	41
Introduction	41
Section I : Les notions de base sur la gestion budgétaire.....	41
I. La gestion budgétaire.....	41
1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire	41
1.1 Définition de la gestion budgétaire	41
1.2 Les objectifs de la gestion budgétaire	42
2. Les rôles de la gestion budgétaire	42
3. Les principes de base de la gestion budgétaire	43
4. Les caractéristiques de la gestion Budgétaire	43
5. Les fonctions de la gestion budgétaire	44
6. Intérêt de la gestion budgétaire	44
7. Les limites et les difficultés de la gestion budgétaire	45
8. Les conditions de fonctionnement	45
9. La démarche budgétaire	45
A. La prévision	46
B. La budgétisation	46
C. Le contrôle budgétaire.....	47
II. Le budget	48
1. Définition et l'objectif de budget	48
1.1. Définition de budget	48
1.2. Objectifs de budget	48
2. Le rôle et caractéristique de budget	49
2.1. Le rôle de budget.....	49
2.2. Les caractéristiques de budget.....	50
3. Typologies des budgets	50
3.1. Le budget des ventes.....	51
3.1.1. La méthode des moindres carrés	52
3.1.2. Loi probaliste des ventes.....	52
3.1.3. Elasticité de la demande par apport au prix.....	52

Table des matières

3.1.4. Méthode des moyens mobiles.....	53
3.1.5. Les limite du budget des ventes	54
3.2. Le budget de production.....	54
A. Programme linéaire	55
B. La méthode du simplexe.....	56
C. La méthode de goulot d'étranglement	56
3.3. Le budget des approvisionnements	57
3.4. Le budget des investissements	58
3.5. Le budget de trésorerie.....	59
3.5.1. Budget des encaissements	60
3.5.2. Budget des décaissements	60
3.6. Le budget de TVA	60
3.7. Le budget général de trésorerie	61
Section II : Le contrôle budgétaire.....	65
1. Généralité sur le contrôle budgétaire	65
1.1. Définition de contrôle budgétaire	65
1.2. Les Objectifs et les caractéristiques du contrôle budgétaire.....	66
1.2.1. Les Objectifs du contrôle budgétaire	66
1.2.2. Les caractéristiques du contrôle budgétaire	66
1.3. Les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire.....	67
1.4. Rôle et Principes du contrôle budgétaire.....	67
1.4.1. Rôle du contrôle budgétaire	67
1.4.2. Principes du contrôle budgétaire	68
1.5. L'utilité et Les fonction du contrôle budgétaire	68
1.5.1. L'utilité du contrôle budgétaire	68
1.5.2. Les fonctions de contrôle budgétaire	68
A. La fonction du contrôle.....	68
B. La fonction de régulation.....	69
1.6. Différentes étapes du contrôle budgétaire	69
1.7. Les supports du contrôle budgétaire	70
A. Le tableau de bord	70
B. Les rapports de contrôle	70
C. Les réunions de suivi budgétaire.....	70

Table des matières

1.8. Les limites et les avantages du contrôle budgétaire.....	71
1.8.1. Les limites du contrôle budgétaire	71
1.8.2. Les avantages du contrôle budgétaire	71
2. Analyse des écarts.....	72
2.1. Définition d'un écart.....	72
2.2. Les Principes d'élaboration des écarts	73
2.3. Les causes des écarts.....	74
A. Causes internes des écarts	74
B. Causes externes des écarts	74
2.4. Calcul et l'analyse des écarts	74
2.4.1. L'analyse de l'écart sur résultat.....	75
2.4.1.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires.....	75
2.4.1.2. L'analyse des écarts sur marge	76
2.4.1.3. L'écart sur coût	78
2.4.1.3.1. Analyse des écarts sur coût directs	78
2.4.1.3.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centres d'analyse).....	79
2.5. Les actions correctives	80
2.5.1. Nature et propriétés de l'action corrective.....	80
2.5.1.1. Nature de l'action corrective.....	80
2.5.1.2. Propriété de l'action corrective	81
2.5.2. La mise en œuvre des actions correctives	81
Section III : Généralité sur la performance	82
1. Définition de la performance.....	82
2. La performance interne et la performance externe.....	83
3. Les caractéristiques de la performance.....	84
4. Les outils de pilotage de la performance	85
5. La mesure de la performance	85
6. La dimension de la performance	87
6.1. La performance économique.....	87
6.2 La performance organisationnelle.....	87
6.3. La performance financière.....	87
6.4. La performance sociétale.....	88
6.5. La performance managériale.....	88

Table des matières

6.6 La performance technologique.....	88
7. Les indicateurs de la performance	88
7.1. Les indicateurs de la performance économiques.....	88
7.2. Les indicateurs de la performance financière	91
8. Objectifs de la performance	92
Conclusion au chapitre.....	92
Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Général Emballage"	94
Introduction.....	94
Section I: présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "Général Emballage "	94
1. Présentation générale de l'entreprise	95
1.1. Situation géographique.....	95
1.2. Historique	96
1.2.1. Evénements marquants	96
1.2.2. Le système de management de la qualité ISO 9001.....	97
1.2.3. Convention avec l'université de Bejaïa	98
1.3 Données techniques et économiques	98
1.3.1. Investissements corporels	98
1.3.2. Evolution Des Effectifs	99
1.3.3. Identification de la société.....	99
1.3.4. Activistes de l'entreprise	100
1.3.5. Prévisions du chiffre d'affaires	100
1.3.6. Portefeuille clients	101
1.3.7. Général emballage une industrie verte	101
2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage".....	101
2.1 Organigramme de l'entreprise "Général Emballage"	102
2.2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage".....	104
2.2.1. La présentation du service contrôle de gestion.....	104
2.2.2. Les missions de contrôleurs de gestion	104
2.2.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise	105
2.2.3.1. La direction finance et comptabilité	105
2.2.3.2. Le département approvisionnement	105

Table des matières

2.2.3.3. La direction commerciale	106
2.2.3.4. Le département production	106
Section II : Contribution de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise générale	
emballage.....	106
1. L'élaboration des budgets et l'analyse des écarts au sein de l'entreprise "GE".....	107
2. La prévision de budget des ventes	107
3. La méthode utilisée	107
4. L'analyse des ventes des produits de"GE".....	107
4.1. Les caisses américaines	108
4.1.1. Détermination de la fonction des moindres carrées	108
4.1.2. Calcule des coefficients saisonniers	110
4.1.3. Calcule des prévisions	113
4.1.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	114
4.2. Les plaques	115
4.2.1. Détermination de la fonction des moindres carrées (plaque)	116
4.2.2. Calcule des coefficients saisonniers.....	119
4.2.3. Calcule des prévisions	120
4.2.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	122
4.3. Les caisses avec formes découpé.....	123
4.3.1. Détermination de la fonction des moindres carrées	124
4.3.2. Calcule des coefficients saisonniers	126
4.3.3. Calcule des prévisions	127
4.3.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	128
5. La budgétisation des ventes	129
6. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise "GE".....	130
6.1. Ecart sur chiffre d'affaire et E/CAN.....	130
6.2. Ecart sur chiffre d'affaire des 3 produits	131
6.2.1. Ecart sur prix	132
6.2.2. Ecart sur quantité	132
6.2.3. La comparaison entre les réalisations (2018-2019).....	132
Section III : Analyse des ratios de performance.....	134

Table des matières

1. Indicateurs de la performance financière	134
a. Ratios de structure financière.....	134
b. ratios de rentabilité.....	135
c. ratio de solvabilité.....	135
Conclusion au chapitre.....	136
Conclusion générale	137
Références bibliographiques.....	139
Annexes.....	143
Liste des tableaux, des Figures et des schémas	150
Table des matières.....	154

Résumé

La pratique de la gestion budgétaire dans une entreprise est nécessaire surtout dans un climat économique changeant.

L'objet de ce mémoire est d'identifier la nature des entre la gestion budgétaire et la performance. Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent par conséquent mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leurs sont assignés, cependant pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience.

L'analyse et étude du système budgétaire de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE, nous avons clairement constaté que ce système est performant grâce aux résultats dégagées cela va d'améliorer son déroulement, et lui permettait d'appréhender mieux les problèmes d'exploitation, de prendre des décisions de gestion et de redressement de mieux mesurer la performance de l'entreprise.

Mots clés : budget, la gestion budgétaire, l'analyse des écarts, les prévisions, les réalisations, le contrôle de gestion, la performance.

summary

The practice of budget management in a company is necessary especially in a changing economic climate.

The object of this thesis is to identify the nature of the between budget management and performance. The budget being one of the financial tools for measuring performance, companies must therefore set up budgets adapted to the objectives that are assigned to them, however, to achieve this, the management of the company must have a reliable budgetary control system in order to ensure effectiveness and efficiency.

Analysis and study of the budget system of the company GENERAL EMBALLAGE, we clearly noted that this system is efficient thanks to the results obtained that will improve its progress, and allow it to better understand the operating problems, make management and turnaround decisions to better measure business performance. Keywords: budget, budget management, gap analysis, forecasts, achievements, management control, performance of the company.

Key words: budget, budget management, gap analysis, forecasts, achievements, management control, performance.