

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
Finance et Comptabilité

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité contrôle et Audit

Thème

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

Cas : Générale Emballage

Réaliser par :

- Aliouche Hassina
- Ait saadi El kaissa

Encadré par :

M^{eme} : Traki Dalila

Promotion : 2021/2022

Remerciements

En tout premier lieu, je remercie le bon Dieu, tout puissant, de m'avoir donné la force pour survivre, ainsi que l'audace pour dépasser toutes les difficultés.

Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont participé, de près ou de loin, à la réalisation de ce mémoire.

Nous tenons à remercier dans le premier temps, la société Spa **GENERAL EMBALLAGE** pour avoir assuré la formation.

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, pour leur encouragement pour la réalisation de ce modeste travail.

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 sa disponibilité tout au long de la réalisation de ce travail.

Nous remercions tout personnel de la société Spa **GENERAL EMBALLAGE**, en particulier challal hamza et Bechroune Nassima.

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 ma famille elle qui m'a doté une éducation digne son amour
a fait de moi ce que je suis aujourd'hui

Particulièrement,

A vous mes très cher parents, source de vie d'amour et
d'affection. A vous mes frères Nacer et Ghiles et mes sœurs
qui m'avez toujours soutenu et encourager durant ces années
d'étude

A mes chers Neveux et nièces

A toute la famille Aliouche et Touati

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

Hassina.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A ma famille elle qui m'a doté une éducation digne son amour
a fait de moi ce que je suis aujourd'hui

Particulièrement,

A vous mes très cher parents, source de vie d'amour et
d'affection. A toi mon frères kouciela et ma sœurs nilda qui
m'avez toujours soutenu et encourager durant ces années
d'étude

A mon fiancé takfa qui m'a toujours soutenu et m'encourager
en tous temps

A toute la famille Ait saadi et Maouche

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

El kaissa

Sommaire

Remerciements

Dédicace

La liste des abréviations

Introduction Générale01

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Section 01 : Notion de base sur contrôle de gestion.....03

Section 02 : L'organisation de la fonction de contrôle de gestion.....08

Section 03 : Les outils de contrôle de gestion.....13

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.....61

Section 03 : Généralité sur la performance.....79

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

EMBALLAGE »

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil "GE"88

Section 02 : La contribution de la gestion budgétaire au sein " GE "99

Section 03 : Analyse des ratios de performance.....123

Conclusion générale127

Références bibliographiques.....129

Annexe.....132

Liste des tableaux, des Figures et des schémas.....136

Table des métiers.....140

Liste des abréviations

Liste des abréviations

A.B.C: Activity Based Costing.

A.B.M: Activity Based Management.

C.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

GB : gestion budgétaire

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.

Liste des abréviations

MCV : marge sur coût variable.

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

l'entreprise se trouve confronté à un environnement complexe, et à des défis et des situations concurrentiels tel que la concurrence intensive, la mondialisation des marchés ...etc. auxquels leurs performance est très sensible et elles se trouve soumise à d'autres contraintes à savoir celle de la rentabilité, et la gestion...etc. elle ont dues s'adapter et développer de nouvelle stratégie appropriés, modifier leurs structures organisationnelles pour mieux se coller à la réalité du monde économique, se doter d'un système de gestion adéquat et une bonne gestion prévisionnelle qui permettra d'accroître leur niveau de performance afin de garantir leur suivi et leur développement.

Ainsi, l'entreprise constitue un ensemble de moyens technique, financier, et humain qui travaillent avec pertinence afin de maintenir son activité et réaliser ses objectifs d'où la nécessité de la fonction de« **contrôle de gestion.**».

Donc, le contrôle de gestion peut être aperçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, c'est un processus mis en place au sein d'une entité, notamment l'entreprise, pour assurer une mobilisation efficace, lorsque les objectifs tracés sont atteint et l'efficience, lorsque les quantités obtenus sont maximisé.

Pour un bon fonctionnement de ce processus, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de moyens qui sont appelé outils de contrôle de gestion tel que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les données statiques, la gestion budgétaire...etc.

En effet, la gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion le plus utilisé, il contribue à élaborer des prévisions à court terme applicable à la gestion de l'entreprise et analyse des résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés. Cet outil permet de garantir la performance et le suivi de l'organisation.

A l'issue de ce qui précède, l'objectif de ce travail est donc de tenter de comprendre la gestion budgétaire. Dans cette perspective la question centrale à la quel nous tenterons d'apporter quelque éléments de réponse est : **La gestion budgétaire contribue-t-elle à l'amélioration de la performance des entreprises, notamment GÉNÉRALE EMBALLAGE ?**

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

Introduction Générale

- En quoi consiste la gestion budgétaire ? et quel est sa place au sein de l'entreprise ?
- Quel est le rôle de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise GE ? et quels sont ses étapes à suivre ?
- Qu'est ce que la performance ? et comment se mesure-t-elle ?

Afin de répondre à cette problématique, nous suggérons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : la gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, et elle occupe une place primordiale du fait qu'elles sont prédominante dans l'orientation et la prise de décision au sein de GE.

Hypothèse 02 : 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 03 : le contrôle de gestion est le processus qui assure cette performance grâce à une bonne exploitation des résultats de la gestion budgétaire. De ce fait, on déduit que la gestion budgétaire contribue à la performance de l'entreprise.

Pour vérifier ces hypothèses, nous avons opté pour une démarche hypothéco-déductive construite en deux axes, l'axe théorique dans lequel nous avons procédé à une recherche bibliographique et documentaire, des sujets ayant trait aux différents aspects, tel que la gestion budgétaire et la performance d'une entreprise et l'axe pratique dans lequel nous concrétisons nos acquis théoriques par un stage pratique d'une durée d'un mois au niveau de l'entreprise « **GENERALE EMBALLAGE** ».

Notre plan de travail est structuré en trois chapitres qui sont énumérés comme suit :le premier chapitre« la généralité sur le contrôle de gestion», qui porte sur trois sections, la première sur les notions de base de contrôle de gestion, la deuxième section sur l'organisation de la fonction de contrôle de gestion et la troisième et dernière section portera sur les différents outils du contrôle de gestion. Le deuxième chapitre, intitulé« la gestion budgétaire et la performance dans les entreprise», dans ce chapitre, nous allons développer les différents concepts et notions de base sur la gestion budgétaire et le budget et ensuite, la seconde section sera consacré au contrôle budgétaire, en fin, la troisième section traitera la généralité sur la performance d'une entreprise. Et en fin, le troisième et dernier chapitre, 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 des résultats de cette étude

Chapitre 01 : Généralité sur le contrôle de gestion

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et les inciter, à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Aussi est l'un des organes de la direction générale de la société. Le contrôleur de gestion travaille en lien direct avec le service comptable ou financier, ainsi qu'avec les unités opérationnelles présentes "sur le terrain", qui sont seules capables de produire des indicateurs fiables, précis et cohérents.

Le contrôle de gestion analyse les performances de l'ensemble des activités de l'entreprise, afin de déterminer les gains de productivité possibles ou les synergies envisageables.

Nous allons décomposer ce chapitre en trois sections, la première sera consacrée sur les notions de base sur contrôle de gestion, la deuxième section sur l'organisation de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'organisation et la dernière sur les différents outils de contrôle de gestion.

Section 01 : Notion de base sur contrôle de gestion

Cette section est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil, commençons par l'historique de l'organisme, ses missions, ses activités, et sa structure administrative.

1. L'évolution historique de CG :

On ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion, cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle. Le contrôle de gestion est né avec l'évolution du mode technique et économique, et au niveau opérationnel il concerne essentiellement les activités de production.

Le contrôle de gestion s'est développé tout au long du XX^e siècle. Mais, ses origines remontent avant cette date. Même s'il y a peu d'approches historiques du C.G. En revanche, il y a de nombreux travaux qui examinent sous un angle historique soit une époque, soit une pratique précise. Mais, la vraie naissance de la fonction du contrôle de gestion ont peut-être été la crise de 1929. Et précisément, entre les deux guerres aux États-Unis, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. En effet la création de « *Contrôleurs Institute of American* » institut des contrôleurs de gestion des États-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Si certains auteurs tels que, Lionel COLLIN et Gérard VALLIN, BURLAUD et ses collaborateurs, ALAZARD Claude avait essayé de parler sur le contrôle de gestion ; personne d'entre eux n'avait pas précisé une date du début du contrôle de gestion. Il est le résultat d'une longue évolution des idées des chercheurs en cette discipline. Ils affirment que cette discipline remonte de l'antiquité. Ils précisent bien que la notion du contrôle de gestion est aussi ancienne que celle de la comptabilité. Les recherches menées à ce propos montrent que les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion existent déjà vers 3200 ans avant Jésus Christ chez les Sumériennes en Mésopotamie, pour faciliter la gestion des terres et des troupeaux et pour contrôler les réalisations économiques

L'identification du contrôle de gestion en tant que fonction de gestion puisse remonter du début des années 1960, sous les travaux de R N. Anthony, le contrôle de gestion a été défini Comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurant que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation » ¹

2. Définition de contrôle de gestion :

Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu. Qu'est en lien avec le « pilotage » d'une entreprise

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Le contrôle de gestion vise pour assurer la cohérence, et aussi en substance d'évaluer la pertinence, des stratégies engagées et des décisions opportunistes prises. En ce sens, le contrôle de gestion ne se limite pas à un contrôle comptable et budgétaire. C'est plutôt l'indispensable rôle dynamique (et non statique) d'aide à la décision pour un management de la performance efficace qu'il s'agit de relever et de promouvoir si besoin était, et il n'est pas tant un organe décisionnel, mais davantage un système d'échange d'informations au bénéfice de tous les employés, qui fait le pont entre les différents services.

Aussi, le contrôle de gestion consiste à analyser les objectifs et les pratiques relatifs à la gestion d'une entreprise afin de mieux maîtriser et analyser les performances. De l'ensemble des activités de l'entreprise, et de déterminer les gains de productivité possibles ou les synergies envisageables. Le contrôle de gestion prédit également le futur taux de rentabilité de

¹ ANTHONY R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P. 194

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

la société, en se basant sur les résultats passés. Dès lors, son avis a généralement un impact non négligeable sur la stratégie menée par l'entreprise.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin.

Selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».²

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

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

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 »³.

La définition de H. Bouquin⁴ « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».⁵

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

3. Les objectifs du contrôle de gestion :

Dans toutes les entreprises quel que sois leurs différences dans leurs domaines d'activités, leurs capitaux ou leurs tailles, leurs objectifs sont communs, on distingue :

- Optimisation des performances des différents services
- Choix des stratégies et politiques à suivre et l'aide à la prise de décision

² Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P.194.

³ KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 2001.

⁴ Bouquin H., (2008), « Le Contrôle de gestion », Paris, PUF, 8ème édition revue et mise à jour (1ère éd. 1986).

⁵ Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P.7

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- Suivre la mise en œuvre de la stratégie
- Préparer des allocations maximum des ressources en conformité avec les objectifs court Terme et les objectifs stratégiques
- Évaluation de la pertinence des stratégies engagées et des décisions opportunistes Présent
- Tracer les objectifs et définir des normes adéquates afin de les réaliser
- Formaliser et diffusé les orientations de la direction générale par la formalisation des grandes priorités, puis les décliné dans des objectifs quantifiables et décentraliser
- Faciliter l'action des opérations par la mise en place d'un système d'information sur les résultats adapté aux besoins des opérationnels d'un bon rapport coût-efficace
- Servir de support de dialogue hiérarchique par la négociation d'objectifs clairs Le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience, et l'économie
- L'efficacité ce définit par rapport à un objectif donné, elle indique à quel point l'objectif est réalisable et complètement indépendante du coût
- L'efficience représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs. Il peut être mesuré par un ratio
- L'économie touche l'acquisition des ressources qui correspondent aux critères suivants : moindre coûts, quantité, qualité conforme à la norme établie et aux moments et lieux opportuns

4. Le rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est une fonction qui vise à répondre aux questions des managers pour mettre en œuvre la stratégie de l'organisation Parmi ses rôles on distingue⁶ :

Le contrôle de gestion constitue un outil majeur dans le pilotage d'une entreprise

- Permet de mesuré l'atteinte des objectifs et analysé les pratiques relatives à la gestion de l'organisation
- S'assure que les ressources sont employé de manière efficace et contribue à leur optimisations
- Permet une meilleure maitrise des performances Le contrôleur de gestion a à sa disposition plusieurs contrôles a effectué, tel que :
- Effectuer des évaluations de la performance, c'est-à-dire l'efficacité, l'efficience, la synergie...

⁶ Claude Alazar, Contrôle de Gestion, édition France Lefebvre, Pais, 2010, P28.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- Élaborer des outils de gestion au service du management de l'organisation
- Traduire la politique générale de l'entreprise en plans, programme, budget...
- Analyse du résultat sur les coûts, budgets et tableau de bord

A l'issue de tous ces rôles on distingue deux optiques de rôles : l'optique traditionnelle et l'optique rénovée

4.1. L'optique traditionnelle :

Dans cette optique le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable ou/et de maîtrise de la gestion. Dans ce cas, le contrôleur de gestion doit :

- Établir un système d'information et le faire fonctionner
- Procéder à des analyses économiques afin de perfectionner la rentabilité de l'entreprise
- Participer à l'élaboration de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité
- Confectionner des plans à long terme
- Aider aux choix des méthodes prévisions et élaborer des budgets
- Analyser les résultats et proposer des actions correctives

4.2. L'optique rénovée :

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Le rôle du contrôleur de gestion se développe de plus en plus vers le conseil, il lui convient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit :

- Gestion par processus ou par activité
- Réingénierie organisationnelle
- Et l'apprentissage organisationnel

Autrement dit, le contrôleur de gestion est le gardien du temple

- Il veille à l'harmonie des méthodes employées
- Il supervise le budget et analyse la cohérence des chiffres fournis
- Il met en place des outils de pilotage dont le but est de permettre aux opérationnels de suivre leurs activités
- Il est communicateur et pédagogue au service de la performance
- Joue un rôle d'anticipation

5. Les limites du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. Parmi ces limites on trouve : ⁷

- Les techniques traditionnelles fonctionnent avec un environnement stable et prévisible
- Les méthodes classiques ne permettent pas d'aboutir à une identification stimulante des causes profondes constituant de véritables leviers ou ressorts pour l'action
- Le contrôle budgétaire par la surveillance et la détection des écarts par rapport à des standards préétablis est essentiellement un système policier
- Il n'est pas possible de tout mesurer à un cout raisonnable et pourtant il faut bien piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée⁸
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion. En effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire à un stress surtout si il est mal choisi et trop exigeant. Il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et en les renouvelant le plus souvent possible
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis. Les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métier, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

Section 02 : L'organisation de la fonction du CG

Nous allons présenter, dans cette section, l'organisation de la fonction de CG et ses fonctions ainsi son processus, enfin Les différents niveaux de contrôle.

1. L'organisation de la fonction de CG

⁷ Les principes et outil essentiel du contrôle de gestion》 audit et contrôle de gestion, quelle complémentarité? Port Leucate

⁸ Durand X et Helluy A, les fondamentaux du contrôle de gestion, édition d'organisation, Paris, 2009, p60.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

La fonction de CG est mal connue. Elle est essentielle dans l'organigramme de tous types de société car elle offre aux décideurs les moyens de comprendre la réalité, de s'y adapter et de se préparer au futur.

Le CG est à la fois une fonction remplie par le contrôleur de gestion lui-même et un processus permettant le pilotage de l'ensemble de l'entreprise.

La fonction de CG ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Ni au moins il n'y a pas de règles ou de normes pour positionner le rôle du CG dans l'organigramme d'une organisation, puisque il y'a de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité qui conditionnent sa place. Il s'avère qu'il est possible de repérer un certain nombre de critère qui impact le rapport de force qui s'instaure entre le CG et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir 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 rattachement sont possible :

❖ **Directeur général :**

C'est un signal fort pour lier CG, 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. Ce dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier

❖ **Directeur financier :**

Cette position illustre une certaine dépendance de la fonction de CG 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

❖ **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.

Dans la structure décentraliser (filiales, centre de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattache au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en terme fonctionnel.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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.

Aussi on peut distinguer dans la fonction de contrôle de gestion quatre types de fonction : la fonction de CG discrète, partenaire, garde-fou, et omnipotent

2. La fonction contrôle de gestion discrète

Lorsque les dirigeants délèguent qu'une faible part de l'autorité et exercent pleinement leur responsabilités cela veut dire que la fonction de contrôle de gestion est désignée comme étant discrète. L'innovation de même que la réactivité des dirigeants sont donc exploitées à leur maximum. Par contre, ce type de contrôle peut découler à un contrôle interne ou même à une mauvaise gestion de l'entreprise. De ce fait, ce type de contrôle de gestion devrait être bien évalué avant son exploitation puisqu'une bonne gestion est dite absolue pour le bon fonctionnement d'une entreprise.

- **La fonction contrôle de gestion partenaire :** La fonction contrôle de gestion partenaire consiste à la délégation des études nécessaires à la prise de décision, côté financier, des managers opérationnels aux contrôleurs de gestion. Ces derniers font part de leurs connaissances, projets et activités en cours. Ceci peut gêner un sentiment d'appartenance chez les contrôleurs. Ils contrôlent de près l'ensemble et tous les éléments financiers qui passent par eux. Tout en maintenant leur autonomie, ce partenariat entre les managers opérationnels et les contrôleurs de gestion est source de bénéfices organisationnels.
- **La fonction contrôle de gestion garde-fou :** La fonction contrôle de gestion « garde-fou » liée à des logiques de changement fonctionnel et est également discernée d'une étape de la formation des cadres dirigeants. Les caractéristiques des marchés qui intègrent cette fonction sont qu'ils ne permettent pas aux conflits du contrôle de gestion de devenir essentiels : la logique principale est celle des ingénieurs et commerciaux. Elle accomplit plusieurs rôles : son premier objectif est de limiter les déviations en termes de dépenses.
- **La fonction contrôle de gestion omnipotente :** Ce type de contrôle est établi de manière à engendrer une surveillance et une mise sous tension continue des opérationnels ; celle-ci aide à centraliser la problématique des coûts dans toutes les décisions au milieu de l'organisation. En contrepartie, elle est capable d'inhiber les opérationnels, soutenir la myopie d'une organisation quelconque et évoquer un frein marquant à l'innovation.

3. Le processus de contrôle de gestion :

❖ Lancement du projet

La première étape est la plus cruciale. Chaque projet doit commencer par l'identification des objectifs. Au cours de cette phase, le gestionnaire de projets et les principaux participants doivent évaluer honnêtement la proposition de projet afin de déterminer la valeur, la faisabilité et les avantages qu'il représente pour l'entreprise. Il s'agit de l'étape à laquelle vous devez présenter les arguments en faveur de votre projet et déterminer clairement les principales raisons qui vous motivent pour l'accepter.

Les paramètres clés du projet à scruter au cours de la phase 1 du processus incluent notamment :

- Les raisons du projet
- L'étude de faisabilité du projet
- Les objectifs, le calendrier, les coûts, les ressources,...etc.
- L'analyse coût-bénéfice
- Le résumé du projet (qui, quoi, pourquoi, comment et combien)

Il faut penser aux contraintes qui pourraient menacer son bon déroulement, notamment celles liées au marché, à la technologie, aux ressources humaines, au budget et aux délais.

Faire toutes les démarches nécessaires afin de présenter clairement et précisément chacun de ces paramètres clés du projet vous procurera tous les atouts dont vous avez besoin afin d'obtenir l'approbation finale des décideurs de votre entreprise.

Cette phase du processus de la gestion de projets permet également de fournir aux membres de votre équipe des informations incroyablement utiles. Ils connaîtront dès le départ les objectifs précis et les raisons pour lesquelles ils travaillent sur le projet, ce qui contribue à obtenir un meilleur engagement de leur part tout en leur permettant de mieux s'approprier le projet

❖ Planification du projet

C'est le passage à l'action pour ce qui concerne l'élaboration du plan de projet, l'affectation des ressources, l'engagement à respecter le calendrier et la constitution de votre équipe. Les gestionnaires de projets doivent, en collaboration avec les membres de leur équipe et les principaux participants, examiner avec soin tous les détails du plan du projet et ce, du début à la fin. Ce plan devra guider l'exécution du projet dans son intégralité..

Les projets qui rencontrent un blocage ou font face à une dérive importante des objectifs pâtissent souvent d'un manque de planification à cette phase, La phase de planification du projet est l'une des plus importantes du processus de gestion des projets car c'est à ce moment

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

où on indique tout ce qui pourra et devra être effectué au cours du projet et ce qui devra être fait pour que le projet soit un succès

❖ Exécution du projet

C'est le moment où le plan établi dans la charte du projet est mis en application. Les tâches sont affectées à chacun des membres de l'équipe. 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

❖ Clôture du projet

C'est la finalisation des tâches sur la plate-forme de gestion, la remise des livrables aux participants et parties prenantes, la finalisation des rapports de mesures des performances et la tenue d'une session de bilan avec les membres de votre équipe. Les documents connexes doivent être archivés pour pouvoir vous y référer ultérieurement. Quant aux leçons tirées de cette initiative, S'assurer que tous les documents et produits livrables sont à jour et que tous les problèmes sont résolus, Clôturer les comptes des projets, auditer le succès ou l'échec du projet, libérer les ressources.

Les différents niveaux de contrôle :

Les système de contrôle sont construit 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 organisationnel en trois niveaux :⁹

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 systémique, 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 d'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'indicateur stratégique de 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

⁹ Gautier F, Pezet A, « contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, p31.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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 :

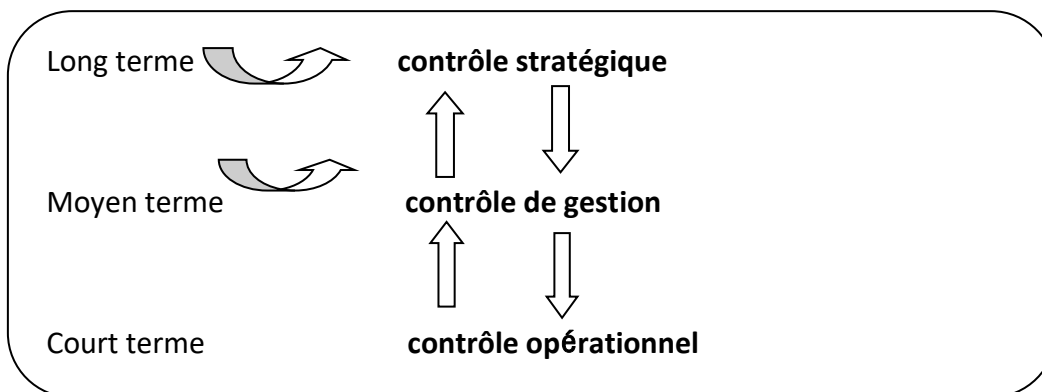
- Les individus dont le but personnel ne converge pas avec ceux de l'entreprise
- Les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise

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 crucial. De point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel

Schéma n°01 : les différents types de contrôles.



Source : Alazar C, SIPARI S, «contrôle de gestion, manuelle, et application», Dunod, Paris, 2007, p.9.

Section 03 : les outils de contrôle de gestion

1) Comptabilité générale

¹⁰ Batac J, Erami Y, « le rôle du service de contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », manuscrit auteur, publié dans comptabilité et connaissance, Paris, 2005, p119.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

1. Définition de la comptabilité générale :

Parmi ces définition on peut constater

La comptabilité générale est un système organisationnel que les entreprises sont obligées de respecter, qui consiste à enregistrer chaque flux financier entrant et sortant et à les classer par nature et/ou par date selon des normes fixées légalement par le code de commerce.

La comptabilité générale permet le suivi comptable de l'activité (entrées et sorties d'argent, par poste et par date). Elle englobe également la réalisation des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe légale) pour une analyse fine du modèle économique de l'entreprise et de sa rentabilité. Le suivi de sa comptabilité est une obligation légale pour les entreprises et elle suit des règles strictes (qui varient selon le régime fiscal) ainsi qu'une nomenclature inscrite dans le Plan Comptable Général.

La comptabilité générale (comptabilité financière) est un système d'organisations dans lequel un individu appelé comptable se propose d'observer, d'enregistrer, de classer, de synthétiser afin d'analyser et renseigner. L'étude de ces étapes du travail du comptable nous permettra de mieux appréhender en quoi consiste la comptabilité financière en tant que cadre normatif de l'économie et du management.

La comptabilité générale, encore appelée comptabilité financière, est à la fois une technique d'enregistrement, de stockage et de traitement de l'information et un système d'information normalisé et réglementé ayant pour objet d'offrir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

La comptabilité générale consiste à répertorier l'ensemble du patrimoine ; des flux marchands et financiers d'une entreprise pour en évaluer la santé financière. Elle est aussi considérée comme étant un outil qui permet d'évaluer le patrimoine de l'entreprise, ainsi que ses performances et ses rentabilités.

Selon le plan comptable général art. 120-1 « la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »¹¹. À l'issue de ces définition on peut déterminer l'objet de la comptabilité générale.

2. Les objectifs de la comptabilité générale :¹²

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

¹¹ Davasse H, Paruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, p 12.

¹² Idem

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- L'enregistrement journalier des opérations de l'entreprise dans les livres comptables
- Définir le résultat périodique de l'entreprise et de présenter le patrimoine engagé dans une activité économique
- L'établissement des états de synthèses
- Permet de disposer d'une trace de tous les événements économiques réalisés par l'entreprise
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise
- Présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs à la fin de l'exercice ou de toute autre période
- Préparation des états financiers et les travaux de fin d'exercice
- Organisation d traitement de l'information comptable

3. Les insuffisances de la comptabilité générale

Plusieurs lacunes entachent la comptabilité générale tel que :

La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme une boîte noire et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise.

La comptabilité générale donne un résultat unique pour tous les produits confondus, toutes les 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 est une comptabilité légale donc imposé par l'Etat, cela ne laisse pas à l'entreprise une marge de liberté. Elle ne permet pas à l'entreprise d'adapter sa comptabilité à son activité

La comptabilité générale est une comptabilité de synthèse c'est-à-dire globale, elle ne s'intéresse pas aux détails

Dans le domaine de la comptabilité générale, il demeure impossible de connaître la marge générée par la vente d'un produit ni le coût de ce dernier, et de même pour les produits et les charges

2) La comptabilité analytique :

1. Définition :

La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performance et de non-performance au sein d'une société en

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision ¹³

La comptabilité analytique est essentiellement tenue par les moyennes et grandes entreprises qui l'utilisent comme un outil de pilotage stratégique.

Selon D. Leclère, la comptabilité analytique est définie de la manière suivante : « la comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production...) ¹⁴

Selon Jean-Philippe DENIS, Alain-Charles MARTINET, Ahmed SILEM
« Système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charge en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non. » ¹⁵

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

¹³ LAUZEL. P « Comptabilité analytique » SIREY, Paris, 1971, p 384.

¹⁴ Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, « Comptabilité de gestion », 13ème édition Lextenso, Paris, 2012-2013, P15.

¹⁵ Jean-Philippe Denis, Alain-Charles Martinet, Ahmed SILEM, « lexique de gestion et de management » ; 9^{ème} édition ; 5 rue Laromiguière ; 75005 Paris ; 2016 ; p.128.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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

Concepts de base de la comptabilité analytique

2. Les objectifs 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 calculs. ¹⁶

- Calculer les coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants ;
- Interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés

3. Concepts de base de la comptabilité analytique

3.1.La notion de la charge :

3.1.1. Définition de la charge :

Une charge en comptabilité désigne «un coût que l'entreprise doit supporter, ou une dépense qu'elle doit effectuer, dans le cadre de son activité. Ces 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». Une charge entraîne par conséquent une diminution du résultat de l'entreprise et une réduction de son patrimoine.

Et sur le plan économique, la charge« est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente »¹⁷.

Les charges enregistrées par la comptabilité générale, seront utilisées en comptabilité analytique lors de l'analyse des coûts.

3.1.2. La typologie des charges d'exploitation :

¹⁶ GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », GUALINO, 6^{ème} Edition, 2014, p15.

¹⁷ Cullmann H «la comptabilité analytique», édition bouchène, Paris, p 23.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

L'entreprise se compose généralement d'un ensemble de charges qui se présente en charges d'exploitation et hors exploitation qui à son tour se décompose en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives :

- A. **Charges incorporables** : ce sont des charges incluses dans la comptabilité analytique de l'entreprise, et qui ont un lien direct avec son activité. En réalité ces charges incorporables comprennent les charges d'exploitation telle que (l'achat, les charges de personnel, les impôts, ou les services extérieurs.), les charges par natures et les charges financières (comme les frais bancaires avec les intérêts.). 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, elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du SCF (système d'information comptable)¹⁸.
- B. **Charges non incorporables** : contrairement pour les charges non incorporables, elles n'ont aucun lien direct avec les activités d'exploitation de l'entreprise, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas prises en compte dans les calculs des coûts. Ces charges constituent par exemple les charges exceptionnelles, les dotations aux amortissements des immobilisations, des frais d'établissement, les impôts sur les revenus, et les primes d'assurances. Donc ce sont des charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique car elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Nous distinguons :
- Les pénalités de retard ;
 - Dépréciation des stocks ;
 - Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise ;
 - Provision pour dépréciation ;
 - Provision pour litige ;
 - Prime d'assurance crédit.
- C. **Charges supplétives** : «ce sont des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité général pour des raisons fiscales et juridiques» ¹⁹mais utilisées en comptabilité analytique dans le calcul des coûts tel que :
- Rémunération du travail d'exploitation ;
 - Rémunération théoriques ;

¹⁸ Idem.

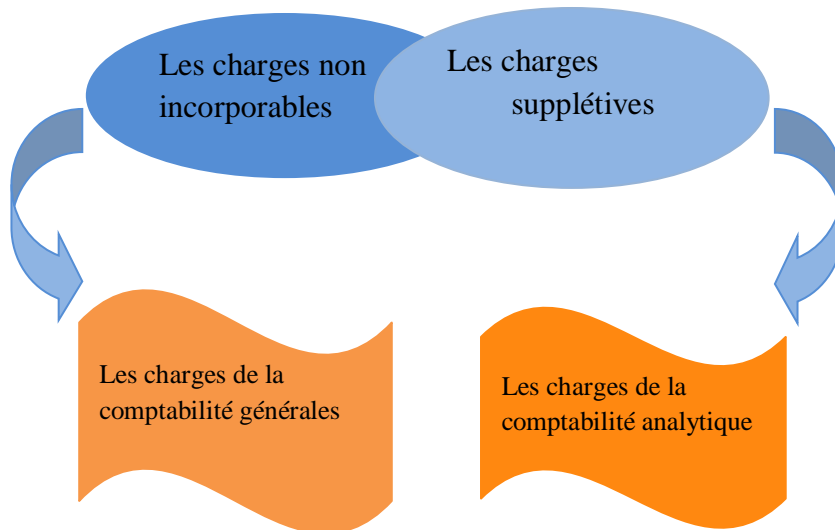
¹⁹ Martinet A, Silem A...op, ci, p.77. B,

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

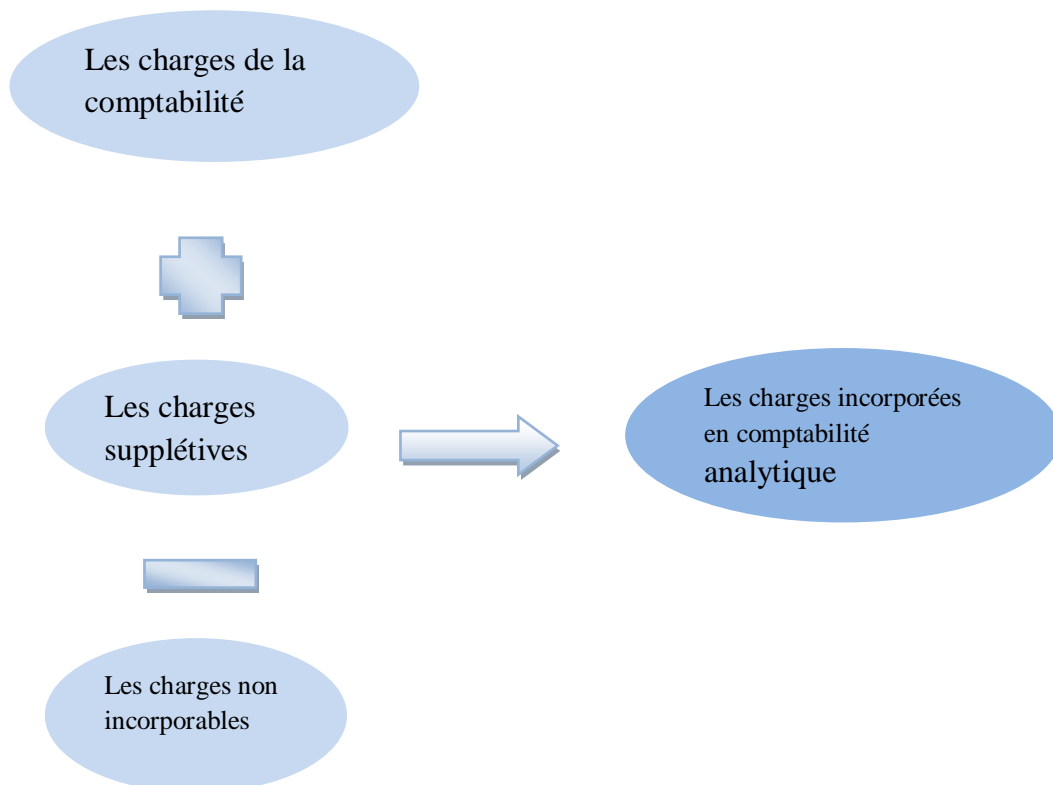
En effet, les charges supplétives sont des charges fictives créées pour prendre en compte le coût des facteurs économiques qui interviennent dans un processus courant d'exploitation sans générer de charges en comptabilité générale.

Nous allons représenter les relations entre les charges selon ces deux schémas:

Schéma n°02: l'incorporation des charges



Alors ces charges sont comme suit:



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).

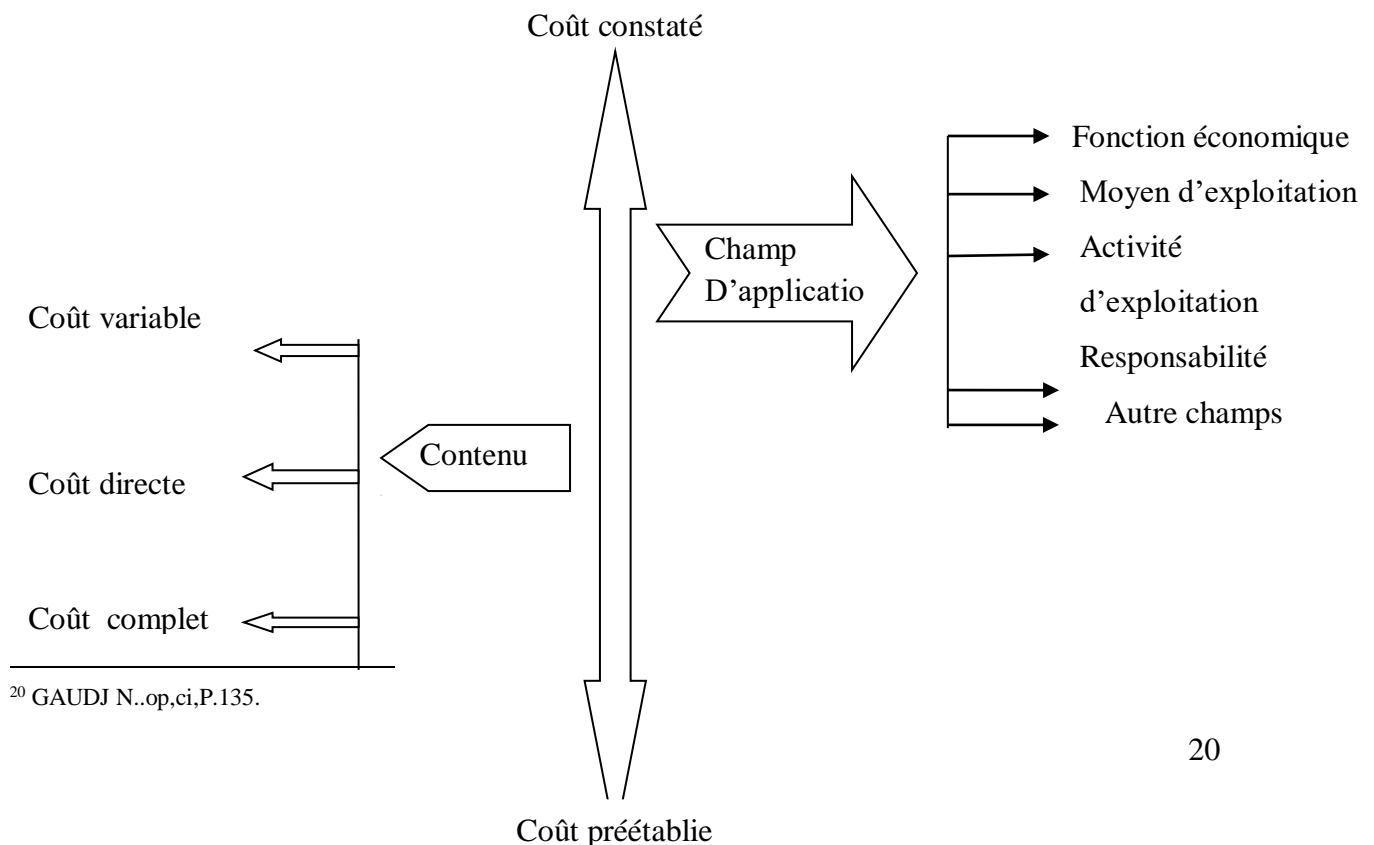
3.2. La notion du coût

3.2.1. Définition du coût :

Un coût est la mesure d'une consommation exprimée en valeur monétaire. Les comptables définissent plus précisément le coût comme étant une somme de charges réelles ou supplétives qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise. Et selon N.GUEDJ le coût« c'est la somme de charge relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.»²⁰. Un coût défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

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

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



²⁰ GAUDJ N..op,ci,P.135.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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

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, une commande...au stade final de sa production (distribution comprise), il est donc un coût complet dans lequel il convient de distinguer pour chaque de produit vendus.

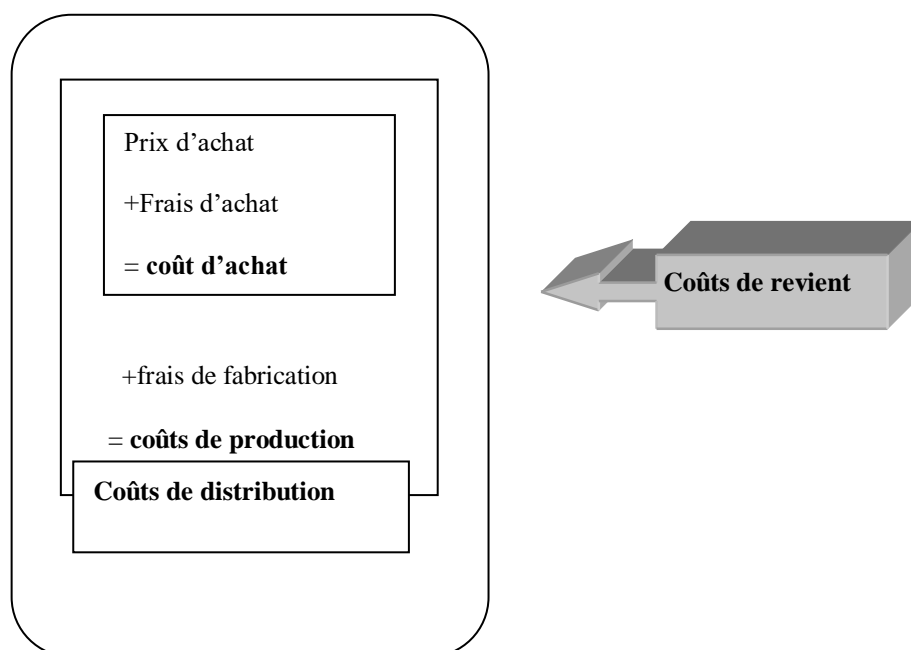
Ainsi que Langlois définit le coût de revient comme suit: «les coûts de revient sont constitués par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu»²¹

Dans les entreprises industrielles, les coûts de revient comprennent :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Leur coût de distribution ;
- Les charges communes non affectées à une fonction.

Nous allons exposer les relations entre les coûts dans le schéma suivant:

Schéma n°4: les relations entre les coûts.



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

3.2.3. Typologies de coûts :

²¹ Langlois L, Bounnier C, Briger M. op, cit, P.36.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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 indirect et coût variable/coût fixe.

3.2.3.1.Coût direct et coût indirect :

Un coût peut être direct par rapport à un produit et indirect par rapport à d'autres

A. Coût direct :

Le coût direct« est constitué par des charges qui peuvent 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)»²² . Exemple : matières premières, marchandises...

B. Coût indirect :

Le coût indirect «est un coût qui ne peut être affecté directement au produit, tel que les charges qui ne peuvent être affectées à une activité ou être imputées à une production déterminée»²³ Exemple : la charge d'électricité, nous connaissons son coût pour le bâtiment mais pas pour un produit particulier.

3.2.3.2.Les coûts variables et les coûts fixes :

Pour distinguer entre les coûts variables et les coûts fixes, on prend en considération leur évolution par rapport à une grandeur de référence déterminée. Dans la plupart des cas on prend en considération comme grandeur le volume d'exploitation de l'entreprise.

A. Coûts variables (opérationnels) :²⁴

Les coûts variables «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 de produits obtenus».

B. Coûts fixes (charges de structures) : ²⁵

Les charges fixes« sont des charges stables qui sont liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée.»

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

²² Alazard C, Sépari S, «Contrôle de Gestion», Dunod, Paris, 1998, P.62.

²³ Louchard J.OP,cit, P.92.

²⁴ Selmer C, «contrôle de gestion: toute la fonction financière», Dunod, Paris, 2006.

²⁵ Selmer C, op,cit.

Chapitre1 : Généralité sur le 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.

4. Méthodes de la comptabilité analytique

4.1. La méthode des coûts complets

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. »²⁶

Cette méthode permet à l'entreprise d'expliquer le résultat généré sur l'exercice en effectuant un rapprochement entre les produits, fabriqués ou vendus, et leur coût de revient. Pour ce faire il convient de distinguer les charges directes et les charges indirectes. Ensuite les charges indirectes sont ventilées par centre de travail (approvisionnement, production, distribution...).

Cette approche traditionnelle de la comptabilité analytique s'évertue à évaluer différents coûts intermédiaires : Coûts d'achat, Coûts de production, Coûts de distribution. L'objectif de

²⁶ Alazard C, op. cit, P. 162.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

la méthode des coûts complets est de faire ressortir la rentabilité globale de l'activité et de permettre de valoriser les stocks.

L'entreprise calcule alors un coût de revient qui tient compte des charges directes et des charges indirectes issues de la comptabilité générale. Les différentes étapes du calcul sont liées au processus de production de l'entreprise. On distingue ainsi les coûts d'acquisition, les coûts de production, les coûts de distribution et le coût de revient qui englobe les éléments précédents. Les stocks de matières ou marchandises et les stocks de produits finis sont valorisés au cours de ce processus.

A. Charges directes

Ce sont des charges affectées directement à un coût.

B. Charges indirectes

Ce sont des charges affectées à un coût après répartition. On ne peut pas les affecter directement à un coût, elles nécessitent un traitement intermédiaire avant d'être imputées à un coût d'un produit

4.1.1. Méthode des Centres d'analyse

Selon la méthode des coûts complets, toutes les charges indirectes supportées par une entreprise sont associées à des centres d'analyse : les centres d'approvisionnement (transport des marchandises), les centres de production (électricité, loyers, salaires), les centres de distribution (frais relatifs à la commercialisation). 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 coûts»²⁷.

La méthode des centres d'analyse est une méthode très minutieuse, ainsi grâce à la rigueur qui est imposée lors de sa réalisation elle permet d'avoir une précision de calculs tout au long de la fabrication d'un bien ou d'un service et donc de connaître précisément l'origine d'une charge et de déceler des coûts cachés. Ensuite, encore une fois, comme c'est une méthode très minutieuse et avec beaucoup d'étape, elle permet une appréciation parfaite des stocks et de manière très détaillée. Finalement, il s'agit d'une méthode qui est très appréciée dans le domaine industriel, et a fait ses preuves dans ce domaine car il a été prouvé quelle est la meilleure pour une analyse des coûts d'une entreprise industrielle.

Deux critères procèdent à la définition des centres d'analyse: ²⁸

²⁷ Alazard C, Sabine S,...op. cit, P. 162.

²⁸ Ibidem.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- 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

4.1.1.1.L'unité d'œuvres :

Est une variable qui représente et mesure l'activité des différents centres d'analyse. Pour connaître la part des frais indirects imputables à un produit ou à un service donné, il convient de se placer dans chaque centre d'analyse et de fixer la part de consommation du coût indirect pour chacun d'entre eux.

Elles permettront de : ²⁹

- 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.

L'unité d'œuvre, il peut s'agir du nombre d'heures de main-d'œuvre directe, les heures machine, les qualités de produits, œuvrés par le centre.

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. Ils peuvent être principaux ou auxiliaires la façon suivante :³⁰

- A. **Centres opérationnels** : il s'agit de centre d'analyse dont l'activité peut être caractérisée et mesurer par une unité d'œuvre physique ; par exemple (heur machine, mètre carré ; Kg traité ...), on analyse :
- a. **Centre principaux** : 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);

²⁹ Ibidem.

³⁰ Langlois L, Bonnier C, Bringer M.,op. cit, P. 41.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

→ 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. **Centre auxiliaires** : sont des centre dont l'essentiel de l'activité sert a d'autre centres y compris éventuellement d'autre centres auxiliaire, dès lors ils voient leur charges transférées a d'autre centres d'analyse par l'intermédiaire desquels elles sont imputée. 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** : 'leur activité n'est pas mesurable par une unité de physique significative'³¹. Il s'agit de centre d'analyse dans lesquels il n'est pas possible de mesurer l'activité par une unité physique, alors nous utilisons la clé de répartition pour ventiler les charges, on distingue trois phases de traitement des charges indirectes :

- 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 répartition ³²
- 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 calcule peuvent être plus complexes s'il existe entre les centres des prestations réciproque ou circulaires³³.

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'analyses ³⁴le principe de calcule est simple 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)

³¹ Alazard C, op. cit, P. 163.

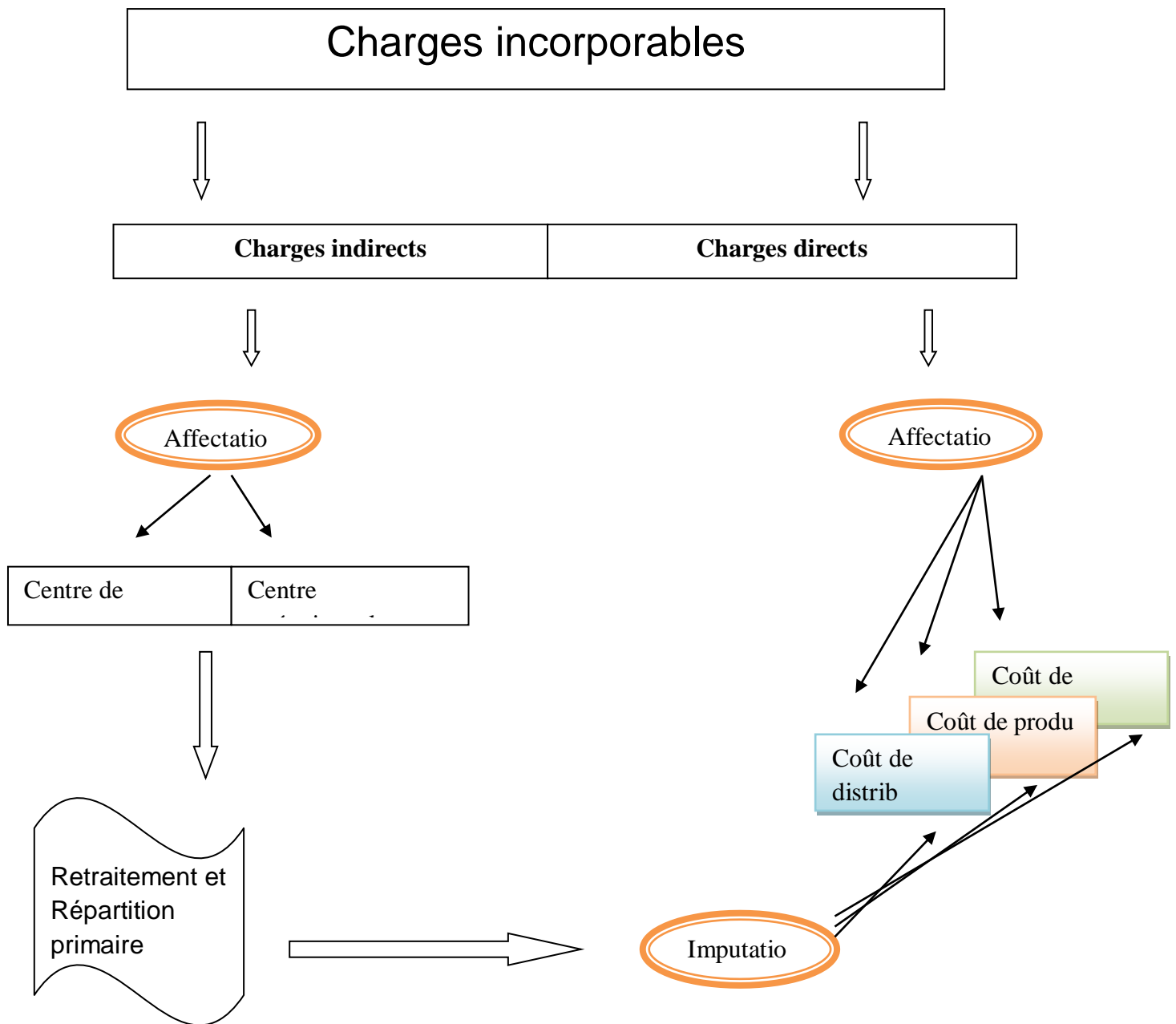
³² Idem, P. 164.

³³ Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, paris, P. 21.

³⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M,... op. cit, P. 50.

Chapitre1 : Généralité sur le 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

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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.

4.1.2. La méthode ABC :

Le système ABC aussi appelé méthode ABC (de l'anglais activity based costing) a vu le jour dans les grandes entreprises industrielles américaines dans les années 50, mais elle n'a été connue que dans les années 1980/1990. Les professeurs Robert Kaplan et Robin Cooper ont mené plusieurs études aux Etats-Unis, pour montrer qu'il existe aussi bien des charges directs que des charges indirects, pas toujours connues des entreprises. Dans leur article de 1992, Robin Cooper et Robert Kaplan rejettent la notion de coûts fixes au profit de celle de coûts de capacité. Ils proposent l'équation suivante :

Coûts des capacités disponibles = coûts des capacités utilisées + coûts des capacités inutilisées. La méthode ABC voit donc le jour, et elle est donc mise en place pour faciliter le calcul des charges des entreprises.

Et selon la définition proposer par la coopération industrielle américaine (CAM):

La méthode ABC est conçu:« pour mesuré les performances d'activité et d'objets générateurs de coût (nettement les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources; les coûts sont affecté aux objets générateurs de coûts en fonction de leur utilisation d'activités, cette méthode identifie les relations causales entre facteurs de coûts et d'activités»³⁵

Donc la méthode ABC est un outil d'analyse des coûts par activité. Ce modèle de travail permet de diviser les différentes activités d'une entreprise pour en analyser les coûts et dégager la rentabilité de chaque référence. Elle est souvent complétée par la méthode ABM.

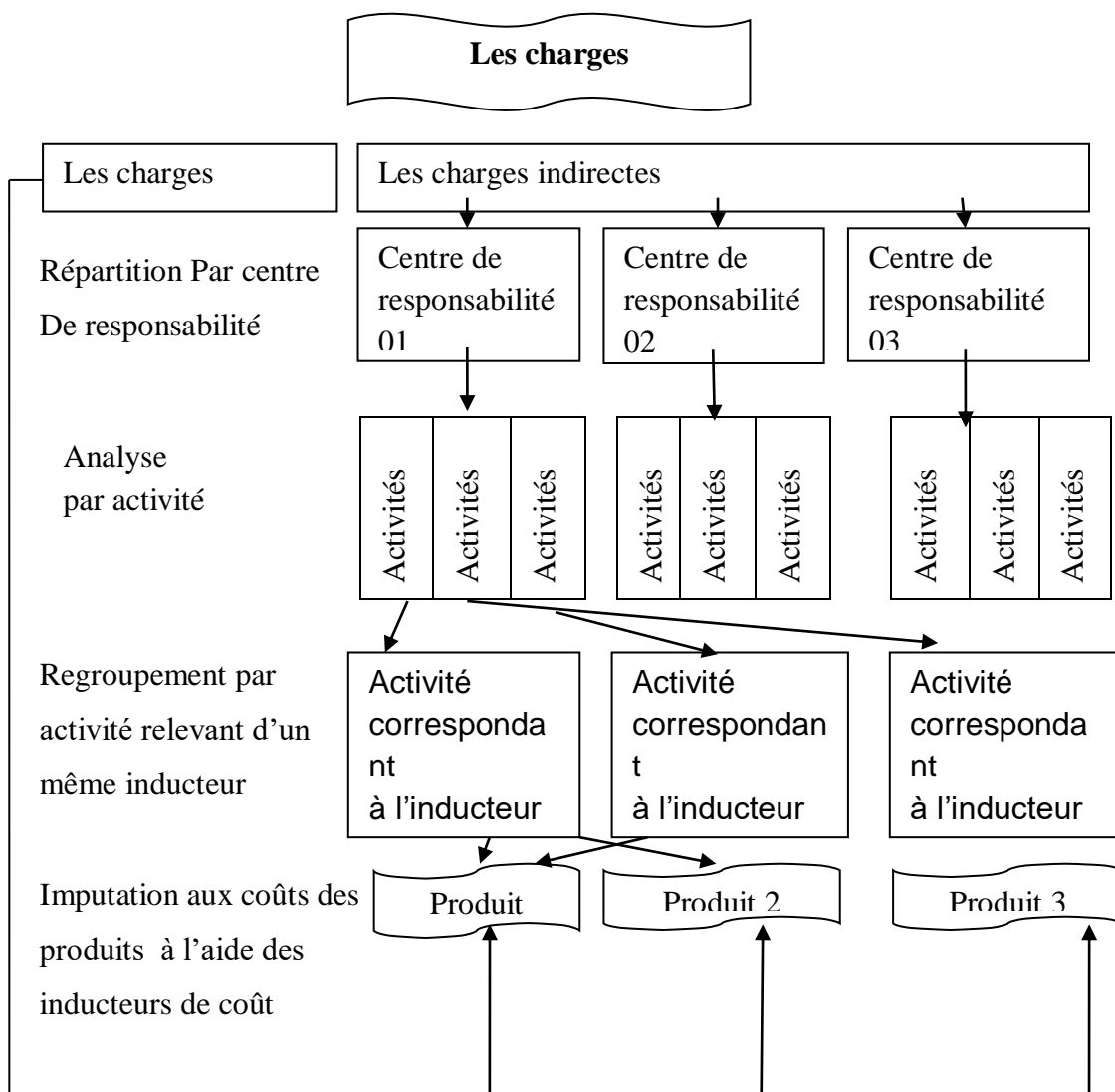
4.1.2.1. Les étapes de la méthode ABC

A. Le traitement des charges

³⁵ Martinet A, Silem A...op, cit ,P.02

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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



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

B. Maîtrise 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 :³⁶
 - Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;

³⁶ Langlois L, Bonnier C, Bringer M., op.cit, P. 81.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- 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 produits³⁷.

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 ABC. Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire

des charges attribuées aux activités

4.1.2.2. La mise en œuvre de la méthode ABC :

L'élaboration de la méthode ABC nécessite de suivre les étapes suivantes :

A. L'identification des activités clés de l'entreprise :

Cette étape est le point de départ de la méthode ABC, celle-ci doit être étudiée minutieusement, pour un résultat pertinent. Elle consiste à décomposer l'entreprise en activités clés afin d'identifier celles qui sont en cour de consommation des coûts.

Une activité est un ensemble homogène de tâches, de personnes, de processus technologique, etc, qui se rattache à une ligne de produit ou à un service depuis sa phase de création (input), jusqu'à sa mise en vente (output).

L'identification des activités clés peut être effectuée par une observation directe des départements de l'entreprise, ou en collaboration avec les responsables des départements concernés.

B. Le choix des indicateurs de coûts ou d'activités :

Une fois les activités identifiées, il convient ensuite de choisir les indicateurs de coût les plus représentatifs, ce sont des indicateurs de mesure qui permettent de qualifier les activités

³⁷ Ibidem.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

identifiées (indicateurs de volume, indicateurs de gestion, indicateurs de produits ou de services, etc).

Dans la méthode ABC, la notion d'indicateur se substitue à celle de l'unité d'œuvre. L'indicateur de coût de la méthode ABC a un rôle similaire à celui des unités d'œuvre de la méthode des coûts complets (au niveau des coûts à calculer). Il permet d'affecter le coût de l'activité en fonction du nombre d'inducteurs consommés.

C. L'affectation des ressources aux activités :

Selon la méthode ABC, ce sont les coûts par activité qui compte le plus et non les coûts par produit.

Il convient donc de déterminer le montant de charges indirectes (ressources matérielles, humaines, financières) consommées pour chacune des activités identifiées.

Ensuite, il suffit d'affecter ces ressources aux activités concernées. Selon la méthode ABC, les produits consomment les activités, et ces activités consomment les ressources.

D. Regrouper les indicateurs et calculer le coût unitaire par indicateur :

Une fois les indicateurs bien choisis, les ressources affectées, il convient ensuite de regrouper les activités ayant les mêmes indicateurs dans un centre de regroupement. Pour chaque centre, il convient de déterminer le coût unitaire de ses indicateurs en divisant les ressources par le nombre d'indicateurs.

E. Déterminer le coût de revient à base d'activité :

La dernière étape consiste à additionner les ressources indirects par activité avec les coûts directs pour constituer le coût de revient de l'objet d'étude (produit, services, etc.)

4.1.2.3. Les missions de la méthode ABC

Les fonctions de la *méthode* ABC au sein de l'entreprise permet :³⁸

- 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"

4.1.2.4. Les limites de la méthode ABC :

Cette méthode présente les limites suivantes :

³⁸ Ibidem.

- Méthode lourde : l'application de cette méthode n'est pas évidente et s'enlise rapidement dans de nombreuse organisation. Il faut recueillir, encoder, actualiser et traiter d'énormes quantités de données
- Méthode coûteuse : la mise en place et la maintenance des modèles ABC, en particulier dans les grandes entreprises, se heurte au coût prohibitif en argent et en temps dans la réalisation des enquêtes nécessaires à la construction du modèle d'activité représentatif de l'entreprise.
- Méthode rigide : même si une entreprise réussit à mettre en place ce système de calcul des coûts, il n'est pas facile d'adapter ce système aux évolutions et changements des méthodes et procédés de travail de l'entreprise, chaque modification dans le déroulement des activités de l'entreprise doit se traduire par la révision des indicateurs de coûts.

4.1.3. Définition de la méthode ABM :

La méthode ABM ce traduit généralement 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'activités.

C.ALAZARD définit la méthode 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. Ainsi que la méthode ABM ne se limite pas à des informations de nature comptable.»³⁹

Ensuite il y a deux outils sont souvent associé à l'ABM:⁴⁰

- 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'efficience en ce comparent à un meilleur choix par apport aux concurrents.

4.1.3.1. 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

³⁹ Alazard C, Sépari S«Contrôle de Gestion manuelle et application»2ed, Dunod, Paris, 2010, P.588

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

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

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 ABM :⁴¹

-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 mesurables.

- 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 correspondantes ;
- 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.

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 »⁴².

Elle permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes. C'est une des méthodes qui peut être utilisée par l'entreprise pour connaître la rentabilité de ses produits ou services de manière précise. 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 telles que : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs, l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF".

4.2.1. Méthodes des coûts variables (direct costing) :

⁴¹ Idem, P. 95.

⁴² Saada T, Burlaud A, Simon C, 1995, « Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion », Vuibert, P47.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

La méthode du coût variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de "direct Costing". Est une méthode d'évaluation des coûts qui consiste en l'affectation de l'ensemble des charges spécifiques aux divers produits pour obtenir leur coût direct et de regrouper les charges fixes en une masse indifférenciée. La principale difficulté provient des charges variables indirectes. 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 »⁴³

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

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 :

- Obtenir une marge sur coûts variables (MCV) calculée comme la différence entre le prix de vente et les coûts variables en vue de déterminer le seuil de rentabilité² de l'entreprise.
- Cette méthode permet de calculer des coûts fiables et précis retenant des éléments sur lesquels il est possible d'agir à court terme.
- La connaissance des MCV facilite l'anticipation des résultats et permet d'identifier, les produits et les activités qu'il serait préférable de développer
- évaluer la rentabilité des produits commercialisés grâce au calcul du seuil de rentabilité. Il est défini comme le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges.
- Cette méthode de gestion facilite les décisions techniques et commerciales

C. Les limites de la méthode des coûts variable :

⁴³ Alazard C, Sépari S,...op. cit, 2007, P. 252.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- La méthode ne permet pas d'obtenir de coût de revient complet ni de résultat analytique par produit, étant donné que toutes les charges ne sont pas incorporées aux coûts des produits (notamment les charges fixes) ;
- La distinction entre charges fixes et variables n'est pas toujours facile ;
- La part des charges fixes indirectes dans la structure des coûts a tendance à s'accroître dans certaines activités industrielles, de telle façon que la méthode du coût variable simple peut devenir peu d'arguments pour décider de l'abandon inadaptée ;
- La méthode du coût variable simple, tout comme celle des coûts complets, fournissent d'une activité.

4.2.2. La méthode des coûts directs :

Pour évaluer et vérifier le résultat global, il restera à prendre en considération les charges communes variables et fixes non affectées aux différents produits. Ce sont des charges financières, charges générales d'administration et de gestion. Cette méthode présente un intérêt pour les entreprises industrielles dont la fabrication se diversifie autour de plusieurs produits. Elle permet de préciser les calculs de coûts de revient et d'évaluer des marges par produit. « Les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes »⁴⁴.

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

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode en principe qui consiste à éclaircir l'influence du niveau d'activité sur les coûts que la méthode des sections homogènes ignore totalement.

Et est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits.

Selon T. SAADA l'imputation rationnelle «consiste à la variabilité des charges fixes incorporées aux coûts en fonction du niveau d'activité»⁴⁵.

A. Objet de la méthode d'IRFF

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

⁴⁴ Alazard C, op cit, P. 253

⁴⁵ Saada T, Burlaud A, Simon C, op. cit, P. 83.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- 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

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'activité

$$\text{Taux d'activité} = \text{activité réelle} / \text{activité normal} = n/N$$

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) ;

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

4.3. Méthode des coûts préétablis

La méthode des coûts standards est apparue aux Etats Unies dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom des méthodes des coûts préétablis. A l'origine, la méthode des coûts préétablis est née dans le but de mieux gérer la main d'œuvre et de rationaliser la production dans un souci de plus grande efficacité. Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminée.

Les coûts préétablis sont des coûts calculés avant la réalisation des événements qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront à réaliser des prévisions ou à calculer des écarts avec les coûts réels. Ils permettent de déterminer le prix de vente

3) Tableau de bord :

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

1. Définition tableau de bord :

Le tableau de bord est un outil de pilotage d'une entreprise constitué de plusieurs indicateurs de performance et qui a pour principales vocations d'anticiper les évolutions prévisibles et d'inciter le chef d'entreprise à prendre des décisions.

Le tableau de bord permet une visualisation des processus, du fonctionnement et des actions d'un service. Il doit être construit en prenant en compte les objectifs poursuivis et les exigences des utilisateurs. Les finalités sont souvent différentes mais complémentaires. Elles visent à optimiser les modes de production à travers un meilleur suivi des processus et des procédures, à disposer d'informations fiables pour éclairer la prise de décision.

Et selon B. DORIATH le tableau de bord 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»⁴⁶.

2. Les objectifs de tableau de bord sont :

Les objectifs de tableau de bord sont ⁴⁷

- 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'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- Réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- Mesurer les effets des actions correctives ;
- Favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique
- Permettre aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives ;
- Etre un outil de communication en interne ;
- Etre également un outil de motivation au sein de l'entreprise, en mettant en lumière les objectifs de l'entreprise et sa stratégie ;
- Favoriser l'apprentissage continu en recherchant constamment à améliorer la performance de l'entreprise.

3. Le rôle de tableau de bord :

- Donner des mesures de l'état des variables qui sont considérées comme déterminantes dans le processus d'atteinte des objectifs ;

⁴⁶ Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008, P. 143.

⁴⁷ BEATRICE, FRANCIS G, « essentiel du contrôle de gestion », LEXTENSO, Paris 2009, p 121-122.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- Suivre les actions mises en œuvre pour atteindre les objectifs ;
- Evaluer les performances de l'organisation ou d'un secteur de l'organisation par rapport aux objectifs prédéfinis par le système de gestion

4. Les types de tableau de bord :

Il existe trois types de tableau de bord:⁴⁸

- Les Tableaux de bord de direction générale ou stratégique : Il sert au dirigeant à animer ses équipes
- Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableaux de bord budgétaires)
- Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels)

5. Les caractéristiques de tableau de bord

- 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)

6. Les fonctions de tableau de bord

- 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 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

⁴⁸ [http:// www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com) consulté : le 14 mars 2022.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

dirigeants de chaque niveau 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)

7. Les limites du tableau de bord :

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises, parmi elles, nous citons ⁴⁹

- 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) ;

⁴⁹ Alazard C ...op. cit, P. 635.

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- 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.

4) Le reporting :

Le reporting permet la transmission et la diffusion de l'information entre les différents responsables et services, c'est un outil essentiel du contrôle de gestion.

1. Définition de reporting :

Selon Doriath Brigitt, le reporting« est un ensemble d'indicateur de résultat construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité.»⁵⁰

Selon N.Guedj, le reporting est défini comme étant «un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité.»⁵¹

Donc, le reporting est une série d'outils destinés à mesurer, de façon périodique, une multitude d'indicateurs de performance

2. Objectif du reporting :

Le reporting contribue a :

- Permet aux dirigeants d'effectuer un suivi continu du pilotage de la performance
- Doit contenir des données synthétiques afin de faciliter leur interprétation
- Optimise la communication et permet la cohésion des équipes a travers les objectifs communs

3. Types de reporting :

Généralement on distingue deux types de reporting : le reporting interne et le reporting externe :

Donc le reporting interne, consiste en une remontée souvent trimestrielle d'information sous forme d'états financiers et commerciaux, auprès des services du contrôle de gestion. Et le reporting externe, a des fins de communication financières, par lesquels, sous forme d'un rapport annuel ou semestriel, les dirigeants de la société rendent compte à leurs actionnaires, et d'une manière générales, à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

⁵⁰ Doriath Bregitte,«Contrôle de Gestion en 20 fiches», op,cit, P.143.

⁵¹ Guedj N, «de contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise», organisation, Partis, 2001, P.319.

5) La gestion budgétaire :

De manière général, la gestion budgétaire est un outil de planification et de la maîtrise de la gestion de l'entreprise.

1. Définition de la gestion budgétaire :

Pour Berland (2004), la gestion budgétaire« est une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions à partir, desquels les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeurs et en quantité si possible.»⁵²

2. Les étapes de la gestion budgétaire :

La mise en place de la gestion budgétaire repose sur trois étapes essentielles : la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire.⁵³

La prévision d'après les objectifs ;

- La budgétisation : prévision chiffrées annuelles ;
- Le contrôle budgétaire : confrontation périodique des réalisations avec les prévisions.

6) Système d'information :

1. Définition du système d'information :

Selon F.GAUTIER et A.PEZET, le système d'information« est un ensemble d'informations formelles circulant dans l'entreprise, procédures et moyens utilisés pour rechercher et traiter ces informations.»⁵⁴

2. Les fonctions du système d'information :

Le système d'information remplit quatre fonctions essentielles :⁵⁵

- **Collecte d'information** : consiste à regrouper les données en vue d'une utilisation exigeant le traitement de l'ensemble des informations.
- **Mémorisation d'information** : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte, il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.
- **Traitement d'information** : il s'agit de transformer les données en informations utiles. Reposant sur des opérations de tri, de classement et de calcul, il peut être manuel ou automatisé.

⁵² Berland N, «le Contrôle Budgétaire», édition la découverte, Paris, 2004, P.42.

⁵³ Lucach C, «système d'information pour le management», édition Davis, 1998, P.86.

⁵⁴ F Gautier, Anna Pezet, «contrôle de gestion, gestion appliqué», ed pearson, Paris, 2006, P.188.

⁵⁵ <http://ingenierie-creation.fr/WP/fonction-1-du-si-la-collecte/> consulté le 20 mars 2022

Chapitre1 : Généralité sur le contrôle de gestion

- **Diffusion d'information :** la transmission des informations peut être verticale (descendante sous forme d'ordres et directives ou ascendante sous forme des comptes rendus...) ou horizontale (circulation des informations entre services à des fins de coordination).

7) Les données statiques :

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

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

Conclusion :

Le contrôle de gestion est un processus qui repose sur la prévision des moyens nécessaires, et est un moyen de mesure de la performance pour atteindre les objectifs fixés par 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 important 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 reporting

Chapitre2 : la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

La gestion budgétaire est un outil nécessaire pour l'entreprise, qui lui permet d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance, aussi elle désigne le fait de planifier, à plus ou moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période.

L'environnement de l'entreprise est de plus en plus turbulent, ce qui oblige les managers de rationaliser la gestion de leurs entreprises. Les outils de gestion de constatation doivent être accompagnés de techniques de gestion prévisionnelle. Ainsi donc, l'entreprise passe d'une gestion à posteriori vers une gestion à priori. La gestion budgétaire devient alors une gestion volontariste : elle se fixe des objectifs du chiffre d'affaires, du résultat souhaité, et se fixe les dépenses pour l'horizon budgétaire à venir. Afin de permettre à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas de future

Ce 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 01 : Les notions de base sur la gestion budgétaire

Cette section est consacré à la présentation de la gestion budgétaire, commençons par la définition de la GB, ses objectifs, son rôle, ses principes et caractéristiques, ainsi ses fonction, intérêts et ses limites, et ses conditions enfin la démarche de GB.

1) La gestion budgétaire :

1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire

1.1.Définition :

Est une fonction partielle du contrôle de gestion qu'est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget ». Les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Dans l'entreprise la gestion budgétaire est une nécessité absolue elle permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

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 tout les niveaux de l'entreprise »⁵⁶.

⁵⁶ MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002, p 15.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 ».

A ce titre, il existe plusieurs définitions selon les auteurs mais le sens de la gestion budgétaire reste le même, ce qui nous a permis de définir que la gestion budgétaire implique l'analyse des besoins et de la rentabilité probable des différents postes d'une entreprise, puis leur comparaison systématique, pour vérifier si les réalisations sont conformes aux prévisions. Elle permet ainsi d'intervenir rapidement pour corriger les éventuels écarts.

1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire :

- Assurer une certaine sécurité, des prévisions à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre la réalisation et la prévision
- Avoir une ouverture d'esprit vers les dialogues, la négociation et la formation
- inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité
- L'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise.

2. Le rôle de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir permettant à l'entreprise d'améliorer ses performances, elle a pour mission d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité de l'entreprise et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants.

- Le système budgétaire permet «d'obtenir au moindre cout et rapidement, de l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements important affectant l'entreprise»⁵⁷.
- Selon JEAN LOCHARD, «La gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation, et de prévision des conflits» ⁵⁸. L'élaboration des budgets n'est pas une fin en soit, elle «vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation, et le contrôle de différents sous-systèmes de l'entreprise»⁵⁹.
- La gestion budgétaire permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise, aussi c'est un système de coordination et de contrôle au sein d'une entreprise

⁵⁷ Michel.Gervais,..., 8ème édition, Cit, p.275

⁵⁸ louchard j, la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers, op.cit. p 28

⁵⁹ Saada t burlaud A ; Simon C comptabilité analytique et contrôle de gestion 3eme éd vuibert, paris 2005

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- Etablir des objectifs, obtenir un accord sur les plans d'actions, communication de la stratégie, et délégation d'autorité pour prise de décision⁶⁰.

3. principes 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
- 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 informations⁶¹.

4. caractéristiques de la gestion budgétaire :

- **Totalité du système budgétaire** : le budget doit couvrir la totalité des activités réalisées par l'entreprise.
- **Superposition du système budgétaire et du système d'autorité** : les frontières des budgets coïncide avec le partage des responsabilités dans l'organisation.
- **Préservation de la solidarité nécessaire entre les départements** : l'introduction d'un système de mesure de performance individuelle ne doit pas accéder à l'encontre de l'intérêt général, une dimension transversale doit être préservée afin d'éviter un cloisonnement des services centrés sur la satisfaction de leurs intérêts particuliers.
- **Couplage du système budgétaire et de politique du personnel** : une politique aussi bien exposés soit-elle par la direction générale nécessite des incitations concrètes à suivre.

⁶⁰ Jean pierre grande cour processus d'élaboration des budgets escp europe contrôle de gestion 2014 p 13

⁶¹ Gervais m contrôle de gestion 7eme édition economia paris 2000 PAGE 275

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- **Actualisation des prévisions au vu des nouvelles informations** : il ne s'agit pas de corriger en permanence le budget en fonction des dérapages mais de prévoir les écarts éventuels résultant de modification majeurs des paramètres de budgétisation.

5. Les fonctions de la gestion budgétaire :

L'élaboration de budget vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation, et le contrôle de différents sous-systèmes de l'entreprise⁶².

- **La 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 personnel, les approvisionnements, les immobilisations, la gestion financière,...etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise ;
- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.
- **Contrôle** : s'il y a décentralisation ou délégation de pouvoir, 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.

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchiques inférieurs. Il y a ainsi concordance entre la structure du budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise.

⁶³

6. Intérêt de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire a comme intérêt ⁶⁴ :

⁶² saada T burland A simon C comptabilité analytique et contrôle de gestion Vuibert, paris 2008, p128

⁶³ Idem , p126

⁶⁴ Doriath,B « contrôle de gestion »Dunod, paris, 2001,p, 03

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur la réalisation, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;

- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions ;
- Permettre la communication, la participation, et la motivation des acteurs

7. Les limites de la gestion budgétaire

- La construction budgétaire Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels⁶⁵ ;
- 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" ;
- 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 démarche de la gestion budgétaire repose sur trois phases : La prévision, la budgétisation, enfin c'est le contrôle de gestion :

- A. **La prévision** : constitue la base de la gestion budgétaire, qui s'articule autour de deux grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques de prévision.

⁶⁵Ibidem.

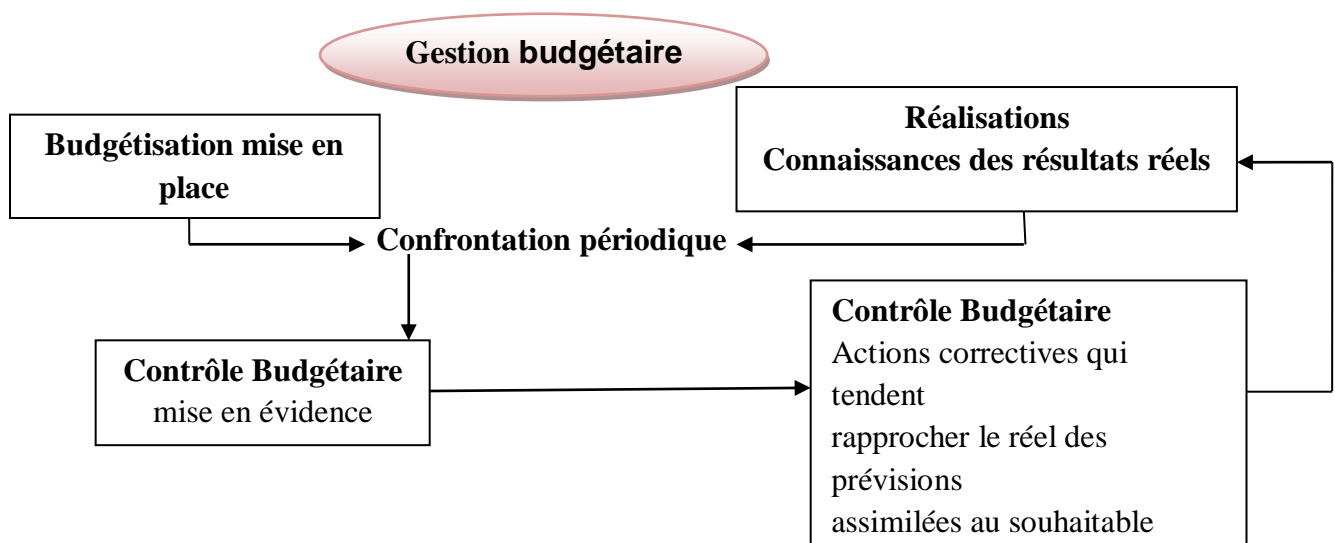
Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

B. La budgétisation : Elle s'inscrit intégralement dans le processus de finalisation de l'entreprise et en constitue la traduction concrète de la démarche stratégique. Elle 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 l'entreprise

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'alerte

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, selon C. Alazard à savoir le schéma suivant⁶⁶:

Schéma n°07: la démarche de la gestion budgétaire



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

2) Le budget

Le budget apparaît comme l'une des pièces essentielles du système budgétaire. Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs.

⁶⁶ Alazard C, Sabine S, ...op. cit, P. 342.

1. Définition et objectif du budget :

1.1. Définition du budget :

Le budget est présenté par Paul Leroy-Beaulieu comme « un état de prévoyance des recettes et des dépenses pendant une période déterminée »⁶⁷.

Selon Caroline Selmer, définit le budget comme « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité »⁶⁸.

Selon George LANGLOIS, un budget est « une expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il couvre les aspects, tant que financièrement que non financièrement tient lieux de route pour l'entreprise. »⁶⁹. Le budget est l'expression économique des plans d'actions pour l'année avenir afin d'allouer les moyens nécessaire pour atteindre les objectifs fixé. Toutes ces propositions de définition aboutissent à la conception suivante :

1.2. Objectif du budget :

La construction de budget répond à plusieurs objectifs⁷⁰ :

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

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévision, 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 ;

⁶⁷ jean-lu albert finance publique édition dalloz 9eme édition paris 2015 p42

⁶⁸ caroline selmer contruire et défendre son budget édition dunod 2eme édition paris 2009 p02

⁶⁹ george Langlois contrôle de gestion et gestion budgétaire édition reardon éducation 3eme édition France 2005 p172

⁷⁰ doriath b et goujet c gestion prévisionnelle et mesure de la performance op cit p 105

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ;

➤ **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 permettre⁷¹

- 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
- D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacité 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 :**

⁷¹ <http://www.Wikimemoires.net> consulté : le 25 Avril 2022

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 général représente la synthèse des différents budgets et aboutit à la détermination des états financiers, bilan et compte de résultats prévisionnels. On distingue alors :

D'une part, les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités et relatifs aux différents services, on distingue : le budget des ventes, le budget de production, et le budget d'approvisionnement. D'autre part, les budgets financiers qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels.

3.1. Le budget des ventes :

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise.

Il est défini comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux ». ⁷²

Le budget des ventes traduit le programme prévisionnel des ventes ; il s'agit de prévoir les quantités et les prix unitaires de ventes.

3.1.1. La méthode des moindres carrés (l'ajustement linéaire) :

La méthode d'ajustement linéaire par la droite des moindres carrés est celle qui minimise le carré des distances des points ajustés à la droite, distances mesurées parallèlement à l'axe des ordonnées. L'extrapolation de la tendance permet une prévision des ventes pour les périodes à venir. Les formules de calcul de la méthode des moindres carrés sont les suivantes :

- L'équation de la droite d'ajustement : $y = ax + b$
- Le paramètre (a) : $a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2}$
- Le paramètre (b) : $b = \bar{y} - a \bar{x}$

Parfois, il existe une relation de dépendance (corrélation) entre le volume des ventes (y) à prévoir et une autre variable (x) qui est déjà connue, la variable (x) peut être par exemple : les

⁷² Alazard & Sapine s, Contrôle de Gestion application Dunod, Paris, 2010, p 307

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

ventes récentes sur un autre marché ou le prix d'un produit etc. cette relation est souvent linéaire, l'intensité de la relation entre les deux variables est peut être estimée par le coefficient de corrélation (r).

$$r = \frac{\sum(x_i y_i)}{\sqrt{\sum x_i^2 \sum y_i^2}}$$

La valeur de ce coefficient comprise entre -1 et 1, est ainsi interprétée :

- $r > 0$: la relation entre x et y évoluent dans le même sens ;
- $r < 0$: la relation entre x et y évoluent dans le sens contraire ;
- r proche de +1 : une relation étroite (forte) entre x et y

3.1.2. La méthode des moyens mobiles

Le modèle des moyens mobiles consiste à calculer une moyenne arithmétique sur un nombre limité de données et ensuite à l'affecter à une certaine période. Le paramètre à sélectionner est le nombre de données dans la moyenne mobile. Plus ce nombre est élevé, et plus les moyennes élimineront les fluctuations.

Il s'agit de représenter la série statistique en substituant à la valeur observée y_i , une valeur ajustée y'_i calculée de la manière suivante⁷³ :

$$y'_i = a \cdot y_{i-1} + b y_i + c y_{i+1} \quad 1/a + b + c = 1$$

a, b et c sont des coefficients de pondérations. Le nombre des observations (ici 3) nécessaire pour calcul de la valeur ajustée y'_i dépend de la périodicité du phénomène étudié.

Dans le cas d'historique des ventes données en trimestre (périodicité de 4) les moyennes mobiles se calculent comme suit :

$$y'_i = 1/4 \left\{ \left(\frac{1}{2} \right) \cdot y_{i-2} + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \left(\frac{1}{2} \right) \cdot y_{i+2} \right\}$$

NB : somme des coefficients = périodicité de la série statistique.

3.1.3. La technique des séries chronologiques :

Une série chronologique est « une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique (ici les ventes) en fonction du temps ».⁷⁴

3.1.3.1. composantes d'une série chronologique :

Elles sont au nombre de quatre:⁷⁵

- La tendance à long terme T ; il exprime la tendance du phénomène à long terme.

⁷³ Alazard ç, Sépari, op,cit ,2010 , p258

⁷⁴ Ibid p 261

⁷⁵ Ibid p 262

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- Le mouvement cyclique noté C ; il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjoncture. Il est fréquemment regroupé avec trend dans un mouvement global qualifié d'extra-saisonnier et noté C.
- Les variations saisonnières, noté S. ce sont des fluctuations périodiques qui se superposent au mouvement cyclique et dont les causes sont multiples : congés annuels, phénomène de mode de vie, facteurs climatiques. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.
- Les variations résiduelles ou accidentelles noté E. ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents...

Ces composantes peuvent être organisées selon deux modèles :

- Un modèle additif $y_i = C_i + S_i + E_i$, cela suppose une indépendance des différentes composantes entre elles.
- Un modèle multiplicatif $y_i = C_i (1+S_i) (1+E_i)$, dans ce cas le mouvement saisonniers est considéré comme proportionnel au mouvement extra-saisonnier, et les aléas proportionnels eux deux mouvements précédents.

3.1.3.2. Méthode de calcul des coefficients saisonniers :

Cette méthode consiste à:⁷⁶

- Déterminer la droite des moindres carrés qui ajuste la série chronologique.
- Calculer les valeurs ajustées y'_i grâce à l'équation précédente.
- Faire le rapport entre la valeur y_i réellement observée et la valeur y'_i ajustée et ce pour chaque observation
- Prendre pour chaque période (mois ou trimestre), le rapport moyen qui sera considéré comme coefficient saisonnier de la période.

3.1.4. 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 revoie à l'utilisation de la loi normale par le calcul de la valeur variable centrée et réduite $t = (X - m)/s$, X représente le plus souvent la demande.

3.1.5. Elasticité de la demande par rapport au prix :

⁷⁶ Ibid

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

L'élasticité 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 :

$$\epsilon_d/p = \frac{\left(\frac{\Delta d}{d}\right)}{\left(\frac{\Delta p}{p}\right)}$$

3.1.6. Limites du budget des ventes :

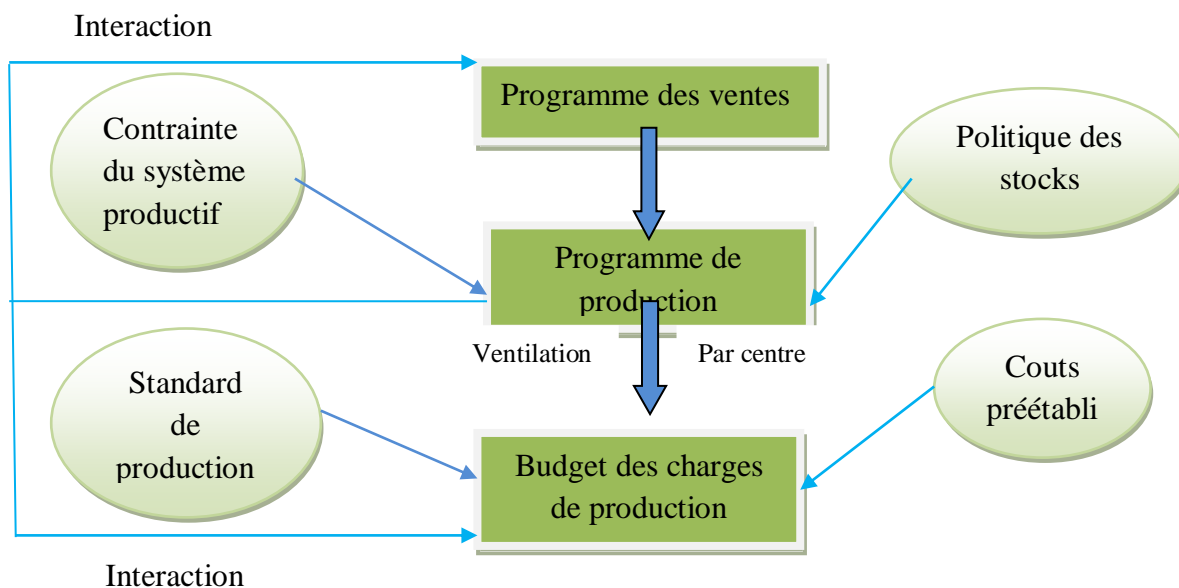
- L'élaboration des budgets par rapport au budget des ventes peut conduire à la prévision d'un programme des ventes trop ambitieuses ; si par exemple la capacité productive ne peut pas suivre.
- La quantité de la prévision des ventes doit être rapprochée du coût de l'information
- Les analyses statistiques 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 attentive aux renversements des tendances.

3.2. Le budget de production :

Est la représentation finale et chiffrée de l'activité productive annuelle.

Il est la résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise. Ce budget est contraint par les capacités productives actuelles de l'entreprise et leurs possibilités physiques d'évolution à court terme. C'est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives.

Figure n°01 : démarche de détermination du budget de production.



nod, Paris ; 2007.P111

A. La programmation linéaire :

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 vendues⁷⁷

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

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 1947⁷⁸, 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. 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 :

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 maximale ; 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 matière⁷⁹.

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion :

⁷⁷ Brigitte Doriath, « Control de Gestion en 20 fiches ,5em Edition, dunod paris, 2008, p15.

⁷⁸ Dantzig.G, origine of simplexe,, ACM Press hist, 1990, Etats unis, p141 .

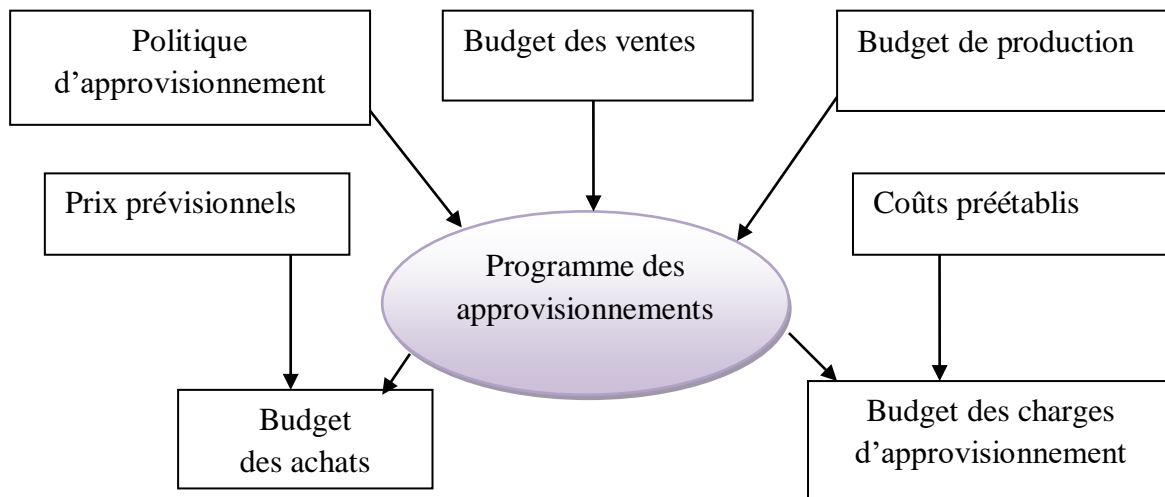
⁷⁹ Berland N, De Rongé Y,... op.cit, P. 281.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 fixes⁸⁰

Schéma n°08 : la démarche de budget des approvisionnements



Source : Doriath B, Goujet C, «Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance »,... op.cit, P. 113.

⁸⁰ Doriath B, « Contrôle de Gestion », ...op.cit, P. 39-40.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

3.4.Le Budget des investissements :

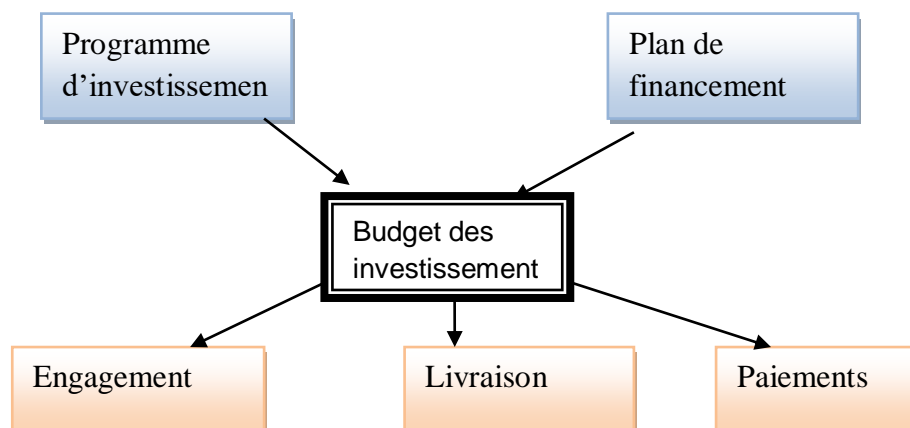
L'investissement est une opération qui se fait au long terme qui impacte l'avenir de l'entreprise sur une longue période.

« Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses. Très souvent, l'enveloppe budgétaire autorisée ne représente qu'une partie des possibilités d'engagement de l'année. La direction générale préfère garder une partie de ces possibilités financières (10 à 20 %) pour faire face à d'éventuels projets en urgence ou à des dépassements imprévus sur des investissements acceptés.»⁸¹.

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois30:

- 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°09: La démarche de détermination de budget investissement



Source: Doriath B, Goujet C, 2007, « Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance », 3ème Édition Dunod, Paris, P114.

3.5.Le budget de trésorerie :

C'est le budget résultant des autres budgets, il traduit en recettes et en dépenses tous les budgets de l'entreprise, c'est lui qui va garantir la solvabilité et l'équilibre des flux,

⁸¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI ; Op.cit., p 340 .

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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

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 »⁸².

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

⁸² Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », ...op.cit, P. 286.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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, 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».⁸³

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 conduit 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 :

TVA à décaisser du mois M = TVA collecté du mois M - TVA déductible sur immobilisation du mois M - TVA déductible sur biens du mois M

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

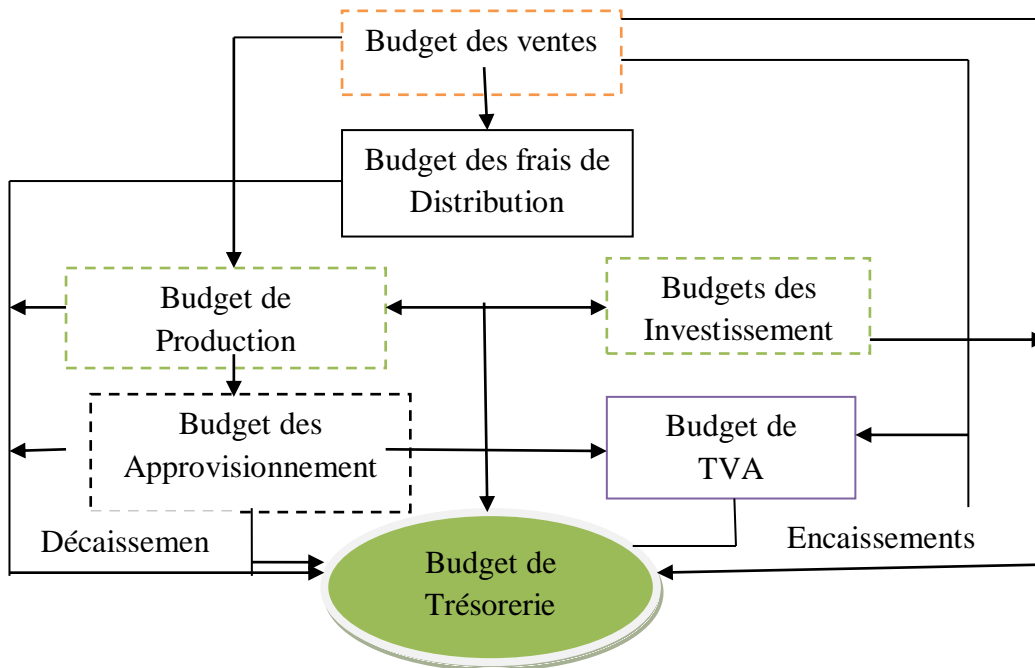
Le budget général de trésorerie réalise la synthèse du budget des encaissements et du budget des décaissements et de budget de TVA. Il fait ressortir le montant positif ou négatif de la trésorerie prévisible à la fin de chaque mois.

⁸³ Malo J.L, Mathé J.C, « L'essentiel du Contrôle de Gestion », Organisation, Paris, 2000, P. 101.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma n°10 : le budget de trésorerie.

Donc le schéma suivant récapitule le budget de trésorerie :



Source : Benaïem J, Benaïem J-J, Tuszynski J, « Gestion Budgétaire et analyse de la performance », Fontaine Picard, 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 II 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

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

réalisation des budgets avec les données réelles du compte de résultat pour la même période⁸⁴.

Le compte de résultat peut être présenté de plusieurs façons: ⁸⁵

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 : ⁸⁶de 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

Section 02 : 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

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 »⁸⁷

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. ⁸⁸

Il faut surtout une bonne compréhension des causes d'écarts afin d'y remédier le plus rapidement. Ce qui constitue une source d'apprentissage et de progression. ⁸⁹

Cuyaubère T. et Muller J⁹⁰, indiquent que « tout contrôle budgétaire repose sur une décentralisation des responsabilités et une autonomie de décision conférée aux responsables »

⁸⁴ Béatrice Grandguillot F...op.cit, P 115

⁸⁵ Ibidem

⁸⁶ Idem, P 117

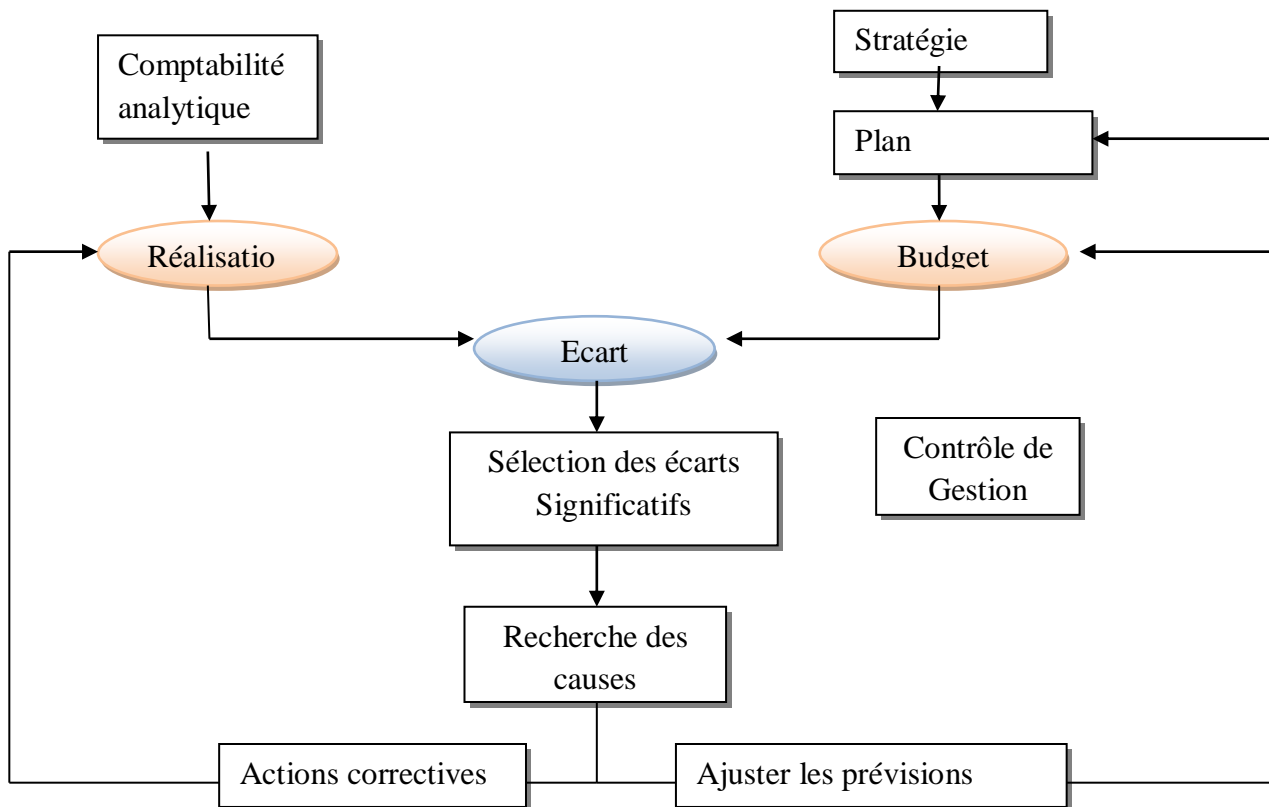
⁸⁷ Béatrice, Grandguillot F,... op.cit, P. 300.

⁸⁸ Langlois G, Bonnier C, Bringer M,...op.cit, 2010, P. 420

⁸⁹ Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P48-49

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma n°11 : le processus contrôle budgétaire



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

1.2.objectifs t caractéristiques de contrôle budgétaire :

1.2.1. Le contrôle budgétaire permet d'assuré les objectifs citer si dessous : ⁹¹

- Il permet de comparer les réalisations avec les prévisions
- Déceler les écarts significatifs;
- Analyser les écarts significatifs 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 suivantes: ⁹²

- Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion : le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant

⁹⁰ Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P259.

⁹¹ Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 8. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr

⁹² Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », ...op.cit, P. 199.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 ;
- 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 :

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de:⁹³

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 responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- **Décider du degré d'autonomie déléguer** 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.

Dans ce cas, le contrôle budgétaire peut être pleinement perçu par les responsables d'exploitation comme un service pour les aider à maîtriser et améliorer la gestion.

1.4. Rôle et Principes du contrôle budgétaire :

1.4.1. Le rôle

Consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite »⁹⁴:

⁹³ ALAZARD .C ; SEPARIS, « Contrôle de Gestion, manuelle et applications », Edition DUNOD, Paris ,2007 ;P. 344.

⁹⁴ Alazard C et Separi S, « Contrôle de Gestion », DUNOD, Paris, 2007, p 393.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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

1.4.2. Les principes :

Selon Alazard, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit ⁹⁵

- 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

Et Selon GERVAIS ;

- le découpage et la présentation des budgets doit se calquer sur le système d'autorité (structure de l'entreprise).
- Les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisés lorsqu'apparaissent de nouvelles informations...ect .⁹⁶

1.5. L'utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dispose de plusieurs utilités à savoir ⁹⁷

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes ;
- 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 ;

⁹⁵ Alazard C, Separi S,..., op, cit, p 510.

⁹⁶ GERVAIS M, « contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris, 2000, p 275.

⁹⁷ Meryem Afryad, « Cour de Contrôle de Gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <https://www.academia.edu/>

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

1.6.Différentes étapes du contrôle budgétaire

On distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire : ⁹⁸

a. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori

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

- aux cadres opérationnel, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action.
- aux supérieur 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 de contrôle à priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielle de la budgétisation.

b. Le contrôle pendant l'action ou (contrôle concomitant)

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

c. Contrôle après action ou (contrôle à posteriori)

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

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

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

⁹⁸ (<https://www.memoireonline.com>) consulter le 04/05/2022.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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

1.7. Les supports du contrôle budgétaire

A. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument de pilotage qui mesure la performance de l'organisation, et il ne prend pas en compte la réalisation des résultats financiers seulement, mais il s'intéresse aux résultats non financier qui influencent la réalisation des objectifs financiers. Le tableau de bord, 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: ⁹⁹

- 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

Des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées. ¹⁰⁰

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

⁹⁹ Gervais M.,..., op, cit, 1987, p 164.

¹⁰⁰ Gervais M.,..., op.cit., P.166.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 : ¹⁰¹

- 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 : ¹⁰²

- **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.
- **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

¹⁰¹ Doriath B et Goujet C. Op.cit., P 203/204

¹⁰² Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Geline, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980, p 32

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- **Frais diminue** : 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

1. Définition d'un écart :

Selon B.Doriath un écart est défini comme étant « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée »¹⁰³

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. La mesure de l'écart se fait selon la formule suivante :

L'interprétation du résultat dépend de l'écart, si :

a. Écart favorable constaté :

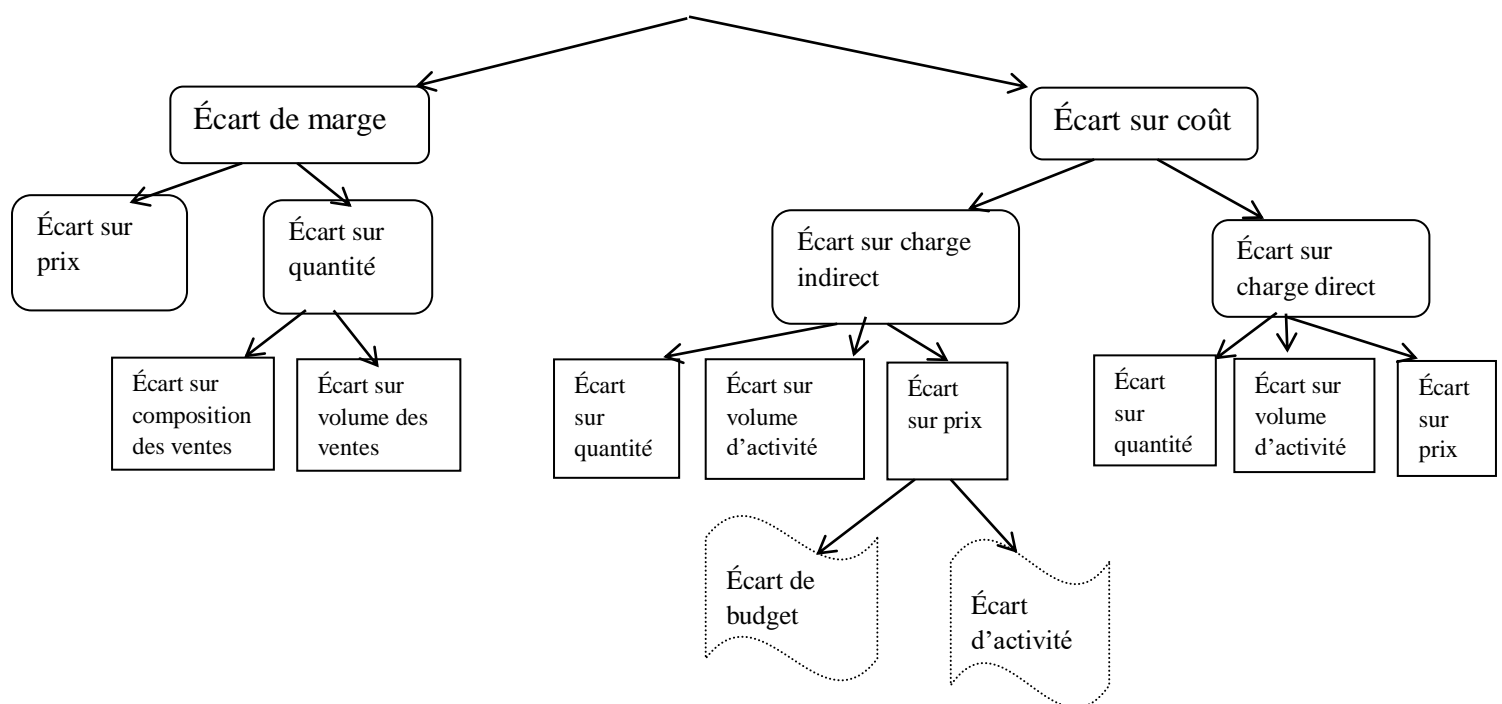
- lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits constatés
- lorsque les dépenses réelles sont inférieures aux dépenses prévues

b. Écart défavorable constaté :

- lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits constatés
- lorsque les dépenses réelles sont supérieures aux dépenses prévues

Le schéma suivant représente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts.

Schéma n°12 : Représentation de l'ensemble des analyses d'écarts



¹⁰³ B.Doriath op.cit.,P71.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Source: B.Doriath «contrôle de gestion» Dunod, Paris, 2008,P.7.

2. Les principes d'élaboration des écarts budgétaires :

La mise en évidence d'écart répond aux besoins de suivi des entités à piloter ; elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir de façon exhaustif tous les écarts possibles. On va positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts : ¹⁰⁴

a. Principe1 :

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 générale la valeur réelle telle qu'elle apparait 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.

b. 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.

c. Principe 3 :

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

d. 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. Définit comme suit :

Ecart/éléments monétaires= (élément monétaire réel- élément monétaire prévu)*
donnée

Ecart/éléments volumiques=(élément volumique réel-élément volumique
prévu)*élément

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

3. Les causes des écarts :

¹⁰⁴ Alazar C, Separi S , op, cit, 2010, P368/369

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Tout écart a une double causes : facteur prix/cout et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, cout, de consommation, des volumes produits, et vendue. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peuvent faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe. ¹⁰⁵

A. Les causes internes des écarts :

Sont les suivantes :

- **Phase décisionnelle** : prévision irréaliste des ventes, des couts
- **Phase action** : accident, panne, grève, machines mal réglé, vieillesse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisantes, implication insuffisante, condition de travail ;
- **Événement interne** : départ, décès, licenciement, embauche raté, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

B. Les causes externes des écarts:

Sont les suivantes :

- **Evolution technologique** : produits nouveau ou produits passant en quelque semaine en déclin ;
- **Lois de finance** : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- **Évolution technique** : immobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- **Événement politique** : les conflits politiques, les crises de guerres.

4. Calcul et analyse des écarts :

Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existant entre les données prévisionnelles et les données réelles du budget. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance de l'entreprise. L'analyse de ces écarts peut être plus au moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et de mettre en place les actions correctives. Un écart se calcule de la manière suivante :

$$\text{Ecart} = \text{donnée réelle} - \text{donnée préétablie}$$

4.1.L'analyse de l'écart sur résultat :

¹⁰⁵ Loghar J, «La Gestion Budgétaire : outil de pilotage des managers», édition d'Organisation, Paris , 1998, P.301.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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'objectifs 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.»¹⁰⁶

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

Avec :

-Résultat réel= chiffre d'affaire réel-cout réel

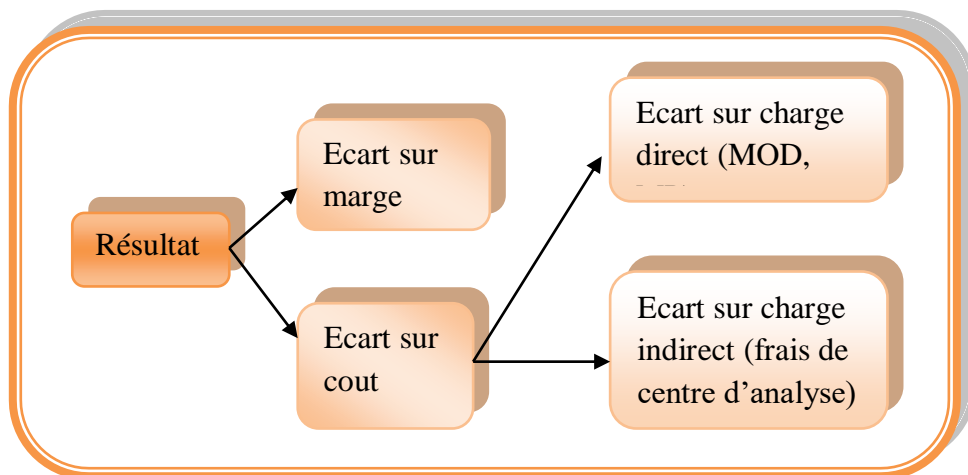
-Résultat préétabli= chiffre d'affaire préétabli-cout préétabli

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

L'écart de résultat est constitué de trois composantes associées chaque une à une entité responsables :

- Les ventes dont la responsabilité incombe aux responsables commerciaux ;
- Les couts de production dont la maîtrise est prise en charge par les responsables des centres des couts ;
- Les frais généraux dont le suivi est de la responsabilité des services fonctionnels et administratifs

Schéma n°13 : présentation de l'écart sur le résultat.



Source : Doriath B, Lazato M, et All «Comptabilité et Gestion des Organisations» 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P.318.

¹⁰⁶ Doriath B, Goujet C...op,cit, Dunod, Paris, P200.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

4.1.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire :

L'écart sur chiffre d'affaire« est la différence entre le chiffre d'affaire réelle et le chiffre d'affaire prévu» ¹⁰⁷L'écart sur chiffre d'affaire passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire budgété. ¹⁰⁸ Il est calculé comme suit :

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaire} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu}$$

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

Nous disons qu'un écart est favorable lorsqu'il est positif, c'est-a-dire que les réalisations sont supérieures aux prévisions, contrairement un écart est défavorable lorsqu'il négatif, c'est-a- dire que les réalisations sont inférieurs aux prévisions.

Ainsi, chaque écart peut se décomposer en écart sur quantité et écart sur le prix de la façon suivante :

Ecart sur quantité= : correspond à la différence entre les ventes totales réaliser et les ventes totales prévus. Il est calculé comme suit :

$$E/\text{quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgété}) \text{ prix}$$

- Ecart sur prix : constitue la somme des écarts sur prix des différents produits.il est égale :

$$E/\text{prix} = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) \text{ quantité réelle}$$

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

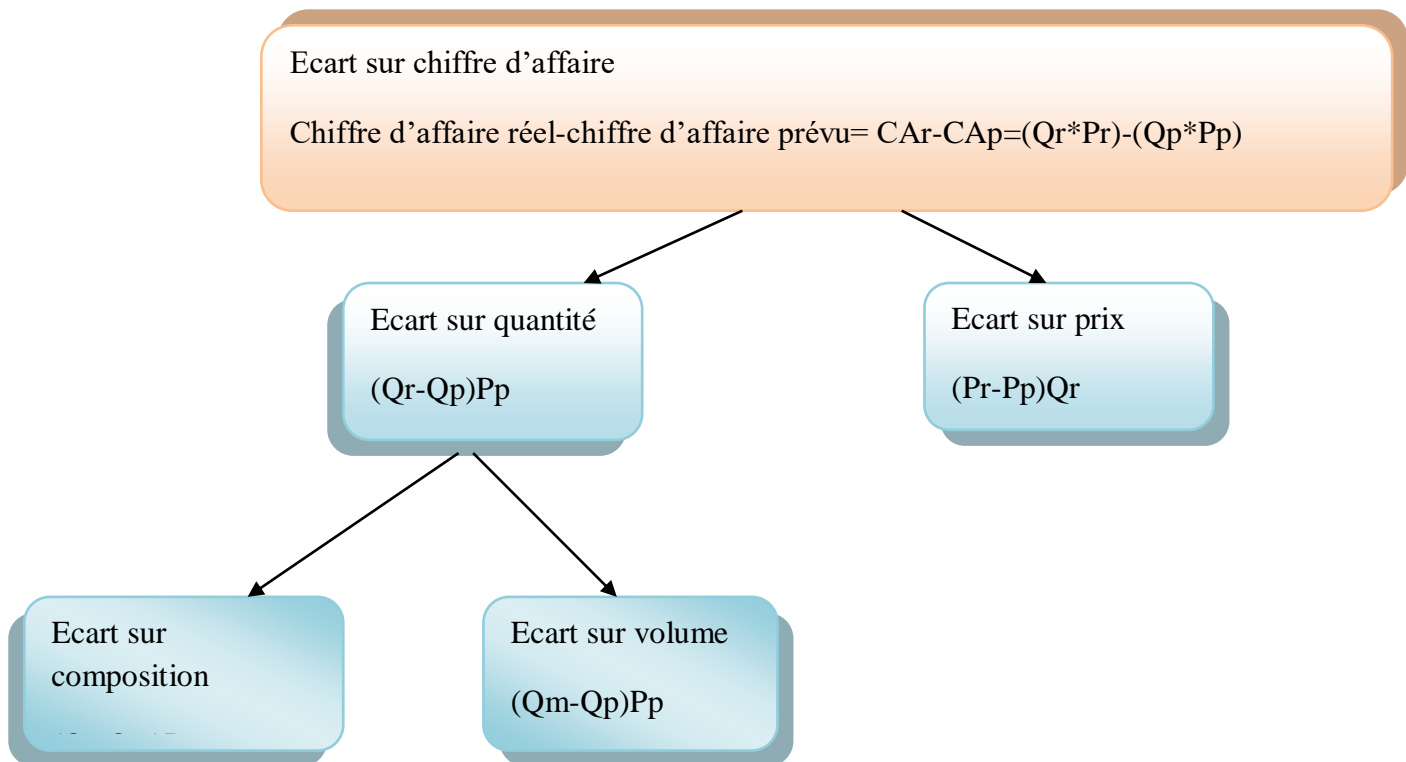
La décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire est représenté dans le schéma suivant :

¹⁰⁷ Doriath B, «Contrôle de Gestion» ...op,cit,P 76.

¹⁰⁸ Ibid, P211.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma n°14 : l'écart sur chiffre d'affaire



CAr : chiffre d'affaire réel

CAp : chiffre d'affaire prévu

Pr : prix réel

Pp : prix prévu

Qr : quantité réelle

Qp : quantité prévu

Qm : quantité moyenne

4.1.2. L'analyse de l'écart sur la marge :

Au niveau du contrôle budgétaire des ventes, on est tenté de procéder à l'analyse à partir du chiffre d'affaire. En effet, il est préalable de fixer au service commercial un objectif de marche plutôt qu'un objectif de chiffre d'affaire. Il s'agit de mesurer l'impact financier du d'une part à la hausse du volume des ventes (écart sur quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix).

Donc, l'écart sur la marge« c'est la différence entre la marge sur cout préétabli réel et la marge sur cout préétabli prévu.» Ibid, P2014 Cet écart est calculé de la manière suivante :

$$\frac{\text{E/marge}}{\text{marge}} = \text{marge sur cout préétabli réel} - \text{marge sur cout préétabli prévu}$$

Sachant que :

$$\text{Marge réelle} = (\text{prix réel} - \text{cout de revient réel}) * \text{quantité réelle}$$

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{cout de revient prévisionnel}) * \text{quantité prévue}$$

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

Ecart positif \Rightarrow Favorable

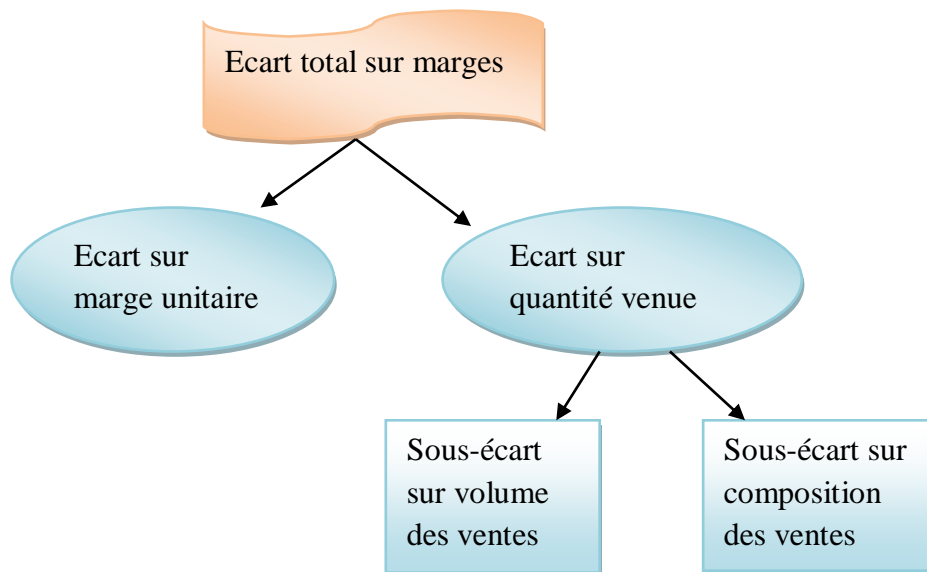
Ecart négatif \Rightarrow Défavorable

L'écart totale sur marge peut-être du à :

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

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

Schéma n°15 : la décomposition de l'écart sur marge.



Source : Béatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextonso, Paris, 2009, P39

L'écart de marge est analyser à partir de la marge unitaire du cout préétabli, afin d'isoler l'effet prix l'effet cout étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur couts. On note donc :

$MR = PR - CUp$ ET $MP = PP - CUp$

Avec :

MR : marge réelle

MP : marge prévue

QR : quantité réelle

QP : quantité prévue

PR : prix réel

PP : prix prévu

CUp : cout unitaire prévu

QM : quantité M

4.1.3. L'écart sur le cout :

L'écart sur cout compare le cout réel et le cout préétabli unitaire de chaque facteur pondérer, par convention, par la qualité réelle des facteurs consommés. Il s'appelle écart sur cout

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

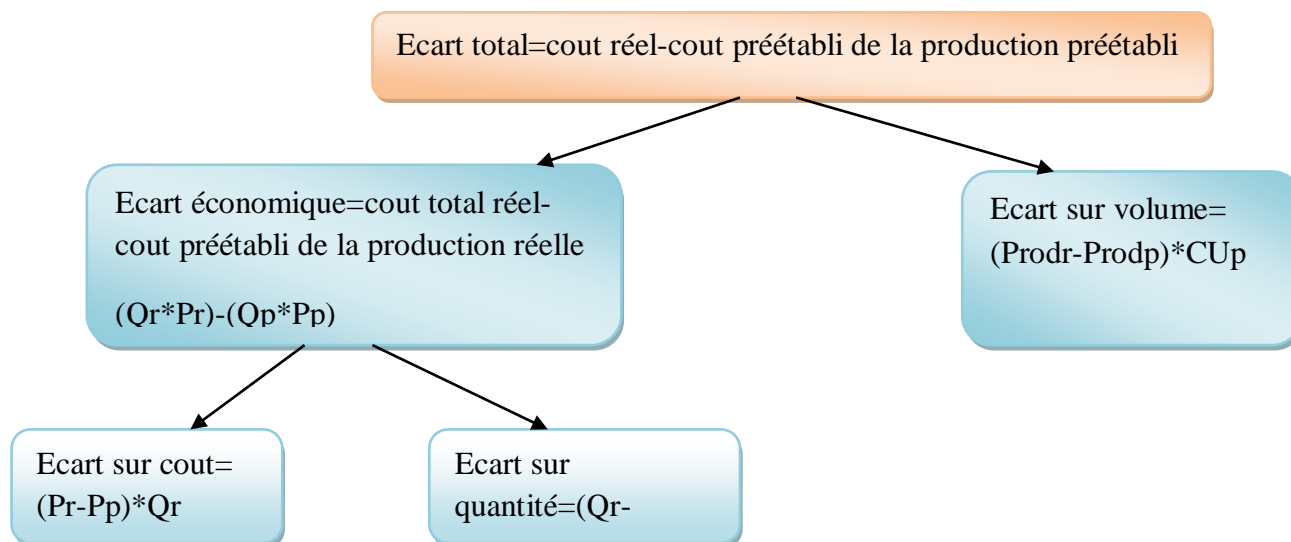
lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'œuvre, et écart sur budget pour les coûts indirects. Le contrôle de gestion et tableau de bord. ¹⁰⁹L'écart sur coût est analysé en deux sous-écarts, l'écart sur coût direct et l'écart sur coût indirect.

4.1.3.1. Analyse de l'écart sur coût direct :

Il s'agit de l'analyse des écarts sur matière, et main d'œuvre, qui se décompose en écarts sur quantité, et écart sur coût : ¹¹⁰

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

Schéma n°16 : la décomposition de l'écart sur coût direct



Source : Doriath B « Contrôle de Gestion », Dunod, Paris 2001, P89.

Prod : nombre de produit ;

Q : quantité de facteur de production ;

P : coût unitaire d'un facteur de production

Ecart économique = écart sur coût + écart sur quantité

Ecart total = écart économique + écart sur volume

4.1.3.2. Analyse de l'écart sur indirect (centre d'analyse) :

Le plan comptable général français 1982 propose d'analyser l'écart économique sur coût d'un centre de travail (et de tous coûts comportant des charges de structures) en trois sous-écarts : ¹¹¹

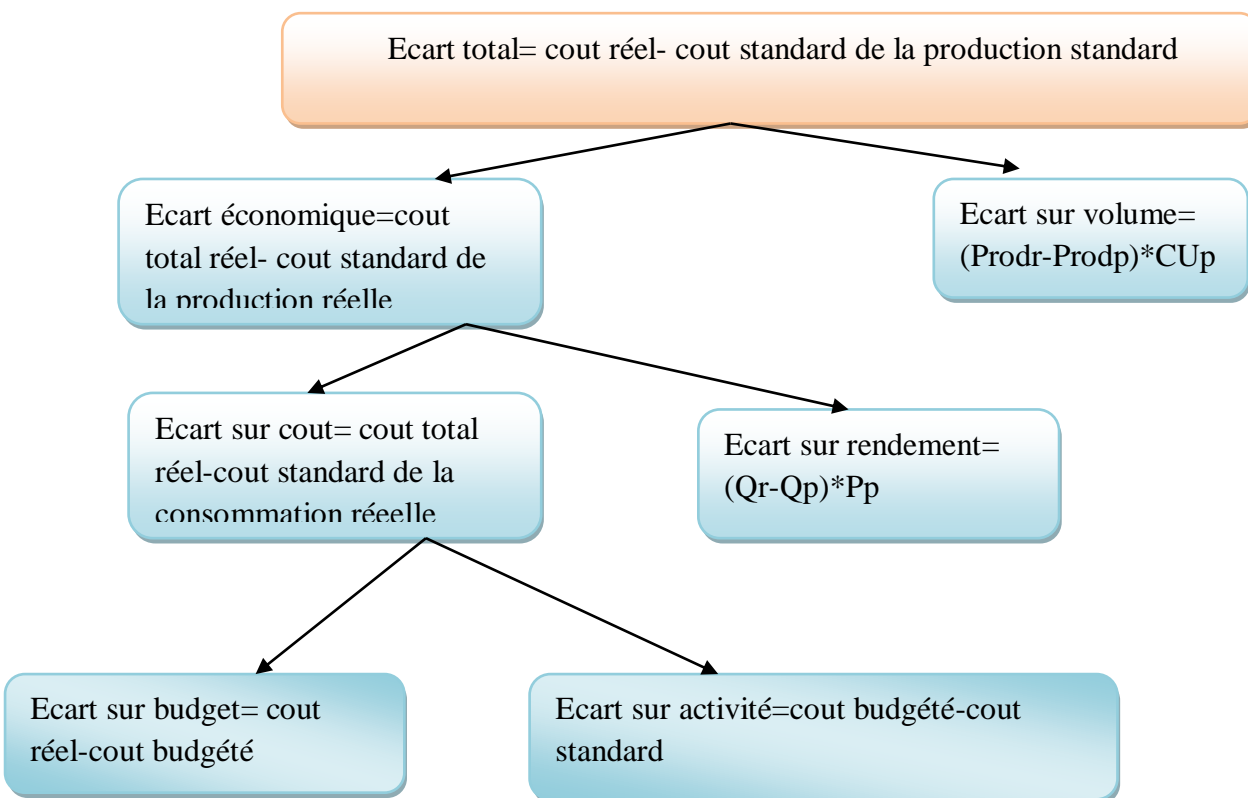
¹⁰⁹ www.doc-etudiante.fr (PDF), P.126

¹¹⁰ Doriath B, op, cit, P.89.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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

Schéma n°17: la décomposition de l'écart sur cout indirect



Source : Doriath B, contrôle de gestion, Dunod, Paris 2001, P.94.

➤ Interprétation des écarts :

« Les écarts n'ont d'autres rôles que de mettre en évidence des phénomènes mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteur de toutes les explications »¹¹². L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et de tableaux. En effet, identifier l'origine de ces derniers lui permettra d'apporter des actions correctives dans une perspective d'amélioration.

¹¹¹ Idem, P.94.

¹¹² Ardoin L, Michel D, Schmid J, « le Contrôle de Gestion » Publi-union, 1985, P.130.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

➤ Les limites des écarts :

Les écarts représentent plusieurs limites comme suit :¹¹³

- L'analyse des écarts participe au contrôle à posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;
- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;
- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la réactivité ;
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion

5. Les actions correctives :

Les actions correctives englobent la nature de l'action correctives, et les caractéristiques d'une bonne action correctives.

5.1. Nature et propriétés de l'action corrective

5.1.1. Nature de l'action corrective :

L'action corrective consiste d'abord à réviser le niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste, ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant : ¹¹⁴

- A infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédis et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- A influencé les réalisations ultérieur (contrôle dit à postérieur : les résultats étant comparé en standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle) ;
- Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est du simplement à un phénomène accidentel ou conjecturel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle.

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées

5.1.2. Propriété de l'action corrective :

Pour être efficace, une action corrective doit être :¹¹⁵

- **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 dépassé, elle risque

¹¹³ Idem, P.74.

¹¹⁴ Gervais M, op,cit, P.563.

¹¹⁵ Gervais M,...op,cit ,P167.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

d'amener des déséquilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

- De savoir quel 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 d'influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou s'il est mal doser, des situations de moindre performance apparaîtront.

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 causes. Le tableau ci-dessous représente quelques exemples¹¹⁶.

Tableau n°03 : présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévalué. ¹¹	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive Ou Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par le 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 matériel Exemple : important taux de rebuts lié au	Changement de fournisseurs.

¹¹⁶ Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance »,...op,cip ,P.205.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

manque de qualité des matières.	
---------------------------------	--

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

Section 03 : Généralité sur la performance

La notion de performance joue un rôle très important au sein de l'entreprise, car elle permet de savoir sa capacité à atteindre ses objectifs c'est pour cela que l'entreprise cherche à améliorer sa performance en permanence.

1. Définition de la performance :

La performance est souvent difficile à définir, mais certains auteurs ont réussi à la définir de différentes manières tel que :

Selon Bourguignon (1995), « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels quelques soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut ce comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »¹¹⁷.

Pour Khemakhem (1992), « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche, etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait accepté »¹¹⁸.

Selon Machensy « la performance de l'entreprise peut ce définir comme le degré de réalisation du but recherché »¹¹⁹.

Alors, on peut dire que la performance est la réalisation des objectifs par l'entreprise avec efficacité et efficience.

2. La performance interne et la performance externe :

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, prêteurs de fond, managers, car ils ont des objectifs différents. On peut distinguer une performance interne, et une performance externe.

- **La performance interne :** elle concerne essentiellement les acteurs de l'organisation, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui ont sont responsable, s'intéressent plus au processus d'atteinte de résultat. Il s'agit pour eux de prendre,

¹¹⁷ Bourguignon A , « Peut-on définir la performance ? », Revue française de la comptabilité, N°296, 1995, P. 61.

¹¹⁸ Khemakhem A , « la dynamique du contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 1992, P.311.

¹¹⁹ Machensy,, « économie d'entreprise », édition eyrols, Paris, 1991, P380.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

d'organiser, et mettre ne ouvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

- **La performance externe :** qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuel avec l'organisation. Elle concerne essentiellement les actionnaires et les organismes financiers et portes sur les résultats présent et futur.

Tableau n°04 : la comparaison entre la performance interne et externe.

Performance externe	Performance interne
Est tourné principalement vers les actionnaires et les organismes financiers	Est tourné vers les managers
Porte sur le résultat, présent ou futur	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision
Génère l'analyse financière des grands équilibres	Aboutit à la définition des variables d'actions
Donne lieu à un débat entre les différents.	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 performance » 3eme édition Dunod, Paris,2007, P 173 et 174.

3. Les caractéristiques de la performance :

On constate trois caractéristiques de performances : ¹²⁰

- **Elle se traduit par une réalisation ou un résultat :**

La performance est donc le résultat d'actions coordonner, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissement), ce qui suppose que l'organisation dispose d'u potentiel de résultat (compétence du personnel, technologie, organisation, fournisseur, etc.)

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

La réalisation est comparée à l'objectif, 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,

¹²⁰ Doriath B et Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de performance » 3eme édition Dunod, Paris, 2007, P 172.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes.)

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

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 trois outils essentiels suivants ¹²¹

- **Prix de cession interne :** qui assure le pilotage des charges entre unité d'une même entité (ou même établissement d'une même entreprise ou même entreprise du même groupe) ;
- **Le coût 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 essentielle à tous systèmes organisationnels, ou l'on veut analyser et suivre l'évolution et la progression vers l'objectif ; on distingue les critères suivants : 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 ces buts ou aux buts qui lui sont fixés. Donc être efficace est 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 de rebuts...), ou en termes monétaires (augmentation du chiffre d'affaire, augmentation de la marge...).

La formule de calcul de l'efficacité est la suivante :

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

➤ **L'efficience :**

L'efficience est définie par la réalisation des objectifs de l'entreprise avec le minimum de moyens engagés possible. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met en rapport les résultats obtenus et les ressources consommées. L'efficience peut être également exprimée par plusieurs autres notions telles que :

¹²¹ Doriath B et Goujet C « gestion prévisionnelle et mesure de performance » 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2007, P 178.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- **La productivité** : elle traduit le rapport entre une production et les facteurs de productions 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 mesure de l'efficacité comme suit :

Efficienc = objectifs visés / moyens mis 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 de l'entreprise.

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 celle aborde ces dernières du point de vue des propriétaires.

- **La rentabilité économique :**

La rentabilité économique est la 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 toutes actions économiques mettant en œuvre des moyens matériels, humains, financiers. On peut plus précisément pour ceux qui concernent 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 :

Avec l'enjeu concurrentiel d'aujourd'hui, la performance des entreprises comprend plusieurs dimensions qui sont étroitement liées. Ces dimensions trouvent leurs origines dans les différentes attentes des parties prenantes, parmi elles on trouve :

6.1. La performance économique :

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

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

❖ 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 aux concurrents.

❖ La compétitivité hors-prix :

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

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 (VAE).

6.4. La performance stratégique:

Pour assurer sa continuité, l'entreprise doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.

6.5.La performance sociale:

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant, cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

Elle est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant la vie de l'organisation.

6.6.La performance humaine:

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale pour toute équipe dirigeante actuellement. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants de l'entreprise que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise. Avant, on n'exigeait au salarié que la force du travail, mais aujourd'hui, on exige de lui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

travail. Ça concerne essentiellement les notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation.

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»¹²²

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

➤ La marge commerciale

Appelée aussi la marge brute, c'est un indicateur qui concerne les entreprises commerciales : commerce en gros, de détails, grandes surface, magasins ... etc, qui peuvent éventuellement réaliser d'autre activités de services ou industrielles, qui se mesure par la différence entre les ventes de marchandises et le coût d'achat de ces dernières

Marge commerciale= vente de marchandise – coût d'achat des marchandises

➤ La 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 :

Production de l'exercice = (production vendue + production stockée + production immobilisée)- le déstockage de production.

➤ La valeur ajoutée produite

Il traduit le supplément de valeur donnée par l'entreprise dans son activité. Elle est définie aussi comme la valeur économique créée par l'entreprise.

Elle se calcule comme suit :

Valeur ajoutée= (production de l'exercice +marge commercial) - consommation de l'exercice en provenance des tiers

➤ Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation

¹²² LORINO P, « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

C'est la ressource générée par l'activité d'exploitation de l'entreprise, elle exprime la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources monétaires, destinées à maintenir ou accroître 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 :

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

➤ **Résultat courant avant impôts**

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

Il se calcule comme suit :

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

➤ **Résultat exceptionnel**

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

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

➤ **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'éléments d'actifs**

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.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

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 investis » ¹²³qui veut dire évaluation du bénéfice dégager dans chaque un dinar investie.

Il se calcule comme suit :

$$\text{ROI} = \frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux investies}}$$

➤ 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 :

$$\text{ROE} = \frac{\text{resultat net}}{\text{capitaux propre}}$$

➤ 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

- 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 ;

¹²³ Legros G, op cite, p146.

Chapitre2 : La gestion budgétaire et la performance de l'entreprise

- Déterminer si l'entreprise est rentable ;
- Savoir si l'entreprise est compétitive ;
- Dédire les points forts et les points faibles et les potentialités de l'entreprise ;
- Prévisions des risques encourus

Conclusion au chapitre:

La gestion budgétaire aide l'entreprise pour atteindre ses objectifs, c'est une manière de piloter l'entreprise pour surmonter les difficultés futures, elle permet l'amélioration des performances économiques. Elle permet de traduire en programme d'actions, les décisions prises par la direction. Le contrôle budgétaire aide l'entreprise à corriger ses erreurs et il 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.

**Chapitre03 : L'application de
la gestion budgétaire au sien de
l'entreprise GENERAL
EMBALLAG**

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Pour mieux piloter et maîtriser la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils comme la gestion budgétaire, qui consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétée (prévisions) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire.

La gestion budgétaire ainsi que les budgets servent à informer les acteurs de l'entreprise de ses différents objectifs stratégiques, et permet ainsi d'avoir une meilleure compréhension des différentes activités de l'entreprise.

A côté une quête d'information a été effectuée au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE, nous allons essayer de comprendre la démarche de la gestion budgétaire, ainsi que son rôle dans la performance de cette entreprise.

A travers ce chapitre nous allons étudier le cas de GENERAL 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 de différents 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 01 : Présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALLAGE"

Cette section est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil, commençons par l'historique de l'organisme, ses missions, ses activités, et sa structure administratifs.

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

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

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. 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

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

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

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.

2.1.Événements marquants 1(Document interne de l'entreprise)

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

- **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)

2.2.Le système de management de la qualité 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.

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale 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.

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 diplômante 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.

3. Données techniques et économiques

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 :

Tableaux n°05 : les investissements de l'entreprise « GE » :

Machine	Marque	Valeur mda	Site d'installation
Linge onduleuse	Fosber	580	Akbou
2 auto-platines	Bobst	272	Sétif
			Oran
Masterflex	Bobst	268	Akbou
Mastercut	Bobst	162	Akbou
Martin924	Martin	223	Sétif

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Martin 618	Martin	175	Akbou
2 presses balles	Faes	25	Akbou
Hargeur automatique loader	Bobst	19	Akbou

Source : document interne de l'entreprise.

3.2. Evolution Des Effectifs

Tableau N°06 : l'évolution de l'effectif de l'entreprise

Année	Unité akbou	Unité Sétif	Unité Oran	Total GE
2002	83	/	/	83
2003	165	/	/	165
2004	176	/	/	176
2005	185	/	/	185
2006	318	/	/	318
2007	439	/	/	439
2008	479	/	/	479
2009	489	56	40	585
2010	528	59	43	630
2011	589	54	56	699
2012	697	75	56	828
2013	812	87	61	960
2014	819	115	76	1010
2015	802	290	87	1179
2016	777	331	84	1192

Source : document interne de l'entreprise.

3.3. Identification de la société3 (3 Document interne de l'entreprise)

Tableau N°07: l'ensemble des identifications de la société.

Raison social	GENERAL EMBALLAGE
Statu juridique	Société par action spa
Siège social	Zone d'activité Taharacht - Akbou – Bejaia
	Akbou : Zone d'activité industrielle Taharacht- Akbou – Bejaia Téléphone : Fax :
Unité	Sétif : Zone d'entre: pot et d'activité 3e tranche N°15 B.BP 390

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

	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.

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°08 : 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%
Déchet	56 323	1,05%
Autres prestations de services	977	0,03%

Source : document interne de l'entreprise

3.5. Prévisions du chiffre d'affaires 4(4 Document interne de l'entreprise)

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N° 09: Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent

Année	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ca MDA /HT Akbou	3 526	4343	5411	6693	7847	8174	9701	10 456	11 474
Ca MDA /HT Sétif	572	618	742	810	952	1029	1149	1216	1339
Ca MDA /HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1032	1192
Total Ca MDA /HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 005

Source : document interne de l'entreprise.

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°10 : le nombre des clients de l'entreprise

Année	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Client	120	350	550	650	750	850	1000

Source : document interne de l'entreprise.

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

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

déchets pour le recyclage.

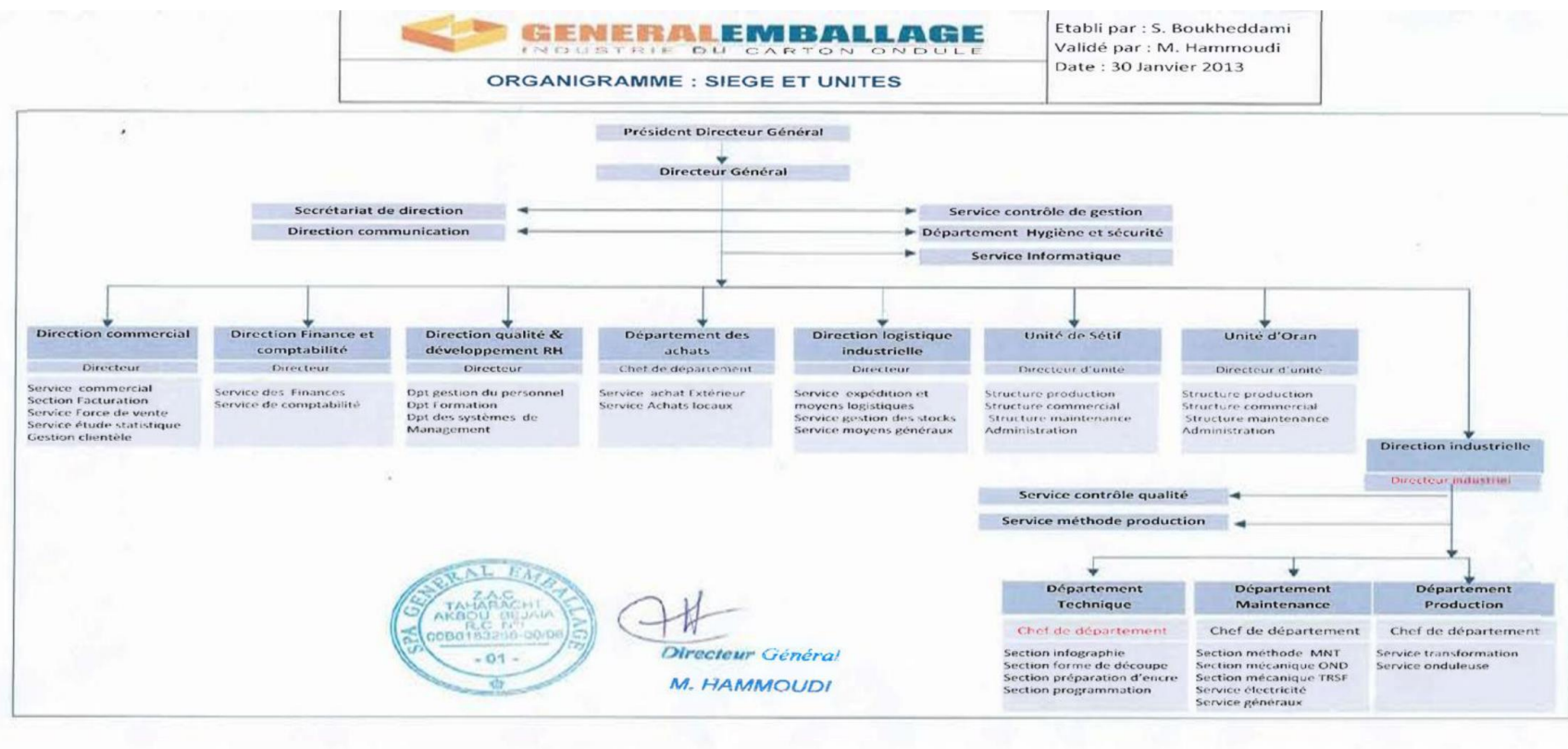
2). Le service du contrôle de gestion au sein "Général Emballage"

Le service de contrôle de gestion au sein de "Général Emballage" est directement rattaché 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 un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

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°02) :

Figure N°02 : organigramme de « Générale Emballage »



Source : document interne de l'entreprise

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.

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. 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) ;
- 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 soumet le rapport d'exécution budgétaire a la direction et au comité stratégique.

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 :

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 e n provenance des différentes directions et le calcul des couts, 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.

3.2. Le département approvisionnement

- Ce service s'occupe des achats locaux et étrangers, il établit les fiches de cout 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 connaitre les mouvements des stocks (stock initial, les entrées en stock, les sorties de stock) ;
- La consommation par référence : permet de connaitre les quantités, et les valeurs de matières premières sorties du stock vers l'atelier de production pour déterminer le coût d'achat ;
- L'inventaire physique des stocks en cours : sont les matières premières non utilisables qui restent dans l'atelier de production.

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:

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

- 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.

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 02: La Contribution de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Général Emballage

La gestion budgétaire est un outil indispensable au niveau de chaque entreprise. Dans cette section on calcule les prévisions des différents produits pour l'exercice 2021 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 (décomposer en budgets manuelles) suivi d'un contrôle permettant (mensuel) effectué 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 réalisé, il sera présenté au directeur

général 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 GENERAL EMBALLAGE par le service commercial. La détermination des budgets à monter la nécessité de connaître au préalable les quantités qui seront vendus sur le marché, cette connaissance passe par le recoure a des techniques de prévisions. GENARAL 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 ventes. Dans notre travaille, nous allons développer un système de prévision permettant de suivre l'élaboration des ventes 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 carrés est celle qui répond mieux à nous exigences.

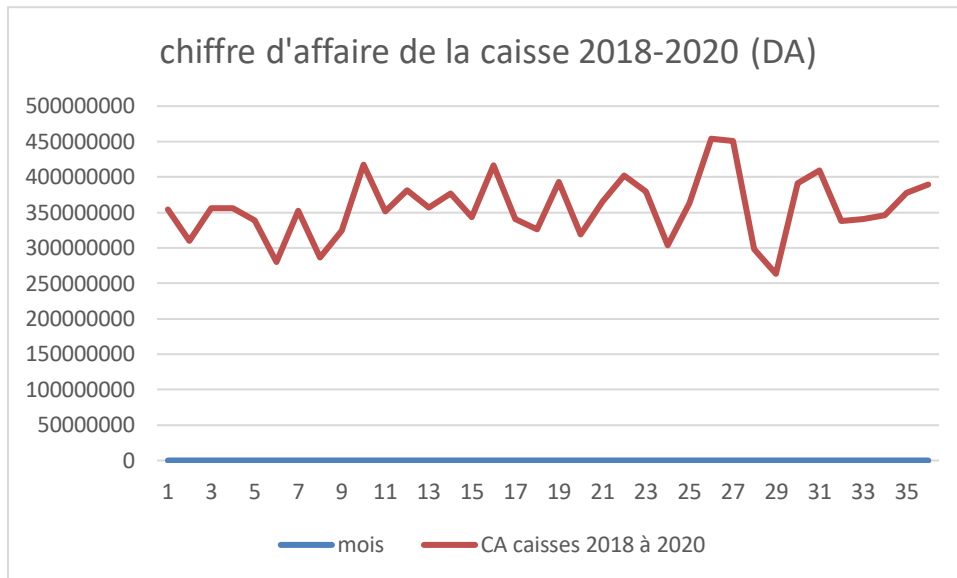
4- L'analyse des ventes des produits de GENERAL EMBALLAGE :

Pour élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes des trois familles des produits fabriqué par (GE) : les caisses américaines, caisses avec forme découper, et les plaques pour la période s'étalant de janvier 2018 jusqu'à décembre 2020.

4-1 Les caisses américaines :

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueillie auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille des produits en question que nous présentant dans les annexes (N° : 01, 02, et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons put produire le graphe suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernière années (2018 jusqu'à 2020).

Figure N°03: l'évolution des ventes des caisses américaine de 2018 à 2020



Source: préparer par nos propres soins a base des données de l'entreprise.

4-1-1-Détermination de la fonction des moindres carrés :

Pour calculer les estimateurs a et b de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant:

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°11 : les calculs pour déterminer les estimateurs a et b.

année	mois(x)	CA (yi)	xi ²	xi*yi	xi-x	yi-ȳ	(xi-x)(yi-ȳ)	(xi-x) ²
2018	1	354.491.476,16	1	354.491.476,16	-17,50	-2.543.603,52	44.513.061,60	306,25
	2	309.932.456,85	4	619.864.913,70	-16,50	-47.102.622,83	777.193.276,66	272,25
	3	355.841.542,49	9	1.067.524.627,48	-15,50	-1.193.537,18	18.499.826,35	240,25
	4	355.903.487,89	16	1.423.613.951,54	-14,50	-1.131.591,79	16.408.080,98	210,25
	5	338.821.229,98	25	1.694.106.149,88	-13,50	-18.213.849,70	245.886.970,98	182,25
	6	280.289.460,03	36	1.681.736.760,18	-12,50	-76.745.619,65	959.320.245,60	156,25
	7	352.161.649,62	49	2.465.131.547,34	-11,50	-4.873.430,06	56.044.445,67	132,25
	8	286.026.838,90	64	2.288.214.711,22	-10,50	-71.008.240,78	745.586.528,15	110,25
	9	324.095.181,53	81	2.916.856.633,75	-9,50	-32.939.898,15	312.929.032,43	90,25
	10	417.695.640,10	100	4.176.956.401,02	-8,50	60.660.560,42	-515.614.763,60	72,25
	11	351.691.490,32	121	3.868.606.393,48	-7,50	-5.343.589,36	40.076.920,22	56,25
	12	381.681.073,96	144	4.580.172.887,47	-6,50	24.645.994,28	-160.198.962,81	42,25
2019	13	356.425.086,04	169	4.633.526.118,55	-5,50	-609.993,64	3.354.965,00	30,25
	14	377.000.822,55	196	5.278.011.515,70	-4,50	19.965.742,87	-89.845.842,92	20,25
	15	343.328.469,96	225	5.149.927.049,40	-3,50	-13.706.609,72	47.973.134,01	12,25
	16	416.847.403,28	256	6.669.558.452,54	-2,50	59.812.323,61	-149.530.809,01	6,25
	17	340.195.452,93	289	5.783.322.699,81	-1,50	-16.839.626,75	25.259.440,12	2,25
	18	326.509.052,23	324	5.877.162.940,18	-0,50	-30.526.027,45	15.263.013,72	0,25
	19	393.246.552,32	361	7.471.684.494,16	0,50	36.211.472,65	18.105.736,32	0,25
	20	319.355.291,60	400	6.387.105.832,08	1,50	-37.679.788,07	-56.519.682,11	2,25
	21	365.295.251,40	441	7.671.200.279,40	2,50	8.260.171,72	20.650.429,30	6,25
	22	402.156.697,96	484	8.847.447.355,03	3,50	45.121.618,28	157.925.663,97	12,25
	23	379.524.857,85	529	8.729.071.730,55	4,50	22.489.778,17	101.204.001,77	20,25
	24	303.391.320,71	576	7.281.391.697,14	5,50	-53.643.758,96	-295.040.674,30	30,25
2020	25	363.624.515,32	625	9.090.612.883,11	6,50	6.589.435,65	42.831.331,70	42,25
	26	454.004.563,32	676	11.804.118.646,32	7,50	96.969.483,64	727.271.127,31	56,25
	27	451.021.058,44	729	12.177.568.577,87	8,50	93.985.978,76	798.880.819,47	72,25
	28	298.026.831,73	784	8.344.751.288,41	9,50	-59.008.247,95	-560.578.355,52	90,25
	29	263.366.996,60	841	7.637.642.901,41	10,50	-93.668.083,08	-983.514.872,32	110,25
	30	390.797.180,24	900	11.723.915.407,25	11,50	33.762.100,56	388.264.156,48	132,25
	31	409.051.038,92	961	12.680.582.206,44	12,50	52.015.959,24	650.199.490,49	156,25
	32	337.550.025,77	1.024	10.801.600.824,75	13,50	-19.485.053,90	-263.048.227,71	182,25
	33	340.763.948,57	1.089	11.245.210.302,92	14,50	-16.271.131,10	-235.931.401,02	210,25
	34	345.964.233,21	1.156	11.762.783.929,00	15,50	-11.070.846,47	-171.598.120,32	240,25
	35	377.457.096,88	1.225	13.210.998.390,74	16,50	20.422.017,20	336.963.283,81	272,25
	36	389.727.592,74	1.296	14.030.193.338,73	17,50	32.692.513,06	572.118.978,63	306,25
total	666	12.853.262.868,41	16.206	241.426.665.314,70	-	-0,00	3.641.302.249,12	3.885,00
	18,50	357.035.079,68						

Source: préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

On a l'équation de la droite: $y = a\bar{x} + b$

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

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

$$a = \frac{241426665314,7 - (36 \times 18,5 \times 357035079,68)}{16206 - (36 \times (18,5^2))}$$

$$a = 937\,272,14$$

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

$$b = 357\,035\,079,68 - 937\,272,14 \times 18,5$$

$$b = 339\,695\,545,2$$

Donc l'équation de la tendance est $y = 937\,272,14 x + 339\,695\,545,2$

Pour calculer les tendances il faut remplacer X par les valeurs.

Exemple : Pour calculer la valeur ajusté du mois de janvier 2021, on va remplacer x par 37 dans l'équation trouver précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$Y' = 937\,272,14 (37) + 339\,695\,545,2$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustés regroupés dans le tableau suivant :

Tableau N°12 : tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les caisses :

année	estimateur a	xi	estimateur b	tendance
janvier	937.272,14	37	339.695.545,16	374.374.614,20
fevrier	937.272,14	38	339.695.545,16	375.311.886,33
mars	937.272,14	39	339.695.545,16	376.249.158,47
avril	937.272,14	40	339.695.545,16	377.186.430,61
mai	937.272,14	41	339.695.545,16	378.123.702,74
juin	937.272,14	42	339.695.545,16	379.060.974,88
juillet	937.272,14	43	339.695.545,16	379.998.247,01
aout	937.272,14	44	339.695.545,16	380.935.519,15
septembre	937.272,14	45	339.695.545,16	381.872.791,29
octobre	937.272,14	46	339.695.545,16	382.810.063,42
novembre	937.272,14	47	339.695.545,16	383.747.335,56
decembre	937.272,14	48	339.695.545,16	384.684.607,70

Source : préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-1-2-Calcul des coefficients saisonniers :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

A l'aide de l'équation précédente, nous avons calculé les valeurs ajustés des mois des années 2018,2019, et 2020 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observé et la valeur ajusté, et par la suite nous prenons pour chaque mois le trend moyen qui sera considère comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé le coefficient saisonnier de la façon suivante :

Les coefficients saisonniers rectifiés : $\frac{CSNR*12}{TCSNR}$

- **CSNR** : coefficient saisonnier non rectifié
- **TCSNR** : total des coefficients saisonniers non rectifié
- **CSR** : coefficient saisonnier rectifié

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2018,2019, et 2020, nous allons utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de X par 1 jusqu'à 36.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers regroupés dans le tableau suivants :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°13 : tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020

mois	estimateur a	xi	estimateurb	tendance
1	937.272,14	1	339.695.545,16	340.632.817,29
2	937.272,14	2	339.695.545,16	341.570.089,43
3	937.272,14	3	339.695.545,16	342.507.361,57
4	937.272,14	4	339.695.545,16	343.444.633,70
5	937.272,14	5	339.695.545,16	344.381.905,84
6	937.272,14	6	339.695.545,16	345.319.177,98
7	937.272,14	7	339.695.545,16	346.256.450,11
8	937.272,14	8	339.695.545,16	347.193.722,25
9	937.272,14	9	339.695.545,16	348.130.994,38
10	937.272,14	10	339.695.545,16	349.068.266,52
11	937.272,14	11	339.695.545,16	350.005.538,66
12	937.272,14	12	339.695.545,16	350.942.810,79
13	937.272,14	13	339.695.545,16	351.880.082,93
14	937.272,14	14	339.695.545,16	352.817.355,07
15	937.272,14	15	339.695.545,16	353.754.627,20
16	937.272,14	16	339.695.545,16	354.691.899,34
17	937.272,14	17	339.695.545,16	355.629.171,47
18	937.272,14	18	339.695.545,16	356.566.443,61
19	937.272,14	19	339.695.545,16	357.503.715,75
20	937.272,14	20	339.695.545,16	358.440.987,88
21	937.272,14	21	339.695.545,16	359.378.260,02
22	937.272,14	22	339.695.545,16	360.315.532,15
23	937.272,14	23	339.695.545,16	361.252.804,29
24	937.272,14	24	339.695.545,16	362.190.076,43
25	937.272,14	25	339.695.545,16	363.127.348,56
26	937.272,14	26	339.695.545,16	364.064.620,70
27	937.272,14	27	339.695.545,16	365.001.892,84
28	937.272,14	28	339.695.545,16	365.939.164,97
29	937.272,14	29	339.695.545,16	366.876.437,11
30	937.272,14	30	339.695.545,16	367.813.709,24
31	937.272,14	31	339.695.545,16	368.750.981,38
32	937.272,14	32	339.695.545,16	369.688.253,52
33	937.272,14	33	339.695.545,16	370.625.525,65
34	937.272,14	34	339.695.545,16	371.562.797,79
35	937.272,14	35	339.695.545,16	372.500.069,93
36	937.272,14	36	339.695.545,16	373.437.342,06

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-1-3-Calcul des prévisions :

Nous avons calculé les prévisions de l'année 2021 en multipliant chaque mois avec son coefficient correspondant, le tableau suivant représente ces calculs :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°14 : tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020

année	désignation	janvier	fevrier	mars	avril	mai	juin	juillet	aout	septembre	octobre	novembre	decembre
2018	valeur observé	354.491.476,16	309.932.456,85	355.841.542,49	355.903.487,89	338.821.229,98	280.289.460,03	352.161.649,62	286.026.838,90	324.095.181,53	417.695.640,10	351.691.490,32	381.681.073,96
	valeur ajusté	340.632.817,29	341.570.089,43	342.507.361,57	343.444.633,70	344.381.905,84	345.319.177,98	346.256.450,11	347.193.722,25	348.130.994,38	349.068.266,52	350.005.538,66	350.942.810,79
	trend	1,04	0,91	1,04	1,04	0,98	0,81	1,02	0,82	0,93	1,20	1,00	1,09
2019	valeur observé	356.425.086,04	377.000.822,55	343.328.469,96	416.847.403,28	340.195.452,93	326.509.052,23	393.246.552,32	319.355.291,60	365.295.251,40	402.156.697,96	379.524.857,85	303.391.320,71
	valeur ajusté	351.880.082,93	352.817.355,07	353.754.627,20	354.691.899,34	355.629.171,47	356.566.443,61	357.503.715,75	358.440.987,88	359.378.260,02	360.315.532,15	361.252.804,29	362.190.076,43
	trend	1,01	1,07	0,97	1,18	0,96	0,92	1,10	0,89	1,02	1,12	1,05	0,84
2020	valeur observé	363.624.515,32	454.004.563,32	451.021.058,44	298.026.831,73	263.366.996,60	390.797.180,24	409.051.038,92	337.550.025,77	340.763.948,57	345.964.233,21	377.457.096,88	389.727.592,74
	valeur ajusté	363.127.348,56	364.064.620,70	365.001.892,84	365.939.164,97	366.876.437,11	367.813.709,24	368.750.981,38	369.688.253,52	370.625.525,65	371.562.797,79	372.500.069,93	373.437.342,06
	trend	1,001369	1,247044	1,24	0,81	0,72	1,06	1,11	0,91	0,92	0,93	1,01	1,04
total des trend		3,054971	3,222964	3,245126	3,025931	2,658318	2,789872	3,226321	2,627848	2,866851	3,243831	3,068704	2,968868
CSNR		1,018324	1,074321	1,081709	1,008644	0,886106	0,929957	1,075440	0,875949	0,955617	1,081277	1,022901	0,989623
CSR		1,018335	1,074333	1,081721	1,008655	0,886116	0,929968	1,075452	0,875959	0,955628	1,081289	1,022913	0,989634

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°15 : tableau représentant le calcul des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2021.

MOIS	Estimateur a	xi	Estimateur b	Tendance	CS	Prévisions
janvier	937.272,14	37	339.695.545,16	374.374.614,20	1,02	381.238.659,90
fevrier	937.272,14	38	339.695.545,16	375.311.886,33	1,07	403.209.954,48
mars	937.272,14	39	339.695.545,16	376.249.158,47	1,08	406.996.444,87
avril	937.272,14	40	339.695.545,16	377.186.430,61	1,01	380.450.826,00
mai	937.272,14	41	339.695.545,16	378.123.702,74	0,89	335.061.335,72
juin	937.272,14	42	339.695.545,16	379.060.974,88	0,93	352.514.441,92
juillet	937.272,14	43	339.695.545,16	379.998.247,01	1,08	408.669.977,45
aout	937.272,14	44	339.695.545,16	380.935.519,15	0,88	333.683.882,24
septembre	937.272,14	45	339.695.545,16	381.872.791,29	0,96	364.928.186,18
octobre	937.272,14	46	339.695.545,16	382.810.063,42	1,08	413.928.261,78
novembre	937.272,14	47	339.695.545,16	383.747.335,56	1,02	392.539.986,14
decembre	937.272,14	48	339.695.545,16	384.684.607,70	0,99	380.696.775,02

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 2021 pour les caisses américaine nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représenté dans le tableau suivant :

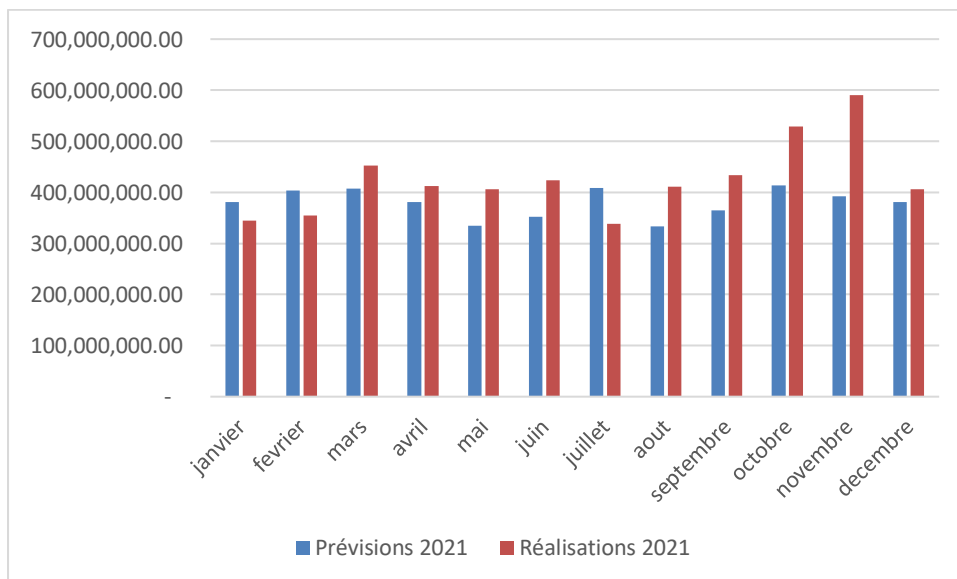
Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N° 16: tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2021.

Mois	Prévisions 2021	Réalisations 2021	Taux de réalisation
janvier	381.238.659,90	344.971.900,62	90,49%
fevrier	403.209.954,48	354.079.176,56	87,82%
mars	406.996.444,87	452.840.130,76	111,26%
avril	380.450.826,00	412.175.967,42	108,34%
mai	335.061.335,72	406.391.606,26	121,29%
juin	352.514.441,92	423.249.929,43	120,07%
juillet	408.669.977,45	338.599.439,90	82,85%
aout	333.683.882,24	411.396.801,11	123,29%
septembre	364.928.186,18	433.735.597,52	118,86%
octobre	413.928.261,78	528.388.099,70	127,65%
novembre	392.539.986,14	590.228.362,36	150,36%
decembre	380.696.775,02	405.580.625,86	106,54%
total	4.553.918.731,70	5.101.637.637,49	112,03%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Figure N°04: représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les caisses américaines de l'année 2021



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

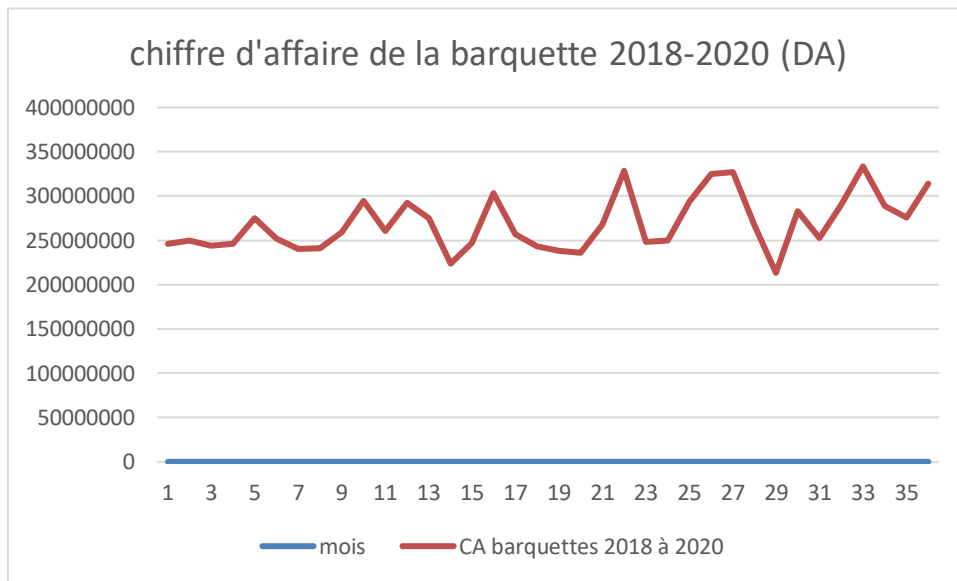
Commentaire :

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions globales pour l'année 2021 égale à 112,03%, cependant les quantités vendues sont plus importantes que les prévisions.

4-2-Les caisses à forme découper (barquettes):

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueillie auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille des produits en question que nous présentant dans les annexes (N° : 01, 02, et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons put produire le graphe suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernière années (2018 jusqu'à 2020).

Figure N°05: l'évolution des ventes des caisses à forme découper de 2018 à 2020 (DA)



Source: préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-2-1-Détermination de la fonction des moindres carrés :

Pour calculer les estimateurs a et b de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°17: les calculs pour déterminer les estimateurs a et b

année	mois(xi)	CA (yi)	xi ²	xi*yi	xi-x	yi-ȳ	(xi-x)(yi-ȳ)	(xi-x) ²
2018	1	246.378.484,83	1	246.378.484,83	-17,5	-13.776.190,45	241.083.332,80	306,25
	2	249.571.967,72	4	499.143.935,44	-16,5	-10.582.707,56	174.614.674,70	272,25
	3	243.711.798,26	9	731.135.394,77	-15,5	-16.442.877,02	254.864.593,77	240,25
	4	245.793.074,81	16	983.172.299,23	-14,5	-14.361.600,47	208.243.206,78	210,25
	5	274.682.725,09	25	1.373.413.625,43	-13,5	14.528.049,81	-196.128.672,44	182,25
	6	251.695.955,25	36	1.510.175.731,50	-12,5	-8.458.720,03	105.734.000,32	156,25
	7	240.361.874,28	49	1.682.533.119,96	-11,5	-19.792.801,00	227.617.211,45	132,25
	8	240.688.498,65	64	1.925.507.989,20	-10,5	-19.466.176,63	204.394.854,57	110,25
	9	259.142.594,07	81	2.332.283.346,63	-9,5	-1.012.081,21	9.614.771,45	90,25
	10	294.387.336,19	100	2.943.873.361,92	-8,5	34.232.660,92	-290.977.617,79	72,25
	11	260.178.568,40	121	2.861.964.252,38	-7,5	23.893,12	-179.198,42	56,25
	12	292.041.574,93	144	3.504.498.899,18	-6,5	31.886.899,66	-207.264.847,77	42,25
2019	13	275.288.828,90	169	3.578.754.775,75	-5,5	15.134.153,63	-83.237.844,96	30,25
	14	223.830.746,17	196	3.133.630.446,41	-4,5	-36.323.929,10	163.457.680,97	20,25
	15	246.707.049,74	225	3.700.605.746,07	-3,5	-13.447.625,54	47.066.689,38	12,25
	16	303.161.934,97	256	4.850.590.959,55	-2,5	43.007.259,70	-107.518.149,24	6,25
	17	256.750.209,49	289	4.364.753.561,36	-1,5	-3.404.465,78	5.106.698,68	2,25
	18	242.911.396,93	324	4.372.405.144,67	-0,5	-17.243.278,35	8.621.639,17	0,25
	19	238.197.777,59	361	4.525.757.774,29	0,5	-21.956.897,68	-10.978.448,84	0,25
	20	236.237.268,83	400	4.724.745.376,68	1,5	-23.917.406,44	-35.876.109,66	2,25
	21	267.860.721,47	441	5.625.075.150,95	2,5	7.706.046,20	19.265.115,50	6,25
	22	328.241.064,63	484	7.221.303.421,86	3,5	68.086.389,35	238.302.362,74	12,25
	23	248.342.010,03	529	5.711.866.230,69	4,5	-11.812.665,25	-53.156.993,60	20,25
	24	249.771.799,18	576	5.994.523.180,22	5,5	-10.382.876,10	-57.105.818,55	30,25
2020	25	293.773.212,35	625	7.344.330.308,87	6,5	6.911.881,41	44.927.229,17	42,25
	26	324.873.431,18	676	8.446.709.210,60	7,5	35.184.807,61	263.886.057,09	56,25
	27	327.238.664,73	729	8.835.443.947,68	8,5	37.335.019,93	317.347.669,43	72,25
	28	267.720.822,75	784	7.496.183.037,05	9,5	-16.772.109,14	-159.335.036,81	90,25
	29	213.282.014,93	841	6.185.178.432,86	10,5	-66.261.934,43	-695.750.311,55	110,25
	30	282.675.537,17	900	8.480.266.115,11	11,5	-3.176.914,21	-36.534.513,43	132,25
	31	252.448.708,95	961	7.825.909.977,58	12,5	-30.655.848,95	-383.198.111,92	156,25
	32	290.397.670,73	1024	9.292.725.463,51	13,5	3.843.207,21	51.883.297,34	182,25
	33	333.382.841,02	1089	11.001.633.753,51	14,5	42.920.634,74	622.349.203,71	210,25
	34	288.880.989,66	1156	9.821.953.648,40	15,5	2.464.406,23	38.198.296,60	240,25
	35	275.805.833,20	1225	9.653.204.161,99	16,5	-9.422.099,64	-155.464.644,05	272,25
	36	314.116.627,78	1296	11.308.198.600,20	17,5	25.405.895,44	444.603.170,14	306,25
total	666	9.680.531.614,87	16206	184.089.828.866,32	0	0,00	1.218.475.436,72	3.885,00
	18,5	260.154.675,28	342,25					

Source: préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

on a l'équation de la droite: $y = a\bar{x} + b$

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

$$a = \frac{184089828866,32 - (36 * 18,5 * 260154675,28)}{16206 - (36 * 342,25)}$$

$$a = 2\,786\,825$$

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

$$b = 260\,154\,675,28 - 2\,786\,825(18,5)$$

$$b = 208\,598\,412,74$$

Donc l'équation de la tendance est $y = 2\,786\,825x + 208\,598\,412,74$

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

Pour calculer les tendances il faut remplacer X par les valeurs.

Exemple :

Pour calculer la valeur ajusté du mois de janvier 2021, on va replacer x par 37 dans l'équation trouver précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$Y' = 2\,786\,825(37) + 208\,598\,412,74$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustés regroupés dans le tableau suivant

Tableau N°18 : tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les caisses à découper :

année	estimateur a	xi	estimateur b	tendance
janvier	2.786.825,00	37	208.598.412,74	311.710.937,81
fevrier	2.786.825,00	38	208.598.412,74	314.497.762,81
mars	2.786.825,00	39	208.598.412,74	317.284.587,82
avril	2.786.825,00	40	208.598.412,74	320.071.412,82
mai	2.786.825,00	41	208.598.412,74	322.858.237,82
juin	2.786.825,00	42	208.598.412,74	325.645.062,82
juillet	2.786.825,00	43	208.598.412,74	328.431.887,82
aout	2.786.825,00	44	208.598.412,74	331.218.712,83
septembre	2.786.825,00	45	208.598.412,74	334.005.537,83
octobre	2.786.825,00	46	208.598.412,74	336.792.362,83
novembre	2.786.825,00	47	208.598.412,74	339.579.187,83
decembre	2.786.825,00	48	208.598.412,74	342.366.012,84

Source : préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-2-2-Calcul des coefficients saisonniers :

A l'aide de l'équation précédente, nous avons calculé les valeurs ajustés des mois des années 2018,2019, et 2020 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observé et la valeur ajusté, et par la suite nous prenons pour chaque mois le trend moyen qui sera considère comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé le coefficient saisonnier de la façon suivante :

Les coefficients saisonniers rectifiés : $\frac{CSNR \times 12}{TCSNR}$

CSNR : coefficient saisonnier non rectifié

TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifié

CSR : coefficient saisonnier rectifié

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2018,2019, et 2020, nous allons utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de X par 1 jusqu'à 36.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers regroupés dans le tableau suivants :

Tableau N°19 : tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020

mois	estimateur a	xi	estimateurb	tendance
1	2.786.825,00	1	208.598.412,74	211.385.237,74
2	2.786.825,00	2	208.598.412,74	214.172.062,74
3	2.786.825,00	3	208.598.412,74	216.958.887,74
4	2.786.825,00	4	208.598.412,74	219.745.712,75
5	2.786.825,00	5	208.598.412,74	222.532.537,75
6	2.786.825,00	6	208.598.412,74	225.319.362,75
7	2.786.825,00	7	208.598.412,74	228.106.187,75
8	2.786.825,00	8	208.598.412,74	230.893.012,75
9	2.786.825,00	9	208.598.412,74	233.679.837,76
10	2.786.825,00	10	208.598.412,74	236.466.662,76
11	2.786.825,00	11	208.598.412,74	239.253.487,76
12	2.786.825,00	12	208.598.412,74	242.040.312,76
13	2.786.825,00	13	208.598.412,74	244.827.137,76
14	2.786.825,00	14	208.598.412,74	247.613.962,77
15	2.786.825,00	15	208.598.412,74	250.400.787,77
16	2.786.825,00	16	208.598.412,74	253.187.612,77
17	2.786.825,00	17	208.598.412,74	255.974.437,77
18	2.786.825,00	18	208.598.412,74	258.761.262,77
19	2.786.825,00	19	208.598.412,74	261.548.087,78
20	2.786.825,00	20	208.598.412,74	264.334.912,78
21	2.786.825,00	21	208.598.412,74	267.121.737,78
22	2.786.825,00	22	208.598.412,74	269.908.562,78
23	2.786.825,00	23	208.598.412,74	272.695.387,78
24	2.786.825,00	24	208.598.412,74	275.482.212,79
25	2.786.825,00	25	208.598.412,74	278.269.037,79
26	2.786.825,00	26	208.598.412,74	281.055.862,79
27	2.786.825,00	27	208.598.412,74	283.842.687,79
28	2.786.825,00	28	208.598.412,74	286.629.512,79
29	2.786.825,00	29	208.598.412,74	289.416.337,80
30	2.786.825,00	30	208.598.412,74	292.203.162,80
31	2.786.825,00	31	208.598.412,74	294.989.987,80
32	2.786.825,00	32	208.598.412,74	297.776.812,80
33	2.786.825,00	33	208.598.412,74	300.563.637,80
34	2.786.825,00	34	208.598.412,74	303.350.462,81
35	2.786.825,00	35	208.598.412,74	306.137.287,81
36	2.786.825,00	36	208.598.412,74	308.924.112,81

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-2-3-Calcul des prévisions :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

Nous avons calculé les prévisions de l'année 2021 en multipliant chaque mois avec son coefficient correspondant, le tableau suivant représente ces calculs :

Tableau N°20 : tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020

année	désignation	janvier	fevrier	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	decembre	
2018	valeur observé	246.378.484,83	249.571.967,72	243.711.798,26	245.793.074,81	274.682.725,09	251.695.955,25	240.361.874,28	240.688.498,65	259.142.594,07	294.387.336,19	260.178.568,40	292.041.574,93	
	valeur ajusté	211.385.237,74	214.172.062,74	216.958.887,74	219.745.712,75	222.532.537,75	225.319.362,75	228.106.187,75	230.893.012,75	233.679.837,76	236.466.662,76	239.253.487,76	242.040.312,76	
	trend	1,17	1,17	1,12	1,12	1,23	1,12	1,05	1,04	1,11	1,24	1,09	1,21	
2019	valeur observé	275.288.828,90	223.830.746,17	246.707.049,74	303.161.934,97	256.750.209,49	242.911.396,93	238.197.777,59	236.237.268,83	267.860.721,47	328.241.064,63	248.342.010,03	249.771.799,18	
	valeur ajusté	244.827.137,76	247.613.962,77	250.400.787,77	253.187.612,77	255.974.437,77	258.761.262,77	261.548.087,78	264.334.912,78	267.121.737,78	269.908.562,78	272.695.387,78	275.482.212,79	
	trend	1,12	0,90	0,99	1,20	1,00	0,94	0,91	0,89	1,00	1,22	0,91	0,91	
2020	valeur observé	293.773.212,35	324.873.431,18	327.238.664,73	267.720.822,75	213.282.014,93	282.675.537,17	252.448.708,95	290.397.670,73	333.382.841,02	288.880.989,66	275.805.833,20	314.116.627,78	
	valeur ajusté	278.269.037,79	281.055.862,79	283.842.687,79	286.629.512,79	289.416.337,80	292.203.162,80	294.989.987,80	297.776.812,80	300.563.637,80	303.350.462,81	306.137.287,81	308.924.112,81	
	trend	1,06	1,16	1,15	0,93	0,74	0,97	0,86	0,98	1,11	0,95	0,90	1,02	
total des trend		3,345680	3,225141	3,261445	3,249946	2,974318	3,023204	2,820238	2,911348	3,220923	3,413363	2,899076	3,130062	
CSNR		1,115227	1,075047	1,087148	1,083315	0,991439	1,007735	0,940079	0,970449	1,073641	1,137788	0,966359	1,043354	12,49
CSR		1,071339	1,032741	1,044366	1,040684	0,952423	0,968077	0,903084	0,932259	1,031390	1,093012	0,928329	1,002295	

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°21 : tableau représentant le calcul des prévisions pour les caisses à découper pour l'année 2021.

MOIS	Estimateur a	xi	Estimateur b	Tendance	CS	Prévisions
janvier	2.786.825,00	37	208.598.412,74	311.710.937,81	1,07	333.948.160,59
fevrier	2.786.825,00	38	208.598.412,74	314.497.762,81	1,03	324.794.642,28
mars	2.786.825,00	39	208.598.412,74	317.284.587,82	1,04	331.361.150,26
avril	2.786.825,00	40	208.598.412,74	320.071.412,82	1,04	333.093.042,80
mai	2.786.825,00	41	208.598.412,74	322.858.237,82	0,95	307.497.652,31
juin	2.786.825,00	42	208.598.412,74	325.645.062,82	0,97	315.249.604,99
juillet	2.786.825,00	43	208.598.412,74	328.431.887,82	0,90	296.601.721,72
août	2.786.825,00	44	208.598.412,74	331.218.712,83	0,93	308.781.704,46
septembre	2.786.825,00	45	208.598.412,74	334.005.537,83	1,03	344.489.972,81
octobre	2.786.825,00	46	208.598.412,74	336.792.362,83	1,09	368.118.188,67
novembre	2.786.825,00	47	208.598.412,74	339.579.187,83	0,93	315.241.375,36
decembre	2.786.825,00	48	208.598.412,74	342.366.012,84	1,00	343.151.709,59

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 2021 pour les caisse à découper nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représenté dans le tableau suivant :

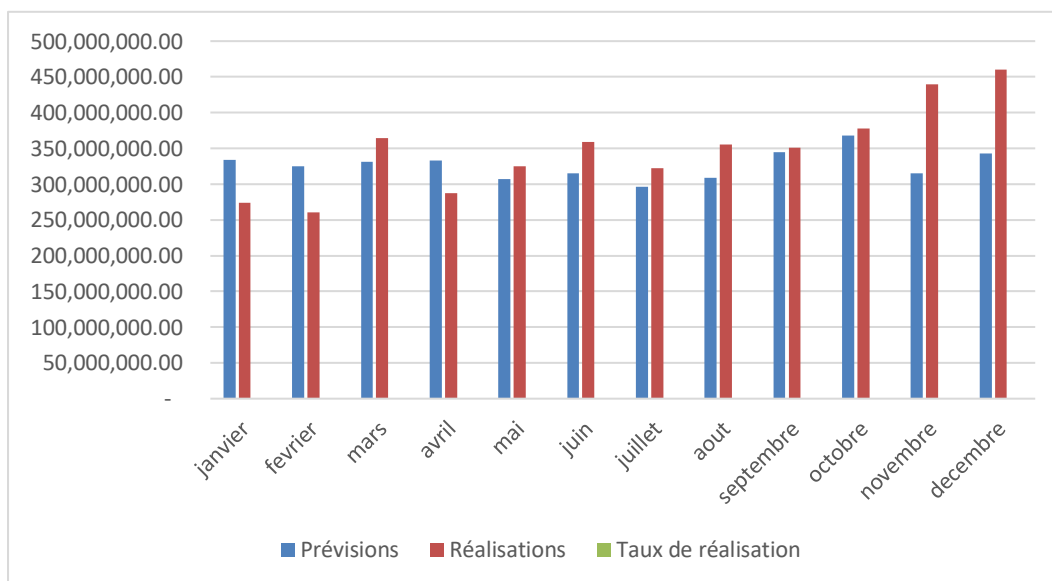
Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°22 : tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les caisses à découper pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2020.

Mois	Prévisions	Réalisations	Taux de réalisation
janvier	333.948.160,59	274.191.999,50	82%
fevrier	324.794.642,28	260.742.936,28	80%
mars	331.361.150,26	364.727.365,31	110%
avril	333.093.042,80	287.290.430,71	86%
mai	307.497.652,31	324.556.044,16	106%
juin	315.249.604,99	358.921.745,80	114%
juillet	296.601.721,72	322.537.773,74	109%
aout	308.781.704,46	355.433.128,12	115%
septembre	344.489.972,81	350.508.734,95	102%
octobre	368.118.188,67	377.776.403,11	103%
novembre	315.241.375,36	439.944.624,52	140%
decembre	343.151.709,59	460.350.300,13	134%
total	3.922.328.925,85	4.176.981.486,34	106%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Figure N°06 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les caisses à découper de l'année 2021



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire :

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions globales pour l'année 2021 égale à 106%, cependant les quantités vendues réellement sont plus importante que les prévisions.

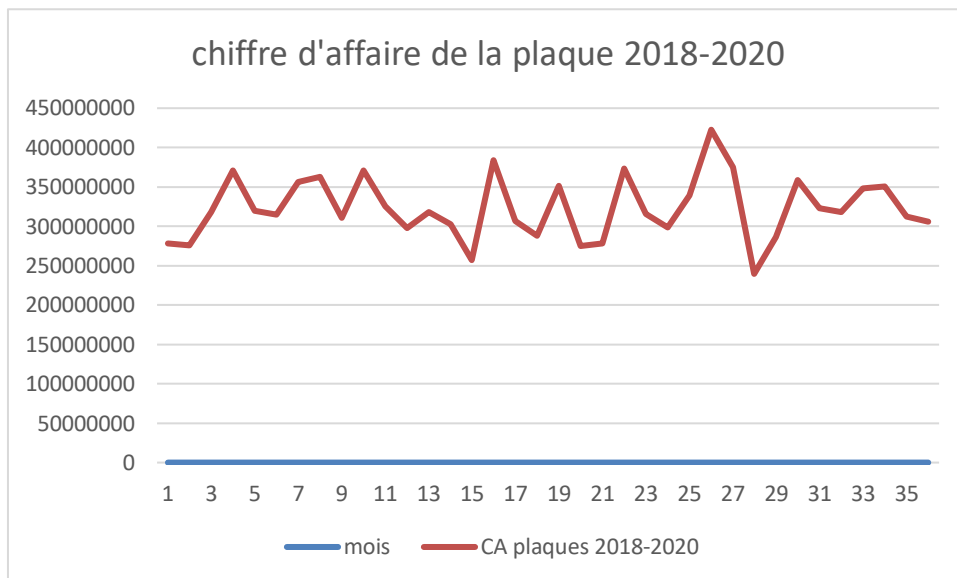
4-3-Les plaques :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueillie auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille des produits en question que nous présentant dans les annexes (N° : 01, 02, et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons put produire le graphe suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernière années (2018 jusqu'à 2020).

Figure N°07: l'évolution des ventes des plaques de 2018 à 2020 (DA)



Source: préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-3-1-Détermination de la fonction des moindres carrés :

Pour calculer les estimateurs a et b de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°23 : les calculs pour déterminer les estimateurs a et b

Année	Mois(xi)	CA(yi)	xi ²	xi*yi	xi- \bar{x}	yi- \bar{y}	(xi- \bar{x})(yi- \bar{y})	(xi- \bar{x}) ²
2018	1,00	278.116.619,00	1,00	278.116.619,00	-17,50	-44.888.805,48	785.554.095,88	306,25
	2,00	275.829.955,00	4,00	551.659.910,00	-16,50	-47.175.469,48	778.395.246,40	272,25
	3,00	317.861.236,00	9,00	953.583.708,00	-15,50	-5.144.188,48	79.734.921,42	240,25
	4,00	370.819.484,00	16,00	1.483.277.936,00	-14,50	47.814.059,52	-693.303.863,06	210,25
	5,00	319.467.397,00	25,00	1.597.336.985,00	-13,50	-3.538.027,48	47.763.370,96	182,25
	6,00	314.856.954,00	36,00	1.889.141.724,00	-12,50	-8.148.470,48	101.855.880,98	156,25
	7,00	356.287.698,00	49,00	2.494.013.886,00	-11,50	33.282.273,52	-382.746.145,49	132,25
	8,00	362.521.417,00	64,00	2.900.171.336,00	-10,50	39.515.992,52	-414.917.921,47	110,25
	9,00	310.840.675,00	81,00	2.797.566.075,00	-9,50	-12.164.749,48	115.565.120,05	90,25
	10,00	370.767.354,00	100,00	3.707.673.540,00	-8,50	47.761.929,52	-405.976.400,93	72,25
	11,00	325.346.959,00	121,00	3.578.816.549,00	-7,50	2.341.534,52	-17.561.508,91	56,25
	12,00	297.487.721,00	144,00	3.569.852.652,00	-6,50	-25.517.703,48	165.865.072,61	42,25
2019	13,00	317.948.538,61	169,00	4.133.331.001,96	-5,50	-5.056.885,87	27.812.872,27	30,25
	14,00	302.279.553,85	196,00	4.231.913.753,84	-4,50	-20.725.870,63	93.266.417,85	20,25
	15,00	256.860.889,58	225,00	3.852.913.343,76	-3,50	-66.144.534,89	231.505.872,13	12,25
	16,00	384.199.376,12	256,00	6.147.190.017,98	-2,50	61.193.951,65	-152.984.879,11	6,25
	17,00	306.721.272,25	289,00	5.214.261.628,18	-1,50	-16.284.152,23	24.426.228,35	2,25
	18,00	288.213.505,77	324,00	5.187.843.103,86	-0,50	-34.791.918,71	17.395.959,35	0,25
	19,00	351.331.480,88	361,00	6.675.298.136,80	0,50	28.326.056,41	14.163.028,20	0,25
	20,00	275.371.269,11	400,00	5.507.425.382,28	1,50	-47.634.155,36	-71.451.233,05	2,25
	21,00	278.414.687,25	441,00	5.846.708.432,25	2,50	-44.590.737,23	-111.476.843,07	6,25
	22,00	372.978.680,85	484,00	8.205.530.978,70	3,50	49.973.256,37	174.906.397,30	12,25
	23,00	315.585.743,58	529,00	7.258.472.102,34	4,50	-7.419.680,90	-33.388.564,04	20,25
	24,00	298.270.532,02	576,00	7.158.492.768,53	5,50	-24.734.892,46	-136.041.908,51	30,25
2020	25,00	338.838.262,03	625,00	8.470.956.550,65	6,50	15.832.837,55	102.913.444,06	42,25
	26,00	422.660.610,37	676,00	10.989.175.869,67	7,50	99.655.185,89	747.413.894,20	56,25
	27,00	375.007.997,63	729,00	10.125.215.935,96	8,50	52.002.573,15	442.021.871,77	72,25
	28,00	239.598.322,77	784,00	6.708.753.037,69	9,50	-83.407.101,70	-792.367.466,19	90,25
	29,00	286.667.089,80	841,00	8.313.345.604,11	10,50	-36.338.334,68	-381.552.514,16	110,25
	30,00	358.744.115,14	900,00	10.762.323.454,28	11,50	35.738.690,66	410.994.942,63	132,25
	31,00	323.115.136,52	961,00	10.016.569.231,98	12,50	109.712,04	1.371.400,46	156,25
	32,00	318.397.330,83	1.024,00	10.188.714.586,41	13,50	-4.608.093,65	-62.209.264,32	182,25
	33,00	347.926.679,89	1.089,00	11.481.580.436,44	14,50	24.921.255,41	361.358.203,49	210,25
	34,00	350.944.884,19	1.156,00	11.932.126.062,57	15,50	27.939.459,71	433.061.625,57	240,25
	35,00	312.320.490,62	1.225,00	10.931.217.171,80	16,50	-10.684.933,86	-176.301.408,62	272,25
	36,00	305.595.362,56	1.296,00	11.001.433.052,25	17,50	-17.410.061,92	-304.676.083,53	306,25
Total	666,00	11.628.195.281,23	16.206,00	216.142.002.564,29	0,00	0,00	1.020.389.861,46	3.885,00
	18,50	323.005.424,48						

Source: préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

on a l'équation de la droite: $y = a\bar{x} + b$

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

$$a = \frac{216.142.002.564,29 - (36 * 18,5 * 323005424,48)}{16206 - (36 * (18,5^2))}$$

$$a = 262\,648,61$$

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

$$b = 323\,005\,424,48 - 262\,648,61 * 18,5$$

$$b = 318\,146\,425,14$$

Donc l'équation de la tendance est $y = 262\,648,61 X + 318\,146\,425,14$

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

Pour calculer les tendances il faut remplacer X par les valeurs.

Exemple :

Pour calculer la valeur ajusté du mois de janvier 2021, on va remplacer x par 37 dans l'équation trouver précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$Y' = 262\,648,61 (37) + 318\,146\,425,14$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustés regroupés dans le tableau suivant

Tableau N°24 : tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les plaques :

année	estimateur a	xi	estimateur b	tendance
janvier	262.648,61	37	318.146.425,14	327.864.423,82
fevrier	262.648,61	38	318.146.425,14	328.127.072,43
mars	262.648,61	39	318.146.425,14	328.389.721,05
avril	262.648,61	40	318.146.425,14	328.652.369,66
mai	262.648,61	41	318.146.425,14	328.915.018,27
juin	262.648,61	42	318.146.425,14	329.177.666,88
juillet	262.648,61	43	318.146.425,14	329.440.315,50
aout	262.648,61	44	318.146.425,14	329.702.964,11
septembre	262.648,61	45	318.146.425,14	329.965.612,72
octobre	262.648,61	46	318.146.425,14	330.228.261,34
novembre	262.648,61	47	318.146.425,14	330.490.909,95
decembre	262.648,61	48	318.146.425,14	330.753.558,56

Source : préparer par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-3-2-Calcul des coefficients saisonniers :

A l'aide de l'équation précédente, nous avons calculé les valeurs ajustés des mois des années 2018,2019, et 2020 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observé et la valeur ajusté,

Et par la suite nous prenons pour chaque mois le trend moyen qui sera considère comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé le coefficient saisonnier de la façon suivante :

Les coefficients saisonniers rectifiés : $\frac{CSNR \times 12}{TCSNR}$

CSNR : coefficient saisonnier non rectifié

TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifié

CSR : coefficient saisonnier rectifié

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2018,2019, et 2020, nous allons utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de X par 1 jusqu'à 36.

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Nous avons calculé les coefficients saisonniers regroupés dans le tableau suivants :

Tableau N°25 : tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020.

mois	estimateur a	xi	estimateurb	tendance
1	262.648,61	1	318.146.425,14	318.409.073,75
2	262.648,61	2	318.146.425,14	318.671.722,36
3	262.648,61	3	318.146.425,14	318.934.370,98
4	262.648,61	4	318.146.425,14	319.197.019,59
5	262.648,61	5	318.146.425,14	319.459.668,20
6	262.648,61	6	318.146.425,14	319.722.316,82
7	262.648,61	7	318.146.425,14	319.984.965,43
8	262.648,61	8	318.146.425,14	320.247.614,04
9	262.648,61	9	318.146.425,14	320.510.262,66
10	262.648,61	10	318.146.425,14	320.772.911,27
11	262.648,61	11	318.146.425,14	321.035.559,88
12	262.648,61	12	318.146.425,14	321.298.208,49
13	262.648,61	13	318.146.425,14	321.560.857,11
14	262.648,61	14	318.146.425,14	321.823.505,72
15	262.648,61	15	318.146.425,14	322.086.154,33
16	262.648,61	16	318.146.425,14	322.348.802,95
17	262.648,61	17	318.146.425,14	322.611.451,56
18	262.648,61	18	318.146.425,14	322.874.100,17
19	262.648,61	19	318.146.425,14	323.136.748,79
20	262.648,61	20	318.146.425,14	323.399.397,40
21	262.648,61	21	318.146.425,14	323.662.046,01
22	262.648,61	22	318.146.425,14	323.924.694,62
23	262.648,61	23	318.146.425,14	324.187.343,24
24	262.648,61	24	318.146.425,14	324.449.991,85
25	262.648,61	25	318.146.425,14	324.712.640,46
26	262.648,61	26	318.146.425,14	324.975.289,08
27	262.648,61	27	318.146.425,14	325.237.937,69
28	262.648,61	28	318.146.425,14	325.500.586,30
29	262.648,61	29	318.146.425,14	325.763.234,92
30	262.648,61	30	318.146.425,14	326.025.883,53
31	262.648,61	31	318.146.425,14	326.288.532,14
32	262.648,61	32	318.146.425,14	326.551.180,75
33	262.648,61	33	318.146.425,14	326.813.829,37
34	262.648,61	34	318.146.425,14	327.076.477,98
35	262.648,61	35	318.146.425,14	327.339.126,59
36	262.648,61	36	318.146.425,14	327.601.775,21

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

4-3-3-Calcul des prévisions :

Nous avons calculé les prévisions de l'année 2021 en multipliant chaque mois avec son coefficient correspondant, le tableau suivant représente ces calculs :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°26 : tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020

année	désignation	janvier	fevrier	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	decembre	
2018	valeur observé	278.116.619,00	275.829.955,00	317.861.236,00	370.819.484,00	319.467.397,00	314.856.954,00	356.287.698,00	362.521.417,00	310.840.675,00	370.767.354,00	325.346.959,00	297.487.721,00	
	valeur ajusté	318.409.073,75	318.671.722,36	318.934.370,98	319.197.019,59	319.459.668,20	319.722.316,82	319.984.965,43	320.247.614,04	320.510.262,66	320.772.911,27	321.035.559,88	321.298.208,49	
	trend	0,87	0,87	1,00	1,16	1,00	0,98	1,11	1,13	0,97	1,16	1,01	0,93	
2019	valeur observé	317.948.538,61	302.279.553,85	256.860.889,58	384.199.376,12	306.721.272,25	288.213.505,77	351.331.480,88	275.371.269,11	278.414.687,25	372.978.680,85	315.585.743,58	298.270.532,02	
	valeur ajusté	321.560.857,11	321.823.505,72	322.086.154,33	322.348.802,95	322.611.451,56	322.874.100,17	323.136.748,79	323.399.397,40	323.662.046,01	323.924.694,62	324.187.343,24	324.449.991,85	
	trend	0,99	0,94	0,80	1,19	0,95	0,89	1,09	0,85	0,86	1,15	0,97	0,92	
2020	valeur observé	338.838.262,03	422.660.610,37	375.007.997,63	239.598.322,77	286.667.089,80	358.744.115,14	323.115.136,52	318.397.330,83	347.926.679,89	350.944.884,19	312.320.490,62	305.595.362,56	
	valeur ajusté	324.712.640,46	324.975.289,08	325.237.937,69	325.500.586,30	325.763.234,92	326.025.883,53	326.288.532,14	326.551.180,75	326.813.829,37	327.076.477,98	327.339.126,59	327.601.775,21	
	trend	1,04	1,30	1,15	0,74	0,88	1,10	0,99	0,98	1,06	1,07	0,95	0,93	
total des trend		2,9057252	3,1054257	2,9471531	3,0896925	2,8307554	2,9777871	3,1909789	2,9585236	2,8946346	3,3802676	2,9410159	2,7780299	35,9999894
CSNR		0,9685751	1,0351419	0,9823844	1,0298975	0,9435851	0,9925957	1,0636596	0,9861745	0,9648782	1,1267559	0,9803386	0,9260100	11,9999965
CSR		0,9685753	1,0351422	0,9823847	1,0298978	0,9435854	0,9925960	1,0636599	0,9861748	0,9648785	1,1267562	0,9803389	0,9260102	

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°27 : tableau représentant le calcul des prévisions pour les plaques pour l'année 2021

MOIS	Estimateur a	xi	Estimateur b	Tendance	CS	Prévisions
janvier	262648,613	37	318146425,1	327864423,8	0,968575	317561396,3
fevrier	262648,613	38	318146425,1	328127072,4	1,035142	339658184,5
mars	262648,613	39	318146425,1	328389721	0,982385	322605024,7
avril	262648,613	40	318146425,1	328652369,7	1,029898	338478357,7
mai	262648,613	41	318146425,1	328915018,3	0,943585	310359408
juin	262648,613	42	318146425,1	329177666,9	0,992596	326740428,6
juillet	262648,613	43	318146425,1	329440315,5	1,063660	350412467,4
août	262648,613	44	318146425,1	329702964,1	0,986175	325144767,3
septembre	262648,613	45	318146425,1	329965612,7	0,964878	318376715,9
octobre	262648,613	46	318146425,1	330228261,3	1,126756	372086738,3
novembre	262648,613	47	318146425,1	330490909,9	0,980339	323993101,6
decembre	262648,613	48	318146425,1	330753558,6	0,926010	306281177,7

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 2021 pour les plaques nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations qui sont représenté dans le tableau suivant :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

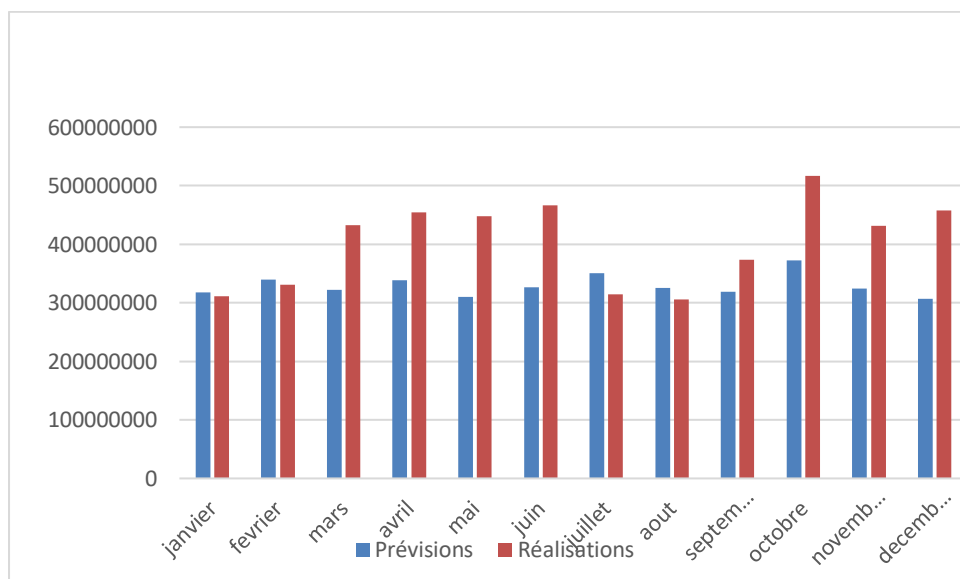
Générale emballage

Tableau N°28 : tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2020.

Mois	Prévisions	Réalisations	Taux de réalisation
janvier	317561396,3	311107165	98%
fevrier	339658184,5	330416412	97%
mars	322605024,7	432946550	134%
avril	338478357,7	454415843	134%
mai	310359408	448027357	144%
juin	326740428,6	466431041	143%
juillet	350412467,4	314733365	90%
aout	325144767,3	305764309	94%
septembre	318376715,9	373863429	117%
octobre	372086738,3	516972337	139%
novembre	323993101,6	431121242	133%
decembre	306281177,7	457413452	149%
total	3951697768	4843212502	123%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Figure N°08 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les plaques de l'année 2021



Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire :

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions globales pour l'année 2021 égale à 123%, cependant les quantités vendues réellement sont plus importantes que les prévisions.

5-La budgétisation :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale 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 prévisionnel définis par l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE », le tableau suivant représente le budget des ventes et les réalisations du mois de janvier 2021 des trois familles de produits : plaques, caisses, et barquettes.

Tableau N°29 : Le budget des vents et les réalisations du mois de janvier 2021 en (tonne) et en (DA) :

	REALISATION2021			PREVISION 2021		
	QT	PU	CA	QT	PU	CA
PLAQUE	3.013	103245,11	311107165,3	2.524	132.299	333948160,6
CAISSE	2.858	120.688	344.971.901	2.732	139.559	381.238.659,90
BARQUETTE	2.318	118.303	274191999,5	2.873	110.520	317561396,3
TOTAL	8.189	342.236	930271065,5	8.129	382.377	1032748217

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Ce budget des ventes doit être 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 "Général Emballage" :

L'entreprise « GENERAL 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 nécessaire afin d'atteindre ces objectifs. Pour donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes. L'analyse sera portée sur les trois familles de produits : les plaques, les caisses, et les barquettes.

6-1-Écart 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.

$E/CAN = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire budgété}$

$$= 930\,271\,065,5 - 1\,032\,748\,217$$

$$= -102\,477\,151,3$$

Commentaire :

Selon le calcul ci-dessus, nous constatons que la réalisation des écarts sur chiffre d'affaire est défavorable car le chiffre d'affaire réel est inférieur au chiffre d'affaire budgété. Pour

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

approfondir notre contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposant l'écart global en sous écarts, le premier c'est l'écart sur prix, et le deuxième c'est l'écart sur quantité.

- $E/prix = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) \times \text{quantité réelle}$
 $= (342\,236 - 382\,377) \times 8\,189$
 $= -328\,729\,278,58$

Commentaire :

La décomposition d'écart sur prix, nous a permis de constater que cet écart est défavorable pour toutes les familles des produits.

- $E/quantité = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgété}) \times \text{prix budgété}$
 $= (8\,189 - 8\,129) \times 382\,377$
 $= 22\,974\,835,64$

Commentaire :

Nous constatons un écart favorable pour toutes les familles des produits d'un montant de 22 974 835,64

6-2-Écart sur chiffre d'affaire des trois produits :

Tableau N°30 : calcul des écarts sur chiffre d'affaire des trois produits

	REALISATION2021			PREVISION 2021			ECART GLOBAL
	QT	PU	CA	QT	PU	CA	
PLAQUE	3.013	103245,11	311107165,3	2.524	132.299	333948160,6	(22.840.995)
CAISSE	2.858	120.688	344.971.901	2.732	139.559	381.238.659,90	(36.266.759)
BARQUETTE	2.318	118.303	274191999,5	2.873	110.520	317561396,3	(43.369.397)
TOTAL	8.189	342.236	930271065,5	8.129	382.377	1032748217	(102.477.151)

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire :

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons que les familles des trois produits ont réalisé des écarts sur chiffre d'affaire défavorable car le chiffre d'affaire réel est inférieur au chiffre d'affaire budgété. Pour approfondir notre contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposant l'écart global en sous écarts, le premier c'est l'écart sur prix, et le deuxième c'est l'écart sur quantité.

Tableau N°31 : calcul d'écart sur prix et quantité

janvier	plaque	caisse	barquette
E/prix	-87547709,16	-53938247,72	18039179,91
E/qté	64706713,92	17671488,44	-61408576,73
total	-22840995,24	-36266759,28	-43369396,82

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

6-2-1-Écart sur prix :

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

La décomposition des écarts sur prix, nous a permis de constater des écarts défavorable pour toutes les familles des produits plaque, et caisse pour les valeurs respective de (87 547 709,16), et (53 938 247,72) et un écart favorable pour le produit barquette d'une valeur de 18 039 179,91 cet écart est du a l'augmentation des prix de vente durant l'exercice de 2021.

6-2-2-Écart sur quantité :

Nous constatons un écart favorable pour les familles de produit plaque et caisse pour les valeurs respective de 64 706 713,92 et 17 671 488,44 et un écart défavorable pour le produit barquette d'une valeur de (61 408 576,73).

6-2-3-La comparaison entre les réalisations et les prévisions de 2021 :

Tableau N°32 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines :

Mois	Prévisions 2021	Réalisations 2021	Ecart	Taux de réalisation
janvier	381.238.659,90	344.971.900,62	-36.266.759,28	90,49%
fevrier	403.209.954,48	354.079.176,56	-49.130.777,92	87,82%
mars	406.996.444,87	452.840.130,76	45.843.685,88	111,26%
avril	380.450.826,00	412.175.967,42	31.725.141,42	108,34%
mai	335.061.335,72	406.391.606,26	71.330.270,54	121,29%
juin	352.514.441,92	423.249.929,43	70.735.487,51	120,07%
juillet	408.669.977,45	338.599.439,90	-70.070.537,54	82,85%
aout	333.683.882,24	411.396.801,11	77.712.918,86	123,29%
septembr	364.928.186,18	433.735.597,52	68.807.411,35	118,86%
octobre	413.928.261,78	528.388.099,70	114.459.837,92	127,65%
novembre	392.539.986,14	590.228.362,36	197.688.376,22	150,36%
decembre	380.696.775,02	405.580.625,86	24.883.850,84	106,54%
total	4.553.918.731,70	5.101.637.637,49	547.718.905,79	112,03%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

Tableau N°33 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les barquettes :

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation
janvier	333.948.160,59	274.191.999,50	-59756161,08	82%
fevrier	324.794.642,28	260.742.936,28	-64051706,01	80%
mars	331.361.150,26	364.727.365,31	33366215,05	110%
avril	333.093.042,80	287.290.430,71	-45802612,08	86%
mai	307.497.652,31	324.556.044,16	17058391,85	106%
juin	315.249.604,99	358.921.745,80	43672140,81	114%
juillet	296.601.721,72	322.537.773,74	25936052,02	109%
aout	308.781.704,46	355.433.128,12	46651423,66	115%
septembr	344.489.972,81	350.508.734,95	6018762,142	102%
octobre	368.118.188,67	377.776.403,11	9658214,443	103%
novembre	315.241.375,36	439.944.624,52	124703249,2	140%
decembre	343.151.709,59	460.350.300,13	117198590,5	134%
total	3.922.328.925,85	4.176.981.486,34	254652560,5	106%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Tableau N°34 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques :

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation
janvier	317561396,3	311107165,3	-6454230,985	98%
fevrier	339658184,5	330416412,2	-9241772,286	97%
mars	322605024,7	432946550,3	110341525,6	134%
avril	338478357,7	454415843,1	115937485,4	134%
mai	310359408	448027357,3	137667949,3	144%
juin	326740428,6	466431040,8	139690612,2	143%
juillet	350412467,4	314733364,5	-35679102,9	90%
aout	325144767,3	305764309,2	-19380458,05	94%
septembr	318376715,9	373863428,9	55486713,04	117%
octobre	372086738,3	516972336,6	144885598,3	139%
novembre	323993101,6	431121242	107128140,4	133%
decembre	306281177,7	457413451,9	151132274,2	149%
total	3951697768	4843212502	891514734,2	123%

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Commentaire :

On constate que les produits caisses, barquettes, et plaques sont en net amélioration, cela est du à l'évolution du niveau d'activité.

Section 03 : Analyse des ratios de performance

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Générale emballage

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°35 : Ratios de structure financière

Ratios	Formule	2018	2019	2020
R.de financement permanent	= capitaux permanant /actif immobilisé	1,70	1,99	1,93
R. D'autonomie financière	=capitaux propre/total des dettes	1,35	1,93	2,41
R. indépendance financière	=capitaux propre / capitaux permanant	0,88	0,95	0,89
R. d'endettement	=total des dettes/total actif	0,28	0,22	0,20
R. liquidité générale	=actif circulant/ DCT	10,16	4,30	5,33
R. liquidité réduite	=VR+VD/DCT	1,22	1,94	1,33

Source : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Interprétation :

- Le ratio de financement permanent est supérieur à 1 durant les deux derniers exercices, cela signifie que l'entreprise arrive à financer le fonds de roulement convenablement, et les actifs à long terme par les ressources stables.
- 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'indépendance financière est supérieure a 0.5 cela signifie que la structure des ressources stables de l'entreprise est équilibrée
- Le ratio d'endettement est inférieur à 0.5, ce qui indique que l'endettement de l'entreprise est faible.

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

- 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°36 : calcule des ratios de rentabilité

Ratios	Formule	2018	2019	2020
R.de rentabilité économique	= (RT opérationnel / total actif) 100	11%	14%	14%
R.de rentabilité financière	= (RT net/capitaux propre) 100	23%	27%	24%

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.
- Le ratio de rentabilité financière est supérieur à 10% il est satisfaisant

c. ratio de solvabilité

Tableau N°37: Ratio de solvabilité.

Ratios	Formule	2018	2019	2020
R. solvabilité générale	=Total actif /total des dettes	3,60	4,58	5,01

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

Dans ce chapitre, nous avons essayé d'appliquer une méthode de prévision sur les ventes des trois familles de produits (caisses américaines, caisse avec forme découper (barquettes), et les plaques) de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE** pour l'exercice 2021, puis nous avons traité le contrôle budgétaire en comparant les prévisions aux réalisations de 2021, cela dans le but de calculer les écarts. En fin, nous avons évalué les indicateurs de performances pour désigner un jugement et connaître le lien entre le système budgétaire et l'amélioration de

Chapitre3 : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale emballage

la performance de l'entreprise. Nous avons observé durant notre stage au sein de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE**, que la gestion budgétaire a amélioré les résultats de l'entreprise ce qui induit l'efficacité du système budgétaire.

Conclusion Générale

Conclusion Générale

Dans toute les entreprise, il est nécessaire d'instauré un système de contrôle de gestion qui va assurer sa pérennité car il constitue un moyen d'épanouissement et de protection par rapport à son environnement : concurrence et mondialisation de l'économie. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la réalisation de ses objectifs, parmi ces outils il y'a la gestion budgétaire.

Cette dernière (La Gestion Budgétaire) permet un contrôle performant de l'entreprise du fait qu'elle met en évidence un modèle cohérent qui ajuste et régule en permanence l'ensemble des actions des dirigeants. Ce processus de gestion permet d'apprécier le potentiel de réalisation de l'entreprise (compétences du personnel, technologies, organisation, etc.) et d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs.

La mise en pratique de toutes nos connaissances théorique pendant notre période de stage a sein de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE** à été bénéfique, car cela nous a permis de concevoir la convergence qui existe entre le savoir théorique et la pratique sur le terrain.

D'après notre stage nous avons mis en évidence l'importance de la mise en place de la fonction de contrôle de gestion et la gestion budgétaire dans l'entreprise, ainsi que le rôle et l'importance de son intégration dans le pilotage de ces derniers.

L'objectif principal de notre travail était de comprendre comment la gestion budgétaire peut-elle contribuer à améliorer la performance de l'entreprise.

De ce fait, nous avons effectué des recherches à travers divers documents pédagogiques et des documents internes du service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise « **GENARAL EMBALLAGE** » ou nous avons effectué notre stage.

La gestion budgétaire constitue un élément essentiel pour traduire les objectifs de la direction sous forme de budgets qui feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage des écarts budgétaires. Ces derniers mènent les responsables de l'entreprise à proposer des actions correctives après avoir analyser leurs causes dans le but de prendre des décisions pertinentes, ce qui assure la continuité et la maitrise de la gestion de l'entreprise. Ce constat confirme la première hypothèse de recherche.

A travers le contrôle que nous avons effectué au sein de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE**, nous avons constaté que la procédure budgétaire est bien respectée, et que le

Conclusion Générale

contrôle budgétaire occupe une place primordiale au sein de l'entreprise **GENARAL EMBALLAGE**, ce qui confirme notre deuxième hypothèse.

Le contrôle que nous avons effectué sur les différentes activités de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE** permet de conclure que les procédures budgétaires de l'entreprise sont assez bien respectées. De plus nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un moyen et un outil d'amélioration de la performance de l'entreprise. A cet effet, cette constatation nous a conduit bien évidemment à confirmer notre troisième hypothèse de recherche.

Pour conclure, notre thème étant « le rôle de la gestion budgétaire dans la performance d'une entreprise » est un sujet si vaste et très important, car la gestion budgétaire constitue une synthèse qui tire ses principaux concepts de disciplines de beaucoup plus abouties tel 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'outil pour la bonne gestion et un pilotage efficace de l'entreprise. C'est là qu'apparaît le rôle de la gestion budgétaire. Au final il existe une dépendance entre la gestion budgétaire et l'amélioration de l'entreprise.

Références Bibliographiques

Références et Bibliographies

A

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, 4e ED, Gualino paris, 2009.

B

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.

C

13. CULLMANN H., « La comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris.

D

14. Dantzig.G,origine of simplexe,,ACM press hist, etats unis,1990 .
15. Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
16. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, 2001.
17. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.
18. Doriath B, Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ,3eme édition Dunod, paris ,2007.
19. Doriath B, « le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{éd} Dunod, Paris, 2008.
20. Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001.

G

21. GAUTIER F.; PEZET A., «Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.

Références et Bibliographies

22. Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
23. Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris.
24. Gervais M, « contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris, 2000.
25. GRANDGUILLOT.B, GRANDGUILLOT. F, « L'essentiel de la comptabilité de gestion», GUALINO, 6èmeEdition, 2014.
26. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris 2000.

K

27. KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 1971

L

28. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
29. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, «contrôle de gestion», Berti, Paris, 2008.
30. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », Foucher, Paris, 2010/2011
31. Leclère. D « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, paris, 2006.
32. Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Geline, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980.
33. Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.
34. Lochard J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
35. LORINO P, « *méthodes et pratiques de la performance* », 3eme édition d'organisation, Paris, 2003.
36. LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986.

M

37. Machesny,, « économie d'entreprise », édition Eyrolles, Paris, 1991.
38. Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
39. MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002.

S

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

Références et Bibliographies

41. Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008.
42. Selmer. C, « *Contrôle de gestion* : toute la fonction financière », Dunod, Paris, 2006.
43. SILMER C., « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris, 1998.

Encyclopédie et dictionnaire

1. Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, 2000.

La liste des mémoires

1. BOUATBA meghnia et HANI lamia « le rôle de la gestion budgétaire dans la performance de l'entreprise CAS : GENERAL EMBALLAGE » option : comptabilité et audit, Université de Béjaia, 2019-2020
2. AZROU khalef et BERRANE adel « contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise CAS : GENERAL EMBALLAGE », option : Management des organisations Université de Béjaia, 2017.
3. TAFATTE A « impact de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise », option : comptabilité, contrôle, et audit, Université de Béjaia, 2013.-2014.

La liste des sites

<http://www.amalou.recrutement.fr>

<http://www.journaldunet.fr>

<http://www.compta.online.com>

<http://www.memoire.online.com>

<http://www.cairn.info>

<http://www.infonet.fr>

<http://bibliotheque.pssfp.net/livres/CONTROLE-DE-GESTION-MANUEL-ET-APPLICATIONS.pdf>

Annexes

Annexes

Annexe N° 01 : 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"

Annexe N° 02 : Les ventes mensuelles des caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques pour l'année 2019 (en DA).

Chiffre D'affaires 2019 Par Segment "DA"

Désignation	CAD	CAI	Cliché-FD	DECHETS PAPIER	PLQ	AUTRE	Total général
JANVIER	275288828,9	356425086	455159,1	9513431,08	317948538,6	0	959631044
FÉVRIER	223830746,2	377000822,6	3457925,57	15066046,4	302279553,8	0	921635095
MARS	246707049,7	343328470	2924125,39	12714635,1	256860889,6	0	862535170
AVRIL	303161935	416847403,3	2923965,65	23805148,2	384199376,1	0	1130937828
MAI	256750209,5	340195452,9	5414225,78	9465620,88	306721272,2	779520,156	919326301
JUIN	242911396,9	326509052,2	5118950,27	8802037,99	288213505,8	162930	871717873
JUILLET	238197777,6	393246552,3	10927844,4	7257412,1	351331480,9	188700	1001149767
AOÛT	236237268,8	319355291,6	2219342,45	11699673,7	275371269,1	186360	845069206
SEPTEMBRE	267860721,5	365295251,4	2540330,58	11429198,8	278414687,3	288883,2	925829073
OCTOBRE	328241064,6	402156698	7613757,02	12993014,1	372978680,9	585027,432	1124568242
NOVEMBRE	248342010	379524857,9	2902233,95	6343212,18	315585743,6	69060	952767118
DÉCEMBRE	249771799,2	303391320,7	3336473,15	5858073,66	298270532	79485	860707684
TOTAL	3117300808	4323276259	49834333,3	134947504	3748175530	2339965,79	1,1376E+10

Annexe N° 03 : Les ventes mensuelles des caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques pour l'année 2020 (en DA).

Chiffre D'affaires 2020 Par Segment "DA"

désignation	Autre	CAD	CAI	Cliché-FD	DECHET	PLQ	Total général
JANVIER	148999,842	267066556,7	330567741,2	2241618,072	6506983,578	308034783,7	914566683
FÉVRIER	38760	295339482,9	412731421,2	4086765,762	7298014,122	384236918,5	1103731362

Annexes

MARS	386436	297489695,2	410019144	3501959,904	13351268,5	340916361,5	1065664865
AVRIL	0	243382566,1	270933483,4	1198288,692	9569603,472	217816657,1	742900598,8
MAI	42546,9	193892740,8	239424542,4	1638597,588	5033165,88	260606445,3	700638038,8
JUIN	38400	256977761,1	355270163,9	4057994,334	7501645,998	326131013,8	949976979
JUILLET	21000	229498826,3	371864580,8	4368009,372	10271450,64	293741033,2	909764900,4
AOÛT	69000	263997882,5	306863659,8	2836140,096	6852478,542	289452118,9	870071279,9
SEPTEMBRE	136740	303075310	309785407,8	4549484,838	10172735,3	316296981,7	944016659,7
OCTOBRE	24600	262619081,5	314512939,3	4472549,52	12161622,5	319040803,8	912831596,6
NOVEMBRE	71160	250732575,6	343142815,3	3292683,516	9695459,994	283927718,7	890862413,2
DÉCEMBRE	311347,5	285560570,7	354297811,6	2561659,17	21274673,2	277813966	941820028,1
TOTAL	1288990,242	3149633050	4019413711	38805750,86	119689101,7	3618014802	10946845405

Les Réalisations 2020 "en valeur "

Segment/Mois	CAD	CAI	PLQ	Total général
1	267066556,7	330567741,2	308034783,7	905669081,6
2	295339482,9	412731421,2	384236918,5	1092307823
3	297489695,2	410019144	340916361,5	1048425201
4	243382566,1	270933483,4	217816657,1	732132706,6
5	193892740,8	239424542,4	260606445,3	693923728,5
6	256977761,1	355270163,9	326131013,8	938378938,7
7	229498826,3	371864580,8	293741033,2	895104440,4
8	263997882,5	306863659,8	289452118,9	860313661,2
9	303075310	309785407,8	316296981,7	929157699,5
10	262619081,5	314512939,3	319040803,8	896172824,6
11	250732575,6	343142815,3	283927718,7	877803109,7
12	285560570,7	354297811,6	277813966	917672348,3
Total général	3149633050	4019413711	3618014802	10787061562

Les Réalisations 2020 "en Quantité "

Annexes

Étiquettes de lignes	CAD	CAI	PLQ	Total général
1	15199001,4	8397814,2	8815203	32412018,6
2	16288721,4	10194223,2	11389428	37872372,6
3	16737845,4	10091152,8	9758205	36587203,2
4	13381438,8	6527478,6	5742837,6	25651755
5	10266638,4	5905067,4	7164723	23336428,8
6	14267981,4	8486812,2	9823269	32578062,6
7	12921389,4	9385944,6	9221988	31529322
8	15104406,6	7756990,2	8743952,4	31605349,2
9	17970193,8	7752290,4	9554058	35276542,2
10	15812685	7623199,2	9808354,8	33244239
11	14974942,2	8537109,6	8477144,4	31989196,2
12	15944694,6	8888499	8518486,8	33351680,4
Total général	178869938,4	99546581,4	107017650	385434169,8

Les Réalisations 2021 "en valeur "

Segment/Mois	CAD	CAI	PLQ	Total général
1	274191999,5	344971900,6	311107165,3	930271065,5
2	260742936,3	354079176,6	330416412,2	945238525
3	364727365,3	452840130,8	432946550,3	1250514046
4	287290430,7	412175967,4	454415843,1	1153882241
5	324556044,2	406391606,3	448027357,3	1178975008
6	358921745,8	423249929,4	466431040,8	1248602716
7	322537773,7	338599439,9	314733364,5	975870578,1
8	355433128,1	411396801,1	305764309,2	1072594238
9	350508735	433735597,5	373863428,9	1158107761
10	377776403,1	528388099,7	516972336,6	1423136839
11	439944624,5	590228362,4	431121242	1461294229
12	460350300,1	405580625,9	457413451,9	1323344378
Total général	4176981486	5101637637	4843212502	14121831626

Annexes

Les Réalisations 2021 "en Quantité "

Étiquettes de lignes	CAD	CAI	PLQ	Total général
1	17189779,8	8585658,6	9193077,6	34968516
2	14417614,8	8348506,2	9439659	32205780
3	20597185,2	10157242,8	12207721,8	42962149,8
4	14275680,6	9090740,4	11802955,8	35169376,8
5	15899953,8	9227236,8	11421657	36548847,6
6	18001220,4	8637346,2	11449724,4	38088291
7	15618533,4	6726312	7466097	29810942,4
8	17163367,8	8125081,8	7347243	32635692,6
9	17528492,4	8463697,8	8731023	34723213,2
10	17634115,8	10152016,8	12299778,6	40085911,2
11	18668231,4	10383919,8	9374997	38427148,2
12	19681872	6644773,8	9823280,4	36149926,2
Total général	206676047,4	104542533	120557214,6	431775795

Liste des tableaux, des Figures et des schémas

Liste des Tableaux, des Figures et des schémas

Liste des schémas

N°	Titre	Page
01	les différents types de contrôles	13
02	l'incorporation des charges	19
03	les caractéristiques des coûts selon le plan comptable	20
04	les relations entre les coûts	21
05	les différentes étapes de calcul des coûts complets	27
06	Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).	29
07	la démarche de la gestion budgétaire	48
08	la démarche de budget des approvisionnements	56
09	La démarche de détermination de budget investissement	57
10	le budget de trésorerie	60
11	le processus contrôle budgétaire	62
12	Représentation de l'ensemble des analyses d'écarts	68
13	présentation de l'écart sur le résultat	71
14	l'écart sur chiffre d'affaire	73
15	la décomposition de l'écart sur marge	74
16	la décomposition de l'écart sur cout direct	75
17	la décomposition de l'écart sur cout indirect	76

Liste des Tableaux, des Figures et des schémas

Liste des Tableaux

N°	Titre	page
01	La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.	16
02	Exemples des types de charges	23
03	présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives	78
04	la comparaison entre la performance interne et externe	80
05	les investissements de l'entreprise « GE »	91
06	l'évolution de l'effectif de l'entreprise	92
07	l'ensemble des identifications de la société.	92
08	Les différentes activités de l'entreprise (GE)	93
09	Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent	94
10	le nombre des clients de l'entreprise	94
11	les calculs pour déterminer les estimateurs a et b	102
12	tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les caisses	103
13	tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020	105
14	tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020	106
15	tableau représentant le calcul des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2021	106
16	tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2021	107
17	les calculs pour déterminer les estimateurs a et b	109
18	tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les caisses à découper :	110
19	tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020	111
20	tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020	112
21	tableau représentant le calcul des prévisions pour les caisses à découper pour	112

Liste des Tableaux, des Figures et des schémas

	l'année 2021.	
22	tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les caisses à découper pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2020.	113
23	les calculs pour déterminer les estimateurs a et b	115
24	tableau représentant le calcul des tendances de l'année 2021 pour les plaques	116
25	tableau représentant le calcul des tendances des années 2018,2019, et 2020	117
26	tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019, et 2020	118
27	tableau représentant le calcul des prévisions pour les plaques pour l'année 2021	118
28	tableau représentant le calcul des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2021 et les réalisations de l'année 2020.	119
29	Le budget des vents et les réalisations du mois de janvier 2021 en (tonne) et en (DA) :	120
30	calcul des écarts sur chiffre d'affaire des trois produits	121
31	calcul d'écart sur prix et quantité	121
32	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines	122
33	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les barquettes :	123
34	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques	123
35	Ratios de structure financière	124
36	calcul des ratios de rentabilité	125
37	Ratio de solvabilité.	125

Liste des Tableaux, des Figures et des schémas

Liste des figures

N°	Titre	Page
01	démarche de détermination du budget de production	54
02	organigramme de « Générale Emballage »	96
03	l'évolution des ventes des caisses américaine de 2018 à 2020	101
04	représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les caisses américaines de l'année 2021	107
05	l'évolution des ventes des caisses à forme découpé de 2018 à 2020 (DA)	108
06	représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les caisses à découper de l'année 2021	113
07	l'évolution des ventes des plaques de 2018 à 2020 (DA)	114
08	représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et nos prévisions pour les plaques de l'année 2021	119

Table des matières

Table des Matières

Remerciements

Dédicaces

La liste des abréviations

Introduction générale1

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion.....3

Introduction.....3

Section I : Les notions de base sur le contrôle de gestion.....3

1. L'apparition du contrôle de gestion3

2. Définition du contrôle de gestion4

3. Objectif de control de gestion5

4. Le rôle de contrôle de gestion6

4.1. L'optique traditionnelle7

4.2. L'optique renouvelée7

5. Les limites du contrôle de gestion.....8

Section II : L'organisation de la fonction de contrôle de gestion.....8

1. L'organisation de la fonction de contrôle de gestion8

2. La fonction contrôle de gestion discrète10

3. Le processus de contrôle de gestion11

3.1. Le contrôle stratégique12

3.2. Le contrôle de gestion.....13

3.3. Le contrôle opérationnel.....13

Section III : Les outils de contrôle de gestion13

1) La comptabilité générale.....13

1. Définition.....14

2. Les objectifs de la comptabilité générale.....14

3. Les insuffisances de la comptabilité générale15

2) Comptabilité analytique15

1. Définition de comptabilité analytique15

2.Objectif de la comptabilité analytique17

3. Concepts de base de la comptabilité analytique17

3.1. La notion de charge17

3.1.1. Définition de charge17

3.1.2. La typologie des charges d'exploitation.....17

Table des Matières

A. Charges incorporables	18
B. Charges non incorporables	18
C. Charges supplétives	18
3.2. Notions du coût	20
3.2.1. Définition de coût	20
3.2.2. Définition des coûts de revient	21
3.2.3. Typologie de coûts	21
3.2.3.1. Coût direct-Coût indirect	22
A. Coût direct	22
B. Coût indirect	22
3.2.3.2. Coût variable- Coût fixe	22
A. Coût variable	22
B. Coût fixe	22
4. Les méthodes de la comptabilité analytique	23
4.1. La méthode des coûts complets	23
4.1.1. Méthode des centres d'analyses	24
4.1.1.1. Les unités d'œuvre	25
4.1.1.2. Typologies des centres d'analyses	25
A. Centres opérationnel	25
a. Centres principaux	25
b. Centres auxiliaires	26
B. Centres de structures	26
a. La répartition primaire	26
b. La répartition secondaire	26
c. Le calcul des coûts d'unités d'œuvre des centres d'analyses principaux	26
4.1.2. La méthode des coûts à base d'activité ABC (Activity Based Costing)	28
4.1.2.1. Les étapes de la méthode ABC.....	28
A. Le traitement des charges	28
B. La maîtrise des coûts	29
4.1.2.2. La mise en œuvre d'une comptabilité par activités	30
A. Identification des activités de l'entreprise	30
B. Le choix des indicateurs de coûts ou d'activités.....	30

Table des Matières

C. L'affectation des ressources aux activités	31
D. Regrouper les indicateurs et calculer le coût unitaire par indicateur	31
E. Déterminer le coût de revient à base d'activité.....	31
4.1.2.3. Les missions de la méthode ABC	31
4.1.2.4. Les limite de la méthode ABC	31
4.1.3. Définition de la méthode ABM (Activity Based Management)	32
4.1.3.1. La relation entre la méthode ABC et ABM	32
4.2. Les méthodes des coûts partiels	33
4.2.1. La méthode des coûts variables	33
A. Les simplifications du calcul et l'analyse des coûts	34
B. Intérêt de la méthode des coûts variables	34
C. Les limite de la méthode des coûts variables	34
4.2.2. La méthode des coûts directs	35
4.2.3. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)	35
A. Objet de la méthode de IRFF	35
B. Le taux d'activité (le coefficient d'imputation rationnelle d'activité)	36
4.3. Méthode des coûts préétablis	36
3). Tableau de bord	36
1. Définition de tableau de bord	37
2. Les objectifs du tableau de bord	37
3. Le rôle de tableau de bord	37
4. Les types de tableau de bord.....	38
5. Les caractéristiques de tableau de bord	38
6. Les fonctions de tableau de bord	38
7. Les limite du tableau de bord	39
4). Reporting	40
1. Définition de reporting.....	40
2. Objectif de reporting	40
3. Les type de reporting	40
5). La gestion budgétaire	41
1. Définition de la gestion budgétaire	41

Table des Matières

2. Les étapes de la gestion budgétaire	41
6). Système d'information	41
1. Définition du système d'information	41
2. Les fonctions du système d'information	41
.7). Les données statistiques	42
Conclusion au chapitre	42
Chapitre II : La gestion budgétaire et performance de l'entreprise.....	43
Introduction	43
Section I : Les notions de base sur la gestion budgétaire.....	43
1). La gestion budgétaire.....	43
1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire	43
1.1 Définition de la gestion budgétaire	43
1.2 Les objectifs de la gestion budgétaire	44
2. Le rôle de la gestion budgétaire	44
3. Principes de la gestion budgétaire	45
4. Caractéristiques de la gestion Budgétaire	45
5. Les fonctions de la gestion budgétaire	46
6. Intérêt de la gestion budgétaire	46
7. Les limites de la gestion budgétaire	47
8. Les conditions de fonctionnement	47
9. La démarche budgétaire	47
A. La prévision	47
B. La budgétisation	48
C. Le contrôle budgétaire.....	48
2). Le budget	48
1. Définition et l'objectif de budget	49
1.1. Définition de budget	49
1.2. Objectifs de budget	49
2. Le rôle et caractéristique de budget	50
2.1. Le rôle de budget.....	50
2.2. Les caractéristiques de budget.....	50
3). Typologies des budgets	51

Table des Matières

3.1. Le budget des ventes.....	51
3.1.1. La méthode des moindres carrés	51
3.1.2. La méthode des moyens mobiles	52
3.1.3. La technique des séries chronologiques.....	52
3.1.3.1. Composantes d'une série chronologique.....	52
3.1.3.2. Méthode de calcul des coefficients saisonniers	53
3.1.4. Loi probaliste des ventes.....	53
3.1.5. Elasticité de la demande par rapport au prix.....	53
3.1.6. Limites du budget des ventes.....	54
3.2. Le budget de production.....	54
A. Programme linéaire	54
B. La méthode du simplexe.....	55
C. La méthode de goulot d'étranglement	55
3.3. Le budget des approvisionnements	55
3.4. Le budget des investissements	57
3.5. Le budget de trésorerie.....	57
3.5.1. Budget des encaissements	58
3.5.2. Budget des décaissements	58
3.6. Le budget de TVA	58
3.7. Le budget général de trésorerie	59
Section II : Le contrôle budgétaire.....	61
1). Généralité sur le contrôle budgétaire	61
1. Définition de contrôle budgétaire	61
2. Les Objectifs et les caractéristiques du contrôle budgétaire.....	62
2.1. Les Objectifs du contrôle budgétaire	62
2.2. Les caractéristiques du contrôle budgétaire	62
3. Les modalités d'efficacité du contrôle budgétaire.....	63
4. Rôle et Principes du contrôle budgétaire.....	63
4.1. Rôle du contrôle budgétaire	63
4.2. Principes du contrôle budgétaire	64
5. L'utilité du contrôle budgétaire	64

Table des Matières

6. Différentes étapes du contrôle budgétaire	65
7. Les supports du contrôle budgétaire	66
A. Le tableau de bord	66
B. Les rapports de contrôle	66
C. Les réunions de suivi budgétaire.....	66
8. Les limites et les avantages du contrôle budgétaire.....	67
8.1. Les limites du contrôle budgétaire	67
8.2. Les avantages du contrôle budgétaire	67
2). Analyse des écarts.....	68
1. Définition d'un écart.....	68
2. Les Principes d'élaboration des écarts	69
3. Les causes des écarts.....	69
A. Causes internes des écarts	70
B. Causes externes des écarts	70
4. Calcul et l'analyse des écarts	70
4.1. L'analyse de l'écart sur résultat.....	70
4.1.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires.....	72
4.1.2. L'analyse des écarts sur marge	73
4.1.3. L'écart sur coût	74
4.1.3.1. Analyse des écarts sur coût directs	75
4.1.3.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centres d'analyse).....	75
5. Les actions correctives	77
5.1. Nature et propriétés de l'action corrective.....	77
5.1.1. Nature de l'action corrective.....	77
5.1.2. Propriété de l'action corrective	77
5.2. La mise en œuvre des actions correctives	78
Section III : Généralité sur la performance.....	79
1. Définition de la performance.....	79
2. La performance interne et la performance externe.....	79
3. Les caractéristiques de la performance.....	80
4. Les outils de pilotage de la performance	81
5. La mesure de la performance	81
6. La dimension de la performance	82

Table des Matières

6.1. La performance économique.....	82
6.2 La performance organisationnelle.....	83
6.3. La performance financière.....	83
6.4. La performance stratégique.....	83
6.5. La performance sociale.....	83
6.6 La performance humaine	83
7. Les indicateurs de la performance	84
7.1. Les indicateurs de la performance économiques.....	84
7.2. Les indicateurs de la performance financière	86
Conclusion au chapitre.....	87
Chapitre III : L'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Générale Emballage"	88
Introduction.....	88
Section I: présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "Général Emballage "	88
1). Présentation générale de l'entreprise	88
1. Situation géographique.....	89
2. Historique	89
2.1. Evénements marquants	90
2.2. Le système de management de la qualité ISO 9001.....	90
2.3. Convention avec l'université de Bejaïa	91
3. Données techniques et économiques	91
3.1. Investissements corporels	91
3.2. Evolution Des Effectifs	92
3.3. Identification de la société.....	92
3.4. Activistes de l'entreprise	93
3.5. Prévisions du chiffre d'affaires	93
3.6. Portefeuille clients	94
3.7. Général emballage une industrie verte	94
2). Le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage".....	95
1.Organigramme de l'entreprise "Général Emballage"	95
2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage".....	97
2.1. La présentation du service contrôle de gestion.....	97

Table des Matières

2.2. Les missions de contrôleurs de gestion	97
2.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise	98
2.3.1. La direction finance et comptabilité	98
2.3.2. Le département approvisionnement	98
2.3.3. La direction commerciale	98
2.3.4. Le département production	99
Section II : Contribution de la gestion budgétaire au sien de l'entreprise générale	
emballage.....	99
1. L'élaboration des budgets et l'analyse des écarts au sein de l'entreprise "GE".....	99
2. La prévision de budget des ventes	100
3. La méthode utilisée	100
4. L'analyse des ventes des produits de"GE.....	100
4.1. Les caisses américaines	100
4.1.1. Détermination de la fonction des moindres carrées	101
4.1.2. Calcule des coefficients saisonniers	103
4.1.3. Calcule des prévisions	105
4.1.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	106
4.2. Les caisses à forme découper.....	108
4.2.1. Détermination de la fonction des moindres carrées	108
4.2.2. Calcule des coefficients saisonniers.....	110
4.2.3. Calcule des prévisions	111
4.2.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	112
4.3. Les plaques	113
4.3.1. Détermination de la fonction des moindres carrées	114
4.3.2. Calcule des coefficients saisonniers	116
4.3.3. Calcule des prévisions	117
4.3.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions	118
5. La budgétisation	119
6. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise "GE".....	120
6.1. Ecart sur chiffre d'affaire et E/CAN.....	120
6.2. Ecart sur chiffre d'affaire des 3 produits	121
6.2.1. Ecart sur prix	121
6.2.2. Ecart sur quantité	122

Table des Matières

6.2.3. La comparaison entre les réalisations	122
Section III : Analyse des ratios de performance.....	123
1. Indicateurs de la performance financière	124
a. Ratios de structure financière.....	124
b. ratios de rentabilité.....	125
c. ratio de solvabilité.....	125
Conclusion au chapitre.....	125
Conclusion générale	127
Références bibliographiques.....	129
Annexes.....	132
Liste des tableaux, des Figures et des schémas	136
Table des matières.....	140

Résumé :

Pour atteindre la performance, la fonction de contrôle de gestion tente de mettre au point des outils adéquats notamment la gestion budgétaire qui insiste à améliorer la performance de l'entreprise à travers des budgets. L'objet de ce mémoire est de connaître le rôle de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise afin d'améliorer sa performance. Pour y parvenir nous avons adopté une approche théorique basée sur des recherches bibliographiques et documentaires et une approche empirique qui consiste à faire un travail sur le terrain grâce à un stage pratique au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE. Durant notre période de stage nous avons clairement constaté l'importance accordée par l'entreprise GENERAL EMBALLAGE à la gestion budgétaire en confrontant les réalisations aux prévisions.

Cette confrontation met en évidence des écarts qui incitent les responsables à les analyser et par la suite à entreprendre des actions correctives si nécessaire dans le but de prendre des décisions et d'améliorer la performance par la mesure des différents indicateurs afin de guider l'entreprise vers la bonne direction.

Mots clé : le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, budgets, la performance, écart budgétaire, **Général Emballage**

Abstract :

To achieve performance, the management control function tries to develop adequate tools, in particular budget management, which insists on improving the performance of the company through budgets. The purpose of this thesis is to know the role of budget management within a company in order to improve its performance. To achieve this, we have adopted a theoretical approach based on bibliographical and documentary research and an empirical approach which consists of doing work in the field thanks to a practical internship within the company GENERAL EMBALLAGE. During our internship period, we clearly noted the importance given by GENERAL EMBALLAGE to budget management by comparing achievements with forecasts.

This confrontation highlights discrepancies which encourage managers to analyze them and then to take corrective actions if necessary in order to make decisions and improve performance by measuring the various indicators in order to guide the company towards the right direction.

Keywords: management control, budget management, budgets, performance, budget gap, **Général Emballage**